



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة Master أكاديمي، الطور الثاني  
في ميدان : علوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية  
فرع علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

# أثر مناهج التدقيق على جودة التدقيق الخارجي

دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بكل من  
ورقلة، تقرت، حاسي مسعود

من إعداد الطالبة : راوية مجوجة

نوقشت وأجيزت في ..... / /

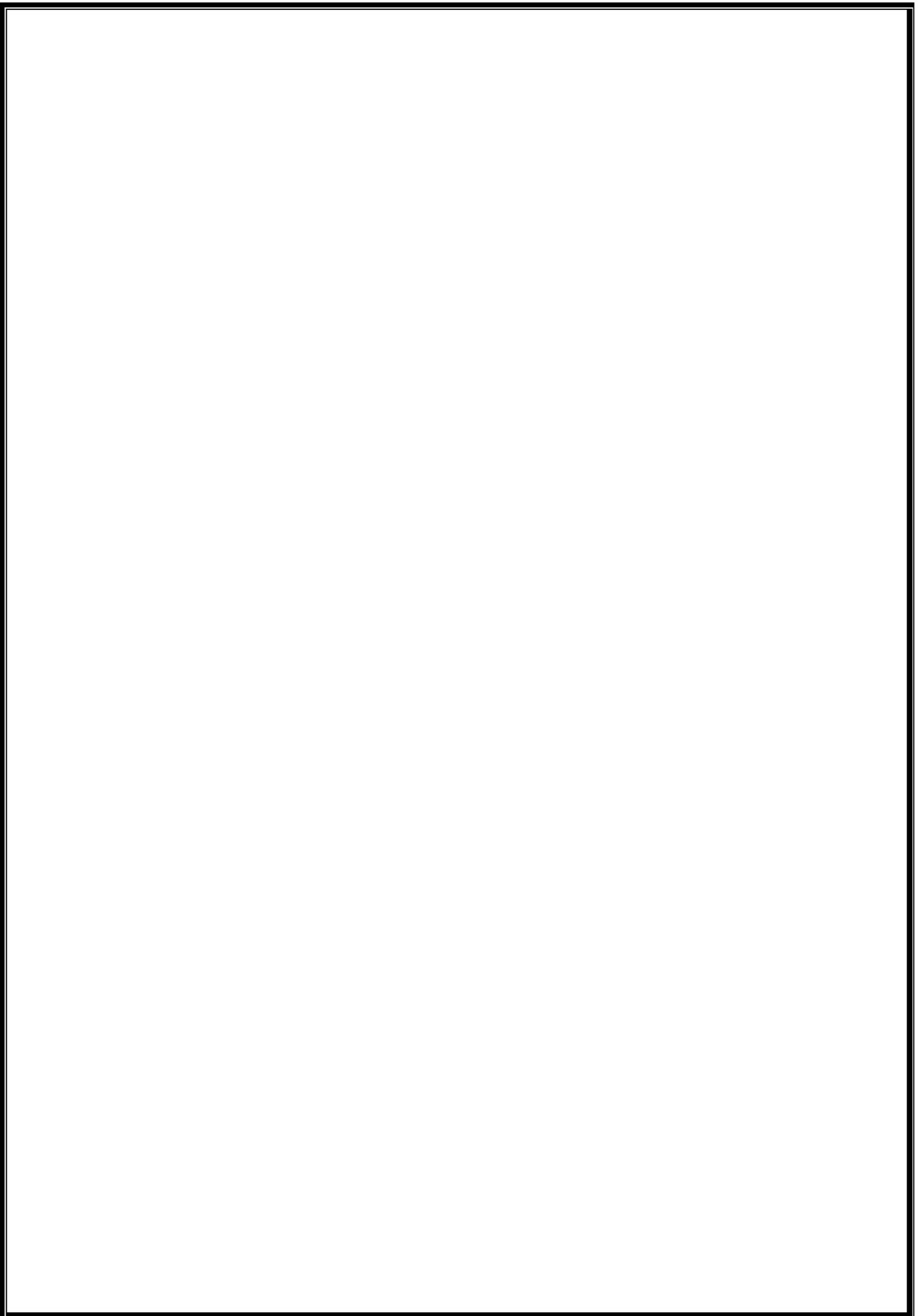
أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ (أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

محمد قوجيل (أستاذ مساعد "أ"، - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

الأستاذ (استاذ محاضر "أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2016/2015.





جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني  
في ميدان : علوم الاقتصاد والتسيير وعلوم تجارية  
فرع علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

# أثر مناهج التدقيق على جودة التدقيق الخارجي

دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بكل من  
ورقلة، تقرت، حاسي مسعود

من إعداد الطالبة : راوية مجوجة

نوقشت وأجيزت في ..... / /

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ (أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

محمد قوجيل (أستاذ مساعد "أ"، - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

الأستاذ (استاذ محاضر "أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2016/2015.

## إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيد الخلق سيدنا  
محمد صل الله عليه وسلم

أهدي ثمرة عملي

إلى من كلله الله بالهبة والوقار إلى قدوتي الدائمة في الحياة، إلى نبراس العطاء المبذول  
ومعلمي الأول أطل الله في عمره وألبسه ثوب الصحة والعافية

أبي الفاضل

إلى أعظم امرأة بين نساء الكون، التي حملتني وهنا على وهن جنينا، وسقنتني لبن التوحيد  
مع الأخلاق رضية، وعلمتني صغيرة، ورافقتني بدعائها كبيرة.

أمي الغالية

إلى دفء البيت وسعادته إخوتي وأخواتي، وإلى كافة الأهل والأقارب من قريب أو من بعيد  
إلى كل من جمعني معهم المشوار الدراسي من البداية إلى اليوم، خاصة طلبة تخصص  
تدقيق ومراقبة التسيير دفعة 2016، وإلى كل من هم على الدرب سائرون.

إلى كل من أحببناهم بإخلاص وبادلونا نفس الشعور

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

## راوية

# شكر و عرفان

الشكر لله رب العالمين الذي خلق الهدى وسدد الخطى وانعم علي من نعم، كانت خير عون

لي في إنجاز هذا العمل

أتقدم بجزيل الشكر والامتنان في المقام الأول إلى الاستاذ المشرف

محمد قوجيل

الذي لم يبخل علي بتوجيهاته ووقته وعلى تواضعه في المعاملة فكان نعم المشرف

كما أشكر جزيل الشكر أعضاء اللجنة على توجيهاتهم وتقييمهم لهذا العمل

كما أتوجه بالشكر والامتنان إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل

راوية

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق مناهج التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق الخارجي، وتقديم التوصيات المفيدة لمكاتب التدقيق حول إيجابيات وسلبيات المنهج الذي يتبعه المدقق في عمله.

تتكون عينة الدراسة من (27) مدققاً وزعت عليهم الإستبانة بطريقة عشوائية حيث تم استرجاع (25) إستبانة من مجموع الاستبيانات الموزعة، استخدمت الإستبانة كأداة قياس تم تصميمها لجمع البيانات والمعلومات اللازمة للدراسة، واستخدام الطالب الأساليب الإحصائية الملائمة.

أظهرت نتائج الدراسة أن المنهج المتبع في الدولة الجزائرية المنهج التقليدي وهو فحص واختبار القوائم المالية بشكل عام وله أثر في جودة التدقيق الخارجي حسب آراء عينة الدراسة بشكل عام وخاصة في استقلالية المدقق والتأثير في أتعاب كلفة التدقيق. وقدمت الدراسة العديد من التوصيات أهمها إلزام مكاتب التدقيق بشكل مستمر لمواكبة كل ما هو حديث في مجال مهنة تدقيق الحسابات وتعزيز الثقة فيه.

**الكلمات المفتاحية:** مناهج التدقيق، جودة التدقيق الخارجي، مكاتب التدقيق

### Résumer:

Cette étude visait à déterminer l'impact de l'application des méthodes de vérification dans le contrôle algérien sur la qualité de l'audit externe, et de fournir des recommandations utiles pour les bureaux de vérification sur les avantages et les inconvénients sur l'approche suivie par l'auditeur dans son bureau.

L'échantillon de l'étude se compose de 27 auditeurs ont été distribués questionnaire au hasard où ils ont été la récupération (25) des questionnaires questionnaire total distribué, le questionnaire a été utilisé comme un outil de mesure a été conçu pour recueillir les données nécessaires à l'étude et de l'information, et l'utilisation de méthodes statistiques chercheur approprié.

Les résultats de l'étude a montré que l'approche de l'Etat algérien, qui est l'approche traditionnelle de tester les états financiers en général, a un impact sur la qualité de l'audit externe par les opinions d'une étude de l'échantillon en général et en particulier dans l'indépendance de l'auditeur et d'influer sur le coût des honoraires d'audit.

L'étude a fait plusieurs recommandations, y compris exiger des cabinets d'audit sur une base continue de suivre tout ce qui est moderne dans le domaine de la profession d'audit et de renforcer la confiance en elle.

**Les mots clés:** curriculum d'audit, la qualité des audits externes, cabinets d'audit.

قائمة المحتويات

III	الإهداء.....
IV	الشكر.....
V	الملخص.....
VI	قائمة المحتويات.....
VII	قائمة الجداول.....
VIII	قائمة الأشكال البيانية.....
IX	قائمة الملاحق.....
X	قائمة الاختصارات والرموز..
أ	المقدمة.....

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لأثر مناهج التدقيق على جودة التدقيق الخارجي

03	المبحث الأول: جودة التدقيق الخارجي وعلاقتها بمناهج التدقيق.....
17	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

23	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة.....
27	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها.....
38	الخاتمة.....
40	المصادر والمراجع.....
43	الملاحق.....
56	الفهرس.....

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
23	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	الجدول 2 - 1
26	يوضح مدى صدق و ثبات الدراسة	الجدول 2 - 2
27	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	الجدول 2 - 3
28	توزيع أفراد العينة حسب السن	الجدول 2 - 4
28	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	الجدول 2 - 5
29	لتوزيع أفراد العينة حسب الخبرة	الجدول 2 - 6
29	المعالجة الإحصائية	الجدول 2 - 7
30	نوع المنهج المتبع	الجدول 2 - 8
30	يؤدي منهج التدقيق المتبع في العمل إلى تحسين استقلالية المدقق الخارجي وتعزيز موضوعيته.	الجدول 2 - 9
31	يؤدي منهج التدقيق المتبع في العمل إلى رفع مستوى الإفصاح وشفافية القوائم المالية للعملاء.	الجدول 2 - 10
31	يؤدي منهج التدقيق المتبع في العمل إلى تحديد أتعاب وكلفة التدقيق الخارجي.	الجدول 2 - 11
33	في التطبيق الفعال لرقابة الجودة على أعمال التدقيق الخارجي	الجدول 2 - 12
34	معامل الارتباط بين المحاور	الجدول 2 - 13

قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
4	معايير المراجعة المتعارف عليها	الشكل 1 - 1
26	يوضح متغيرات الدراسة	الشكل 2 - 1
27	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	الشكل 2 - 2
28	توزيع أفراد العينة حسب السن	الشكل 2 - 3
28	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	الشكل 2 - 4
29	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة العلمية	الشكل 2 - 5

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
44	استبيان	الملحق رقم 1
47	معامل ألفا كرونباخ لقياس معامل ثبات الدراسة	الملحق رقم 2
48	حساب التكرار والنسب المئوية للمعلومات العامة	الملحق رقم 3
49	حساب المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية	الملحق رقم 4
50	حساب التكرارات والنسب المئوية لكل سؤال	الملحق رقم 5
55	معامل الارتباط بين المتغير	الملحق رقم 6

## قائمة الاختصارات

---

### قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة
SPSS	برنامج إحصائي
Excel	برنامج معالج الجداول
AICPA	منظمة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

# المقدمة

## توطئة

أدى التقدم في النشاط الاقتصادي والمالي إلى كبر حجم المؤسسات مما أدى إلى صعوبة الرقابة عليها وتعدد هذه المشكلات مما زادت صعوبة إدارتها بسبب التنوع في النشاط ومع التطور الحاصل وظهور الأزمات المالية، الذي أدى إلى رفع الاهتمام بالتدقيق التي تعتبر أدوات من أجل تقويم نشاط المؤسسة من خلال الاقتراحات والتوصيات التي يقدمها المدقق الخارجي وصاحب هذا التطور الاختلاف في المناهج التدقيق المتبعة عبر أربعة مراحل وهي المرحلة الأولى منهج فحص واختبار القوائم المالية، المرحلة الثانية منهج التدقيق التحليلي وأسلوب العينات الإحصائية، المرحلة الثالثة منهج أسلوب المخاطر، المرحلة الرابعة منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، الذي منه يتم تحديد مدى جودة التدقيق التي أصبحت عملاً رئيسياً في الحكم على صحة العملية.

إن إحدى الأهداف الرئيسية للتدقيق توفير تقييمات قائمة على أساس الأدلة للتقدم المحرز في تطوير البرامج والمناهج وللأثر المحقق. وهذا يتطلب جهداً عالياً من المؤسسة ولجنة التدقيق المسؤولة وبالتالي يحتاج لإعداد الجيد بحيث تنفذ عملية التدقيق ضمن الوقت المحدد ووفق المعايير اللازمة، بالإضافة إلى برنامج التدقيق ووضع نهج إستراتيجي لتطوير الأنظمة الداخلية من أجل ضمان جودة عملية المراجعة وإصدار التقارير ذات شفافية ومصداقية بغية الوصول إلى الجودة.

ومن خلال هذا التطور الذي شاهده البيئة المحيطة بالمؤسسة والمخاطر التي تواجهها في تحقيق أهدافها ولضمان استمراريتها أصبح لمهنة التدقيق الدور في تحقيق هذه الأهداف وإدارة كافة مخاطرها، فأصبح ينظر إلى المدقق أنه رش الشخص الأكثر تأهيلاً من الناحية العلمية للعملية وهذا لاستقلالته عن الإدارة ونظراً لامتلاكه المعارف والخبرات والمهارات وكذلك للاعتماد على معايير الممارسة المهنية وتحديد الضوابط والالتزامات وكذلك دليل أخلاقيات مهنة التدقيق، كل هذه العوامل تؤثر على رأيه المحايد حول صحة قوائمها المالية وإدارة مخاطرها، ومن هنا يظهر دور المدقق في إمكانية إدارة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة الناتجة عن الأعمال ودوره في التنبؤ بها وتحليلها بحيث تعتبر المؤثر الرئيسي في اختيار المنهج المتبع الذي يسلكه المدقق لمعالجة واقترح حلول لهذه المخاطر .

## وبناء على ما سبق ندرج الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة مناهج التدقيق على جودة التدقيق الخارجي؟

## ويتفرع عنها الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي المراهج المتبعة من طرف مدقق الحسابات في عينة الدراسة؟
- ما هي العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي ؟
- ما مدى فعالية مناهج التدقيق التي يستخدمها المدققين الجزائريين ؟
- هل هناك ارتباط بين جودة التدقيق الخارجي و المناهج المتبعة ؟

## فرضيات الدراسة:

- يتبع مدقق الحسابات الجزائريون منهجية عمل تقليدية مبنية على فحص واختبار القوائم المالية الختامية؛
- تتأثر جودة التدقيق الخارجي بمجموعة من العوامل أهمها كفاءة واستقلالية المراجع، ومنهجية العمل؛
- لا تؤثر مناهج التدقيق المستخدمة في الجزائر بشكل فعال على جودة عملية التدقيق؛
- هناك ارتباط بين جودة التدقيق الخارجي والمناهج المتبعة .

## أهداف الدراسة:

- تحديد الآثار الايجابية والسلبية على مستوى جودة التدقيق الخارجي في حال تطبيق مناهج التدقيق في الشركات الجزائرية؛
- تقديم التوصيات المفيدة لمكاتب التدقيق فيما يتعلق بتطبيق مراهج التدقيق؛
- تقديم الخطوات والطرق المتبعة من المدقق لاكتشاف المخاطر الموجودة في الشركات وتقليل منها.

## أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الموضوع عن مدى أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية، لذلك أصبح من الأدوات التي تساهم في ضمان القضاء على نقاط الضعف واكتشاف المخاطر التي تعترضه الإدارة والمساهمة في تحقيق أهدافها.

## أسباب اختيار الموضوع:

أ/ محاولة تقديم بحث أكاديمي يتناسب مع التخصص؛

ب/ رغبتنا في الاطلاع على هذا الموضوع؛

ج/ معرفة مدى تأثير مهنة التدقيق على المؤسسات الجزائرية.

## حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج حول موضوع أثر مناهج التدقيق على جودة التدقيق الخارجي فقد ارتبطت بحدود مكانية و زمنية.

**الحدود المكانية:** تم استقصاء آراء مدققين الخارجيين والمزاولين لمهنة التدقيق في الجزائر وبالتحديد في ولاية ورقلة ( تقرت، ورقلة،

حاسي مسعود)

الحدود الزمنية: تمثلت في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة (من شهر مارس إلى شهر أبريل 2016).

### منهجية الدراسة:

لتحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة قمنا بإتباع الإجراءات التي تكفل تحقيقها فالدراسة النظرية والتطبيقية:

من خلال الإطلاع على أهم الدراسات والمراجع العلمية والمعلومات التي تم الحصول عليها . وتمثلت في مصادر ثانوية منها في الكتب والدراسات العلمية والأبحاث والمصادر الأولية أما في الجانب التطبيقي دراسة حالة على عينة من مكاتب التدقيق الخارجيين بالاعتماد على استبيان لجمع المعلومات، موجه لمدققين الخارجيين واستقصاء آرائهم ليساعد في الوصول لتحقيق الفرضيات أو نفيها، وذلك باستخدام برنامج المعالجة الإحصائية SPSS .

### صعوبات البحث:

- صعوبة توزيع استمارة الاستبيان على محافظي الحسابات وعدم استرجاعها كاملة بسبب تزامن مدة توزيع الاستمارة مع إعداد الميزانيات والتسويات الخاصة بنهاية السنة؛
- عدم توفير الكافي لمكاتب التدقيق في ولاية ورقلة؛
- قلة الدراسات السابقة في هذا الموضوع بالأخص في جامعة ورقلة.

### هيكل البحث:

#### لمعالجة الموضوع نتناول جانبين أساسيين :

الجانب النظري للدراسة وآخر تطبيقي متمثل في دراسة حالة والطريقة المتبعة استبيان على عينة من مدققين خارجيين وعلى هذا الأساس اعتمدنا الخطة الآتية :

أ/ **الفصل الأول:** الإطار النظري يهدف هذا الفصل إلى تعرف على إجراءات التدقيق و المناهج التي يسلكها المدقق في مكاتب التدقيق وكذلك العوامل المؤثرة عليها ومعايير ومقاييس الجودة، ومدى مساهمتها في تفعيل مخاطر من خلال تقويم وتحسين فعالية نظام الرقابة ، كما تطرقنا إلى إبراز أهم الدراسات السابقة.

ب/ **الفصل الثاني:** الجانب التطبيقي وتتم بعد الدراسة النظرية سنقوم بإسقاط كافة المعطيات النظرية السابقة على أرض الواقع عن طريق دراسة حالة على عينة من المدققين الخارجيين من ولاية ورقلة وفي الختام سنحاول تقديم بعض التوصيات والآفاق.

## الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية لأثر مناهج

التدقيق على جودة التدقيق الخارجي

## تمهيد :

تعتبر عملية التدقيق في عصرنا الحالي من الوظائف المهمة، في أي مؤسسة كانت ولذلك على المؤسسات الاقتصادية، استعانة بهذه الوظيفة بشكل أمثل لكي تساعد في إتخاذ قراراتها و استمرار نشاطها، فعلى مراجع الحسابات الخارجي تطبيق هذه المناهج المتعارف عليها، مع مراعاة المعايير المخولة لها من أجل ثبات صحة بياناتها ومصداقية قوائمها المالية، وبالتالي جودة في عملية التدقيق. لذلك تطرقنا في هذا الفصل التعرف على مناهج التدقيق في ظل المعايير والمقاييس المعمول بها للوصول إلى جودة في عملية التدقيق بالإضافة إلى العوامل التي تؤثر عليها.

ومن هذا المنطلق لقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

◀ جودة التدقيق الخارجي و علاقته بمنهج التدقيق.

◀ الدراسات السابقة.

## المبحث الأول : جودة التدقيق الخارجي وعلاقته بمنهج التدقيق .

سوف نتطرق في هذا المبحث العرف على جودة التدقيق الخارجي ومناهج التدقيق من خلال مطلبين:

### المطلب الأول : جودة التدقيق الخارجي

شهدت مهنة التدقيق توسعا كبيرا خلال السنوات العشرة الماضية، و يتضح ذلك من خلال الزيادة التي حصلت في عدد مكاتب التدقيق المرخصة أو عدد العاملين في هذه المكاتب، ويعود السبب الرئيسي في هذا لتوسع و الزيادة المستمرة في عدد الشركات.

ومن هنا يزيد تعقيد وأهمية الدور المنوط للتدقيق في الجزائر اليوم، في مختلف الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية وخاصة المؤسسة الاقتصادية التي تسعى إلى تحسين أدائها في ظل ظروف اقتصاد السوق.

### الفرع الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي

ولقد أخذت بعض الدراسات كما سبق أن ذكرنا عدة مفاهيم لجودة التدقيق على أنه :

1. تعارض مصالحها مع مصالح الملاك.<sup>1</sup>
  2. تشير جودة عملية التدقيق إلى مدى قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة و حملة الأسهم، وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة.<sup>2</sup>
  3. كما عرفها De Angelo بأنها اكتشاف المراجع للأخطاء و الثغرات في النظام المحاسبي وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى حد ممكن في ضوء الأتعاب المتفق عليها.
- ومن خلال ما سبق نعرف جودة التدقيق على أنها أداء لعملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقا للمعايير التدقيق، مع الإفصاح عن الأخطاء و المخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية .

### الفرع الثاني: أهمية جودة التدقيق الخارجي

تكمن أهمية جودة التدقيق في أنها مطلب لجميع مستخدمي القوائم المالية و ذلك للأسباب التالية<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> Palm rose Z. V. "An Analyses of Auditor litigation Disclosures "، Auditing :A journal of Practice and theory ، vol,10. Suppl،91،pp:54 –77 .

<sup>2</sup> صبري ماهر مشتهى، تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي و انعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية القدس المفتوحة، المجلد (22)، العدد(2)، 2014، ص:236

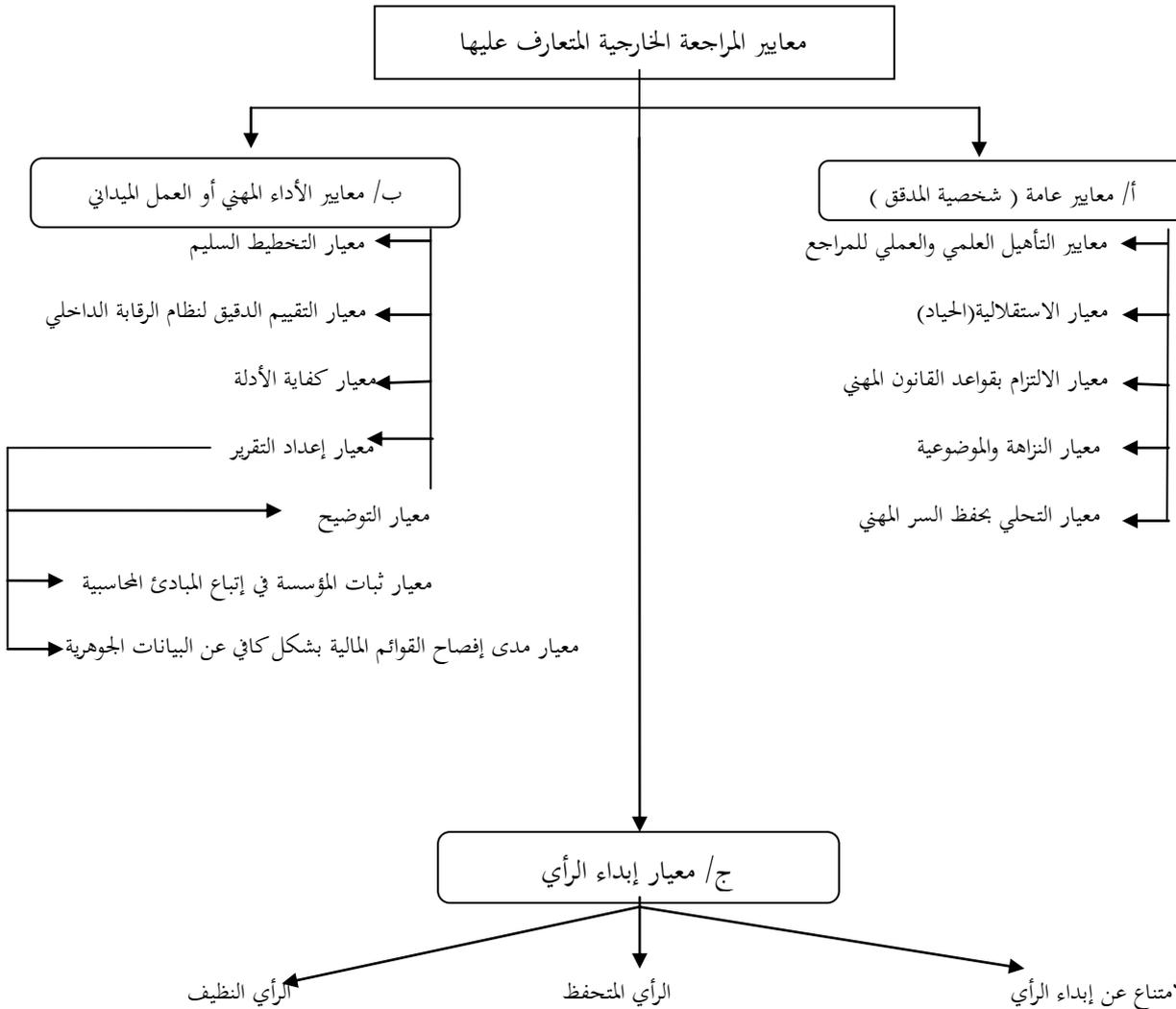
<sup>3</sup> مرشد عبد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، شهادة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013، ص:44 – 45

1. يهدف المدقق الخارجي من تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة حتى يضفي أعلى درجات المصداقية على تقريره؛
2. تسعى الشركة إلى تأكيد تمتع قوائمها المالية بالموثوقية، مما يوجب القيام بعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة؛
3. ترى المنظمات المهنية أن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة يحقق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية
4. تمثل جودة مهنة التدقيق مقياسا لتقييم مكاتب التدقيق في ظل المنافسة الشديدة بين تلك المكاتب .

### الفرع الثالث: معايير ومقاييس جودة التدقيق الخارجي

تعتبر معايير ومقاييس التدقيق أداة لقياس جودة الأداء في مهنة التدقيق . وهي تعني وجود أساسا للمقارنة، وتنقسم معايير التدقيق إلى ثلاث مجموعات كما في الشكل الموالي :

شكل رقم 1-1: معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها



**المصدر :** من إعداد، عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار الحمدي العامة، الجزائر، 2008

انطلاقاً من إصدارات عدد من الهيئات المختصة مثال مجمع المحاسبين و المدققين الأمريكيين، و محافظي الحسابات الفرنسيين و  
النصب القانوني لمهني التدقيق في الجزائر، يمكن اختصار معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات التالية حسب الشكل أعلاه  
1 :

#### ❖ المجموعة الأولى: المعايير العامة

- ✓ يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل  
العلمي و المهني في مجال خدمات المراجعة ؛
- ✓ يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته و تفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل وهذا ما نصت  
عليه المادة 03 من قانون رقم 91 / 08<sup>2</sup>، والمادة 67 من قانون 01/10<sup>3</sup>؛
- ✓ يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى و كذلك عند  
إعداد تقرير إبداء الرأي .

#### ❖ المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني

- ✓ يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن  
وجدوا، بطريقة مناسبة و فعالة ؛
- ✓ يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل و واف حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه و تحديد نوعية  
الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة، وهذا ما أشارت إليه المادة 25 من قانون 01/10<sup>4</sup>؛
- ✓ يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية و مقننة عن طريق الفحص و الملاحظة الشخصية و الاستفسارات و  
المصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق .

#### ❖ المجموعة الثالثة : معايير إبداء الرأي

- ✓ يجب أن ينصص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها و تصويرها طبقاً للمبادئ  
المحاسبية المتعارف عليها ؛
- ✓ يجب أن ينصص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد  
و تصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد و تصوير  
القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، وهذا ما نصت عليه المادة 23 من قانون 01/10<sup>5</sup>؛

<sup>1</sup> مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الباحث، عدد الأول، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002، ص: 65 -

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية، قانون 08/91 ، عدد 20 ، الجزائر، مؤرخة في 1991/5/1، ص : 651

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية، قانون 01/10، عدد 42، الجزائر، مؤرخة في 2010/07/19، ص: 11

<sup>4</sup> المرجع السابق، ص : 07

<sup>5</sup> نفس المرجع و الصفحة سابقاً

- ✓ يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك ؛
- ✓ يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المراجع مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة ؛

بالإضافة إلى المعايير حددت كذلك مجموعة من المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها عند قياس جودة التدقيق ومن أهمها<sup>1</sup>:

1. حجم مكتب التدقيق؛
2. سمعة مكتب التدقيق؛
3. مراقبة أداء المدققين والتفتيش الداخلي على الجودة في مكتب التدقيق؛
4. تخصص المدقق في مجال الصناعة؛
5. مدة خدمة التدقيق؛
6. أهمية عميل التدقيق؛
7. أتعاب التدقيق؛
8. المساءلة القانونية للمدقق؛
9. استقلال وموضوعية المدقق؛
10. تأهيل ومهارة المدقق.

وقد قسمت مقاييس جودة التدقيق كما يلي<sup>2</sup>:

#### أولاً : مقاييس خاصة بالمكتب

- توافر وسائل التقنية الحديثة؛
- تنظيم المكتب إداري

#### ثانياً :مقاييس خاصة بفريق العمل

- التوظيف :وضع الإجراءات والسياسات لضمان أن المختارين الجدد للوظائف هم مؤهلين للعمل؛
- التدريب :هو تدريب الكوادر الموجودة في مكاتب التدقيق ورفع كفاءتهم المهنية حتى يقوموا بإجراءات

<sup>1</sup> عيسى سمير كامل، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد الخامس والأربعون، 2008، ص:12

<sup>2</sup> باعجاجة سالم سعيد، جودة أداء مكاتب المحاسبة و المراجعة بالمملكة العربية السعودية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد الأول، جمهورية مصر العربية، 2007، ص:223

التدقيق على خير وجه؛

- الترقية: ينبغي على مكاتب التدقيق وضع إجراءات يتم من خلالها ترقية موظفيها بما يضمن أن يكون الموظف الذي تم ترقيته كفؤاً لمتطلبات المنصب الجديد.

ثالثاً: مقاييس خاصة بأداء العمل

- الإشراف والتوجيه: الحفاظ على إشراف كاف على عملية التدقيق يضمن الحفاظ على مجهود فريق العمل من التبدد؛
- الاستقلال: ينبغي على المكتب وضع إجراءات وسياسات تضمن استقلال العاملين في المكتب طبقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة؛
- المشورة: يجب على المكتب توفير كادر ملائم تتوافر فيه الخبرة و المعرفة والكفاءة لتقديم المشورة للمدققين في المكتب؛
- تخصيص المساعدين للعمليات: يجب على مكتب التدقيق وضع السياسات واتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان أن يقوم بعملية التدقيق شخص ذو خبرة وتدريب وكفاءة جيدة؛
- الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق: ينبغي على مكاتب المحاسبة والتدقيق الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الصادر عن الهيئات المهنية الدولية؛
- الالتزام بآداب وسلوك المهنة: بآداب وسلوك المهنة هو من الركائز الأساسية التي تشعرننا بأن المدقق يقوم بواجبه على أكمل وجه، وأنه يحافظ على البيانات من النشر والضياع.

رابعاً: مقاييس خاصة بالعملاء

ينبغي على مكتب التدقيق وضع العديد من الإجراءات لزوم قبول العملاء ومنها:

- تقييم العملاء الجدد قبل التعاقد معهم؛
- الاستمرار في التدقيق للعملاء الحاليين مع الحفاظ على الاستقلالية التامة.

الفرع الرابع : العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة، والتي تم تناولها في الدراسات السابقة و المعايير المهنية مبوبة في ثلاث مجموعات على النحو التالي<sup>1</sup>:

أولاً: مجموعة الأولى: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة و المرتبطة بمكتب المراجعة

- 1) **حجم مكتب المراجعة :** يعتبر حجم مكتب المراجعة أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة الصغيرة و المتوسطة و الكبيرة؛ وهناك العديد من المعايير المستخدمة في التمييز بين مكاتب المراجعة مثل: عدد الشركاء، عدد العملاء، و سمعة مكتب المراجعة؛ لذلك يرى أن حجم المراجعة يعتبر أحد خصائص العرض لخدمة المراجعة ذات التأثير على جودة المراجعة.<sup>2</sup> و توصلت هذه الدراسة أن وجود علاقة إيجابية بين جودة المراجعة و حجم مكتب المراجعة؛<sup>3</sup>
- 2) **سمعة مكتب المراجعة :** تعتبر سمعة مكتب المراجعة أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية. و يقصد بسمعة مكتب المراجعة تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة؛
- 3) **القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة :** يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المراجعين اكتشاف والتقرير عن أية مخالفات وأخطاء جوهرية تحتوي عليها القوائم المالية، حيث أن عدم اكتشاف المراجعين لها يعتبر في نظر المستخدم فشلاً للمراجعة وهو ما يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين، خصوصاً عندما يتكبد المستخدمون خسائر مالية بسبب الاعتماد على القوائم المالية التي تحتوي على الأخطاء والمخالفات غير مكتشفة
- 4) **المنافسة بين مكاتب المراجعة :** تعمل مهنة المراجعة - كأية مهنة أخرى - في سوق مفتوحة تقوم على المنافسة بين أعضائها لجذب العملاء، خصوصاً مع زيادة عدد مكاتب المراجعة، وعدد المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة، كما تعتبر المنافسة السمة المميزة لسوق خدمات المراجعة عند الارتباط المبدئي بخدمة المراجعة؛
- 5) **تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع معين:** ويقصد بالتخصص في مهنة المراجعة أن يتخصص المراجع في المراجعة قطاع من النشاط الاقتصادي مثل: التخصص في مراجعة البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية و غيرها . والذي يمكن أن يقاس من خلال نسبة عملاء مكتب المراجعة في نشاط معين إلى إجمالي عملائه، أو بصحة مكتب المراجعة من إجمالي عملاء نشاط معين وتكمن أهميتها في :

<sup>1</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية، شهادة ماجستير، كلية التجارة، غير منشورة، جامعة حديده، اليمن، 2008، ص: 9

<sup>2</sup> أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات، دار الجامعة، الإسكندرية، 2007، ص: 376

<sup>3</sup> Gang Hwee – gong Jonathan and lin clan – Jane." Audit Quality and trading volume reaction :A Study of Initial public offering of Stocks", journal of accounting and public policy ، Vol. 12، No3 .Fall، 1999،PP 263-287

• تخفيض تكاليف المراجعة؛

• أن يختار العميل المراجع متخصص يعود بالفائدة على كل من العميل والمراجع .

6) الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها : وفي إطار تدعيم الثقة بالمهنة تبنت الكثير من المنظمات المهنية إصدار معايير تنظم مهنة المراجعة، وفرضت على جميع الممارسين الالتزام بها، ومن أشهر تلك المنظمات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والذي أصدر نشرة معايير المراجعة رقم (1) بعنوان معايير المراجعة المتعارف عليها في عام 1976، والتي تضمنت عشرة معايير مقسمة إلى ثلاث مجموعات هي المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير؛

7) قبول العملاء والاستمرار معهم : يجب أن يقوم كل مكتب بتقييم كل عميل قبل قبول التعاقد معه، كما يجب إعادة تقييم العملاء القدامى، وذلك بهدف تقليل فرص الارتباط بعملاء غير أمناء إلى أقل عدد ممكن، خصوصا مع تزايد توقعات مستخدمي القوائم المالية عن مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية؛

8) مدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة: يقصد بمدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة عدد السنوات التي يقوم المكتب خلالها بمراجعة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة

9) أتعاب عملية المراجعة : يعد تحديد أتعاب المراجعة مسألة ذات أهمية كبيرة للمراجع وللعميل، وذلك لأن كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة للعميل مع قيمة الأتعاب المدفوعة للمراجع، غير أنه لا توجد طريقة علمية لتحديد أتعاب بشكل عادل، بما يحق المراجع أتعابا معقولة مقابل الخدمات التي يقدمها، ويحقق للعميل في نفس الوقت ما يطلبه من خدمات لقاء ما تحمله من أتعاب؛

10) تخصيص المراجعين على مهام المراجعة: يتكون أي مكتب مراجعة من فئتين من المراجعين، المجموعة الأولى المراجعين المؤهلين و الحاصلين على ترخيص بمزاولة المهنة، و المجموعة الثانية المراجعة تحت التمرين، ويتم تنفيذ مهام المراجعة من قبل كلا الفئتين . فإنه من الصعب تخصيص المراجعين على المهام بصورة عشوائية، لأن كل مهمة تحتاج إلى مراجعين ذو مستوى معين من التأهيل والخبرة؛

11) نمط الهيكل المطبقة في مكاتب المراجعة: يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وأن هناك مجموعة من المقاييس التي يمكن أن تعكس أثر المراجعة المهيكلة على جودة المراجعة منها: وجود أدلة إرشادية، وتوافر دليل تفصيلي للمراجعة، و وجود برامج مراجعة جاهزة، ووجود دليل لتعديلات البرامج المهيكلة.

ثانيا: مجموعة ثانية: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بفريق المراجعة

1) استقلال المراجع: يعتبر استقلال المراجع من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى كما أنه حجر الزاوية لمهنة المراجعة وأساس الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية؛

- (2) خبرة فريق المراجعة: تؤثر الصفات الشخصية لفريق المراجعة على كفاءة وفعالية أداء عملية المراجعة بشكل جوهري، ومن تلك الصفات ذات الأثر الكبير على عملية التقدير الشخصي وإصدار الأحكام في المراجعة الخبرة المهنية لفريق المراجعة؛
- (3) الإشراف على فريق المراجعة: توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة عادة إلى المراجعين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا (مدراء المراجعة، والمراجعين الأول) حيث يوكل إلى هؤلاء المراجعين مسؤولية تدريب وتوجيه ومتابعة المراجعين المساعدين خصوصا في المهام غير العادية والمعقدة؛
- (4) الاتصالات بين فريق المراجعة وعميل المراجعة: يعد هذا العامل من العوامل المهمة في مجال المراجعة، بسبب أن المراجعين يعتمدون على موظفي منشأة العميل 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. لذلك هناك علاقة ثنائية ومباشرة بين مكتب المراجعة والعملاء.

### ثالثا: مجموعة الثالثة: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة

- (1) حجم المنشأة محل المراجعة وقوتها المالية: يوجد في سوق العمل العديد من المنشآت التي تزاوّل النشاط الاقتصادي، لذلك كلما زاد حجم الشركة وتعقدت عملياتها كلما زاد الفصل بين الملكية والإدارة وزادت تكلفة الوكالة، وبالتالي يفترض أنه كلما زادا حجم الشركة كلما زادت حاجتها إلى خدمة مراجعة ذات جودة عالية، وذلك محاولة طمأننة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلا المركز المالي السليم للشركة؛
- (2) هيكل الرقابة الداخلية: إن كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المساهمة أدى إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها، مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات، ولتحقيق الإدارة لأهدافها كان لا بد لها من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق بها؛
- (3) تعقد مهام المراجعة: إن تعقد مهمة المراجعة يعتبر أحد أهم المحددات الرئيسية لشكل وتفاصيل برنامج المراجعة والذي يتمثل في الإجراءات المحددة مقدما لجمع الأدلة.

### المطلب الثاني: مناهج التدقيق

تتمثل وظيفة تدقيق الحسابات في إضفاء المزيد من الثقة على القوائم المالية. وتشير الدراسات أن مناهج التدقيق قد تطورت خلال أربع أجيال وهي كالآتي:<sup>1</sup>

- الجيل الأول: منهج التدقيق الذي يهتم بفحص واختبار كل ما تتضمنه السجلات والقوائم المالية بشكل عام
- الجيل الثاني: منهج التدقيق الذي يتم باستخدام التدقيق التحليلي و أسلوب العينات الإحصائية؛

<sup>1</sup> علاء الدين صالح محمود عودة ، أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي ، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011، ص،ص:30،31،32

➤ الجيل الثالث: منهج التدقيق الذي يعتمد على أسلوب مخاطر التدقيق؛

➤ الجيل الرابع: منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال.

الفرع الأول: فحص واختيار كل ما تتضمنه السجلات والقوائم المالية بشكل عام

أولاً: مفهوم الفحص

1/ و هو قيام المدقق بفحص السجلات و القوائم المالية و عدتهم وكذلك المستندات والدورة المستندية ثم يحكم على متانة هذا النظام.

2/ يقصد به فحص البيانات و السجلات للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها و تبويبها، أي فحص القياس الكمي و النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.<sup>1</sup>

ثانياً: أهدافه<sup>2</sup>

هناك عدة أهداف من بينها الأهداف الرئيسية وهي:

1. مراقبة شرعية وصدق الحسابات؛
2. التأكد من احترام القوانين والقواعد التطبيقية من طرف المؤسسة موضوع المراقبة والتصريح برأيه؛
3. وملاحظته للمسؤولين والمساهمين وحتى السلطات المعنية أحيانا .

ثالثاً: مراحل<sup>3</sup>

لقيام المدقق بذلك لا بد أن يسلك النهج التالي عبر ثلاث مراحل:

1. المرحلة الأولى:

وهي مرحلة تتضمن نقطتين أساسيتين هما:

- التأكد من سلامة تعيينه وتوفير الإمكانات القانونية ، المادية والبشرية للقيام بمهمته،
- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة: على المراجع قبل تقييم نظام المراقبة الداخلية وفحص الحسابات ، الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة موضوع الدراسة تخصص:

- طبيعة النشاط؛

- هيكل الشركة أو المجمع؛

- لتنظيم العام لها؛

<sup>1</sup> مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الباحث/عدد 01، جامعة ورقلة، 2002

<sup>2</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة النشر غير مذكورة، ص: 25

<sup>3</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 41، 40.

- سياستها؛
- تنظيمها الإداري والمحاسبي؛
- الممارسات المحاسبية؛
- المدة الزمنية وفترات إنتاج المعلومات المالية و التسييرية؛
- وجود نظام الرقابة الداخلية الأساسية؛
- تدخل محترفين من خارج المؤسسة؛
- وهذا ما يمكنه، بعد إنجاز هذه المرحلة، من تحضير الملف الدائم وبرنامج عمله العام.

## 2. المرحلة الثانية

و تتضمن بدورها جملة من الخطوات نوجز فيها مايلي:

- فحص وتقييم نظام المراقبة الداخلية؛
- فبعد أن نعرف على المؤسسة المعنية بالمراقبة لابد له من التعرف على مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم فيها أي نظام مراقبتها الداخلية؛
- يتأكد، حسب ما نصت عليه القوانين والتنظيمات أن تلك الأخيرة تمسك الدفاتر الإجبارية مثل دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، سجل مداوات الجمعية العامة وسجل مداوات مجلس الإدارة؛
- .وعليه أن يتأكد كذلك من احترام ما جاء به المخطط المحاسبي الوطني من مبادئ أساسية منها استمرارية الطرق المعمول بها، استقلالية الدورات، استمرارية النشاط التكلفة التاريخية، عدم المقاصة بين الحسابات، الحيطة والحذر؛
- . عليه التأكد من أن نظام المراقبة الداخلية هذا يسمح بإعداد القوائم المالية ذات درجة عالية من حيث الثقة. وفي حالة العكس، أي أن الأمر مخالف لذلك، يمكن للمراقب أن يرفض المصادقة على الحسابات، في هذه المرحلة بالذات ودون مواصلة العمل مادام أن النظام محل التشخيص والدراسة يحمل في طياته عيوباً خطيرة مما يفرغ القوائم المالية الناتجة عنه من كل مصداقية .

## 3. المرحلة الثالثة

- إنها مرحلة فحص الحسابات، وهي مرحلة قد تتسع أو تضيق الأشغال فيها بحسب النتائج التي توصل إليها المراقب في المرحلتين السابقتين؛
- على المراقب في هذه المرحلة مراجعة عناصر الميزانية وعناصر جدول حسابات النتائج، وذلك وإتباع النهج الذي يراه مناسباً لذلك والذي باستعمال تقنيات السير الذي يؤدي إلى إعطاء رأي حول شرعية وصدق الحسابات مدعم بأدلة إثبات؛

وتلخص هذه المراحل في ثلاث نقاط أساسية :

- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة؛
- تقييم نظام المراقبة الداخلية؛
- فحص الحسابات.

الفرع الثاني: منهج المراجعة التحليلية و أسلوب العينات الإحصائية

أولاً: مفهوم التدقيق التحليلي وأسلوب العينات الإحصائية

التدقيق التحليلي:

- ✓ هي اختيار جوهري للبيانات المالية وذلك باستخدام أساليب وأدوات مختلفة، تبدأ بالإجراءات والمقارنة للبيانات المالية وذلك باستخدام أساليب وأدوات مختلفة ، تبدأ بالإجراءات والمقارنات البسيطة المتمثلة بالاستفسار والمناقشة والبحث وإجراء التحليلات البسيطة إلى إجراءات متطورة ومعقدة تستخدم أساليب الإحصائية والرياضية المتقدمة، بهدف الوصول إلى أدلة و قرائن إثبات حول البيانات والقوائم المالية موضوع التدقيق.<sup>1</sup>
- ✓ هي مجموعة من الاختبارات التي تطبق على البيانات المالية من خلال دراسة مقارنة للعلاقات بين هذه البيانات أو تحديد مدى اعتماد المدقق على الاختبارات الأساسية من خلال اختبار تفاصيل العمليات أو الأرصدة.<sup>2</sup>
- أسلوب العينات الإحصائية: تعتبر مقارنات عملية تحليلية مهمة لأنها تركز على الحالات الشاذة وعلى الانحرافات ولكي تكون المقارنة سليمة لا بد من تعديل البيانات المقارنة لتعكس الظروف المتغيرة، وهناك أساليب أخرى تختص بدراسة الانحدار والتباين فضلاً عن الأساليب والطرق الخاصة ببحوث العمليات وغيرها من الأساليب الرياضية والإحصائية والكمية الأخرى .
- إن الأساليب المذكورة سواء ما يتعلق منها الحكم الشخصي أو الأساليب الكمية والرياضية والإحصائية يستخدمها القائم بعملية الفحص والهدف منها هو الحصول على النتائج الموضوعية لعملية التدقيق.<sup>3</sup>

ثانياً: أهداف وأهمية التدقيق التحليلي وأسلوب العينات الإحصائية<sup>4</sup>

لقد تم وضع الأهداف من قبل الجهات المهنية المختصة ضمن دليل المراجعة الدولي رقم (12) لسنة 1988، كما يلي:

- ✓ تأكيد وتعزيز نتائج التدقيق؛
- ✓ تقويم مدى اختبار العمليات و الأرصدة؛
- ✓ تحديد المجالات التي تستلزم تدقيقاً وتفتيشاً إضافيين.

<sup>1</sup> محمود كمال مهدي، الإجراءات التحليلية في التدقيق، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2001، ص: 2.

<sup>2</sup> حمادة رشا محمد، استخدام الإجراءات التحليلية لأغراض مراجعة الحسابات، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد (55)، 2000، ص: 29.

<sup>3</sup> شركس محمد وحدي، المراجعة و المفاهيم و الإجراءات في النظم المحاسبية الالكترونية، الطبعة الأولى، الكويت، 1999، ص: 54.

<sup>4</sup> عبد الستار عبد الجبار الكبيسي، تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، الأردن، 2008، ص: 08.

وتبرز أهميته من خلال مايلي:

- ✓ تمكين مدقق الحسابات من تحديد اتجاهات عملية التدقيق عن تصميمه للبرنامج، وذلك بالاعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها ومقارنتها مع القيم الفعلية الواردة في القوائم المالية باستخدام أدوات التحليل المالي الإحصائي؛
- ✓ تمكين مدقق الحسابات من تلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين وهي آت حكومية وحتى الجهات الإدارية للمنشأة وغيرها وذلك بسبب:

- عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية؛
- عدم كفاية نظم التقارير المعدة من قبل إدارة المنشأة؛
- فشل الرقابة الداخلية بالقيام بإجراءات التحليلية بسبب تبعيتها لإدارة المنشأة؛
- التعقيد في عملية إدارة المشروعات لاتساعها و لشيوع حالة المنافسة.

### ثالثا: مراحل عملية التدقيق التحليلي و أسلوب العينات الإحصائية

هناك العديد من المراحل التي يمر بها التدقيق التحليلي يمكن تلخيصها بالآتي<sup>1</sup>:

1. **المرحلة الأولى:** تتمثل هذه المرحلة بدراسة الظواهر المرتبطة مع بعضها البعض وذلك بتطبيق النسب المالية وغيرها من الطرق الإحصائية والرياضية الأخرى، للوصول إلى تحديد نوع وطبيعة برنامج الفحص المعد للاختبار.
2. **المرحلة الثانية:** في هذه المرحلة يتم تحديد أدلة الإثبات، إذ يعتبر دليل الإثبات بينة يعتمد عليها في تكوين الرأي حول القوائم المالية، إذ يتم الاعتماد في هذه المرحلة على بعض المعايير والمؤشرات من خلال القيام بإجراء المقارنات الأفقية والعمودية للمنشأة نفسها من خلال مقارنتها بالسنوات السابقة أو مقارنتها بالمنشآت المماثلة أو بنسب معيارية فإذا كانت هناك فروقات كبيرة وغير مبررة يدل ذلك على وجود تلاعب وعليه يتوجب التوسع في أعمال الفحص للحالة التي وجدت فيها الفروقات، إما إذ كانت الانحرافات قليلة نسبيا فان الأمر لا يتطلب التوسع في الأمر.
3. **المرحلة الثالثة:** تتضمن هذه المرحلة التأكد من كفاية إجراءات التدقيق، إذ يتم فيها تعزيز نتائج التدقيق وتعميمها، من خلال إجراء بعض الاستفسارات والتي تساعد في الكشف عن كل غموض أو شذوذ يظهر عند الفحص ففي حالة الإجابة عن تلك التساؤلات بكل صراحة ووضوح يتم الاطمئنان إلى أن الإجراءات كانت كافية إما في حالة عدم توفر القناعة لدى الشخص القائم بعملية الفحص التحليلي حول تلك التساؤلات فالأمر يتطلب إجراء المزيد من الإجراءات والتي من شأنها إزالة الكثير من الغموض.

<sup>1</sup> زينب جبار يوسف ، فاطمة صالح مهدي ، المراجعة التحليلية لحسابات الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية للمنطقة الجنوبية ، مجلة تقني ، المجلد العشرون ، العدد 2008.02

4. المرحلة الرابعة: يتم في هذه المرحلة تقويم ومراجعة البيانات الإضافية والتي تعرضها الإدارة وتقدمها إلى جهات مختلفة ذات علاقة بالمنشأة مثلا التأكد من مطابقة موازين المراجعة الشهرية المرسله إلى تلك الجهات مع الموازين الموجودة في المنشأة لان ذلك يعتبر ضمان بمصدقية المعلومات الواردة في القوائم المالية تجاه تلك الأطراف.

#### الفرع الثالث: منهج التدقيق وفق أسلوب المخاطر

- يتمثل الهدف من اعتماد منهج التدقيق وفق أسلوب المخاطر في مساعدة المدقق على ضمان قيامه بتحديد أحداث أو ظروف قد تؤثر بشكل عكسي فيقدره المدقق على أداء عملية التدقيق لتقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول في انجاز عمله عبر مراحل وهي:<sup>1</sup>

#### 1. المرحلة الأولى: تخطيط وتصميم نموذج التدقيق

- إعداد التخطيط الأولي؛
- تقييم مخاطر العمل؛
- إجراء المسح الميداني للجهة موضوع التدقيق؛
- تنفيذ الإجراءات التحليلية؛
- تحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر التدقيق المقبولة والمخاطر الضمنية؛
- فهم نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر الرقابية؛
- تطوير خطة وبرنامج التدقيق.

#### 2. المرحلة الثانية : تنفيذ اختبارات الالتزام و الاختبارات الجوهرية

- تنفيذ الاختبارات الجوهرية للعمليات؛
- تنفيذ اختبارات الرقابة؛
- تقييم احتمالية وجود أخطاء في البيانات المالية.

#### 3. المرحلة الثالثة: تنفيذ الاختبارات التحليلية واختبارات تفاصيل الأرصدة

- تنفيذ الإجراءات التحليلية؛
- تنفيذ اختبارات العناصر الرئيسية؛
- تنفيذ اختبارات إضافية لتفاصيل الأرصدة.

#### 4. المرحلة الرابعة : انجاز التدقيق وإصدار تقرير التدقيق

- تنفيذ اختبارات إضافية للعرض والإفصاح؛
- تجميع أدلة الإثبات؛
- إصدار تقرير التدقيق؛

<sup>1</sup> نضال شحيت ظاهر، جابر وحيد مرهون، مرجع سبق ذكره، م، ص: 4

- متابعة تصفية الملاحظات الواردة في التقرير.

### الفرع الرابع: منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال<sup>1</sup>

أولاً: ظهر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في النصف الثاني من التسعينات كابتكار رئيسي في منهجية التدقيق، وقد تم استخدامه من قبل أكبر شركات التدقيق في العالم، في إطار عمل هذا المنهج فإن على مدقق الحسابات معرفة المزيد عن الاستراتيجيات الخاصة بالعميل و عمليات وبيئة العمل لفهم ما إذا كانت البيانات المالية تعرض بعدالة . ويمكن القول: إن التغيير في المنهج المتوخى بالتدقيق القائم على مخاطر الأعمال يتحقق بطريقتين هما:

1. بتغيير التركيز من خطر البيانات المالية إلى خطر الأعمال.
2. بتغيير طبيعة اختبارات التدقيق من اختبارات كبيرة الحجم للتفاصيل إلى اختبار عالي المستوى للرقابة أو الإشراف مدعوماً بأعمال تحليلية عالية الدقة.

ويتم تطبيق هذا المنهج من الأعلى إلى الأسفل أي يبدأ التدقيق من طبيعة الأعمال و عملياتها وصولاً إلى القوائم المالية.

#### ثانياً: أهميتها

وتكمن أهمية هذا المنهج:

- في تحقيق قيمة مضافة بالنسبة للعميل،
- وبالنسبة للمدقق يؤدي إلى تحسين قدرته على تحديد المخاطر التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على البيانات المالية.

ومن هذا الأسلوب يساعد في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

#### ثالثاً: هدفها

إن منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال يهدف إلى التوسيع نطاق تركيز مدقق الحسابات من مخاطر التدقيق إلى وجود انحراف في البيانات المالية إلى مخاطر الأعمال المعروفة بالإشارة التي ستجعل الشركة تفتشل في تحقيق أهدافها.

#### رابعاً: مراحلها

لقد تم تحديد مراحل عملية التدقيق لتقييم الخطر تحت منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال إلى خمسة بنود وهي:

5. المرحلة الأولى: تقييم عملية إدارة المخاطر الخاصة بالعميل؛
6. المرحلة الثانية: تحليل بيئة الأعمال للعميل؛

<sup>1</sup> علاء الدين صالح محمود عودة، مرجع سبق ذكره، ص:ص: 32 - 30

7. المرحلة الثالثة: المراجعة التحليلية الأولية؛
8. المرحلة الرابعة: التركيز على مخاطر الأعمال؛
9. المرحلة الخامسة: تدفق المعلومات.

### المبحث الثاني: الدراسات السابقة

عرض أهم الدراسات التي تناولت هذا الموضوع .

#### المطلب الأول: الدراسات السابقة

##### أولاً: الدراسات باللغة العربية

- ◀ دراسة: علاء الدين صلاح محمود، بعنوان، أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط الأردن، 2011.
- هدفت هذه الدراسة إلى تحديد آثار تطبيق منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في شركات التدقيق الأردنية على جودة التدقيق الخارجي، وقد أستخدم الباحث منهج استبيان، باعتماد على ( 165)مدقق، وتوصل إلى وجود أثر لمفهوم التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تحقيق قيمة مضافة لعملاء التدقيق، وفي تخفيض مخاطر التدقيق، وفي توجيه إجراءات التدقيق الخارجي نحو أمور أكثر أهمية في التدقيق، وفي دعم استقلالية المدقق، وفي التطبيق الفعال لرقابة الجودة على أعمال التدقيق الخارجي.
- ◀ دراسة: مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة و المالية، كلية التجارة، قسم المحاسبة و التمويل، جامعة الإسلامية، غزة، 2013.
- هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تأثير مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتم إعداد استبيانته وتوزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في مدققين الحسابات في قطاع غزة و اللذين بلغ عددهم (63) مدققاً. وتوصل الباحث أن تؤكد المدققين من صحة ودقة و معقولية التقديرات المحاسبية تؤدي إلى تخفيض المخاطر الملازمة، الاهتمام بتحليل البيانات تساهم في تخفيض مخاطر الرقابة، باستخدام أسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط يعمل على تخفيض مخاطر الاكتشاف حيث أن جميع عناصر نتائج التحليل للعناصر السابقة تبين تأثيرها فاعليتها في جودة التدقيق مما يعكس جودة التدقيق في مكاتب التدقيق، ولقد تبين بشكل رئيسي ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير لمخاطر التدقيق وجودة التدقيق.
- ◀ دراسة: عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية، بحث مقدم لنيل درجة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية تجارة، قسم المحاسبة و المراجعة، جامعة الخديده، اليمن، 2008.

هدفت هذه الدراسة التعرف على مفاهيم جودة المراجعة و العوامل المؤثرة عليها ونوعية أثر تلك العوامل. بالإضافة إلى التعرف على وسائل تحسين جودة المراجعة الخارجية، ولتحقيق ذلك تم إعداد قائمة استقصاء وزعت على الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في البيئة اليمنية. وتوصل الباحث أن جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة توافق على أن العوامل محل الدراسة تؤثر على جودة المراجعة، وكانت خبرة فريق عمل المراجعة أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة بشكل عام.

أما بخصوص وسائل تحسين جودة المراجعة، فقد توصل الباحث إلى عدم وجود اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة حول تلك الوسائل فيما عدا الرقابة على جودة المراجعة بواسطة مراجعة النظير وهيئة حكومية.

دراسة: محمد إبراهيم النوايسة، بعنوان مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات، دراسات العلوم الإدارية الأردن، المجلد 35، العدد 2008، 1

حاولت هذه الدراسة، التعرف إلى مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن.

وهدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى إدراك أهمية ومعوقات تطبيق هذه الإجراءات، بالإضافة إلى دراسة أثر المركز الوظيفي، وأتباع التدقيق و خبرة المدقق على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية. ومن أجل معالجة هذه الدراسة اعتمد الباحث من خلال الدراسة تصميم استبيان تتكون من جزأين، باعتماد على (80)مدققاً من أصل (350) و ذلك أستخدم بعض مقاييس الإحصائية لمعرفة أهمية كل متغير، وتوصلت الدراسة إلى أن مدققون يدركون أهمية جودة التدقيق (8,74%)، كما نستخدم الإجراءات التحليلية غير الكمية بنسبة (73%)، و الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة بنسبة (4,61%)، والإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة بنسبة (49%).

#### ثانياً : الدراسات باللغة الأجنبية

دراسة:

هدفت الدراسة إلى الحديث عن التغيرات التي شاهدها مهنة التدقيق وخاصة التغيرات التكنولوجية، بالإضافة إلى تضمين عملية تدقيق الحسابات في الهياكل المهنية و المحاسبية، وقد استخدم الباحث في دراسة المنهج التحليلي وذلك بذكر عدد من الدراسات ذات الصلة بموضوع الدراسة. وتوصلت الدراسة أن أسلوب التدقيق القائم على مخاطر الأعمال هو أحد أكثر أساليب التدقيق حداثة وتعقيدا في بيئة الأعمال حيث يتضمن تدقيق الحسابات إضافة إلى تقييم الأداء في المؤسسات المهنية التنظيمية، كما أشارت إلى ضرورة الحرص على متابعة التغيرات الخاصة بمهنة تدقيق الحسابات، وتطبيقها وإجراء الأبحاث الداعمة لها.

### المطلب الثاني: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تميزت هذه الدراسات على الدراسات السابقة في النقاط التالية:

- ✓ طبقت هذه الدراسة في بيئة مختلفة عن غيرها كونها عاجلت موضوع على قدر كبير للأهمية وهو (أثر مناهج التدقيق على جودة التدقيق الخارجي)؛
- ✓ التعرف على آراء محافظي الحسابات على مستوى ولاية ورقلة و ذلك للوصول إلى الجودة التدقيق الحسابات بكفاءة و فعالية بالاعتماد على احد مناهج التدقيق المتعارف عليها؛
- ✓ أخذ نظرة شاملة على مناهج التدقيق للتعرف على المنهج الأكثر استخداما لدى المدققين الجزائريين بالأخص ولاية ورقلة.

## خلاصة الفصل

بناءً على ما تطرقنا إليه في الإطار النظري من مفهوم جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيها ومختلف مناهج التدقيق المستعملة من طرف مدقق الحسابات، حيث تكمن مسؤولية المدقق في التأكد من صحة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء والغش، وللوصول إلى رأي مستقل و موضوعي في تقريره النهائي وفق ما يحدده القانون و المعايير الدولية المتعارف عليها. ويجب على المدقق استخدام المنهج الذي يرى أنه الأكثر جودة في اكتشاف المخاطر الناجمة من نشاط المؤسسة أي علاقة طردية بين جودة التدقيق الخارجي ومناهج التدقيق .

كما تطرقنا إلى أهم الدراسات السابقة التي تحدثت في نفس الطرح الذي أشرنا إليه في دراستنا، من حيث الهدف وطريقة المعالجة وأهم النتائج.

## الفصل الثاني

### الدراسة الميدانية

تمهيد :

بعد استيفائنا للجزء الأول من الدراسة، نتمثل في الجانب النظري، حيث تطرقنا فيه إلى الخلفية النظرية للدراسة وسنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على عينة من فئة المدققين الخارجيين وهذا لتقضي وجهات نظرهم حول مدى تطبيق مناهج التدقيق وتأثير ذلك على مستوى جودة التدقيق الخارجي .

ولتحقيق هدف هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن محاورها على أهم المناهج المتبعة من طرف المدقق الخارجيين، وكيف تؤثر هذه المناهج على جودة التدقيق الخارجي في أداء مهامه، ليساعد المدقق على قدرة الوصول إلى إصدار تقريره الصادق الذي يعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة بجودة عالية. حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: أدوات و الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية تحليلها وتفسيرها ومناقشتها.

## المبحث الأول : الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

سنحاول من خلال هذا المبحث تحديد الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية لهذا الموضوع قصد تنظيم المعلومات من أجل الوصول إلى الحقائق والنتائج، وستتعرف على الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة وسبب اختيارها وكذلك مجال إجراء الدراسة.

### المطلب الأول : الطريقة المتبعة

يتناول هذا المطلب عرض الطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة، وأهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع هذه البيانات.

### الفرع الأول : مجتمع وعينة الدراسة

تم حصر مجتمع الدراسة على فئة المهنيين والمتمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ووعي في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية .

وبالنسبة لعينة الدراسة لم يتم تحديدها بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان ونظرا لصعوبة التقرب إليهم ورفض البعض منهم للإجابة على الاستبيان، استوجب علينا ضرورة الاعتماد على أكبر عدد من العينات الممكنة عبر عدة مناطق شملت ( ورقة، تقرت، حاسي مسعود )، للحصول على أكبر عينة معتبرة عن المجتمع قمنا بتوزيع حوالي 27 استمارة وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على 21 استمارة من مجموع الاستمارات لتمثيل عينة الدراسة، وهذا بعد إلغاء باقي الاستمارات المقدرة ب 6 استمارات بسبب نقص في الإجابات وعدم استرجاعها.

ورغم العمل على جمع أكبر عدد من الاستبيانات إلا أن هذا لم يؤثر على موضوعية الدراسة الميدانية، حيث راعينا في اختيار عينة الدراسة العناصر المناسبة والتي تفيدها في الحصول على نتائج موضوعية .

الجدول رقم: (2 - 1) الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

النسبة المئوية %	التكرارات	البيان
100 %	27	الاستمارات الموزعة
7.40	2	الاستمارات المفقودة
14,81	4	الاستمارات الملغاة
77,77	21	الاستمارات الصالحة لتحليل

المصدر: مطابقة إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

## الفرع الثاني : بيالت الدراسة وطرق وأدوات جمعها

### أولا: بيان الدراسة

ولقد تم الاعتماد فيها على الجانبين النظري والميداني، وتمثلا فيما يلي:

**الجانب النظري :** حيث حاولنا في هذا الجزء بقدر الإمكان مسح الدراسات السابقة للموضوع ومراجعة الدراسات المنشورة حول موضوع مناهج التدقيق (أساليب التدقيق) وجودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة عليها، وهذا باستخدام جميع الوسائل المتاحة (كتب، مقالات، مجلات محكمة، رسائل جامعية)، بالإضافة إلى الإطلاع على المنشورات كالجرائد الرسمية و المنظمات المهنية .

**الجانب الميداني:** وفي هذا الجزء اعتمدنا في جمع البيانات على الاستبيان الذي يتضمن مجموعة من الأسئلة، وقد قسمت هذه الأسئلة إلى جزأين حسب فرضيات الدراسة، ومن ثم قمنا بطرح الاستبيان على عينة عشوائية، مجموعة من (خبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات) .

### ثانيا : أدوات جمع البيانات

مثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، والمتمثلة في آراء وجهات نظر محافظي الحسابات والمحاسبين حول مشكلة الدراسة .

ولكي تكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون، فقد مرا تصميمها على ثلاثة مراحل:

#### 1. مرحلة التصميم الأولي

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، انطلاقا من الجانب النظري والدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة، مراعين في ذلك إشكالية البحث والفرضيات الموضوعية، ولقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي :

- صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الالتباس؛
- استعمال اللغة السليمة؛
- ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية؛
- ترتيب الأسئلة وتدرجها وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية .

بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة المحكمين المختصين في المحاسبة والتدقيق، وذلك بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة، وتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة، ولقد تم الرد من بعض الأساتذة؛

## 2. مرحلة التصميم النهائي :

بعد المراجعة والأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين، اتفقنا إلى مرحلة التصميم النهائي للاستبيان، بعد تصحيح الأخطاء والتعديل النهائي تم توزيع الاستبيان مستعينين في ذلك على:

- التسليم المباشر لأفراد العينة خصوصا في منطقة تقرت؛
- الاستعانة ببعض الزملاء (الأكاديميين و أصحاب المهنة) فيما يخص الاستمارات الموزعة في منطقة ورقلة وحاسي مسعود .

أما عن طريق استرجاع الاستمارات فقد اختلفت تبعا لاختلاف طرق توزيعها حيث تم الحصول على الإجابة من خلال ما يلي:

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين؛
- استلام الاستمارات من قبل الزملاء الذين تم الاستعانة بهم .

## 3. محتوى الاستبيان :

احتوت استمارة الاستبيان على جزئيين من الأسئلة:

الجزء الأول: خاص بالأسئلة المتعلقة بالبيانات العامة لأفراد عينة الدراسة؛

الجزء الثاني: متعلقة بالأسئلة الخاصة بفرضيات الدراسة حيث قسمت إلى محورين؛

- المحور الأول يتضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى وهي المناهج المتبعة من طرف مدقق الحسابات في عينة الدراسة و الثانية والمتعلقة بالعوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي؛
- المحور الثاني يتضمن أسئلة الفرضية الثالثة عن تأثير مناهج التدقيق المستخدمة في الجزائر بشكل فعال على جودة عملية التدقيق .

## 4. تحكيم الاستبيان : بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة تم اللجوء إلى بعض الأساتذة المختصين للتأكد من الجانب

الشكلي والتقني للاستمارة بالإضافة إلى أساتذة مختصين في مجال التدقيق للتأكد من الجانب الموضوعي للاستمارة، وتغطية جميع جوانب البحث، وقد مكنتنا هذه الإجراءات من تفادي بعض الأخطاء التقنية، والمنهجية التي قد تحول دون الوصول لتحقيق أهداف الاستبيان، وتمت صياغة الاستبيان بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين.

وبغرض القيام بدراسة ميدانية موضوعية تساعدنا على تحقيق أهداف بحثنا، تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس لكارتر (

Ltkert Scale ) الثلاثي، حسب المعطيات والبيانات المطلوبة من كل سؤال، بالإضافة إلى تحديد آراء أفراد العينة لفقرات

الاستبيان، ويسهل ترميز وتنميط الإجابات.

## 5. اختبارات ثبات الاستبيان: " من اجل اختبار ثبات الاستبيان، استخدمنا المؤشر الإحصائي ألفا كرونباخ ( Alpha

Cronbach )، وهي أداة لقياس ثبات الاستبيان حيث أن معامل ألفا كرونباخ يأخذ قيمة بين الصفر والواحد).

(1,0) فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح. أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات عن عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة" كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): يوضح مدى صدق وثبات الدراسة

Cronbach's Alpha	N of Items
0.578	22

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على النتائج الإحصائية المعطاة من برنامج Spss

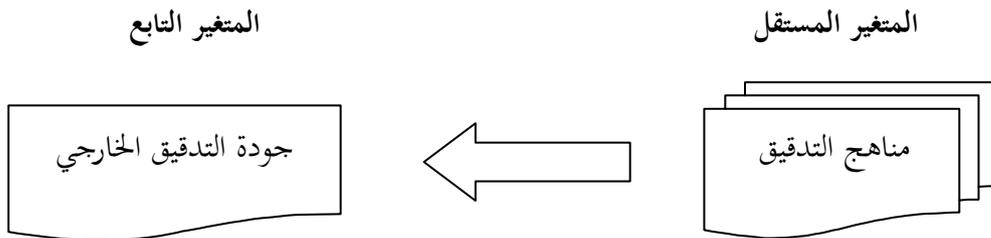
6. نتائج اختبار الثبات : من خلال الجدول تطبيق اختبار المصدقية والثبات ألفا كرونباخ على إجابات عينة الدراسة المكونة من 21 فرد، اتضح أن معامل الثبات بلغت (0,578) أي بنسبة (57,8%) وهذه النسبة أكبر من (0,5%) وهذا يعني أن الارتباط بين الإجابات جيد ومقبول إحصائياً بالتالي تعتبر الدراسة صحيحة.

### المطلب الثاني : متغيرات الدراسة والأدوات الإحصائية والقياسية المتبعة

ونحاول من خلال هذا المطلب إيضاح متغيرات الدراسة والأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة الاستبيان

#### الفرع الأول : متغيرات الدراسة

الشكل رقم ( 2-1): يوضح متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة

#### الفرع الثاني : الأدوات الإحصائية والقياسية المتبعة

بعد تحصيل الاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (EXCEL) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية في أعمدة، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل بغية التحليل الجيد، للبيانات،

كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS)، ومن هذه التحاليل انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل:

- تحليل التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية و الوظيفية لمفردات الدراسة؛
- حساب المتوسطات الحسابية لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابة عينة الدراسة لكل عبارة؛
- حساب الانحرافات المعيارية لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة.

ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي جمعت ، استخدمنا العديد من الأساليب الإحصائية التي تتمثل في ما يلي:

- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان؛
- قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان؛
- حساب الانحراف المعياري لكل محور من محاور الدراسة.

### المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها

وستعرض في هذا المبحث إلى المطلب الأول والذي يتم فيه عرض النتائج المتحصل عليها من الدراسة وتفسيرها، والمطلب الثاني الذي يتم فيه تحليل الاستبيان ومناقشة النتائج المتحصل عليها.

#### المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة وتفسيرها

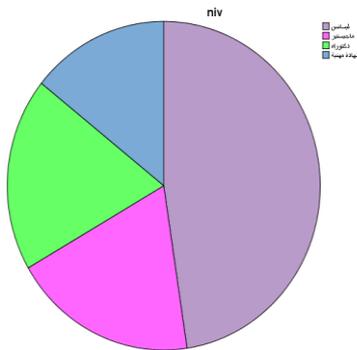
ونعرض في هذا المطلب النتائج المتوصل إليها من خلال الاستبيان ويتم تفسيرها بالأدوات الإحصائية والبرامج المذكورة سلفاً.

#### الفرع الأول: الخصائص العامة لعينة الدراسة

أولاً: **المؤهل العلمي:** تم تقسيم أفراد العينة إلى 5 فئات تمثل المؤهل العلمي لكل فرد، وقد قمنا باختيار الفئات وما يتناسب مع أفراد العينة وتحصلنا على التوزيع التالي:

الشكل (2 - 2): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول (2 - 3): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	10	47.61%
ماجستير/ماجستير	4	19.04%
دكتوراه	4	19.04%
أخرى	3	14.28%
المجموع	21	100%

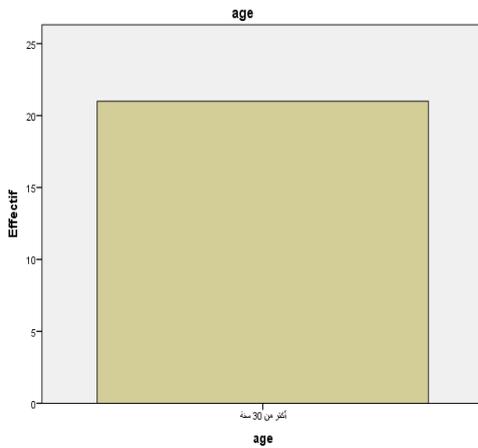
المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على الاستبيان وبرنامج spss

يوضح لنا الجدول والشكل السابقين ، الدرجات العلمية و الشهادات المتوفرة لدى أفراد العينة ، فكانت نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس 47.61%، بينما نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير و ماستير 19.04%، والحاصلين على شهادة الدكتوراه 19.04%، والحاصلين على شهادات أخرى.

الملاحظ أن أكبر نسبة كانت على مستوى الحاصلين على شهادة الليسانس كونهم يمثلون جزء كبير من شريحة المهنيين وتليها نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير، كونها تغطي الوظائف الثلاثة (خبراء محاسبة، محافظي حسابات، ووظائف أخرى).

ثانيا: السن: تم تقسيم أفراد العينة حسب السن :

الشكل (2 - 3) : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب السن



الجدول رقم (2 - 4): توزيع أفراد العينة حسب السن

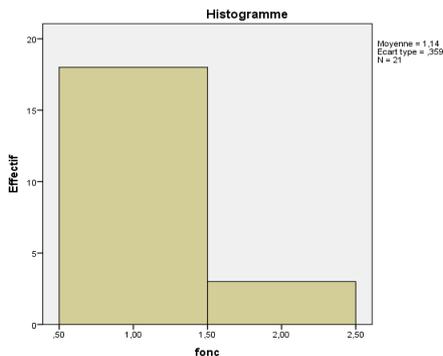
النسبة	التكرار	السن
%0	0	أقل من 30 سنة
%100	21	أكثر من 30 سنة
%100	21	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامج spss

وفيما يتعلق بمتغير السن فقد تحصلت الفئة العمرية (أكثر من 30 سنة ) بنسبة ( 100% ) من أفراد عينة الدراسة، وهي نتيجة منطقية لأن مزاولة هذا النشاط يجب أن يفوق هذا السن.

ثالثا: الوظيفة الحالية : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الشكل (2 - 4) : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



جدول رقم (2 - 5) توزيع أفراد العينة لوظيفة

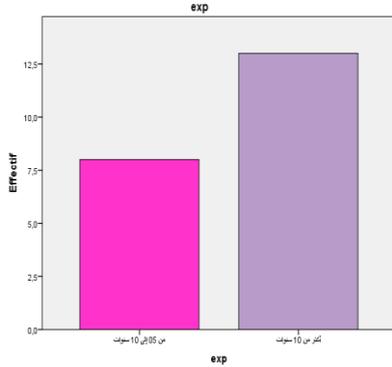
النسبة	التكرار	الوظيفة
%85,7	18	محافظ حسابات
%14,3	3	خبير محاسب
%0	0	وظيفة أخرى
%100	21	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامج spss

وفيما يتعلق بالوظيفة فتشير النتائج إلى أن أكثر المجيبين (85%) وهم محافظي الحسابات، ونسبة (14,3%) هم خبير محاسب أما نسبة (0%) ووظيفة أخرى وهذا يبرر أن خبير حسابات غير متوفرين بدرجة كبيرة لأنه يكون أعلى درجة من محافظي الحسابات، ومن هنا نستنتج أن هذه الوظيفة يقوم بها إلا أشخاص مختصين في هذا المجال.

رابعاً: الخبرة العلمية: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

شكل (2 - 5) : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة العلمية



الجدول رقم (2 - 6) لتوزيع أفراد العينة حسب الخبرة

الخبرة العلمية	التكرار	النسبة
أقل من 05 سنوات	0	0%
من 05 إلى 10 سنوات	8	38,1%
أكثر من 10 سنوات	13	61,9%
المجموع	21	100%

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على الاستبيان وبرنامج spss

أما فيما يتعلق بسنوات الخبرة العلمية في مهنة التدقيق فقد أشارت النتائج إلى أن عدد من لديهم خبرة أقل من 5 سنوات بنسبة (0%)، كما بلغ عدد من لديهم خبرة من 05 إلى 10 سنوات بنسبة (38,1%)، أما عدد من لديهم الخبرة من أكثر من 10 سنوات بنسبة (61,9%)، وهذا يشير إلى الاستقرار الوظيفي الذي يتمتع به المدققين .

الفرع الثاني: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول محوري الاستبيان

استخدمت الطالبة الأساليب الإحصائية الآتية لغرض الإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها وذلك وصولاً لتحقيق أهدافها: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بهدف الإجابة عن أسئلة الدراسة ومعرفة الأهمية النسبية لكل فقرة من أبعاد الدراسة، وقد تم اعتماد المقياس التالي في تحديد الأهمية نسبية.

الجدول رقم (2-7) جدول المعالجة الإحصائية

اتجاه العينة	غير موافق	محايد	موافق
المتوسط الحسابي	1 إلى 1.66	1.67 إلى 2.34	2.35 إلى 3

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على النتائج الإحصائية المعطاة من برنامج Spss

أولاً : عرض نتائج المحور الأول

أ/ عرض النتائج

1. نتائج البعد الأول

1 جدول رقم ( 2 - 8 ) يوضح نوع المنهج المتبع

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	العبارة
			التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	0,43	2,90	20	0	1	1. يعتمد أسلوب التدقيق على فحص واختبار كل ما تتضمنه السجلات و القوائم المالية بشكل عام .
			%95,2	%0	%4,8	
موافق	0,56	2,71	16	4	1	2. يعتمد أسلوب التدقيق على استخدام المراجعة التحليلية وأسلوب العينات الإحصائية في تحديد إجراءات التدقيق .
			%76,2	%19,0	%4,8	
موافق	0,46	2,71	15	6	0	3. يعتمد أسلوب التدقيق على تقييم وتحليل المخاطر المحاسبية وتصنيفها
			%71,4	%28,6	%0	
محايد	0,94	2,23	7	2	12	4. يعتمد أسلوب التدقيق على تحليل مخاطر أعمال المؤسسة وأثرها على القوائم المالية.
			%57,1	%9,5	%33,3	
موافق	<b>0,59</b>	<b>2,63</b>	المتوسط العام للأسئلة			

المصدر من إعداد الطلبة بالاعتماد على النتائج الإحصائية المعطاة من البرنامج Spss

2. نتائج البعد الثاني

2 جدول رقم ( 2 - 9 ) يؤدي منهج التدقيق المتبع في العمل إلى تحسين استقلالية المدقق الخارجي وتعزيز موضوعيته.

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	العبارة
			التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	0,47	2,85	19	1	1	5. تحسين استقلالية المدقق الخارجي.
			%90,5	%4,8	%4,8	
موافق	0,59	2,57	13	7	1	6. توفير الحياد في الاتجاه الذهني خلال كافة مراحل عملية التدقيق الخارجي.
			%61,9	%33,5	%4,8	
موافق	0,49	2,61	13	8	0	7. إبداء رأيه خلال كافة مراحل عملية التدقيق الخارجي.
			%61,4	%38,1	%0	
موافق	0,51	2,67	المتوسط العام للأسئلة			

المصدر من إعداد الطلبة بالاعتماد على النتائج الإحصائية المعطاة من البرنامج Spss

3. نتائج البعد الثالث

جدول رقم (2 - 10) يؤدي منهج التدقيق المتبع في العمل إلى رفع مستوى الإفصاح وشفافية القوائم المالية للعملاء

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة			
			موافق	محايد	غير موافق	
			التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	0,53	2,76	17	3	1	8. في زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية.
			%81,0	%14,3	%4,8	
موافق	0,35	2,85	18	3	0	9. في زيادة فرصة اكتشاف الأخطاء غير المعتمدة والمخالفات المعتمدة في القوائم المالية .
			%85,7	%14,3	%0	
موافق	0,51	2,80	18	2	1	10. في زيادة فرصة اكتشاف النقص أو الخلل في الإفصاحات في القوائم المالية.
			%85,7	%9,5	%4,8	
موافق	0,60	2,52	12	8	1	11. في زيادة إمكانية تحديد مدى قدرة العميل على الاستمرارية .
			%57,1	%38,1	%4,8	
موافق	0,49	2,73	المتوسط العام للأسئلة			

المصدر من إعداد الطلبة بالاعتماد على النتائج الإحصائية المعطاة من البرنامج Spss

4. نتائج البعد الرابع

جدول رقم (2 - 11) يؤدي منهج التدقيق المتبع في العمل إلى تحديد أتعاب وكلفة التدقيق الخارجي.

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة			
			موفق	محايد	غير موافق	
			التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	
محايد	0,91	1,85	7	4	10	12. زيادة عدد المدققين لإنجاز عملية التدقيق الخارجي.
			%33,3	%19,0	%47,6	
موافق	0,50	2,57	12	9	0	13. زيادة الوقت المخصص لعملية التدقيق الخارجي.
			%57,1	%14,3	%0	
محايد	0,79	2,14	8	8	5	14. زيادة كلفة إعداد التقارير المتعلقة بعملية التدقيق الخارجي.
			%38,1	%38,1	%23,8	
محايد	0,76	2,23	9	8	4	15. إمكانية رفع أتعاب التدقيق الخارجي.
			%42,9	%38,1	%19,0	
موافق	0,67	2,47	12	7	2	16. زيادة إمكانية الاعتماد على خبراء من خارج مكتب التدقيق.
			%57,1	%33,3	%9,5	
محايد	0,90	2,25	المتوسط العام للأسئلة			

المصدر من إعداد الطلبة بالاعتماد على النتائج الإحصائية المعطاة من البرنامج Spss

ب/ تحليل نتائج المحور الأول

- أشار الجدول رقم ( 2 - 7) أن المتوسط العام لفقرات هذا البعد المتعلق بأنواع مناهج التدقيق بلغ ( 2,63) وانحراف معياري (0,59) وأخذ هذا البعد موافقة العينة ، واتضح أن فقرة منهج فحص واختبار كل ما تتضمنه السجلات والقوائم المالية في المرتبة الأولى بنسبة ( 2,95%)، بحيث أن المتوسط الحسابي ( 2,90) والانحراف المعياري (0,43) وهذا ما يبينه مقياس لكارث الثلاثي في اتجاه آراء العينة نحو الموافق، ثم تأتي الفقرة الثالثة يعتمد أسلوب التدقيق على تقييم و تحليل المخاطر، حيث أن المتوسط الحسابي لها ( 2,71) والانحراف المعياري (0,46) واتجاه آراء العينة نحو الموافقة، وتليها أسلوب المراجعة التحليلية وأسلوب العينات الإحصائية، حيث أن المتوسط الحسابي (2,71) و الانحراف المعياري (0,46) واتجاه آراء أفراد العينة نحو الموافقة، في المرتبة الأخيرة منهج تحليل مخاطر أعمال المؤسسة و أثرها على القوائم المالية بمتوسط حسابي(2,23) واتجاه أفراد العينة نحو المحايد.

- بعدما تعرفنا على نوع المنهج المتبع في مكاتب التدقيق الجزائرية والمسمى " فحص واختبار القوائم المالية" نسقطه على كافة الأبعاد الأخرى والمحور الثاني.

- وأشار الجدول رقم ( 2 - 8) في تحسين استقلالية المدقق الخارجي وتعزيز موضوعيته حيث بلغ المتوسط الحسابي له (2,67) و الانحراف المعياري ( 0,51) وهذا يعني أن اتجاه العينة نحو الموافقة، حيث تأتي الفقرة الأولى لتحسين استقلالية المدقق الخارجي في المرتبة الأولى واتجاه العينة بموافق والمتوسط الحسابي ( 2,85) والانحراف المعياري (0,47) وتليها استقلالية في إبداء الرأي في المرتبة الثانية باتجاه عينة نحو الموافق و المتوسط الحسابي ( 2,61) والانحراف المعياري (0,49) وتليها في الرتبة الأخيرة في توفير الحياد في الاتجاه الذهني برتبة موافق والمتوسط الحسابي ( 2,57) والانحراف المعياري (0,59).

- وأشار الجدول رقم ( 2 - 9) البعد المتعلق برفع مستوى الإفصاح وشفافية القوائم المالية بلغ المتوسط العام للأسئلة (2,76) والانحراف المعياري (0,53) وهذا يعني أن اتجاه العينة نحو الموافق في كل العبارات، وجد في المرتبة الأولى فقرة زيادة لاكتشاف الأخطاء الغير المعتمدة والمخالفات المعتمدة في القوائم المالية، ولها المتوسط الحسابي (2,85) والانحراف المعياري (0,35) وتليها في المرتبة الثانية زيادة فرصة اكتشاف النقص أو خلل في الإفصاحات في القوائم المالية حيث بلغ المتوسط الحسابي (2,80) والانحراف المعياري (0,51) وكان اتجاه العينة نحو الموافقة، وتدرجت الفقرتين في المرتبة الأخيرة بالتوالي(في زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية (في زيادة إمكانية تحديد مدى قدرة العميل على الاستمرارية) نحو الموافقة بمتوسط حسابي( 2,76 - 2,52) على التوالي حسب مقياس لكارث الثلاثي نحو الرأي الموافق.

- أشار الجدول رقم ( 2 - 10) البعد المتعلق بتحديد الأتعاب وكلفة التدقيق الخارجي بالنسبة للمنهج المتبع المتوسط العام للأسئلة (2,25) والانحراف المعياري ( 0,90) وهذا يعني أن اتجاه أفراد العينة محايدا، أما بالنسبة لعبارة زيادة الوقت المخصص لعملية التدقيق احتلت المرتبة الأولى والمتوسط الحسابي لها ( 2,57) والانحراف المعياري ( 0,50)

وتليها في المرتبة الثانية زيادة إمكانية الاعتماد على خبراء من مكاتب التدقيق والمتوسط الحسابي لها (2,47) والانحراف المعياري (0,67)، وهذا ما يبينه مقياس لكرات الثلاثي في اتجاه العينة نحو الموافقة لكلاهما، واحتلت العبارات المرتبة الرابعة والخامسة والسادسة على التوالي، "إمكانية رفع أتعاب التدقيق الخارجي، زيادة الوقت المخصص للتدقيق، زيادة عدد المدققين لإنجاز عملية التدقيق الخارجي" بمتوسطات حسابية (2,23 - 2,14 - 1,85) وانحرافات معيارية (0,76 - 0,79 - 1,85) ما يبينه مقياس لكرات الثلاثي في اتجاه أفراد العينة نحو الموافقة .

ثانيا: عرض نتائج المحور الثاني

أ/ عرض النتائج

جدول رقم (2 - 12) يؤدي المنهج المتبع في التطبيق الفعال لرقابة الجودة على أعمال التدقيق الخارجي

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	العبارة
			التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	0,40س	2,80	17	4	0	17. تعزيز التطبيق الفعال لرقابة الجودة على عمليات التدقيق الخارجي .
			%81,0	%19,0	%0	
موافق	0,66	2,61	15	4	2	18. تعزيز الحياد و الأمانة والموضوعية في كافة أفراد فريق التدقيق الخارجي
			%71,4	%19,0	%9,5	
موافق	0,59	2,57	8	8	5	19. إدارة الأفراد من حيث ضرورة توافر التأهيل المناسب لفريق التدقيق الخارجي بشكل كفاء .
			%38,1	%38,1	%23,8	
محايد	0,85	2,14	9	6	6	20. إدارة الأفراد من حيث توزيع المهام عليهم بما يتناسب مع معايير الجودة.
			%42,9	%28,6	%28,6	
موافق	0,43	2,90	20	0	1	21. تحسين اختيار العملاء الجدد أو الاستمرار مع العملاء القدامى.
			%95,2	%0	%4,8	
موافق	0,43	2,90	20	0	1	22. وضع سياسات وإجراءات تساعد في زيادة عمليات المتابعة والمراقبة والإشراف.
			%95,2	%0	%4,8	
موافق	0,56	2,65	المتوسط العام للأسئلة			

مصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على النتائج الإحصائية المعطاة من البرنامج Spss

ب/ تحليل نتائج المحور الثاني

أشار الجدول رقم (2 - 11) يعمل المنهج المتبع في العمل إلى التطبيق الفعال لرقابة الجودة على أعمال التدقيق الخارجي، بمتوسط حسابي (2,65) وانحراف معياري (0,56)، وهذا يعني أن اتجاه أفراد العينة نحو الموافقة بين المنهج المتبع في فعالية رقابة الجودة على أعمال التدقيق الخارجي، حيث تأتي في المرتبة الأولى فقرتين بالتساوي في هذا المحور وهي " تحسين اختيار العملاء الجدد أو الاستمرار - وضع سياسات وإجراءات تساعد في زيادة عمليات المتابعة والمراقبة والإشراف" والمتوسطات الحسابية (2,90 -

2,90) والانحرافات المعيارية (0,43 - 0,43) وهذا ما يبينه مقياس لكارث الثلاثي في اتجاه آراء العينة نحو الموافق، ثم تأتي في المرتبة الثانية تعزيز التطبيق الفعال لرقابة الجودة على عمليات التدقيق الخارجي، والمتوسط الحسابي (2,80) والانحراف المعياري (0,40) وهذا ما يبين اتجاه أفراد العينة نحو الموافقة، وتاليها في المرتبة الثالثة تعزيز الحياد والأمانة والموضوعية في كافة أفراد فريق التدقيق الخارجي بمتوسط حسابي (2,61)، بعده تأتي الفقرات الأخرى والانحراف المعياري (1,43) باتجاه موافق، والعبارة السادسة إدارة الأفراد من حيث توزيع المهام عليهم بما يتناسب مع معايير الجودة، المتوسط الحسابي (2,14) والانحراف المعياري (0,85) وهذا ما يبينه اتجاه أفراد العينة حسب مقياس لكارث ثلاثي بمحايد.

### الفرع الثالث: اختبار الارتباط بين محوري الدراسة

لاختبار الفرضية تم استخدام معامل بيرسون لإيجاد العلاقة بين جودة التدقيق والمناهج المتبعة لدى المدققين الخارجيين محل الدراسة، عند مستوى الدلالة المعنوية  $\alpha=0.05$  كما هي موضحة :

↙ الفرضية الصفرية - **HO**

↙ الفرضية البديلة - **H1**

↙ إذا كان **sig** أقل من 0.05 فترفض الفرضية **HO** .

↙ أما إذا كانت **sig** أكبر من 0,05 تقبل الفرضية **H1** وترفض الفرضية **HO** .

اختبار الفرضية الرابعة: هناك ارتباط بين جودة التدقيق والمناهج المتبعة، من هنا نطرح الفرضيتين الفرعيتين لهذه الفرضية :

- **HO** الفرضية الصفرية : لا يوجد ارتباط بين جودة التدقيق والمناهج المتبعة .

- **H1** الفرضية البديلة : يوجد ارتباط بين جودة التدقيق والمناهج المتبعة .

جدول رقم (2 - 13) يوضح معامل الارتباط بين المحاور

		Mih1	mih2
Mih1	Corrélation de Pearson	1	,614**
	Sig. (bilatérale)		,003
	N	21	21
Mih2	Corrélation de Pearson	,614**	1
	Sig. (bilatérale)	,003	
	N	21	21

المصدر: النتائج الإحصائية المعطاة من البرنامج Spss

بعد دراسة الجدول السابق نلاحظ أن العلاقة بين ارتباطات المحاور طردية وذات دلالة معنوية. وعند مستويات إيجابية بين المتغير المستقل لمنهج التدقيق في عينة الدراسة والمتغير تابع لجودة التدقيق الخارجي، سواء على المستوى الكلي أما على مستوى كل متغير على حده، فنجده ذو دلالة معنوية بلغت (0,003) يدل على أنه يوجد أثر وليس بدرجة كبيرة، وقد بلغت القيمة الإجمالية للعلاقة الارتباطية بين منهج التدقيق وجودة التدقيق الخارجي بنسبة (61,4%) يعني قيمة الارتباط متوسط بقيمة إيجابية تؤكد الدور الفاعل لمنهج التدقيق المتبع في جودة التدقيق الخارجي. وهذا دليل قاطع على أن المنهج (الأسلوب) المتبع من قبل المدققين تؤثر بشكل فعال على جودة التدقيق الخارجي، أي كلما كان تطبيق المنهج بشكل كفاء كلما زادت فعالية جودة التدقيق وبالتالي تقبل الفرضية البديلة وترفض الفرضية الصفرية.

### المطلب الثاني: مناقشة النتائج المتوصل إليها

من خلال النتائج السابقة نستنتج أن في مجموع العينة المتمثلة في مدققي الحسابات أكدوا اعتمادهم على منهج فحص واختبار القوائم المالية. الذي يعتمد على الأسلوب فحص واختبار كل ماتضمنه السجلات المالية واستخدام المراجعة التحليلية وتصنيف وتقديم وتحليل المخاطر المحاسبية، فحسب رأيهم يؤدي المنهج الذي يتبعونه (فحص واختبار القوائم المالية) يسمح لهم بالحفاظ على استقلاليتهم من خلال توفير الحياد الذهني خلال كافة مراحل عملية التدقيق من أجل الوصول في الأخير إلى رأي فني محايد حول القوائم المالية الخاضعة للتدقيق ورفع الشفافية والموضوعية في تقاريرهم لمستخدمي القوائم المالية أو الاعتماد على مدققين خارجيين إلا أنه لم يؤثر في زيادة أتعابهم ولاكن هذا التأثير يعود إلى حجم الخدمة المطلوبة أي يكون تأثيره بالنسبة لزممن الذي تستغرقه عملية التدقيق.

ومن خلال النتائج كذلك توصلنا أن هذا المنهج فحص واختبار القوائم المالية بشكل عام يؤدي إلى تحقيق الشمولية من خلال التأكيد على توفير التعزيز لعمليات المتابعة والإشراف ووضع سياسات وإجراءات تساعد في فعالية جودة الرقابة، وكذلك من خلال تقييم دقيق للعملاء القدامى والعملاء الجدد بما يتناسب مع شروط الاختبار والاستمرارية والموضوعية من قبل شركات التدقيق الخارجي أن تطبيق هذا المنهج بشكل كفاء يؤدي إلى فعالية رقابة الجودة على أعمال التدقيق الخارجي، وبالرغم من ذلك فنحن نعتقد أن هذا المنهج يفتقد إلى الشمولية، لأنه يعتمد فقط على فحص واختبار القوائم المالية دون اعتبار المخاطر الأخرى التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة سواء من الداخل أو من الخارج.

أما في مناقشة الفرضية: يتبع مدققي الحسابات منهجية عمل تقليدية مبنية على فحص واختبار القوائم المالية القائمة على أساس فحص واختبار السجلات المحاسبية ولذلك يؤثر هذا المنهج على جودة التدقيق الخارجي بمجموعة من العوامل أهمها كفاءة واستقلالية المراجع، ومنهجية العمل مما يعود ذلك على شفافية الإفصاح في القوائم المالية وبهذا نستنتج أنه يوجد ارتباط بين جودة التدقيق الخارجي والمناهج المتبعة أثناء العملية وبهذا ثبت صحة الفرضية.

### خلاصة الفصل

حولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في ما مدى مساهمة مناهج التدقيق في جودة التدقيق الخارجي حيث حولنا الإجابة عليها من خلال الاعتماد على الدراسة الميدانية، إذا تناولنا في هذا الفصل من خلال مبحثين، المبحث الأول تعرضنا فيه إلى الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، والمبحث الثاني تطرقنا إلى عرض الدراسة وتحليلها ومناقشتها ولخصت النتائج المتوصل إليها:

- تطبق مكاتب التدقيق الجزائرية بالأخص ولاية ورقلة المنهج التقليدي وهو فحص واختبار القوائم المالية في تعزيز قدرة المدقق في إبداء رأيه في القوائم المالية ؛
- استقلالية النزاهة والموضوعية أطراف مؤيدة لكسب الثقة للمدققين ؛
- بتطبيق منهج فحص واختبار القوائم المالية تعزز قدرة المدقق الوصول إلى الجودة في التدقيق الخارجي؛

ومنهج فحص واختبار القوائم المالية يزيد في فعالية رقابة الجودة على أعمال التدقيق الخارجي

الخاتمة

عرفت مهنة التدقيق اهتمام كبير في الوقت الحالي كنتيجة للتطور الاقتصادي الذي يعرفه سوق المال و الأعمال حيث تشهد طلبا متزايدا سواء من أطراف داخلية أو خارجية، نتيجة الأزمات المالية وإفلاس العديد من الشركات الكبرى مثل شركة إنرون، لهذا أصبحت الشركات تعتمد على المدقق الخارجي وذلك من أجل الوصول إلى رأي في محايد الذي يصدره في تقريره حول صحة قوائمها المالية، أدى هذا إلى ظهور العديد من مناهج التدقيق التي تهدف إلى تحقيق الجودة في عملية التدقيق.

حيث حاولنا من خلال هذه الدراسة والإشكالية المطروحة فيها والمتمثلة في مدى مساهمة مناهج التدقيق في جودة التدقيق الخارجي ، للتعرف على أهم مناهج التدقيق للوصول إلى جودة في التدقيق الخارجي.

وفي هذا الإطار سعينا من خلال الجانب النظري إلى إبراز الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيه بالإضافة إلى التعرف على مناهج التدقيق المستعملة من قبل مدققين الحسابات في الجزائر وهذا لإعطاء صورة واضحة ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لمكاتب التدقيق الخارجية الجزائرية.

### النتائج:

لقد سعت هذه الدراسة لتحديد الآثار الإيجابية والسلبية على مستوى جودة التدقيق الخارجي في حال تطبيق أحد المناهج في مكاتب التدقيق الجزائرية، وقد تمكن الباحث بعد إجراء الدراسة الميدانية و الخروج بالنتائج التالية :

- 1 .يعتبر كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من المؤثرات الهامة في جودة أداء في عملية مراجعة الحسابات.
- 2 مكاتب التدقيق الجزائرية يستخدمون المنهج التقليدي وهو فحص واختبار القوائم المالية بشكل عام بنسبة كبيرة .
- 3 يؤدي منهج فحص واختبار القوائم المالية برفع الكفاءة المهنية لمدققي الحسابات.
- 4 بتطبيق منهج فحص واختبار القوائم المالية ، يحسن في استقلالية المدقق الخارجي لإنجاز أعماله بكفاءة وفعالية في إبداء رأيه في تقريره الخاص بالقوائم المالية من أجل اكتشاف المخاطر و التقليل منها.
- 5 بتطبيق منهج فحص واختبار القوائم المالية يتطلب وجود شفافية من خلال توفر المعلومات عن الأهداف و الأنشطة والاستراتيجيات والنتائج المالية من أجل استمرارية نشاطها .
- 6 بتطبيق منهج فحص واختبار القوائم المالية تجعل المدقق يأخذ وقت من أجل الحصول على المعرفة المتعلقة بنشاط العميل وأصبحت تأخذ جزءا كبيرا من عمل ووقت المدقق مما يستدعي ضرورة رفع الأنواع مقارنة بالتكلفة .
- 7 بتطبيق منهج فحص واختبار القوائم المالية يتطلب شخصا مؤهلا علميا و مهنيا بالكفاءة والتأهيل العلمي المناسب ، كما أن تطبيق هذا المنهج يحاول تخفيض المخاطر من خلال عدم قبول العملاء الذين لديهم مخاطر مرتفعة من أجل الوصول إلى فعالية رقابة الجودة في التدقيق.

## التوصيات :

في ضوء النتائج التي كشفت عنها هذه الدراسة توصي الطالبة بما يلي :

1. التنبه إلى الدور الذي تلعبه عملية التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية، وضرورة تطوير منهجية التدقيق التقليدية وأساليبه ووسائله باستمرار من أجل الوصول إلى جودة عالية ومتطورة لتفادي العقبات التي تواجه عملية التدقيق .
2. زيادة الاهتمام بالبحوث والدراسات المرتبطة بتطوير أساليب ممارسات مهنة تدقيق الحسابات. والبحث عن أساليب المعالجة المعوقات التي تحول دون انتشار والحد منها، من خلال تشجيع الباحثين على انتهاج أطار نظرية مختلفة سواء كانت مستمرة من المناهج المعاصرة أو التقليدية بهدف فتح مجال أمام الباحثين للتمكن من الوصول إلى نتائج تساهم في تكوين تصور شامل عن منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال وهو آخر منهج حديث .
3. استخدام منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال يزيد قيمة مضافة لعملاء التدقيق.
4. إلزام مكاتب التدقيق بتطوير قدرات أفرادها بشكل مستمر لمواكبة كل ما هو حديث في مجال مهنة تدقيق الحسابات وتعزيز الثقة فيها .
5. حرص مكاتب التدقيق على اختيار مدقق الحسابات،الذين تتوفر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب، والخبرة العلمية الكافية .
6. وجود نظام مناسب وعلمي لكيفية تحديد أتعاب التدقيق لضمان عدم التأثير على مستوى جودة أداء المدقق.

## الأفاق المستقبلية:

تناول هذا البحث إشكالية مدى أثر مناهج التدقيق على جودة التدقيق الخارجي ، وفي الآونة الأخيرة بعد حدوث مشاكل أدت إلى انهيار وإفلاس أكبر الشركات في العالم، من هنا ظهر ما يسمى بمنهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، لذلك أوصي به الباحثين بمواصلة الدراسة والبحث فيه لكي يتفهمه مدققينا، من أجل تطوير الأساليب والمسلك الذي يتبعوه، للانتقال من المنهج التقليدي إلى المنهج الحديث لتتواءم مع المستجدات الجديدة وللمحافظة على جودة في التدقيق.

# قائمة المراجع

1. إبراهيم إيهاب نظمي، تدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإدارية والمالية، غير منشورة، الأردن، 2011.
2. أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات، دار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
3. باعجاجة سالم سعيد، جودة أداء مكاتب المحاسبة و المراجعة بالمملكة العربية السعودية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد الأول، جمهورية مصر العربية، 2007.
4. برا هيم بختي، الدليل المنهجي لإعداد البحوث العلمية، طبعة الرابعة، جامعة قاصدي مرباح، 2015.
5. توفيق مصطفى رقية، عبد الهادي إسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار مكتبة الكونوي، الطبعة الأولى، 2014
6. حمادة رشا محمد، استخدام الإجراءات التحليلية لأغراض مراجعة الحسابات، مجلة المحاسب القانوني العربي، سنة غير منشورة.
7. حمود كمال مهدي، الإجراءات التحليلية في التدقيق، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، السنة غير منشورة.
8. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع طبعة الرابعة، عمان - الأردن ، 2007
9. زينب جبار يوسف، فاطمة صالح مهدي، المراجعة التحليلية لحسابات الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية للمنطقة الجنوبية، مجلة تقني، المجلد العشرون، العدد 2، 2008 .
10. شركس محمد وجدي، المراجعة و المفاهيم و الإجراءات في النظم المحاسبية الالكترونية، الطبعة الأولى، الكويت، 1999.
11. صبري ماهر مشتهى، تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي و انعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية، القدس المفتوحة، المجلد ( 22 )، العدد(2)، 2014 .
12. عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008.
13. عبد الستار عبد الجبار وجدي، تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، الأردن، 2008 .
14. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة ألدديدة، اليمن، 2008.

15. علاء الدين صالح محمود عودة، أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، غير منشورة، الأردن، 2011.
16. عيسى سمير كامل، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد الخامس و الأربعون، 2008 .
17. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة غير منشورة .
18. مرشد عبد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غير منشورة، غزة، 2013.
19. مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، عدد الأول، جامعة ورقلة، الجزائر، سنة غير منشورة.
20. وليد عبد الرحمان خالد الفر، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss ، إدارة البرامج و الشؤون الخارجية، 1430هـ.

### القوانين والمراسيم

21. الجريدة الرسمية، قانون 08/91، عدد 20، الجزائر، مؤرخة في 1991/5/1.
22. الجريدة الرسمية، قانون 01/10، عدد 42، الجزائر، مؤرخة في 2010/07/19.

### مراجع باللغة الأجنبية

23. Palm rose Z. V. "An Analyses of Auditor litigation Disclosures "، Auditing :A journal of Practice and theory ،vol,10. Suppl.91
24. Gang Hwee – gong Jonathan and lin clan – Jane." Audit Quality and trading volume reaction :A Study of Initial public offering of Stocks", journal

الملاحق

ملحق رقم 1: استبيان

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قاسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالبة : مجوجة راوية

السيد (ة) المحترم (ة) مدقق (ة) الحسابات الخارجي.....

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته .

في إطار عمل علمي يندرج ضمن التحضير لمتطلبات الحصول على شهادة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة تسيير ، نرجو من سريديتكم الإجابة على تساؤلاتنا لاستكمال هذه الدراسة المتعلقة ب " أثر مناهج التدقيق على جودة التدقيق الخارجي " وذلك بوضع علامة ( x ) أمام الخانة المناسبة .

وفي الأخي نحيط بكم علما أن المعلومات التي تدلوننا بها تبقى سريتي و توظف في إطار خدمة البحث العلمي فحسب تقبلوا مني فائق التقدي و الاحترام شاكرني لكم تعاونكم معنا.

المعلومات العامة :

1. المؤهل العلمي: ليسانس  ماجستير  ماجستير  دكتوراه  شهادة مهنية

2. السن

أقل من 30 سنة  أكثر من 30 سنة

3. الوظيفة الحالية:

محافظ حسابات  خبير حسابات  وظيفة أخرى

4. عدد سنوات الخبرة العلمية في مهنة التدقيق:

أقل من 05 سنوات  من 05 إلى 10 سنوات  أكثر من 10 سنوات

المحور الأول:

البعد الأول: منهج التدقيق المتبع

غير موافق	محايد	موافق	استبيان
			1. يعتمد أسلوب التدقيق على فحص واختبار كل ما تتضمنه السجلات و القوائم المالية بشكل عام.
			2. يعتمد أسلوب التدقيق على استخدام المراجعة التحليلية وأسلوب العينات الإحصائية في تحديد إجراءات التدقيق.
			3. يعتمد أسلوب التدقيق على تقييم وتحليل المخاطر المحاسبية وتصنيفها.
			4. يعتمد أسلوب التدقيق على تحليل مخاطر أعمال المؤسسة وأثرها على القوائم المالية.

البعد الثاني: يؤدي منهج التدقيق المتبع في العمل إلى تحسين استقلالية المدقق الخارجي وتعزيز موضوعيته.

غير موافق	محايد	موافق	الاستبيان
			5. تحسين استقلالية المدقق الخارجي.
			6. توفير الحياد في الاتجاه الذهني خلال كافة مراحل عملية التدقيق الخارجي
			7. إبداء رأيه خلال كافة مراحل عملية التدقيق الخارجي.

البعد الثالث: يؤدي منهج التدقيق المتبع في العمل إلى رفع مستوى الإفصاح وشفافية القوائم المالية للعملاء.

غير موافق	محايد	موافق	استبيان
			8. في زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية.
			9. في زيادة فرصة اكتشاف الأخطاء غير المتعمدة والمخالفات المعتمدة في القوائم المالية.
			10. في زيادة فرصة اكتشاف النقص أو الخلل في الإفصاح في القوائم المالية.
			11. في زيادة إمكانية تحديد مدى قدرة العميل على الاستمرارية.

البعد الرابع: يؤدي منهج التدقيق المتبع في العمل إلى تحديد أتعاب وكلفة التدقيق الخارجي.

غير موافق	محايد	موافق	استبيان
			12. زيادة عدد المدققين لإنجاز عملية التدقيق الخارجي.
			13. زيادة الوقت المخصص لعملية التدقيق الخارجي.

			14.زيادة كلفة إعداد التقارير المتعلقة بعملية التدقيق الخارجي.
			15.إمكانية رفع أتعاب التدقيق الخارجي.
			16.زيادة إمكانية الاعتماد على خبراء من خارج مكتب التدقيق.

المحور الثاني:

يؤدي منهج التدقيق المتبع في العمل إلى التطبيق الفعال لرقابة الجودة على أعمال التدقيق الخارجي.

غير موافق	محايد	موافق	استبيان
			17.تعزيز التطبيق الفعال لرقابة الجودة على عمليات التدقيق الخارجي.
			18.تعزيز الحياد والأمانة والموضوعية في كافة أفراد فريق التدقيق الخارجي
			19.إدارة الأفراد من حيث ضرورة توافر التأهيل المناسب لفريق التدقيق الخارجي بشكل كفاء.
			20.إدارة الأفراد من حيث توزيع المهام عليهم بما يتناسب مع معايير الجودة
			21.تحسين اختيار العملاء الجدد أو الاستمرار مع العملاء القدامى.
			22.وضع سياسات وإجراءات تساعد في زيادة عمليات المتابعة والمراقبة والإشراف.

ملحق رقم 2: معامل ألفا كرونباخ لقياس معامل ثبات الدراسة

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,578	22

ملحق رقم 3: حساب تكرار والنسب المئوية للمعلومات العامة

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	19	90,5	90,5	90,5
Valide أنثى	2	9,5	9,5	100,0
Total	21	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	10	47,6	47,6	47,6
ماستر	4	19,0	19,0	66,7
Valide ماجستير	4	19,0	19,0	85,7
شهادة مهنية	3	14,3	14,3	100,0
Total	21	100,0	100,0	

السن

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أكثر من 30 سنة	21	100,0	100,0	100,0

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أكثر من 30 سنة	21	100,0	100,0	100,0

الوظيفة الحالية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محافظ حسابات	18	85,7	85,7	85,7
Valide خبير حسابات	3	14,3	14,3	100,0
Total	21	100,0	100,0	

الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
من 05 إلى 10 سنوات	8	38,1	38,1	38,1
Valide أكثر من 10 سنوات	13	61,9	61,9	100,0
Total	21	100,0	100,0	

ملحق رقم 4: حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

المحور الأول:

البعد الأول

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q1	21	1,00	3,00	2,9048	,43644
Q2	21	1,00	3,00	2,7143	,56061
Q3	21	2,00	3,00	2,7143	,46291
Q4	21	1,00	3,00	2,2381	,94365
som	21	8,00	12,00	10,5714	1,24786
N valide (listwise)	21				

البعد الثاني

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
5Q	21	1,00	3,00	2,8571	,47809
6Q	21	1,00	3,00	2,5714	,59761
7Q	21	2,00	3,00	2,6190	,49761
Som	21	6,00	9,00	8,0476	1,11697
N valide (listwise)	21				

البعد الثالث

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
8Q	21	1,00	3,00	2,7619	,53896
9Q	21	2,00	3,00	2,8571	,35857
0Q1	21	1,00	3,00	2,8095	,51177
1Q1	21	1,00	3,00	2,5238	,60159
Som	21	8,00	12,00	10,9524	1,24403
N valide (listwise)	21				

البعد الرابع

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q12	21	1,00	3,00	1,8571	,91026
Q13	21	2,00	3,00	2,5714	,50709
Q14	21	1,00	3,00	2,1429	,79282
Q15	21	1,00	3,00	2,2381	,76842
Q16	21	1,00	3,00	2,4762	,67964
Som	21	7,00	14,00	11,2857	1,64751
N valide (listwise)	21				

## Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
17Q	21	2,00	3,00	2,8095	,40237
18Q	21	1,00	3,00	2,6190	,66904
19Q	21	1,00	3,00	2,5714	,59761
0Q2	21	1,00	3,00	2,1429	,85356
1Q2	21	1,00	3,00	2,9048	,43644
2Q2	21	1,00	3,00	2,9048	,43644
Som	21	13,00	18,00	16,0476	1,80212
N valide (listwise)	21				

ملحق رقم 5: حساب التكرارات والنسب المئوية لكل سؤال

أسئلة المحور الأول:

## Q1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	4,8	4,8	4,8
Valide موافق	20	95,2	95,2	100,0
Total	21	100,0	100,0	

## Q2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	4,8	4,8	4,8
Valide محايد	4	19,0	19,0	23,8
موافق	16	76,2	76,2	100,0
Total	21	100,0	100,0	

## Q3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محايد	6	28,6	28,6	28,6
موافق	15	71,4	71,4	100,0
Total	21	100,0	100,0	

## Q4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	7	33,3	33,3	33,3
محاييد	2	9,5	9,5	42,9
موافق	12	57,1	57,1	100,0
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

## Q5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	4,8	4,8	4,8
محاييد	1	4,8	4,8	9,5
موافق	19	90,5	90,5	100,0
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

## Q6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	4,8	4,8	4,8
محاييد	7	33,3	33,3	38,1
موافق	13	61,9	61,9	100,0
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

## Q7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاييد	8	38,1	38,1	38,1
موافق	13	61,9	61,9	100,0
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

## Q8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	4,8	4,8	4,8
Validé محايد	3	14,3	14,3	19,0
موافق	17	81,0	81,0	100,0
Total	21	100,0	100,0	

## Q9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Validé محايد	3	14,3	14,3	14,3
موافق	18	85,7	85,7	100,0
Total	21	100,0	100,0	

## Q10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	4,8	4,8	4,8
Validé محايد	2	9,5	9,5	14,3
موافق	18	85,7	85,7	100,0
Total	21	100,0	100,0	

## Q11

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	4,8	4,8	4,8
Validé محايد	8	38,1	38,1	42,9
موافق	12	57,1	57,1	100,0
Total	21	100,0	100,0	

## Q12

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	10	47,6	47,6	47,6
Validé محايد	4	19,0	19,0	66,7
موافق	7	33,3	33,3	100,0
Total	21	100,0	100,0	

## Q13

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Validé	9	42,9	42,9	42,9
محايد	12	57,1	57,1	100,0
موافق	21	100,0	100,0	
Total				

## Q14

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Validé	5	23,8	23,8	23,8
غير موافق	8	38,1	38,1	61,9
محايد	8	38,1	38,1	100,0
موافق	21	100,0	100,0	
Total				

## Q15

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Validé	4	19,0	19,0	19,0
غير موافق	8	38,1	38,1	57,1
محايد	9	42,9	42,9	100,0
موافق	21	100,0	100,0	
Total				

## Q16

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Validé	2	9,5	9,5	9,5
غير موافق	7	33,3	33,3	42,9
محايد	12	57,1	57,1	100,0
موافق	21	100,0	100,0	
Total				

## Q17

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محايد	4	19,0	19,0	19,0
موافق	17	81,0	81,0	100,0
Total	21	100,0	100,0	

## Q18

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	2	9,5	9,5	9,5
محايد	4	19,0	19,0	28,6
موافق	15	71,4	71,4	100,0
Total	21	100,0	100,0	

## Q19

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	5	23,1	23,1	23,1
محايد	8	38,1	38,1	51,1
موافق	8	38,1	38,1	100,0
Total	21	100,0	100,0	

## Q20

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	6	28,6	28,6	28,6
محايد	6	28,6	28,6	57,1
موافق	9	42,9	42,9	100,0
Total	21	100,0	100,0	

## Q21

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	1	4,8	4,8	4,8
موافق	20	95,2	95,2	100,0
Total	21	100,0	100,0	

## Q22

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	1	4,8	4,8	4,8
موافق	20	95,2	95,2	100,0
Total	21	100,0	100,0	

ملحق رقم 6: معامل الارتباط بين لمحاور

		Mih1	mih2
Mih1	Corrélation de Pearson	1	,614**
	Sig. (bilatérale)		,003
	N	21	21
Mih2	Corrélation de Pearson	,614**	1
	Sig. (bilatérale)	,003	
	N	21	21

الفهرس

الفهرس

III	الإهداء.....
IV	الشكر.....
V	الملخص.....
VI	قائمة المحتويات.....
VII	قائمة الجداول.....
VII	قائمة الأشكال البيانية..
I	قائمة الملاحق.....
IX	قائمة الاختصارات والرموز
X	المقدمة.....
أ	

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لأثر مناهج التدقيق على جودة التدقيق الخارجي

2	تمهيد
3	المبحث الأول
3	المطلب الأول
3	الفرع الأول
3	الفرع الثاني
4	الفرع الثالث
8	الفرع الرابع
0	المطلب الثاني
11	الفرع الأول
13	الفرع الثاني
15	الفرع الثالث
16	الفرع الرابع
17	المبحث الثاني
17	المطلب الأول
19	المطلب الثاني
20	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

22	تمهيد
23	المبحث الأول
23	المطلب الأول

23	مجتمع وعينة الدراسة .....	الفرع الأول
24	بيانات الدراسة وطرق و أدوات جمعها .....	الفرع الثاني
26	متغيرات الدراسة والأدوات الإحصائية والقياسية المتبعة .....	المطلب الثاني
26	متغيرات الدراسة .....	الفرع الأول
26	الأدوات الإحصائية والقياسية المتبعة .....	الفرع الثاني
27	نتائج الدراسة الميدانية ، تفسيرها ومناقشتها .....	المبحث الثاني
27	عرض نتائج الدراسة وتفسيرها .....	المطلب الأول
27	الخصائص العامة لعينة الدراسة .....	الفرع الأول
29	النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول محوري الإستبيان .....	الفرع الثاني
34	اختبار الارتباط بين محوري الدراسة .....	الفرع الثالث
35	مناقشة النتائج المتوصل إليها .....	المطلب الثاني
36	.....	خلاصة الفصل
37	.....	الخاتمة .....
40	.....	المصادر والمراجع .....
43	.....	الملاحق .....
56	.....	الفهرس .....