

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر في الميدان المحاسبة و التدقيق
تخصص: محاسبة و تدقيق

مذكرة بعنوان:

العوامل المؤثرة على جودة تقرير محافظ الحسابات دراسة لعينة في الفترة : 2021-2022

إعداد الطلبة:

- ❖ شريف محمد رياض .
- ❖ شعباني حسين .

نوقشت وأجيزت بتاريخ:

2022/06/21

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الجامعة	الرتبة العلمية	لقب و اسم الأستاذ
رئيسا	ورقلة	أستاذ محاضر أ	قمو اسيا
مشرفا و مقررا	ورقلة	أستاذ محاضر أ	عوينات فريد
عضوا	ورقلة	أستاذ محاضر أ	قرزيز حياة

الموسم الجامعي: 2022/2021

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر في الميدان المحاسبة و التدقيق
تخصص: محاسبة و تدقيق

مذكرة بعنوان:

العوامل المؤثرة على جودة تقرير محافظ الحسابات

دراسة للفترة : 2021-2022

إعداد الطلبة:

- ❖ شريف محمد رياض.
- ❖ شعباني حسين.

❖ نوقشت وأجيزت بتاريخ:

❖ 2022/06/21

❖ أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الجامعة	الرتبة العلمية	لقب و اسم الأستاذ
رئيسا	ورقلة	أستاذ محاضر أ	قمو اسيا
مشرفا و مقررا	ورقلة	أستاذ محاضر أ	عوينات فريد
عضوا	ورقلة	أستاذ محاضر أ	قرزيز حياة

الموسم الجامعي: 2022/2021

إهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات

إلا بذكرك ... ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ... ولا تطيب الجنة إلا برويتك.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ... ونصح الأمة ... إلى الرحمة ونور العالمين... سيدنا محمد ﷺ

أهدي ثمرة عملي هذا إلى:

التي شاء الله أن يجعل الجنة تحت أقدامها، إلى التي لا تمل منها الأعين وتشتاق إليها الأنفس، إلى

التي علمتني صغيرة ورافقتني بدعائها كبيرة إلى أمي الغالية حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى الغالي الذي أفنى عمره السنين من أجل تحقيق أفضل حياة لي، إلى من كان له الفضل الكبير

في وصولي إلى بر الأمان إلى أبي الحبيب حفظه الله وأطال في عمره.

إلى من ترعرعت معهم ونما غصني بينهم اخواتي الغاليات. الى كل عائلتي الكبيرة.

إلى من صاغوا لنا علمهم حروفا ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح أساتذتنا الكرام ...

وبالتحديد الأستاذ " عوينات فريد " جزاه الله خيرا على تعبه معنا لتقديم هذا العمل.

إلى كل من وسعه قلبي ولم يسعه قلبي ...

شريفه محمد رياض



إهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ... ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ... ولا تطيب الجنة إلا برويتك.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ... ونصح الأمة ... إلى الرحمة ونور العالمين.... سيدنا محمد ﷺ

أهدي ثمرة عملي هذا إلى:

التي شاء الله أن يجعل الجنة تحت أقدامها، إلى التي لا تمل منها الأعين وتشتاق إليها الأنفس، إلى التي علمتني صغيرة ورافقتني بدعائها كبيرة إلى أُمي الغالية حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى الغالي الذي أفنى عمره السنين من أجل تحقيق أفضل حياة لي، إلى من كان له الفضل الكبير في وصولي إلى بر الأمان إلى أبي الحبيب حفظه الله وأطال في عمره.

إلى من ترعرعت معهم ونما غصني بينهم اخواني الغاليات. الى كل عائلتي الكبيرة.

إلى من صاغوا لنا علمهم حروفاً ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح أساتذتنا الكرام ...

وبالتحديد الأستاذ " عوينات فريد " جزاه الله خيراً على تعبه معنا لتقديم هذا العمل.

إلى كل من وسعه قلبي ولم يسعه قلبي ...

شعبان بن الحسين



شكر وعرهان

الحمد لله والشكر لله على فضله وإنعامه وأسأله التيسير والتوفيق
بفضله وإكرامه،

أتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف عوينات فريد على توجيهاته
وتصويباته التي ساهمت في إتمام وإستكمال هذا العمل
كما أتوجه بالشكر إلى كل من ساهم في إتمام هذا العمل من
قريب أو بعيد

شريف محمد رياض

شعباني الحسين.

الملخص

تهدف هذه الدراسة التطرق إلى موضوع العوامل المؤثرة على جودة تقرير المدقق الخارجي، حيث إنطلقنا من

الإشكال: ” ماهي العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي في ولاية ورقلة؟ ”

وللإجابة عن هذه التساؤلات والتحقق من صحة الفرضيات قمنا بدراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

و خبراء محاسبين، والكائن مقرهم بمدينة ورقلة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

أن تأهيل العلمي للمدقق و فريق التدقيق تؤثر على جودة تقرير التدقيق، كذا كفاءة فريق التدقيق كذلك

تساهم في تحسين مخرجات عملية التدقيق، وأن استقلالية المدقق الخارجي عامل هام ومؤثر على تقرير المدقق

الخارجي، وهذا من خلال أن الإستقلالية تساهم في تحقيق الشفافية والموضوعية و أيضا لإضفاء مصداقية على تقرير

المدقق الخارجي، كما يعتبر عامل كبر حجم المؤسسة من العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق الخارجي.

الكلمات المفتاحية:

جودة تقرير خارجي-مدقق خارجي - إستقلالية - كفاءة و تأهيل علمي-خصائص المرتبطة بالشركة .

Abstract:

In this study, we tried to address the issue of factors affecting the quality of the external auditor's report, as we proceeded from the problematic: "What factors affect the quality of external audit reports in The State of Ouargla"?

To answer these questions and verify the validity of the hypotheses, we conducted a field study of a sample of account governors and accountants, and the object based in the city of Ouargla: the study reached several results, the most important of which are:

The scientific qualification of the auditor and the audit team affects the quality of the audit report, as well as the competence of the audit team also contributes to improving the outcomes of the auditor's report, and that the independence of the external auditor is an important factor and affects the report of the external auditor, through that independence contributes to the achievement of transparency and objectivity as well as to give credibility to the report of the external auditor, and the factor of the size of the institution is considered to be factors affecting the quality of the external auditor's report.

Key words:

The quality of the external report - the external auditor - independence - efficiency and qualification - characteristics associated with the company.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

VII	الملخص
X	قائمة المحتويات
XI	قائمة الجداول
XII	قائمة الملاحق
ب	مقدمة
6	الفصل الأول: الأدبيات النظرية العوامل المؤثرة في جودة تقرير المدقق الخارجي
2	تمهيد:
3	المبحث الأول: الإطار النظري التدقيق الخارجي و تقرير المراجع الخارجي
3	المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي
8	المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول تقرير المراجع الخارجي
15	المطلب الثالث: معايير جودة تقرير المدقق الخارجي
22	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
22	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
29	المطلب الثاني: الإضافة العلمية للبحث مقارنة مع الدراسات السابقة
30	خلاصة الفصل
31	الفصل الثاني: دراسة ميداني لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة لولاية ورقلة
32	تمهيد
33	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
33	المطلب الأول: الطريقة المستخدمة :
36	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة
37	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة
39	المبحث الثاني : مناقشة الدراسة الميدانية وعرض النتائج
39	المطلب الأول : عرض الأساليب الإحصائية المتبعة
50	المطلب الثاني : اختبار الفرضيات و مناقشة النتائج
61	خلاصة الفصل
63	خاتمة
85	فهرس المحتويات

قائمة الجداول

- الجدول (1-2) توزيع عينة الدراسة 33
- الجدول (2-2) يوضح مقياس ليكارت الثلاثي 36
- الجدول رقم (3.2) : يوضح ثبات الاستبانة..... 38
- الجدول رقم (4.2): يوضح توزيع العينة حسب الجنس 39
- الجدول رقم (5.2): يوضح توزيع العينة حسب السن 39
- الجدول رقم (6.2) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب مستوى المؤهل العلمي 40
- الجدول رقم (7.2) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب مستوى الوظيفة..... 40
- الجدول رقم (8.2) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب مستوى الخبرة المهنية (الاقدمية) 41
- الجدول رقم (9.2) : يوضح المتوسط المرجح لمقياس ليكارت الثلاثي..... 42
- الجدول رقم (10.2) : الكفاءة و التأهيل العلمي للمدقق الخارجي 43
- الجدول رقم (10.2) : مصفوفة الارتباط بين المحاور 51
- الجدول رقم (11.2) : يبين المتوسط الحسابي و قيمة أو مستوى المعنوية للمحور الأول الدراسة 52
- الجدول رقم (12.2) : يبين المتوسط الحسابي و قيمة أو مستوى المعنوية للمحور الثاني الدراسة 52
- الجدول رقم (13.2) : يبين المتوسط الحسابي و قيمة أو مستوى المعنوية للمحور الثالث الدراسة 53
- الجدول رقم (14.2) : يوضح الجدول تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق المتوسطات حسب مستوى المؤهل العلمي 54
- الجدول رقم (16.2) : وضح الجدول تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق المتوسطات حسب مستوى الوظيفة..... 55

قائمة الملاحق

.....	الملاحق رقم 01: قائمة الأساتذة المحكمين
.....	الملاحق رقم 02: استمارة الاستبيان
.....	الملحق رقم 03: مخرجات برنامج SPSS

مقدمة

مقدمة

يؤدي التدقيق دورا هاما في الحياة الاقتصادية فهو من أهم المواضيع التي يتم تناولها في مختلف البحوث في مجال المحاسبة والمالية كونه يقوم بفحص المعلومات أو البيانات من قبل شخص مستقل ومحيد لأي مؤسسة بصورة موضوعية وإيصال النتائج إلى المستفيدين. من هنا يتبين أن مهنة التدقيق تحظى بثقة كبيرة من الأطراف المستفيدة منها لكن وبعد السلسلة المتعددة للأزمات المختلفة التي حدثت لكثير من الشركات في العالم وما صاحبها من انخيارات مالية والتي من أبرزها انخيار شركات كشركة ENRO، بالإضافة إلى انخيار واحد من أكبر خمس مكاتب التدقيق في العالم وهو مكتب آرثر أندرسون الذي تنحى من الوجود بعد إدانته بإعاقاة العدالة وتضليلها .

التدقيق الخارجي هو مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والاساليب التي يمكن القيام بها بفحص انتقادي منظم لانظمة الرقابة الداخلية و البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية الختامية عن نتيجة اعمال المؤسسة من ربح او خسارة عن المركز المالي في نهاية فترة محددة، حيث تتميز التدقيق الخارجي بانه عملية منظمة تهدف الى جمع ادلة اثبات لبيانات القوائم المالية لغرض اعداد تقرير المراجعة والذي يبداي رايه فيها وتكمن اهميتها في التخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المشروع بكفاءة عالية، ايضا تلبيت متطلبات اصحاب المصلحة من ويتم عن طريق الاسترشاد بتقرير المدقق الخارجي .

اما فيما يخص جودة التقارير المالية تعبر جودة المعلومات المحاسبية عن جودة التقرير، وهي ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققة من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية لتحقيق الهدف من استخدامها والوصول لتقرير جيد، ويتم ذلك من خلال استراتيجيات أو إجراءات وآليات تساهم في الاهتمام بعملية إعداد التقرير، حيث تظهر أهمية جودة تقرير المراجع الخارجي في انها تؤدي إلى تقديم معلومات دقيقة خالية التحيز والسلوك الانتهازي، وذلك باستخدام المعايير الدولية لجودة والمتمثلة في المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 (رقابة الجودة لأعمال التدقيق)، أ. المعيار الدولي للتدقيق رقم 230 (التوثيق)، والمعيار الدولي للتدقيق رقم 500 (أدلة الإثبات). من خلال هذه الدراسة سيتم عرض العوامل المؤثرة على جودة التقارير المدقق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات خاصة وان احتياجات الجزائر اصبحت ملحة ويتم تنفيذ هذه المهمة وفق طوابط و معايير مهنية واحترافية من اجل دعم ثقة و مصداقية التقارير المالية لتلبية متطلبات المستخدمين .

و من خلال ما تم عرضه يمكن طرح الإشكالية التالية :

ماهي العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي في ولاية ورقلة ؟

وتدرج تحت هذا الإشكال مجموعة من التساؤلات الفلسفية و التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

تساؤلات الفرعية:

- ما مدى تأثير الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق على جودة تقارير المدقق الخارجي؟
- ما مدى تأثير الاستقلالية المهنية للمدقق على جودة تقارير المدقق الخارجي؟
- ما مدى تأثير خصائص المرتبطة بالشركة مثل (حجم الشركة، المعرفة و الخبرة المتراكمة للمحافظ الحسابات، تخصص محافظ الحسابات في نشاط الشركة، درجة تعقيد و عمر الشركة...) على جودة تقرير المدقق الخارجي؟

فرضيات الدراسة:

الفرضيات الفرعية:

- نعم تؤثر الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق على جودة تقارير المدقق الخارجي.
- نعم تؤثر الاستقلالية المهنية للمدقق على جودة تقارير المدقق الخارجي.
- نعم تؤثر خصائص المرتبطة بالشركة على جودة تقرير المدقق الخارجي.

مبررات اختيار الموضوع:

- رغبتى الشخصية في دراسة الموضوع.
- معرفة العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات.
- الدور الحيوي الذي يؤديه محافظو الحسابات في التدقيق المالي والمحاسبي للمؤسسة.
- ارتباط الموضوع بتخصص المحاسبة والتدقيق.

أهمية الدراسة:

تكسب هذه الدراسة أهميتها من خلال:

- الاهتمام بالموضوع العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الخارجي من شأنه أن يؤدي إلى الإرتقاء بمستوى المهنة و إعطاء مصداقية أكثر للفوائم المالية.
- تمثل هذه الدراسة مصدرا ومرجعا هاما لمستخدمين بالمهنة وتطورها.

أهداف الدراسة:

- إبراز الدور الذي يؤديه محافظو الحسابات .
- معرفة وجهات نظر محافظي الحسابات حول الموضوع .
- تحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي .
- المساهمة في تقليل من الإنتقادات المتكررة و رفع مستوى جودة التدقيق الخارجي .
- المساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة التدقيق .

المنهج المتبع و الأدوات المستعملة في الدراسة:

في محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة ، و اختبار مدى صحة الفرضيات ، تم اختيار المنهج الوصفي و التحليلي للجزء النظري و التطبيقي من خلال استخلاص اهم الدراسات للمذكرات و المجالات العلمية اما بالنسبة بالنسبة للجزء التطبيقي اتستخدم فيه المنهج التحليلي حيث يتم معالجته باستخدام الاستبيان ثم استنتاج اسئلته حسب ماجاء في الجزء النظري للدراسة وقد تم الاعتماد في تحليل على الطرق الاحصائية مثل ادوات الاحصاء الوصفي وبعض البرامج الاحصائية منها SPSS رقم 24بالاضافة الى برنامج معالج الجدوال EXCEL .

حدود الدراسة:

يكون نطاق الدراسة على النحو التالي :

- **المكاني:** تكون عبارة عن دراسة عينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة .
- **الزماني:** تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان و تاريخ استلام استمارة(من شهر أفريل الى شهر ماي 2022) .

صعوبات الدراسة:

عند قيامنا بالبحث واجهنا مجموعة من الصعوبات و التي يمكن ايجازها في النقاط التالية:

- رفض بعض محافظي الحسابات الاجابة على استمارة الاستبيان تزامن مع اعداد الميزانيات الخاصة بنهاية السنة
- صعوبة توزيع استمارة الاستبيان .

هيكل الدراسة:

لقد تم تقسيم الموضوع الى فصلين ، تطرقنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية العوامل المؤثرة في جودة تقرير المدقق الخارجي، ،اما المبحث الثاني يشمل على المراجعة و الدراسات العلمية السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر .

أما في الفصل الثاني فتطرقنا الى الدراسة الميدانية للموضوع التي سيتم تقسيمها الى مبحثين المبحث الاول الذي يتم من خلاله ووصف الطريقة والادوات المستعملة ام المبحث الثاني سيتم من خلاله مناقشة النتائج المتوصل اليها باستخدام تحليل اراء العينة من محافظي الحسابات

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية للعوامل المؤثرة

في جودة تقرير المدقق الخارجي

تمهيد:

يعد تقرير المدقق ركيزة أساسية لدى المؤسسة و أصحاب المصلحة، حيث تدعم البيانات المالية المحاسبية الصادرة عن المؤسسة وذلك فيحيز قانوني. وهذا كله متعلق بعملية التدقيق ومدى نجاعة فريق التدقيق في تحديد العناصر التي هي ذو الأهمية النسبية في تحديد عنصر من عناصرالبيانات المالية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق، الذي يساهم في تحقيق الجودة .

ولالإلمام بكل من المفاهيم التالية التدقيق الخارجي و تقرير المراجع الخارجي، و الإحاطة بالجوانب المتعلقة بممارتأينا أن نتناول في هذا الفصل مبحثين:

المبحث الأول حول الإطار النظري للعوامل المؤثرة في تقرير المدقق الخارجي ويشمل ثلاث مطالب، يتطرق المطلب الاول لماهيةالتدقيق الخارجي،ويتناول المطلب الثاني مفاهيم أساسية حول تقرير المراجع الخارجي،أما المطلب الثالث فيتعرض لدراسة لبعض المعايير الدولية و الوطنية المتعلقة بجودة تقرير المراجع الخارجي.

وبما يخص المبحث الثاني سنتعرض أهم الدراسات السابقة التي عالجت موضوع العوامل المؤثرة على جودة التقرير المدقق الخارجي و يضم مطلبين هي على التوالي : عرض الدراسات السابقة و مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية.

المبحث الأول: الإطار النظري التدقيق الخارجي و تقرير المراجع الخارجي

ستتطرق في هذا المبحث الى الإطار النظري للعوامل المؤثرة في تقرير المدقق الخارجي ويشمل ثلاث مطالب، يتطرق المطلب الاول لماهية التدقيق الخارجي، من نشأة ومجموعة مفاهيم حول التدقيق الخارجي، و خصائصها، أهدافها، أنواعها، ويتناول المطلب الثاني مفاهيم أساسية حول تقرير المراجع الخارجي، بحيث سنعرض تعريف التقرير و عناصره و من ثم تطرقنا الى جودة التقرير وأهميتها، أما المطلب الثالث فيتعرض لدراسة لبعض المعايير الدولية و الوطنية المتعلقة بجودة تقرير المراجع الخارجي.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي

ظهرت الحاجة لمهنة التدقيق الخارجي بهدف اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب، وقد ازدادت الحاجة إليها وتطورت وزادت فعاليتها بسبب كبر أحجام الشركات وتوسعها وزيادة التعقيد في عملياتها.

الفرع الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الخارجي

في هذا المطلب إلى سرد مفاهيم خاصة بعملية التدقيق الخارجي و هي كالآتي:

أولاً: نشأة التدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات المحاسبية، وقد ظهرت الحاجة لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، ثم اتسع نطاق التحقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومؤسسات مختلفة، فمعنى التدقيق يرجع إلى العصور الوسطى والتدقيق في المعنى الحديث يعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى ظهور شركات أموال – وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المشروع وإدارته مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء بأجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة، حيث من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر، حيث إن قدامى المصريين كانوا يقومون بتعيين شخصين لتسجيل الأموال الواردة، ويقوم شخص آخر بعملية التدقيق كما قام به هؤلاء الأشخاص من تسجيل. قدامى اليونان كانوا يعينون موظف للتدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل، كذلك الرومان قاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوضات¹.

¹ مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية و اقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، دار الرواد، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الأردن عمان، 2014،

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م حيث تأسست كلية روكسوناتي (roxonati) وقد أصبحت عضوية هذه الكلية عام 1669م شرطا من شروط مزاوله مهنة التدقيق .
حتى أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت "جمعية المحاسبين القانونيين" بأذنبه عام 1854م، وقد جاء قانون الشركات الإنجليزي عام 1862م ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، ثم تطور انتشاره بسبب الحاجة ثم أنشئت في فرنسا عام 1881م، والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882م وألمانيا عام 1896م، وكندا 1902م، وأستراليا عام 1904م، وفنلندا عام 1911م، "المعهد الأمريكي للمحاسبين 1916" وهكذا حتى أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا المعاصر¹.

أما في المشرق العربي فكان لمصر فضل السبق في هذا المجال حيث كان لصدور القانون رقم "01" عام 1909 المنظم لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات. وقد أدخلت على ذلك القانون عدة تعديلات فيما بعد وقد اكتسب المدقق المستقل تقديرا كبيرا في التشريع المصري خلال الفترة 1950-1955 كما ظهرت مهنة التدقيق في باقي الدول العربية بسبب الحاجة إليه²، بالخصوص الجزائر فكانت المؤسسات فيها مقيدة بنصوص فرنسية إلى غاية 1975 وفي بداية الثمانينات أصبحت المؤسسة الجزائرية تطبق عملية التحقيق مع تطبيق نظام الرقابة الداخلية³.

ثانيا: تعريف التدقيق الخارجي

لقد تعددت تعاريف التدقيق الخارجي وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها ، أيضا اختلاف زوايا النظر، ورغم الاختلاف الشكلي إلا أنها تصب في نفس الهدف وفيما يلي أهم هذه التعاريف:

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) التدقيق لى انه عملية منظمة وممنهجة لجمع الادلة والقرائن وتقييمها بشكل موضوعي المتعلقة بنتائج الانشطة والاحداث الاقتصادية ذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك الى الاطراف المعنية⁴.

كما عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) "تعريف وصفي مفاده ان التدقيق هو عملية فحص و اختبار للبنود الواردة بالقوائم المالية بارجوع الى الحسابات و السجلات المنشأة لذلك وكذا المستندات المؤيدة لها بغرض اعطاء راي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للميزانية وحساب نتائج اعمال الشركة موضوع التدقيق"⁵.

¹ مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية و اقتصاد المعرفة، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

² مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية و اقتصاد المعرفة، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

³ نور هدى عوادي، العمل المؤثرة على جودة التقارير المالية، مذكرة ماستر، جامعة العربي بن المهدي، أم البواقي، 2016، ص: 3.

⁴ AAA, Committee on basic auditing concepts, A statement on basic Auditing Concepts, American Accounting Association, 1973, p 2.

⁵ ادريس عبد السلام اشنيوي المراجعة معايير واجراءات دار الكتاب الوطنية بنغازي ليبيا ط5، 2008، ص: 15.

ويمكن تعريف التدقيق الخارجي على أنه التحقق الموضوعي الحيادي الذي تقوم به جهة مستقلة عن المشروع ومطابقته مع الأهداف الموجودة وتبليغ الجهات المعنية في الوقت في الوقت المناسب ولا يخضع لإشراف الإدارة.¹

من خلال التعاريف يمكن تعريف التدقيق الخارجي هو علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والاساليب التي يمكن القيام بها بفحص انتقادي منظم لانظمة الرقابة الداخلية و البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية الختامية عن نتيجة اعمال المشروع من ربح او خسارة عن المركز المالي في نهاية فترة محددة.

ثالثا: خصائص التدقيق الخارجي

تتمثل خصائص التدقيق الخارجي فيما يلي²:

التدقيق عملية منظمة: تتم على أسس ومبادئ علمية مخططة فهي ليست عملية عشوائية وإنما يجب تخطيطها بطريقة سليمة حتى يتم تحقيق الأهداف بطريقة فعالة.

جمع أدلة الإثبات بشكل موضوعي: أساس عمل المدقق الخارجي الحيادي هو جمع أدلة وتقييمها بشكل موضوعية وتتكون تلك الأدلة من بيانات محاسبية أساسية (دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ) وبيانات مؤيدة (فحص الفواتير والشيكات وغيرها من المستندات، البيانات التي يتم الحصول عليها من الاستفسارات والملاحظة والجرد الفعلي)

تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية: إن إبداء الرأي الفني المحايد يتعلق بوحدة اقتصادية معينة، وهذه الوحدة قد تكون مشروع يهدف إلى تحقيق الربح أو قد لا يهدف إلى تحقيق الربح كما أنه قد يأخذ أشكال قانونية مختلفة (مثل مؤسسة فردية، شركة أشخاص) كما أنها قد تكون المشروع بأكمله أو جزء أو قسم أو إدارة أو عملية من عملياته.

درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة: يتمثل الهدف الأساسي لتدقيق القوائم المالية في مدى تطابق تلك التأكيدات (مثال ذلك المخزون الظاهر بالميزانية موجود ومملوك للمؤسسة) مع معايير مقررة هي مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

تبليغ المستخدمين المعنيين بنتائج التدقيق: هدف عملية التدقيق هو إعداد تدقيق باعتباره وسيلة الاتصال وتبليغ النتائج للمستخدمين المعنيين، حيث عن طريق التدقيق يتم إخبار المستخدم بمدى تطابق تأكيدات التدقيق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

¹ نور هدى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

² سليم كميلية، المحتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية، في الجزائر"، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2014، ص: 13.

الفرع الثاني: أهمية و أهداف التدقيق الخارجي

أولا: أهمية التدقيق الخارجي

تتمثل أهمية التدقيق الخارجي في اعتبارها وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية للمشروع في اتخاذ قراراتها مما يدعم الثقة فيها من قبل تلك الجهات المتمثلة في ¹ :

إدارة المشروع: تعتمد على البيانات المحاسبية التي تخدمها في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المشروع بكفاءة عالية، أما القرارات المتعلقة بالتخطيط فتعتمد أساسا على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط بشكل محكم ودقيق، وليس هناك من ضمان الصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة محايدة.

الملاك : هذه الفئة تلجأ إلى القوائم المالية المعتمدة من قبل المدقق ويسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ القرارات.

الدائنين والموردون: يعتمد على تقارير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام.

البنوك ومؤسسات القروض الأخرى: تؤدي هذه المؤسسات دورا هاما في التمويل قصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسيعها، لهذا فإنها تعتمد على القوائم المالية لتقرير المحقق لدراستها وتحليلها قبل الشروع في منح القروض.

الهيئات الحكومية: تعتمد هذه الفئة على بيانات موثوقة ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص البيانات فحفا دقيقا وإبداء رأيها الفني عن مدى صحتها ودرجة الاعتماد عليها.

رجال الاقتصاد: ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة من قبل هيئات مستقلة وما تحويه هذه القوائم من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها.

نقابة العمال: تعتمد هذه النقابات على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور وتحقيق رغبات العمال.

¹ وجداني أحمد علي، "دور الرقابة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة"، رسالة الماجستير، جامعة الجزائر 2009/2010، ص: 58.

ثانياً: أهداف التدقيق الخارجي

- يهتم التدقيق الخارجي في المقام الأول بإبداء مدقق الحسابات رأياً فنياً محايداً، بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق، في كل الأمور الجوهرية ويتحقق هذا الهدف بتحديد مدقق الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وعرضت وفق إطار محدد لإعداد التقارير، ويساعد الرأي الفني في تحقيق أهداف فرعية للتدقيق أهمها¹:
- التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها.
 - إبداء رأي فني استناداً إلى أدلة و براهين عن صدق و شرعية القوائم.
 - التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من ارتكاب الأخطاء. - المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية .
 - مساعدة الإدارة في وضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

الفرع الثالث: أنواع التدقيق الخارجي

يمكن تصنيفها إلى ثلاث وهي²:

أولاً: التدقيق القانوني

وهي المراجعة الملزمة بموجب النصوص القانونية المنظمة لأعمال الشركات والهيئات والجمعيات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية الأخرى، ذلك أنه يمكن القول إن كافة الشركات والهيئات والجمعيات والأشخاص الاعتبارية التي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة تنص القوانين واللوائح المنظمة لأعمالها على ضرورة تعيين مراقب حسابات خارجي لها، وتحدد واجباته والتي يتمثل أهمها فيالقيام بأعمال الرقابة على الحسابات التي تعدها الإدارة وتقديم تقرير بذلك إلى الجمعية العامة التي تمثل الملاك. وفي هذه الحالات التي تعتبر المراجعة فيها إلزامية يعد عدم تعيين مراقب للحسابات من المخالفات القانونية

ثانياً: التدقيق الاختياري

هي المراجعة التي تتم بمحض إرادة اصحاب المنشأة دون تدخل أو إلزام من أي جهة كما هو في الشركات والمنشآت التي لا تنفصل فيها الملكية عن الإدارة مثل شركات الأشخاص حيث تتم الإدارة والرقابة بشكل عام بحسب اتفاق الشركاء دون تدخل قانوني.

¹ عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الدار الجامعية للنشر، الجزء الأول، الإسكندرية، 2009، ص:

² احمد عبد المولى الصباغ ، كمال السيد العشماوى، عادل عبد الرحمان احمد ، أساسيات المراجعة ومعاييرها ، كلية التجارة -جامعة القاهرة، 2008، ص: 12 .

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول تقرير المدقق الخارجي

رغم أن تقرير المدقق الخارجي لا يشغل أكثر من مجرد سطور قليلة، وبسبب قصره هذا فقد ينظر إليه القراء على أنه لا يمثل أكثر من مجرد ناحية قانونية ضرورية، مما قد يفقد جوهره وأهميته البالغة، ولا شك أن ذلك يعتبر مسألة تتناقض مع واقع الأمر، إلا أنه يتطلب عناية عظيمة.

الفرع الأول : ماهية تقرير المدقق الخارجي

يعبر المدقق الخارجي عن رأيه المهني في تقريره النهائي، الذي يعتبر بمثابة الدليل على قيامه بالعمل، ومن هذا سنتعرف على ماهية تقريره من خلال تعريفه وخصائصه، وعناصره وأنواعه.

أولاً: مفهوم تقرير المدقق الخارجي

أ. تعريف تقرير المدقق الخارجي

التقرير هو ختام عملية التدقيق والذي يقصد به بلورة لرأي المدقق الخارجي في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية، ويعد المنتج النهائي لها الذي يستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة، حيث لتقرير المدقق الخارجي عدة تعاريف سنعرضها على النحو الآتي:

تقرير المدقق الخارجي هو: "المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة وهو وسيلة، أو أداة التوصيل للرأي الفني المحايد للمدقق الخارجي على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية، ويعتبر خلاصة ما توصل إليه من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة، وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية¹.

كما أنه: "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني مستقل، بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه بهدف إبداء رأي فني محايد، عن مدى دقة أو صحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وبناء عليه يؤدي تقرير المدقق الخارجي وظيفة إخبارية وإعلامية هامة².

من خلال التعاريف يمكن تعريف تقرير مدقق خارجي هو عبارة خطاب مكتوب يرافق القوائم المالية للمؤسسة ويعبر عن رايه في امتثال المؤسسة للممارسات المحاسبية الصحيحة. ويتبع التقرير شكلا موحدا وفق معايير المحاسبية المعترف بها.

¹ محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 82.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، ط2، 2004)، ص 161.

ثانياً: خصائص تقرير المدقق الخارجي¹

الإيجاز: أن لا يكون التقرير مطولاً أكثر من اللازم، ولا يكون هناك كلمات غير مترابطة أو التفاصيل الكثيرة التي تفقده التركيز.
الوضوح: يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.
الأهمية: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد، وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.

الصحة والدقة: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة، حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.
الترايط: يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع قارئ التقرير على إكمال التقرير، دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

الصدق والأمانة: يجب أن لا يكون المدقق متحيزاً في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

الفرع الثاني: عناصر وأنواع تقرير المدقق الخارجيأولاً: عناصر تقرير المدقق الخارجي

و تتمثل في²:

اسم التقرير: لا بد أن يحتوي تقرير المدقق الخارجي على عنوان واضح يميزه عن باقي التقارير الأخرى، الصادرة من ممدراء المؤسسات أو المراجعين الداخليين؛ لا توجيه التقرير الجهة الموجه إليها التقرير): هنا يقوم المراجع بتوجيه التقرير إلى مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة، من مساهمين أو مدراء أو أعضاء مجلس الإدارة (الملاك) أو مستثمرين... الحب
اسم المؤسسة المراجعة قوائمها المالية: يجب عليه تحديد اسم المؤسسة بوضوح.

الفقرة الافتتاحية: وهي الفقرة الأولى في تقرير المدقق، ويجب أن تتضمن إشارة واضحة إلى كل من القوائم المالية التيتم مراجعتها، السنة التي تمت فيها المراجعة، مسؤولية إدارة المؤسسة عن إعداد هذه القوائم المالية، ومسؤولية المراجع عن مراجعة هذه القوائم المالية وإبداء رأيه فيها.

فقرة النطاق: وهي الفقرة الثانية في التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ بعد فقرة المقدمة أو الفترة الافتتاحية، ويجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المراجع المعايير التدقيق المتعارف عليها، وأن عملية المراجعة تهدف للتوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا

¹ محمد سعيد دحبور، مجالات مساهمة الإفصاح العالمي في تقرير المراجعة المعدل التضييق فجوة التوقعات، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2009)، ص 56.

² أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 1992)، ص 562.

كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهرى، في ضوء الأهمية النسبية وليس التحريفات البسيطة التي لا تؤثر على قرارات المستخدمين للتقرير، كما يجب أن تشمل هذه الفقرة كذلك عملية جمع الأدلة ومدى الإعتماد على العينات الأساس الاختباري)، أو مراجعة كافة العمليات المالية، وفي الأخير توضح قيام المراجع بتقييم مدى ملائمة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

فقرة الرأي: هي الفقرة الأخيرة في حالة التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ، وتحتوي على رأي المدقق في القوائم المالية ككل، وتهدف إلى توضيح النتائج المتوصل لها، والمراجع مطالب بإبداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة بما في ذلك التزام المؤسسة بمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

اسم المدقق: يحدد اسم المدقق الذي قام بعملية المراجعة.

تاريخ التقرير: يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة، وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة، لذا يجب عدم إصداره بتاريخه يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم.

التوقيع: يجب أن يوقع التقرير باسم مكتب المراجعة أو بالاسم الشخصي للمدقق والذي قام بأداء عملية المراجعة.

ثانياً: أنواع تقرير المدقق الخارجي

أ- من حيث درجة الالتزام

تنقسم إلى نوعين¹¹:

تقارير المراجعة الخاصة: يقصد بها تلك التقارير المرتبطة بمهام محددة نص عليها القانون، والتي يكون المدقق ملزماً قانونياً بتقديمها في مناسبات خاصة وتكون وفقاً لظروف معينة، ومنها يوجد تقرير المراجعة عن الرقابة الداخلية وأيضاً تقرير المراجعة لغرض النظام الضريبي، فهي لا تتعلق بنشاط المؤسسة وإنما تتعلق بأمر محددة نص عليها القانون، وتقدم مستقلة كون أن المسائل التي تعد بشأنها لا تتعلق بباقي التقارير الأخرى.

تقارير المراجعة العامة: وهي التقارير التي تعد وفقاً للتشريعات والقوانين العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات، والتي تفرض عليها بتقديم مراجعتها على شكل تقرير موقع من طرف مدقق خارجي مستقل، ويكون بهدف إبداء رأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية، والمدقق هنا يتحمل كامل مسؤوليته في البيانات والقوائم التي قام بمراجعتها.

¹¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، (عمان: الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2009)، ص 251.

ب- من حيث إبداء الرأي

وحسب هذا العنصر تقسم إلى¹:

التقرير النظيف: وهو المعبر عن رأي المدقق الإيجابي حول المعلومات المالية، ولا يحتوي على أية ملاحظات أو تحفظات، ويعبر عن التزام المدقق بمعايير المراجعة المتعارف عليها و تأكده من سلامة القوائم المالية، ويصدر المراجع هذا النوع من التقارير في حالة توفر الشروط التالية²:

- في حالة حصول المدقق على أدلة وقرائن إثبات كافية، حيث تؤكد هذه الأدلة والقرائن على عدم الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- تأكد المدقق من ثبات المبادئ المحاسبية من فترة مالية إلى أخرى.
- تأكد المدقق من عدم وجود أية ظروف طارئة يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على أرقام القوائم المالية أو تؤثر على فرض الاستمرارية حتى تاريخ إصداره لتقريره.
- تأكد المدقق من أن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي وتشمل على جميع البيانات والمعلومات الإيضاحية التي تجعل تلك القوائم المالية غير مظلمة.

ويمتنع المدقق عن إصدار التقرير النظيف في بعض الحالات أهمها:

- عدم استقلال المراجع بالنسبة للمؤسسة.
- عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالصورة التي تسمح للمراجع بمراجعة القوائم المالية.
- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصفة كلية أو جزئية.
- عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة مالية إلى أخرى.
- عدم كفاية الأدلة وقرائن الإثبات، وعدم تطبيق إجراءات المراجعة وذلك لأسباب خارجة عن إدارة المؤسسة أو المراجع مثل تلف أو فقدان السجلات.

التقرير المتحفظ: ويتم من خلاله التعبير عن رأي متحفظ نتيجة فشل المؤسسة في اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويقوم المدقق بتقييد فقري المحتوى والرأي أو تقييد فقرة الرأي فقط، حيث يتم إصداره وفق الحالة الأولى عندما لا يتمكن المدقق من جمع الأدلة الكافية وفق ما تنص عليه معايير المراجعة المعمول بها، ويصدر في الحالة الثانية عندما يتأكد بأن القوائم المالية لم يتم إعدادها وفق

¹ ابوبكر عميروش، مرجع سابق، ص 43.

² شادري معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، (اطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2015)، ص 42 نفس المرجع، ص 43.

المبادئ المحاسبية المعمول بها، حيث يجب عليه أن يضيف إلى تقريره فقرة توضيحية تبين فقرة إبداء الرأي يشرح فيها أسباب التحفظات، وعموماً تتمثل هذه التحفظات في¹:

- في حالة وجود قيد على عمل المدقق الخارجي كمنعه من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون، أو عدم السماح له بالحصول على مصادقات من العملاء أو عدم تمكنه من الإطلاع على وثائق المؤسسة.
- في حالة وجود مخالفات للمبادئ المحاسبية فهذا يدل على عدم الانسجام مع عدالة الإفصاح في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، أو عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
- في حالة وجود الخلاف بين المراجع وإدارة المؤسسة بخصوص عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية، حيث يمكن أن يكون النقص في الإفصاح يصعب استكمالها في تقرير المراجع فيجب أن يشير إليه.

التقرير السالب: يصدر المدقق هذا التقرير عندما يرى بأن القوائم المالية تتسم بالتحريف والتضليل، ولم يتم اعتماد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعدادها، كأن يقيم جزء من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا عن التكلفة الحقيقية لها، وهذا التقرير يتضمن ثلاث فقرات وهي²:

الأولى: تصف الإجراءات التي يقوم بها المدقق ونطاق فحصه،

الثانية: يظهر بها أسباب التقرير السلبي والآثار المتعلقة به،

الثالثة: تتضمن الرأي السالب حول عملية المراجعة التي قام بها، وبصفة عامة لا يمكن للمراجع أن يبدي رأيا سلبيا إلا إذا كانت الأخطاء التي لاحظها تمس حقيقة وصدق وشرعية الحسابات أو تقوم على تزوير وتضليل الدفاتر والسجلات.

تقرير عدم إبداء الرأي: يكون هذا النوع من التقرير عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة، التي يرى المدقق ضرورة استعمالها ومن الحالات التي تجعله يمتنع عن إبداء الرأي يمكن ذكر:

- لا وجود قيود على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - لا تدخل الإدارة في عمل المدقق مما يفقده استقلاله.
 - صعوبة تقييم المدقق لفرض استمرارية المؤسسة وصعوبة حصوله على الأدلة والبراهين المدعمة لرأيه.
- وفي حالة عدم إبداءه لرأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية التي قام بمراجعتها، يمكن أن يؤثر ذلك سلبيا على المؤسسة محل المراجعة، لذا يجب أن يكون له هنا مبرراته بشأن عدم إبدائه الرأي لأنه إذا ثبت العكس فسوف يلاحق قانونيا .

¹ شادري معمر سعاد، مرجع سابق، ص: 44.

² محمد النهامي طواهر، مسعود صادقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، 2006)، ص 57.

الفرع الثالث: جودة تقرير المدقق الخارجي:

أولاً: تعريف جودة تقرير المدقق الخارجي

عرفها البعض على أنها: "تعبّر جودة المعلومات المحاسبية عن جودة التقرير، وهي ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية لتحقيق الهدف من استخدامها والوصول لتقرير جيد، ويتم ذلك من خلال استراتيجيات أو إجراءات وآليات تساهم في الاهتمام بعملية إعداد التقرير."¹

وهي أيضاً: "ما يتسم به تقرير المدقق الخارجي من شفافية وإفصاح جيد عن المعلومات التي تعكس حقيقة المركز المالي والأرباح المحققة، والمتوقعة للمؤسسة بما يتفق مع أهداف واحتياجات المستثمرين الحاليين والمرتبين وغيرهم لترشيد قراراتهم الاستثمارية."²

ثانياً: أهمية تقرير المدقق الخارجي:

يمكن تلخيص أهمية تقرير المدقق الخارجي نفسه، ولجميع أصحاب المصلحة في المؤسسة فيما يلي:

- له أهمية خاصة للمراجع نفسه باعتباره المنتج النهائي لعملية المراجعة والمؤشر على انجازه لعمله وفقاً لمعايير تدقيق المتعارف عليها، وأداة المراجع التوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المؤسسة، وبالتالي الاستفادة من ردود أفعالهم والتي تعكس احتياجاتهم مما يؤثر على جودة عملية المراجعة الخارجية ككل .
- يعتبر بمثابة الوثيقة المكتوبة والتي يجب الرجوع إليها لتحديد مسؤوليته القانونية، وذلك في حالة مساءلته جنائياً أو مدنياً نتيجة وجود تقصير أو إهمال وكذلك مسؤوليته المهنية أمام المجتمع والتي تنظمها قواعد الآداب وسلوك المهنة .
- يحقق على القوائم المالية للمؤسسة قيمة مضافة للمتعاملين في سوق المال للمؤسسات الاستشارية أو المقرضين أو المستثمرين والدائنين، من خلال رأي المراجع الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم.
- يعطي مؤشراً عن مدى وفاء الإدارة العليا للمؤسسة محل المراجعة بمسئولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية باعتبارها وكيلاً عن الملاك ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة ومعايير المحاسبة الدولية، بإعداد القوائم المالية للمؤسسة، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لأنشطتها، ويعد التقرير النظيف "بدون تحفظات" دليلاً على صدق القوائم المالية التي تم إعدادها تحت إشراف إدارة المؤسسة وإنها لم ترتكب تحريفات جوهرية أو معتمدة في القوائم المالية .

¹ سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق مصر، (2013)، ص 64.

² سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، مرجع سابق، ص: 64.

ثالثاً: أهمية جودة تقرير المدقق الخارجي

على المدقق الخارجي تطبيق إجراءات رقابة الجودة بالتماشي مع سياسات وإجراءات التدقيق الدولية المتعارف عليها منها معيار التدقيق الدولي رقم 220، ولا يتم ذلك إلا من خلال التزام المراجع بمبادئ الاستقلال والأمانة المهنية والموضوعية والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة، وبالتالي فجودة تقرير المدقق الخارجي تؤدي إلى تقديم معلومات دقيقة خالية من التحيز والسلوك الانتهازي، فرقابة الجودة في المراجعة تهدف إلى تقليل نسبة العيوب في التقارير النهائية لعملية المراجعة الخارجية، وهي تعتمد على الأساليب الإحصائية، فهي ليست مجرد الفحص الذي يقوم به المدقق وإنما التحسين المستمر في التقارير النهائية التي يقدمها والتزاماته بالعناية المهنية اللازمة لإكمال فحصه، فالتزامه بالوصول إلى تقرير مراجعة ذات جودة عالية يتطلب منه التزام الاستقلالية والحياد أثناء تأديته لمهمته والالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها وكذا معايير التدقيق الدولية، فتحدد جودة تقرير المدقق الخارجي الخصائص التي يجب أن يتسم بها تقريره أو مجموعة من المبادئ الأساسية التي يعتمد عليها للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية.

وتقييمه لنوعية البيانات المالية الموجودة في القوائم المالية التي تخضع للمراجعة وكل ذلك يساعد في اتخاذ القرارات، فكلما كان تقرير المدقق الخارجي يتميز بالجودة كلما سهل على مستخدميه عملية صنع واتخاذ قرارات أدق وأكفأ مما لو كان ذلك التقرير لا يتسم بالجودة.¹

¹ علاء محمد ملو العين، مجدي مليجي عبد الحكيم، قياس مستوى شفافية الإفصاح في قالتقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بمنشآت الأعمال السعودية، (مجلة الإدارة العامة، المركز الجامعي الأردن، المجلد 53، العدد 2، فيفري 2013)، ص 560.

المطلب الثالث: معايير جودة تقرير المدقق الخارجي

كون دراستنا تتعلق بجودة تقرير المدقق الخارجي ، سنتطرق في هذا المطلب إلى بعض هذه المعايير التي تحكم وتوجه عمل المدقق أثناء أدائه لمهمته والتي تتعلق بأخر مرحلة من عملية المراجعة، المتمثلة في تقريره النهائي .

الفرع الأول: معايير التدقيق الدولية

أولاً: معايير التدقيق

المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 (رقابة الجودة لأعمال التدقيق)

يوجد عدة معايير تتعلق بجودة التدقيق أهمها المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 والذي سنتطرق إليه.

بحيث يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة العملية للتدقيق من خلال : السياسات والإجراءات العامة التي تتبعها المؤسسة عن أداء عملية التدقيق، والإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية التدقيق، ويجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى المؤسسة وأيضاً عمليات التدقيق الفردية¹.

ثانياً : معايير أدلة الإثبات

أدلة الإثبات لها عدة معايير دولية وسنحاول أن نتطرق إلى أهمها، منها المعيار الدولي للتدقيق رقم 230 وأيضاً المعيار الدولي للتدقيق رقم 500.

أ. المعيار الدولي للتدقيق رقم 230 (التوثيق)

ويحتوي هذا المعيار على الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات تخص التوثيق المتعلق بمراجعة البيانات المالية، وعلى المراجع توثيق الأمور المهمة والتي توفر له قرائن لدعم رأيه، وكذلك قرائن عملية المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق².

ب. المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 (أدلة الإثبات)

ويشمل هذا المعيار على تحديد معايير وتوفير إرشادات عن كم ونوعية أدلة الإثبات التي يتعين الحصول عليها عند مراجعة البيانات المالية، وإجراءات الحصول على هذه الأدلة، وعلى المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لكي يتمكن من التوصل إلى قناعات وخلاصات معقولة يبنى عليها رأيه المهني¹.

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: مسؤوليات وأخلاقيات المراجع، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2007)، ص 341

² ص 71. المعيار الدولي للتدقيق، رقم 230 ،

ثالثا: معايير إعداد التقارير

لكي يتمكن المراجع الخارجي من إعداد تقريره على أكمل وجه، أصدرت معايير التدقيق الدولية معايير تساعد على ذلك منها معيار التدقيق الدولي رقم 700 وكذلك رقم 800 وهذا ما سنتطرق إليه .

أ. المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 (تقرير المراجع حول البيانات المالية)

إن الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المراجع الصادر نتيجة المراجعة الذي قام بها مراجع مستقل لبيانات المؤسسة، ويجب عليه مراجعة وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها والتي تشكل أساسا لإبداء الرأي حول البيانات المالية، وأن يحتوي تقريره على رأي مكتوب وواضح حول البيانات المالية ككل².

ب. المعيار الدولي للتدقيق رقم 800 (تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة)

إن الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمراجعة لأغراض خاصة، والتي تحتوي على: (البيانات المالية المعدة وفقا لأسس محاسبية شاملة بدلا من المعايير المحاسبية الدولية أو المعايير الوطني، وحسابات خاصة أو عناصر حسابات أو بنود في بيانات مالية، والالتزام بالاتفاقيات التعاقدية، وموجز البيانات المالية)، ولا يطبق على مهام التكليف بالإطلاع أو التكليف بإجراءات متفق عليها أو التكليف بإعداد الحسابات³.

الفرع الثاني: معايير التدقيق الجزائرية المساهمة في تحسين جودة تقارير

أولا: المعيار 210 " إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق " و المعيار 505 " التأكيدات الخارجية "

أ. المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 210 إتفاق حول أحكام مهام التدقيق⁴

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للإتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق.

✓ ويخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقمة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: الرقابة الداخلية_أدلة الإثبات، مرجع سابق، ص 276.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، (عمان: الأردن، دارالمسيرة للنشر والتوزيع، 2006)، ص 120

³ المعيار الدولي للتدقيق، رقم 800، ص 257

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 022، 2016: ص 2.

- ✓ لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.
- ✓ يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة .
- وتتمثل أهداف المدقق في إطار هذا المعيار في :
- ✓ قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على أساسها قد تم الإتفاق عليها،
- ✓ ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة ؛
- ✓ بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة ؛
- ✓ وعند الإقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة، على أحكام مهمة التدقيق، يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، يجب أن يدون في ملف عمله كل إختلاف محتمل.

ب. المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 505 التأكيدات الخارجية¹

- التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، إلكتروني أو شكل آخر، ويصنف إلى نوعين هما :
- طلب تأكيد مستعجل (تأكيد إيجابي) : هو طلب من خلاله يكون " الغير " مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة .
 - طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي) : هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.
- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 إستعمال المدقق الإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة. ويهدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 022، 2016، مرجع سابق: ص 2.

ثانيا : المعيار 560 " إحداث تقع بعد اقفال الحسابات (أحداث لاحقة)

المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 560 "الأحداث اللاحقة"¹

حسب ما ورد في المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أنها :

هي تلك الواقعة بين تاريخ إعداد الكشوفات المالية وتاريخ تقرير مدقق الحسابات والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره، أو هي الأحداث التي تحدث بعد تقرير مدقق الحسابات إلى غاية اعتماد الكشوفات من قبل الهيئات المداولة لها.

كما يعالج هذا المعيار إلى إلتزامات المدقق إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتمثل أهداف المدقق في إطار هذا المعيار في :

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات ؛
- معالجة الكشوفات المالية المتضمنة للأحداث اللاحقة وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.

ثالثا: المعيار 580 " التصريحات الكتابية" والمعيار 501 و"العناصر المقنعة - إعتبرات خاصة"

أ. المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 580 " التصريحات الكتابية"²

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا، ويعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية ؛ أما الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار . وتمثل أهداف المدقق في إطار هذا المعيار في :

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا إعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى.
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 022، 2016، مرجع سابق: ص 2.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 022، 2016، مرجع سابق: ص 2.

ب. المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 501 " العناصر المقنعة إعتبرات خاصة " ¹

يعالج هذا المعيار مدى إعتبر المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330 و 500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تهم المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص :

- وجود المخزونات وحالتها ؛
 - إكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان ؛
 - وتقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.
- رابعا: المعيار 520 " الإجراءات التحليلية " والمعيار 530 " السير فيالتدقيق"

أ. المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 520 " الإجراءات التحليلية" ²

هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية وذلك بإستخدام طرق بسيطة أو معقدة، وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الإتجاهات الغير متوقعة.

و يعالج هذا المعيار إستخدام المدقق الإجراءات تحليلية بإعتبرها مراقبة مادية في جوهرها ؛ و إلزامية أداء المدقق الإجراءات تحليلية مثبتة أثناء إستعراض تناسق محمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق .

وتتمثل أهداف المدقق في إطار هذا المعيار في :

- يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية ؛
- يجب على المدقق تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المحمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

ب. المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 530 " السير في التدقيق" ³

يتم قراءة هذا المعيار على ضوء المعيار الجزائري 200 " الاهداف العامة للمدقق".

هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لإستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي إستخرجت منه.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 077، 2018، ص 02.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 023، 2017، ص 1.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 077، 2018، مرجع سابق : ص 2.

و يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق إستخدام السير في التدقيق الإنجاز إجراءات التدقيق ؛ كما يتم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 العناصر المقنعة الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وإنجاز وإجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصه معقولة والتي يؤسس رأيه عليها.

و يهدف المدقق الذي يستعين بالسير في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الإستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي إختار منه العينة.

خامسا: المعيار 540 "تقرير التقديرات المحاسبية " والمعيار 620 "إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"

أ. المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بما"¹

يعالج المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بما في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الإختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

وتتمثل أهداف المدقق في إطار هذا المعيار في جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة، معقولة، والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بما، ذات دلالة، وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.

ب. المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 620 " إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"²

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق إضافة إلى كفاءات الأخذ بإستنتاجات الخبير.

الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق والتي تستخدم أعمالهم في ميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

وتتمثل أهداف المدقق في إطار هذا المعيار في :

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الإستعانة بالخبير الذي سيعينه ؛
- تحديد إذا قرر إستخدام أعمال الخبير الذي عينه ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لإحتياجات المدقق.

¹ جمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 077، 2018، مرجع سابق: ص 2.

² عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء 1، ص 103.

سادسا: المعيار 610 "إستخدام أعمال المدققين الداخليين" والمعيار 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية"

أ. المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 610 " إستخدام أعمال المدققين الداخليين"¹

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة إنتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، إن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته ؛ في حين لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق .
وإذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الإستفادة منها لإحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي :

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين ؛
 - في حالة إستخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لإحتياجات التدقيق .
- ب. المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"²

يعالج هذا المعيار إلترام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية بالإضافة إلى شكل ومضمون تقرير المدقق وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق، ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.
ويقصد بالرأي الغير معدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى إن إعداد الكشوف المالية في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.
وتتمثل أهداف المدقق في إطار هذا المعيار في :

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة ؛
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساسا ذلك الرأي.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 023، 2017، مرجع سابق: ص 1.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 155، 2016: ص 2.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

من خلال هذا المبحث سنعرض أهم الدراسات التي سبقتنا في ميدان العوامل المؤثرة على جودة تقرير التدقيق الخارجي، و تحديد نقاط التشابه و أهم النقاط التي تميز دراستنا عن الدراسات الأخرى

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

يعد موضوع العوامل المؤثرة على جودة تقرير التدقيق الخارجي من المواضيع ذات الأهمية في الساحة الإقتصادية، حيث تساهم جودة تقارير التدقيق إلى حد بعيد في التقليل من الضبابية و زيادة الشفافية و الوضوح ويسهل في عملية قراءة المعلومات المحاسبية و أيضا توسيع الخبرات أمام متخذ القرار ليقوم باتخاذ القرارات المناسبة، وفي هذا المطلب سنقوم بعرض بعض الدراسات السابقة باللغة العربية وأيضا باللغة الأجنبية والتي تتمم موضوعنا وتثريه.

الفرع الأول: عرض الدراسات باللغة العربية

أولا: دراسة سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، "دراسة علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية" - دراسة إختبارية ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الزقازيق، محافظة الشرقية، مصر، 2013¹ .

تهدف الدراسة في المقام الأول إلى تحديد خصائص علاقة لجان المراجعة بجودة بيئة التقارير المالية في إطار الأساليب والأدوات المصرية لأنظمة المعلومات، من خلال فحص تقارير وسجلات لجان المراجعة لعدد 211 شركة مصرية ، يمكن لها تقييم تلك التقارير والسجلات من حيث خصائص ومهام لجان المراجعة. تم قياس المتغير التابع في جودة التقارير المالية من حيث القيمة المطلقة للأخطاء التي تم الحصول عليها من نموذج Barth et al.

ووجدت الدراسة تبايناً صارخاً في فهم دور لجان المراجعة في الشركات المصرية يتراوح بين التجاهل التام لأكبر شريحة من أموال الشركات ، والالتزام الرسمي دون تذكر فعال ، والتفعيل محدود / أو متوسط / أو مبالغ فيه تتجاوز صلاحياتها في بعض الحالات. استبعد التحليل الإحصائي عقد اجتماعات دورية متغيرة للجان المراجعة مما أدى إلى رفض الفرض الثالث. هناك علاقة إيجابية بين الخبرة المالية للجان المراجعة ونوعية التقارير المالية ، ولكن هذه العلاقة مهمة ، مما أدى إلى رفض الفرضية الأولى. وأخيراً ، هناك علاقة سلبية بين حجم لجان المراجعة ونوعية التقارير المالية ، لكن هذه العلاقة مهمة ، مما أدى إلى رفض الفرضية الثانية.

¹ سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، "دراسة علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية" - دراسة إختبارية -، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الزقازيق، محافظة الشرقية، مصر، 2013 .

بعد ذلك تم الاستنتاج ان دور لجان المراجعة يغلب عليه الطابع الرسمي سواء تم تشكيلها او مقرها كالتوعية بوظائف تطوير لجان تدقيق نظم المعلومات في الشركات المصرية من خلال اعتماد منهجية المراحل التطوير المتتالي لنظم المعلومات (المرحلة الاعدادية) ، مرحلة نظام التأطير ، مواصفات تصميم المرحلة ، مرحلة التنفيذ والمتابعة).

ثانياً: محمد كمال محمود محمد الزكي ، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على جودة التقارير المالية، دراسة تحليلية لمجموعة مؤسسات مدرجة في البورصة المصرية، مقالة علمية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية تخصص: مالية و محاسبة، كلية التجارة الإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، 2017¹:

ركزت الباحثة في دراستها في الإجابة على التساؤل الرئيسي المتمثل في: فيما يكمن دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على جودة التقارير المالية ، حيث هدف البحث إلى دراسة دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية والحد منها وتأثير هذا الدور على جودة التقارير المالية .

وخصص المبحث الأول من هذا البحث لدراسة الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ، وخصص المبحث الثاني الدراسة دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على جودة التقارير المالية . وتوصل البحث إلى أنه تتعدد أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وتؤثر هذه الأساليب ككل تأثيراً عكسياً في جودة التقارير المالية.

كما يؤثر دور المراجع الخارجي تأثيراً عكسياً في ممارسات المحاسبة الإبداعية ، فزيادة دور المراجع الخارجي يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية . كما يؤثر تأثيراً طردياً في جودة التقارير المالية ، فزيادة دور المراجع الخارجي يزيد من جودة التقارير المالية بحيث تعكس حقيقة المركز المالي للشركة.

ثالثاً: حسام محمد عبد المطلب صباح، أثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 في تحسين جودة تقرير المدقق وجودة البيانات المالية المدققة، دراسة تحليلية، أطروحة ماجستير، قسم المحاسبة كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2018².

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم التعديلات المطبقة من قبل المدقق في مجال إعداد ونشر تقرير مدقق الحسابات وفقاً للمعيار الدولي الجديد رقم 701 واستكشاف مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بتنفيذ تلك التعديلات ومعرفة الأثر الذي تحدثه هذه التعديلات على جودة كل من تقرير المدقق والقوائم المالية، وكذا الوصول إلى الأهداف التالية:

¹ محمد كمال محمود محمد الزكي ، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على جودة التقارير المالية، دراسة تحليلية لمجموعة مؤسسات مدرجة في البورصة المصرية، مقالة علمية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية تخصص: مالية و محاسبة، كلية التجارة الإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، 2017.

² حسام محمد عبد المطلب صباح، أثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 في تحسين جودة تقرير المدقق وجودة البيانات المالية المدققة، أطروحة ماجستير، قسم المحاسبة كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2018

التعرف على أهم التعديلات في تقرير مدقق الحسابات المطبقة من قبل المدقق في مجال إعداد ونشر تقرير مدقق الحسابات وذلك سواء من حيث الشكل أو من حيث المضمون وذلك بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701.

استكشاف مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بتنفيذ تلك التعديلات؛

- استقصاء الأثر الذي تحدثه هذه التعديلات على جودة كل من تقرير المدقق والقوائم المالية المدققة.

قام الباحث بدراسة تحليلية من خلال تصميم استبيان لجمع القوائم، إذ تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات ومديرين ماليين لشركات مدرجة في بورصة عمان، ووسطاء ماليين، حيث بلغ عدد المستجوبين 100 تم توزيع ليهم 100 استبيان، وتم استرجاع 91 استبيان واستبعاد 3 منها لعدم استكمال فقراتها وتم استخدام أساليب إحصائية وصفية منها المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

يوجد للتعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 أثر في تحسين جودة تقرير المدقق عن القوائم المالية وذلك من ناحيتي الشكل والمضمون؛

أبرزت تلك التعديلات أهمية نظام الحوكمة ودور المسؤولين عنه بخصوص مسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية التي خضعت

للتدقيق

ومن ثم عن دورها في أي حجب مقصود أو متعمد للمعلومات التي تلزم المدقق كي يقوم بمهمة تدقيق تلك القوائم .

جاء هذا المعيار بتعديلات حسنت من قدرة المدقق على إبداء رأيه المهني والمحيد حول مدى عدالة القوائم المالية والتي تخلو

من الأخطاء الجوهرية التي خضعت للتدقيق مما يؤدي في النهاية إلى تعزيز ثقة مستخدمي تلك القوائم في الرأي الذي يبديه المدقق في التقرير.

رابعا: ناظم صائب عبد القادر الشريدة، يونس عليان الشوبكي، أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 700 (إعداد تقرير) في رفع جودة التقرير المدقق الخارجي الأردن في البنوك التجارية الأردنية، *المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال*، مركز رفاة للدراسات والأبحاث، الأردن، 2019¹:

هدفت الدراسة إلى الكشف عن أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 700 بأبعاده في رفع جودة تقرير المدقق الخارجي في البنوك التجارية الأردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي من خلا تطوير استبيان مكون من 26 فقرة موزعة على أربعة أبعاد بعد الوضوح، بعد الصحة والدقة، بعد الصدق والأمانة وبعد الإيجاز، وزعت على عينة مكونة من 80 مدققا خارجيا وتم² استرداد 70 استبيان وتبين أن 63 منها قابلة للتحليل بعد أن تم التأكد من صدقها وثباتها.

¹ ناظم صائب عبد القادر الشريدة، يونس عليان الشوبكي، أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 700 (إعداد تقرير) في رفع جودة التقرير المدقق الخارجي الأردن في البنوك التجارية الأردنية، *المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال*، مركز رفاة للدراسات والأبحاث، الأردن، 2019.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- وجود أثر لتطبيق معيار التدقيق الدولي 700 بأبعاده في رفع جودة تقرير المدقق الخارجي الأردني في البنوك التجارية الأردنية؛
- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مجالات (الوضوح، الإيجاز، الصدق والأمانة، الصحة والدقة).
- وفي ضوء هذه النتائج قام الباحثان بتقديم عدة توصيات والتي كان من أهمها:
- توجيه البنوك التجارية التي لا تطبق معيار التدقيق الدولي رقم 700 على تطبيقه وذلك لما له من أهمية في تحسين جودة التقرير عن القوائم المالية المدققة؛
- يجب متابعة أعمال المدققين وإعلامهم بمعايير التدقيق الدولية والتطورات الحاصلة؛
- تنفيذ دورات تدريبية بهدف توعية المدققين والمدراء والموظفين المعنيين في البنوك التجارية الأردنية حول أهمية معيار التدقيق الدولي 700، وكيفية تطبيقه وأثره في جودة تقرير المدقق الخارجي.

خامسا: شريفي حسناء، حفناوي عبد الحفيظ، مساهمة معيار التدقيق الجزائري 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية" في الرفع من جودة تقرير المدقق الخارجي، مذكرة ماستر في المحاسبة و الجباية المعمقة، جامعة برج بوعرييج، تخصص: المحاسبة و الجباية المعمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، منشورة، 2021¹/2020:

ركزت الباحثان في دراستهما في الإجابة على التساؤل الرئيسي المتمثل في: " ما مدى مساهمة معيار التدقيق الجزائري 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية" في الرفع من جودة تقرير المدقق الخارجي؟"، تهدف هذه الدراسة على أهمية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المستمدة بشكل كبير من معايير هذه الدراسة إلى التعرف تحدف التدقيق الدولية والوقوف عند أهم الصعوبات المرتبطة بتطبيقها، وكذا تحديد مدى مساهمة معيار التدقيق الجزائري 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية" في الرفع من جودة تقرير المدقق الخارجي، ولتحقيق هذا الهدف تم توزيع 40 استبيان على مجموعة من المهنيين والأكاديميين المتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بصفتهم ممارسي مهنة التدقيق الخارجي، ومحاسبين، وبعض من المحاسبين المعتمدين وأساتذة جامعيين في إقليم ولاية برج بوعرييج.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن شكل الرأي ومضمون تقرير المدقق الخارجي حسب معيار التدقيق الجزائري 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية" يساهم بشكل كبير في الرفع من جودة تقرير المدقق الخارجي، وكذا يوضح للمدقق طرق إبداء رأي في محايد حول القوائم المالية للمؤسسة محل عملية التدقيق، يتميز هذا الرأي بالوضوح وسهولة الفهم والموثوقية

¹ شريفي حسناء، حفناوي عبد الحفيظ، مساهمة معيار التدقيق الجزائري 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية" في الرفع من جودة تقرير المدقق الخارجي، مذكرة ماستر في المحاسبة و الجباية المعمقة، جامعة برج بوعرييج، تخصص: المحاسبة و الجباية المعمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، منشورة، 2021/2020

الفرع الثاني: عرض الدراسات باللغة الأجنبية

أولاً:

Chen, C.J.P.; Su, X. ; & Wu,X. ; (2009), "Forced Audit firm Change, Continued partner-Client Relationship, and Financial Reporting Quality", Auditing: A Journal of practice & Theory¹,

استهدفت الدراسة تحليل تأثير كل من: تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي، وطول فترة التعاقد بين المراجع وشركة العميل، على جودة القوائم المالية. وتمت الدراسة على عينة مكونة من (80) شركة من الشركات المسجلة في البورصة الصينية خلال الفترة من عام 2000م حتى عام 2003م. وتوصلت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي يميل للحفاظ بشكل مؤقت في السنة الأولى، كما يترتب على تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع تشابه جودة القوائم المالية للشركة محل المراجعة في السنة الأولى للتعاقد مع السنة السابقة، ويمكن أن يرجع ذلك بسبب انخفاض منحى التعلم في هذه الفترة. كما خلصت الدراسة إلى زيادة احتمال تعرض المراجع الخارجي للتغيير وذلك حالة قيام إدارة شركة العميل بممارسات إدارة الأرباح، مع إصرار المراجع في إصدار رأي مهني متحفظ في تقرير عملية المراجعة.

ثانياً:

Hechmi Abdlwahed, les normes ISA, conception et application dans L'audit des études financiers, 2eme conférence annuelle du CLEA : les normes Isdu Cause du débats, IAE, LYON, France, 5 juin 2014. ²:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور المهم الذي تلعبه معايير التدقيق الدولية في تدقيق القوائم المالية، بحيث اهتمت هذه الدراسة بمعايير التدقيق الدولية وذلك من خلال إصدار سنة 2010، تمحور الهدف الرئيسي للدراسة حول معرفة أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية، كما هدفت كذلك إلى تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وإمكانية الاستجابة لها حيث تم استخدام المنهج الوصفي بأسلوب تحليلي، واعتمد الباحث في الجانب التطبيقي على أداة الاستبيان لدراسة المعايير الدولية للتدقيق.

¹ Chen, C.J.P.; Su, X. ; & Wu,X. ; (2009), "Forced Audit firm Change, Continued partner-Client Relationship, and Financial Reporting Quality", Auditing: A Journal of practice & Theory

²KAZOUZ Rafika, Normalisation et pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie – Etude Empirique par questionnaire, Thèse de Doctorat en Sciences Economiques Option: Gestion des entreprises, FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES COMMERCIALE ET DES SCIENCES DE GESTION, UNIVERSITE DJILLALI LIABES DE SIDI BEL-ABBES, ALGERIE, 2017/2018.

في آخر الدراسة توصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها توسيع تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، كما توصل كذلك إلى أن التوجيه الدولي الحديث لمعايير التدقيق الدولية يركز على تحديد وتقييم الأخطاء الجوهرية.

ثالثا:

KAZOUZ Rafika, Normalisation et pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie - Etude Empirique par questionnaire, Thèse de Doctorat en Sciences Economiques Option: Gestion des entreprises, Faculté des sciences économiques et sciences commerciales et sciences des gestions, Université Djilali Liabes de Sidi Bel-abbas, ALGERIE, 2017/2018.¹:

هدفت الدراسة إلى إبراز محتوى وأهمية التدقيق ومعايير التدقيق بصفة عامة، حيث قامت الباحثة بدراسة ميدانية من خلال اختيار عينة من المدققين الجزائريين وذلك لدراسة أهمية معايير التدقيق الجزائرية ومعرفة مدى تطبيقها في الممارسة المهنية للتدقيق، وعموما تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد مفهوم و مضمون المراجعة المحاسبية والمالية للحسابات. ومعاييرها؛ - تحديد المنهج المتبع في انتداب الحسابات والمراجعة المالية للحسابات؛
- معرفة واقع الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات المحاسبة والمالية في الجزائر ؛
- والهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو تحديد أهمية معايير مراجعة الحسابات في تحسين مستوى مراجعة الحسابات، المحاسبة والمالية. هذا وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:
- أن المعايير الدولية لمراجعة الحسابات لها دور جوهري في تحسين نوعية مراجعة الحسابات، وذلك عن طريق تحسين عدة متغيرات لا سيما الأداء في مراجعة الحسابات ونوعية تقرير مراجعة الحسابات؛
- تبني المعايير الدولية لمراجعة الحسابات سمح للجزائر من تحسين وتطوير مجال التدقيق؛
- واجه مراجعو الحسابات الجزائريين عدة عقبات قبل تبني المعايير الدولية لمراجعة الحسابات لكن بعدها أي بعد تبني المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، ساعد تطبيق تلك المعايير من الحد من مجموعة كبيرة من العقبات التي كانت تعيقهم أثناء تأدية مهامهم .

¹KAZOUZ Rafika, Normalisation et pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie - Etude Empirique par questionnaire, Thèse de Doctorat en Sciences Economiques Option: Gestion des entreprises, FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES COMMERCIALE ET DES SCIENCES DE GESTION, UNIVERSITE DJILLALI LIABES DE SIDI BEL-ABBES, ALGERIE, 2017/2018.

رابعاً :

Abdelkader AYAD & Youcef BELGUET, Le nouveau référentiel algérien d'audit (NAA) - Enjeux d'application et perspectives, le journal Economiques et financier (JEF), N°: 01, 2018.¹:

"إطار عمل التدقيق الجزائري الجديد (NAA)، تحديات التطبيق ووجهات النظر"

- هدفت الدراسة للوصول إلى إمكانية استيعاب فكرة توحيد ممارسة التدقيق بشكل عام، كما تسمح بشكل خاص في الجزائر برؤية الرابط الموجود بين المعيار الدولي والمعياري الجزائري للتدقيق وهذا سيجعل من الممكن تحديد وفهم تطبيق المعايير الجزائرية الجديدة للتدقيق وإبراز أفضل لآثارها، هذا وقد توصلت الدراسة في العموم إلى النتائج التالية:
- يتم وضع التدقيق في المعايير الدولية كمصدر حقيقي للتحسين المستمر ولزيادة كفاءة النظام العام للاقتصاد بشكل عام والمؤسسة بشكل خاص؛
 - منذ الفضائح المالية التي تصدرت عناوين الصحف في الولايات المتحدة وأوروبا، أصبح التدقيق أداة موحدة دولياً داخل الشركات والمؤسسات؛
 - يجب أن يتمتع المدقق الخارجي بصفات مهنية وكفاءة لممارسة الحكم المهني؛
 - أصبح المدقق شريكاً استراتيجياً في العمل لتقييم درجة التحكم في المخاطر داخل المؤسسة أو الشركة .
- هذا وقد أوصت الدراسة بما يلي:
- ضرورة إنشاء على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة هيئة وطنية معيارية، أو لجنة مسؤولة عن تحويل معايير التدقيق الدولية ISA إلى اللوائح الجزائرية؛
 - لا بد من إدخال مفهوم التعليم المستمر في التوحيد القياسي، لأن هؤلاء المهنيين تتطلب فيهم معرفة معمقة للقانون، الاقتصاد والإدارة.

¹Abdelkader AYAD & Youcef BELGUET, **Le nouveau référentiel algérien d'audit (NAA) - Enjeux d'application et perspectives**, le journal Economiques et financier (JEF), N°: 01, 2018.

المطلب الثاني: الإضافة العلمية للبحث مقارنة مع الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة بأنها توضح العوامل المؤثرة على جودة تقرير المدقق الخارجي من وجهة نظر عينة من المهنيين و الأكاديميين

في حين لدراسة

العنصر	الدراسة الحالية	الدراسات السابقة
الهدف الاساسي	بيان أثرالعوامل المؤثرة (التأهيل العلمي، الإستقلالية، الخصائص المتعلقة بالشركة) في جودة تقرير المدقق الخارجي.	بيان أثر تحديد العوامل المؤثرة في جودة تقرير المدقق الخارجي بالاضافة الى ادخال متغيرات إضافية
عينة الدراسة	محافظة الحسبات، خبراء المحسبين ، ومساعدتهم ، مكاتب ولاية ورقلة بحيث تناول الموضوع من جهة نظر مدققين الحسبات	تنوعت بين شركات مدرجة في البورصات و تقارير الشركات والبنوك التجارية و الاصدارات و المهنيين والأكاديميين
الأدوات وطريقة معالجة المتغيرات	حاولنا في دراستنا الاعتماد على الاستبيان حتى ندعم الدراسة و كذلك الاعتماد على المعالجة الإحصائية باستخدام SPSS وبرنامج معالج الجداول EXCEL	استخدمت معظم الدراسات الاستبيان و البرنامج الاحصائي SPSS
النتائج	توصلت الدراسة الى العوامل الكفائة والتأهيل العلمي والاستقلالية المهنية وخصائص المرتبطة بالشركة وتأثيرها على جودة تقرير المدقق الخارجيوكماهدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور المهم الذي تلعبه معايير التدقيق الدولية في تدقيق القوائم المالية، أيضا أن هناك عوامل أخرى تؤثر في جودة التدقيق مثل التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي.... الخ.	

خلاصة الفصل :

نلخص مما سبق إلى أن التدقيق الخارجي يشمل مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والاساليب التي يمكن القيام بها بفحص انتقادي منظم لانظمة الرقابة الداخلية و البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية الختامية عن نتيجة اعمال المشروع من ربح او خسارة عن المركز المالي في نهاية فترة محددة ، ويتميز التدقيق الخارجي بعدة مميزات أهمها التدقيق عملية منظمة تهدف الى جمع أدلة الإثبات لبيانات القوائم المالية لغرض اعداد تقرير المراجعة والذي يدي رايه فيها وتكمن أهميتها في التخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المشروع بكفاءة عالية . ويهدف الى تقييم رأي في محاييد موضوعي حول صدق وصحة هذه القوائم لنشاط المؤسسة متبعاً بذلك منهجية او خطوات معينة لتنفيذ مهامه كون التدقيق الخارجي له أهمية كبيرة في اتخاذ القرارات لجهات عدة .

اما فيما يخص جودة التقارير المالية تعبر جودة المعلومات المحاسبية عن جودة التقارير وهي ماتتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين و أن تخلو من التحريف و التضليل ، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية و الرقابية و المهنية والفنية لتحقيق الهدف من استخدامها و الوصول لتقرير جيد ويتم ذلك من خلال استراتيجيات تساهم في الاهتمام بعملية اعداد التقرير ، حيث تظهر أهمية جودة تقرير المدقق الخارجي في أنها تؤدي الى تقديم معلومات دقيقة خالية من التحيز و السلوك الانتهازي و بكل موضوعية ، ولاثرا الموضوع وزيادة شموليته قومنا بمعالجت مختلف الدراسات السابقة المتداخلة و موضعنا وذلك من اجل التوجيه و المقارنة و تحديد موقع دراستنا الحالية من الدراسات السابقة.

الفصل الثاني:

دراسة ميداني لعينة من ممارسي مهنة

المحاسبة لولاية ورقلة

تمهيد

من أجل إتمام موضوع الدراسة وتكملة جوانب النظرية التي تطرقنا إليها في الفصل السابق نقوم بتحليل لنتائج الدراسة الميدانية حيث يتم القيام بتحليل المفاهيم المتعلقة بجودة التقارير التدقيق الخارجي وفق لوجهة نظر محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين لولاية ورقلة، وذلك من خلال التركيز على العوامل المؤثرة على جودة تقرير المدقق الخارجي .

تم توزيع على مجموعة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين في ولاية ورقلة وبعد جمع المعلومات المطلوبة أجرينا تحليل النتائج الاستبتيان والتعليق عليها و التأكد من صحة الاستبتيان و اختبار الفرضيات وذلك باستخدام البرنامج الاحصائي spss .

وقد تم تقسيم الفصل الى مبحثين هما :

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.

المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها .

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

تتمحور الدراسة الميدانية على العوامل المؤثرة على جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال دراس لمجموعة من محافظي الحسابات على مستوى ولاية ورقلة ، ومن اجل الإحاطة بمختلف جوانب الدراسة خصص هذا البحث للتعرف للطريقة و الأدوات المستخدمة في هذه الدراسة، حيث يتضمن التعريف بمجتمعوعينة الدراسة، كما يوضح الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة :

تهدف الدراسة الميدانية إلى معرفة العوامل المؤثرة على جودة تقرير المراجع الخارجي اين تم توزيع استمارة الاستبانة على مجموع من محافظي الحسابات على مستوى ولاية ورقلة

الفرع الأول: تقديم مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات في ولاية ورقلة

ثانياً: عينة الدراسة

من اجل قياس العوامل المؤثرة على جودة تقرير المراجع الخارجي ، تم توزيع 39 استبانة ورقية على مجموعة من محافظي الحسابات على مستوى ولاية ورقلة، وتم استرجاع39 استمارة صالحة لتحليل اي بنسبة 100 في المائة، والجدول أدناه يوضح توزيع عينة الدراسة.

الجدول(1-2) توزيع عينة الدراسة

نوع الإستبانة	العدد	الموزعة	الملغاة	النهائي
إستمارة ورقية	39	39	00	39
النسبة	%100	%100	00	%100

المصدر: من إعداد الطالبين وفق نتائج توزيع الاستبيانات

يوضح الجدول السابق (1-2) الاحصائيات الخاصة بالعدد الاجمالي لاستمارات الاستبيان الموزعة والذي كان عددها 39 استمارة بنسبة 100% بعد عملية تجميع الاستمارات ولم يتم إلغاء أي منها وعليه قمنا بتحليل 39 استمارة بنسبة 100% وهي التي

تم الاعتماد عليها للوصول الى استنتاجات الدراسة من خلال استمارات الموزعة والتي لم يتم إغائها، أفرغت الاستمارات في برنامج تحليل إحصائي 39 صف و 33 عمود حيث خصصنا لكل منها خانة للإجابة ، التي تمثل بيانات الاستبيان .

ثالثا: متغيرات الدراسة

بافتراض ثبات العوامل الأخرى، التي لم تدخل نطاق البحث فإن المتغيرات الدراسة تكون على النحو التالي:

- أ- المتغير المستقل: يتمثل في العوامل الخارجية
- ب- المتغير التابع: يتمثل في جودة تقرير المدقق الخارجي.

الفرع الثاني: الاستبانة الدراسة

أ. مراحل إعداد الاستبيان : لكي تكون الاستمارة الاستبيان دقيقة و منظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و الوضوح و المضمون، فقد تم انجازها على مرحلتين :

- مرحلة التصميم الأولي : تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، و انطلاقا من الجانب النظري و الدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث و الفرضيات الموضوعية، و لقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي :

- استعمال لغة سليمة عند صياغة السائلة؛
- صياغة أسئلة بسيطة و غير قابلة للتأويل؛

- ترتيب الأسئلة و تسلسلها و ربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية؛

- بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة والمراجعة، وذلك بغية التحكيم و التأكد من سلامة بناء الاستمارة و صياغة الأسئلة و تفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة (انظر إلى الملحق رقم 02) .

- مرحلة التصميم النهائي : وهي المرحلة النهائية المتعلقة بالاستمارة، حيث تم الأخذ بعين الاعتبار التعديلات و الملاحظات في المرحلة السابقة و من ثم التصميم النهائي للاستمارة و توزيعه مستعنيين في ذلك على :

- التسليم المباشر لأفراد العينة؛
- من خلال رابط يرسل عن طريق البريد الإلكتروني .

أما عن طريق استرجاع الاستمارات فقد اختلفت تبعا لاختلاف طرق توزيعها كما يلي :

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين؛

- استلام عن طريق البريد الالكتروني؛

إن هذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي كونها تتعلق بمهنة المحاسبة والمراجعة ، لذلك اعتمدنا على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها من خلال استبان ثم إعدادها لهذا الغرض وتحليلها باستخدام البرنامج SPSS.

أ- **هيكل الاستبيان** : تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع المستقصي منهم، وتعريفهم بهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحضر بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي.

كما احتوى الاستبيان على صفتين تتضمن 28 سؤالاً مقسمة إلى ثلاثة محاور: (انظر إلى الملحق رقم 02).

الجزء الأول : يبين البيانات الديمغرافية عن أفراد المجتمع، بحيث تضمن 05 أسئلة خاصة بعينة الدراسة، والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج؛

الجزء الثاني: متعلق بفرضيات الدراسة، بحيث احتوى 28 سؤالاً والتي من شأنها أن تعالج مشكلة الدراسة، كما قسم هذا الأخير إلى ثلاثة محاور :

المحور الأول : تحتوي 10 اسئلة متعلق بالفرضية الأولى حول الكفاءة و التأهيل العلمي للمدقق الخارجي ؛

المحور الثاني : تحتوي على 08 اسئلة خاصة بالفرضية الثانية حول إستقلالية المهنية للمدقق الخارجي؛

المحور الثالث: تحتوي 10 اسئلة متعلق بالفرضية الأولى حول الخصائص المرتبطة بالشركة .

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة

الفرع الأول: أدوات الدراسة الميدانية

لقد اعتمدنا في دراستنا الميدانية على المقابلة الشخصية وكما تم الاعتماد على الاستبانة الورقية كأداة رئيسية لجمع المعلومات وتم تصميم الاستبانة وفق مقياس ليكارت الثلاثي (موافق، محايد، غير موافق).

الفرع الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة

سيتم فيما يلي التعرض لصدق أداة الدراسة ومعامل الثبات الداخلي لأداء الاستبانة.

أولاً: صدق أداة الدراسة

بعد الاطلاع على مختلف الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة تم إعداد استبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات اللازمة، حيث تم عرضها على مجموعة من المحكمين تألفت من اساتذة متخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة بجامعة قاصدي مرباح بورقلة وأسمائهم مرفقة بالملحق رقم (01).

كما تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي وقد كانت الخيارات المتاحة أمام كل عبارة تتمثل في موافق، محايد، غير موافق، ومن اجل تحديد الاتجاهات أعطينا قيم الإجابات الثلاثة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (2-2) يوضح مقياس ليكارت الثلاثي

غير موافق	محايد	موافق
1	2	3

المصدر: من إعداد الطالبين

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في إحصاء الوصف الاستدلالي باستخدام (SPSS) الجزء الثالث، ص 538.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

الفرع الأول: تحكيم واثبات الاستبانة

أ. تحكيم الاستبيان : قبل نشر الاستبيان تم عرضه لعملية تحكيم على مجموعة من الأساتذة المختصين من جامعة ورقلة وهذا بغية التأكد من سلامة الاستبيان من مختلف الجوانب خاصة فيما يتعلق :

- دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات؛
- توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية
- من أجل الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية؛
- وفي الأخير تم صياغة الاستبيان بالشكل النهائي.

ب. اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ

الاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين على أسئلته ولكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ، بحيث يأخذ قيمة تكون محصورة بين الصفر والواحد (0-1) ولكل منها دلالة .

نتائج اختبار الثبات : نتائج اختبار الثبات :

يقصد بالثبات قدرة المقياس المستخدم على توليد نتائج متطابقة أو متقاربة نسبيا في كل مرة يتم استخدامه فيها، أو هي الدرجة التي يتمتع بها المقياس المستخدم في توفير نتائج متسقة في ظل ظروف متنوعة ومستقلة لأسئلة متعددة، ولكن لقياس نفس الخاصية أو الموضوع محل الدراسة وباستخدام نفس مجموعة المستقصى منهم.

ومن أكثر المقاييس شيوعا في تحديد درجة الاتساق بين محتويات المقياس المستخدم طريقة معامل الارتباط ألفا كرونباخ، والتي تتميز بدرجة عالية من الدقة في تحديد درجة اعتمادية أو ثبات المقياس من خلال ارتكازها على حساب المعامل الكلي للارتباط بين جميع فقرات المقياس المستخدم، بالإضافة إلى درجة ارتباط كل بند مع المعامل الكلي للارتباط، والقاعدة هنا أن معامل الارتباط المنخفض يشير إلى أن أداء السؤال أو العبارة المستخدمة في المقياس يعتبر ضعيفا من حيث قدرته على قياس الخاصية موضوع البحث والعكس صحيح.

الجدول رقم (3.2) : يوضح ثبات الاستبانة

عدد الفقرات	معامل ألفا كرومباخ	نسبة ثبات
28	0.867	86.7%

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

من خلال إجراء اختبار الثبات لـ 28 سؤال من الاستبيان وحسب الجدول (2-3) فإن قيمة معامل ألفا لكل محاور متغيرات الدراسة هي 0.867 وهي أكبر من 0.6 وهي القيمة المثالية لهذا المعامل ومنه يمكن الاعتماد على مقاييس هذه الدراسة باعتبار أنها تتضمن جانب كبير من الدقة والموثوقية.

الفرع الثاني : معالجة الاستبانة

بعد عملية الحصر النهائي لعدد الاستمارات الصالحة للدراسة قمنا بعرضها على البرنامج الجداول الالكترونية (EXCEL) السنة 2007، لغرض معالجة المعطيات و الذي يقوم بدوره ترجمة البيانات من شكل جداول و إلى رسومات بيانية وذلك من أجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل، كذلك استخدمنا أسلوب البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية " SPSS 24"، وبناء على الأساليب السابقة اعتمدنا التحليل الإحصائي الوصفي والإحصاء الاستدلالي، من أجل تحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي كالتالي :

- حساب اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ لاختبار صدق وثبات الاستبيان؛
- حساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان وكذا المحور؛
- قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن المتوسطات الحسابية ؛
- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة؛
- حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة؛
- تحليل معامل الارتباط سبيرمان لربط بين محاور الدراسة واختبار "One-Sample Test" التي تستخدم في اختبار الفرضيات؛
- اختبار التباين الأحادي One Way Anova.

المبحث الثاني : مناقشة الدراسة الميدانية وعرض النتائج

بعد تحديد كل من مجتمع الدراسة، المنهج المتبع وحجم العينة في المبحث السابق، ومع تبين أهم الأدوات والتحليلات المعتمدة في اختبار الفرضيات بالاعتماد على مخرجات SPSS يعرض هذا المبحث أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج ومناقشتها.

المطلب الأول : عرض الأساليب الإحصائية المتبعة

الفرع الأول : دراسة نتائج الخاصة بمعلومات الديمغرافية

أولا : حسب الجنس

الجدول رقم (4.2): يوضح توزيع العينة حسب الجنس

النسبة	التكرار	الجنس
87,2%	34	ذكر
12,8%	5	انثى
100%	39	مجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

نلاحظ من خلال الجدول (4.2) أن أفراد العينة المختارة تتشكل من نسبة كبيرة من الذكور وتقدر بنسبة 87.2 % ، وبالمقابل قدرت نسبة الإناث بنسبة 12.8% ،، وربما يفسر ذلك كون الموقع الجغرافي للمؤسسة غير مناسب لإناث.

ثانيا : حسب السن

الجدول رقم (5.2): يوضح توزيع العينة حسب السن

النسبة	التكرار	السن
43,0%	17	اقل من 30 سنة
41,0%	16	من 31 الى 40 سنة
7,7%	3	من 41 الى 50 سنة
7,7%	3	اكثر من 50 سنة
100%	39	مجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

نلاحظ من الجدول (5.2) أن أكثر أفراد عينة الدراسة أعمارهم أقل من 30 سنوات "قدرت بنسبة 43.6% بدرجة أولى و بدرجة ثانية المستجوبين أعمارهم من 31 إلى 40 سنة، حيث يعتبر هذا المؤشر على ان فئة هذه العينة أكثرها شباب .

ثالثا : حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (6.2) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب مستوى المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
35,90%	14	ليسانس
59%	23	ماستر
2,60%	1	دكتوراه
2,60%	1	شهادة اخرى
100 %	39	مجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أن أكثر أفراد العينة المختارة منهم، من لديهم شهادة " ماستر " بنسبة 59% بدرجة أولى وبدرجة ثانية المستجوبين الحاصلين على شهادة ليسانس تقدر بنسبة 35.90% ، حيث تعتبر نسبة مستوى الماستر مرتفعة من خلال الكفاءة المهنية والأبحاث المتخصصة، وهذا يؤكد على أن عينة الدراسة مؤهلة تأهيل علمي جيد.

رابعا: حسب الوظيفة

الجدول رقم (7.2) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب مستوى الوظيفة

النسبة	التكرار	الوظيفة
35,9%	14	محافظ حسابات
33,3%	13	مساعد محافظ حسابات
7,7%	3	خبير محاسبي
21,1%	9	مساعد خبير محاسبي
100%	39	مجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن توزيع التكرارات والنسب المئوية حسب مستوى الوظيفة للأفراد عينة الدراسة، الذين يشغلون الوظيفة " محافظ حسابات " قدرت 35.90% ، كما كانت نسبة الوظيفة " الخبير المحاسبي " 7.7% ، أما وظيفة " محافظ الحسابات " هم من احتلوا أكبر نسبة قدرت ب 35.90% حسب الفئة المدروسة.

خامسا مستوى الخبرة المهنية (لاقدامية)

الجدول رقم (8.2) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب مستوى الخبرة المهنية (لاقدامية)

النسبة	التكرار	الخبرة المهنية
51,3%	20	اقل من 5 سنوات
17,9%	7	من 6 الى 10 سنوات
20,5%	8	من 11 الى 15 سنة
10,3%	4	اكثر من 15
100%	39	مجموع

المصدر: المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

نلاحظ من الجدول (8.2) أن أكثر أفراد عينة الدراسة ذات الخبرة "أقل من 5 سنوات " قدرت بنسبة 51.3%، حيث يعتبر هذا المؤشر يدل على ان فئة هذه العينة أكثرها من الشباب ، ويشير أن معظم عينة الدراسة لا تمتلك مستوى عالي من الخبرة.

الفرع الثاني: دراسة النتائج المتعلقة بأراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان

أولا : تفسير الإجابات عن عينة الدراسة

من خلال هذا العنصر نحاول تفسير و تحليل الإجابات من عينة الدراسة بخصوص كل خاصية، من خصائص النوعية المدروسة تم استنتاج بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الثلاثي ، وذلك من خلال حساب المتوسط الحسابي المرجح الكل خيار ، بغية تحديد مجال للاتحاد العام للإجابات تأسس على مجال وقوع قيمة المتوسط المرجح كما في الجدول التالي :

الجدول رقم (9.2) : يوضح المتوسط المرجح لمقياس ليكارت الثلاثي

الاتجاه العام	المتوسط الحسابي
موافق	1 - 1.66
محايد	1.66 - 2.33
موافق	2.34 - 3

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في إحصاء الوصف الاستدلالي باستخدام SPSS الجزء الثالث، ص 538.

ثانيا : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الأول

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان المتعلقة بواقع تعليم المحاسبي وتأثيره في

تطوير المهنة.

الكفاءة و التأهيل العلمي للمدقق الخارجي الجدول رقم (10.2) :

المحور الأول	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
محور الكفاءة والتأهيل العلمي	1. تؤثر الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق الخارجي على جودة تقارير التدقيق	2.74	0,637	2	موافق
	2. تؤثر السمعة الحسنة للمدقق الخارجي إيجابا على جودة تقارير التدقيق	2.62	0,633	3	موافق
	3. يساعد حرص المدقق و فريق العمل على الإطلاع المستمر على إصدارات المنظمات المهنية المحلية و الدولية على جودة تقارير التدقيق	2.36	0,811	9	موافق
	4. يؤثر استخدام المدقق الخارجي للأساليب والوسائل التكنولوجية المتطورة والحديثة في جودة تقارير التدقيق	2.44	0,754	6	موافق
	5. يؤدي الحرص على التأهيل العلمي الجيد و التكوين المستمر لأعضاء فريق التدقيق على جودة عملية التدقيق	2.41	0,785	7	موافق
	6. يؤثر قيام فريق التدقيق ببذل العناية المهنية الكافية لإنجاز عملية التدقيق على جودة عملية التدقيق	2.74	0.498	1	موافق
	7. يساعد إلزام المدقق الخارجي أو مكتب المراجعة لمعايير المراجعة على جودة تقارير التدقيق	2.59	0.715	4	موافق
	8. تفضل المؤسسات اللجوء الى المدقق الخارجي المختص في قطاع نشاط المؤسسة للحصول على تقارير ذات جودة	2.28	0.759	10	محايد
	9. يؤثر وجود دعاوي قضائية سلبية ضد مكتب التدقيق على جودة عملية التدقيق	2.41	0.785	8	موافق

موافق	5	0.641	2.56	10. يؤثر عدم تقديم المدقق الخارجي أو مكتب المراجعة لخطاب أو تقرير الإدارة في الوقت المناسب على جودة عملية التدقيق
موافق		0.41709	2.5154	الاتجاه العام للمحور الأول

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يمكن من خلال الجدول السابق الخروج بالنتائج التالية:

- يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول رقم (10.2) أن العبارات المتعلقة بمحور الكفاءة والتأهيل العلمي، فقد جاءت كل من الفقرة "يؤثر قيام فريق التدقيق ببذل العناية المهنية الكافية لإنجاز عملية التدقيق على جودة عملية التدقيق" و "تؤثر الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق الخارجي على جودة تقارير التدقيق" في المرتبة الأولى والثانية متحصلين بذلك على نفس المتوسط والمقدر بـ 2.74 لكن بانحراف معياري يقدر بـ 0.498 و 0.637 على التوالي، وهذا يدل على أن المدقق يتمتع بأخلاقيات المهنة بشكل كبير من حيث انجازه لعملية التدقيق، كما نجد أنه من خلال اجاباتهم لهم الكفاءة والتأهيل العلمي المطلوب، وهي نتيجة منطقية، كون عند دراستنا لخصائص العينة من حيث المستوى العلمي، اتضح أن جميعهم متحصلين على الشهادات الجامعية بداية من الليسانس فالماستر، وأخيرا الدكتوراه، وهذا ما يدل على التحصيل العلمي الجيد للمدقق ما يؤدي بذلك إلى تحسين في جودة اعداد تقارير التدقيق.

- نلاحظ أن العبارة التي تنص على أن "تؤثر السمعة الحسنة للمدقق الخارجي إيجابا على جودة تقارير التدقيق" قد احتلت في المرتبة الثالثة بحيث قدر المتوسط بـ 2.62 وهو بذلك يأخذ اتجاه عام موافق، فمن المعلوم أن المؤسسات عند اختيارها للمدقق الخارجي من أجل التأكد من سلامة عملياتها، فإنها عادة ما تنحاز باتجاه المدقق الذي يتمتع بالافصاح والشفافية والسمعة الحسنة من شأنه يقوم باعداد تقارير ذات جودة وذات مصداقية وموثوقية للمؤسسة.

- جاءت كل من العبارات التي تنص على "يساعد إلزام المدقق الخارجي أو مكتب المراجعة لمعايير المراجعة على جودة تقارير التدقيق" و "يؤثر عدم تقديم المدقق الخارجي أو مكتب المراجعة لخطاب أو تقرير الإدارة في الوقت المناسب على جودة عملية التدقيق" وكذلك بالنسبة للعبارة "يؤثر استخدام المدقق الخارجي للأساليب والوسائل التكنولوجية المتطورة والحديثة في جودة تقارير التدقيق" كل من المرتبة الرابعة والخامسة والسادسة على التوالي بمتوسط حسابي قدره 2.59 و 2.56 و 2.44 على التوالي باتجاه عام موافق، وهي نتيجة منطقية، كون أن العبارات يأخذ نفس السياق، فتحقيق الالتزام من طرف المدقق يعني تقديم خطاب أو تقرير الإدارة في الوقت

المناسب، ولتحقيق ذلك يجب دعمها بالوسائل التكنولوجية المتطورة والحديثة التي من خلالها تحقق نتائج أكثر دقة في أقل وقت ممكن وبأعلى جودة.

- جاءت كل من العبارة "يؤثر وجود دعاوي قضائية سلبية ضد مكتب التدقيق على جودة عملية التدقيق" و "يؤدي الحرص على التأهيل العلمي الجيد والتكوين المستمر لأعضاء فريق التدقيق على جودة عملية التدقيق" على المرتبة السابعة بنفس المتوسط والانحراف المعياري والمقدر بـ 2.41 و 0.785 على التوالي، وهذا يدل على أن الدعاوي القضائية السلبية بحق أو بغير وجه حق سيؤثر سلباً على سمعة مكتب التدقيق، وبالتالي على جودة عمليات التدقيق، كما أن الحرص الجيد على التكوين المستمر لأعضاء فريق التدقيق سيؤدي به إلى مواكبة أي مستجدات تتعلق بعمليات التدقيق وهذا ما يزيد من جودتها.

- جاءت العبارتين "يساعد حرص المدقق و فريق العمل على الإطلاع المستمر على إصدارات المنظمات المهنية المحلية و الدولية على جودة تقارير التدقيق" و "تفضل المؤسسات اللجوء الى المدقق الخارجي المختص في قطاع نشاط المؤسسة للحصول على تقارير ذات جودة" في المراتب الأخيرة، بحيث قدر متوسط بـ 2.36 و 2.28 باتجاه موافق ومحاميد على التوالي، فبالنسبة للعبارة الأولى يدل على أن المدققين يولون أهمية بمستجدات إصدارات المهنية المحلية والدولية وهذا حتى يكونو ملمين بجميع جوانب مهنة التدقيق وهذا ما يزيد من جودتها، أما بخصوص العبارة الأخيرة فنجد من إجابة عينة الدراسة أن المؤسسة لها معايير أخرى أولية في اختيار المدقق بغض النظر عن التخصص بشكل عام

ثالثا: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثاني

المحور الثاني	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
محور إستقلالية المهنة	1. يؤثر تعيين المدقق الخارجي من قبل الجمعية العامة للمساهمين على استقلاليته	2.23	0.902	8	محايد
	2. يؤثر قدرة إدارة المؤسسة على عزل المدقق الخارجي على استقلاليته	2.31	0.832	4	محايد
	3. يؤثر تعرض المدقق الخارجي عند إبداء رأيه للصعوبات والتهديدات من طرف الإدارة على استقلاليته	2.38	0.815	3	موافق
	4. يؤثر حجم الأنواع التي يتلقاها المدقق الخارجي من قبل مجلس الإدارة على استقلاليته	2.23	0.810	7	محايد
	5. تؤثر قدرة المدقق الخارجي على تجنب العلاقات التي تفقده الموضوعية بشكل كبير في الاستقلالية	2.44	0.821	2	موافق
	6. يؤثر قيام المدقق الخارجي بالتدقيق لعهدتين متتاليتين لنفس المؤسسة على إستقلاليته	2.05	0.887	9	محايد
	7. يؤثر القيام المدقق الخارجي بإجراءات للمحافظة على السرية والحفظ الأمين لأوراق العمل على استقلاليته	2.26	0.880	5	محايد
	8. يؤثر قبول المدقق مهمة تدقيق في الوقت الذي لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه إتمامها على إستقلاليته	2.54	0.682	1	موافق
الاتجاه العام للمحور الثاني		2.3045	0.45505		محايد

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

يوضح الجدول التالي النتائج تم التي التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان المتعلقة بواقع المهنة وتأثيره في جودة

المحاسبة . الجدول رقم (11.2) : إستقلالية المهنة للمدقق الخارجي

يمكن من خلال الجدول السابق الخروج بالنتائج التالية:

- يتضح من خلال قراءة البيانات الواردة في الجدول رقم (11.2) أن العبارات المتعلقة بمحور إستقلالية المهنة، فقد جاءت في العبارات التي تحصلت على اتجاه عام موافق المراتب الثلاث الأولى والمتمثلة في الفقرة التالية " يؤثر قبول المدقق مهمة تدقيق في الوقت الذي لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه إتمامها على إستقلاليته" و "تؤثر قدرة المدقق الخارجي على تجنب العلاقات التي تفقده الموضوعية بشكل كبير في الاستقلالية" و " يؤثر تعرض المدقق الخارجي عند إبداء رأيه للصعوبات والتهديدات من طرف الإدارة على استقلاليته" بمتوسط حسابي قدره 2.54 و 2.44 و 2.38 على التوالي، فنجد أن كل العبارات السابقة الذكر تتقاطع من حيث علاقة المدقق بالأطراف الأخرى، فتقديم مثل هذه الخدمات من شأنها تزيد من تشتت جهود المدقق وتركيزه، وهذا بالرجوع إلى الإجراءات المادية التي يمكن أن يواجهها عند أداء خدمة التدقيق أو التعرض لتهديدات من أطراف ذات سلطة عليا ما قد تعصف باستقلالية وحياد وكذا نزاهة المدقق، وانتهاجه لأساليب تجارية، إلا أن ذلك لا يعتبر كقاعدة عامة في مهنة التدقيق في الجزائر.

- نلاحظ أن كل من العبارات " يؤثر قدرة إدارة المؤسسة على عزل المدقق الخارجي على استقلاليته" و " يؤثر القيام المدقق الخارجي بإجراءات للمحافظة على السرية والحفظ الأمين لأوراق العمل على استقلاليته" و " يؤثر حجم الأتعاب التي يتلقاها المدقق الخارجي من قبل مجلس الإدارة على استقلاليته" و " يؤثر تعيين المدقق الخارجي من قبل الجمعية العامة للمساهمين على استقلاليته" و " يؤثر قيام المدقق الخارجي بالتدقيق لعهدتين متتاليتين لنفس المؤسسة على إستقلاليته" بناء على آراء عينة الدراسة قد اتخذت باتجاه محايد بمتوسط حسابي قدره 2.31، 2.26، 2.23، 2.23، 2.08 على التوالي، ويمكن تفسير ذلك أن كل من (تعيين المدقق، سلطة الإدارة، حجم الأتعاب، تجديد العهدة، السرية في حفظ أوراق العمل) تؤثر لكن بشكل نسبي على استقلالية المدقق وهذا بناء على تصور أفراد العينة، فتعيين المدقق مبني على اتفاقيات وعقود قانونية محددة مسبقا مع تثبيت الشروط المتفق عليها في كتاب التكاليف بالتدقيق، وهذا يعني انه ليس من البساطة قدرة إدارة المؤسسة في عزل المدقق الخارجي، كما أن حجم الأتعاب تتم كذلك باتفاق مسبقا بحيث الإدارة هي من تتصل بالمدقق وتتفق معه على تحديد أتعابه، وفي لفئة اضافية دائما ما تحرص الهيئة العامة للمساهمين على استقلالية المدقق الخارجي وهذا حتى تضمن سرية وأمان حفظ أعمال المدقق.

ثالثا : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثالث

يوضح الجدول التالي النتائج تم التي التوصل إليها حول أسئلة المحور الثالث من الاستبيان المتعلقة بواقع المهنة وتأثيره في جودة

المحاسبة.

المحور الثالث	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
محور الخصائص المرتبطة بالشركة	9. يؤثر كبر حجم الشركة على جودة التقارير المدقق الخارجي	2.28	0.826	5	محايد
	10. يؤثر تناسق بين وحدة التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين للشركة على جودة التقارير	2.54	0.756	1	موافق
	11. يؤثر الخبرة والمعرفة المتراكمة لدى المراجع الخارجي عن الشركة محل المراجعة على جودة التقارير المدقق الخارجي	2.23	0.902	9	محايد
	12. يؤثر الكشف عن لأخطاء المرتكبة من قبل العاملين أو المديرين على جودة التقارير المدقق الخارجي	2.26	0.880	6	محايد
	13. يؤثر إمكانية الانسحاب من عملية التدقيق لعدم وجود مصداقية في القوائم المالية على جودة التقارير المدقق الخارجي	2.46	0.790	2	موافق
	14. يؤثر اكتشاف المدقق الخارجي لنقاط الخلل والضعف في نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير	2.23	0.810	8	محايد
	15. يؤثر إفصاح الشركة عن عمليات التدقيق الخارجي ونتائجها على جودة التقارير المدقق الخارجي	2.26	0.910	7	محايد
	16. يؤثر تخصص المدقق الخارجي في نشاط الشركة على جودة التقارير المدقق	2.46	0.790	3	موافق

الخارجي				
17. يؤثر درجة تعقيد الشركة محل التدقيق (مدخلات - مخرجات) على جودة التقارير المدقق الخارجي	2.44	0.821	4	موافق
18. يؤثر عمر الشركة محل التدقيق على جودة التقارير المدقق الخارجي	2.10	0.852	10	محايد
الاتجاه العام للمحور الثالث	2.3256	0.47943		محايد

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يمكن من خلال الجدول السابق الخروج بالنتائج التالية:

يظهر الجدول أعلاه رقم (2-12) أن العبارات المتعلقة بمحور الخصائص المرتبطة بالشركة، فقد جاءت كل من العبارة التي تقول بأن " يؤثر تناسق بين وحدة التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين للشركة على جودة التقارير " و " يؤثر إمكانية الانسحاب من عملية التدقيق لعدم وجود مصداقية في القوائم المالية على جودة التقارير المدقق الخارجي " و " يؤثر تخصص المدقق الخارجي في نشاط الشركة على جودة التقارير المدقق الخارجي " و " يؤثر درجة تعقيد الشركة محل التدقيق (مدخلات - مخرجات) على جودة التقارير المدقق الخارجي " المراتب الأربع الأولى من حيث الترتيب، وبمتوسط حسابي قدره 2.54، 2.46، 2.46، 2.44 على التوالي، بحيث اتخذت هذه الأخيرة درجة موافق أي باتجاه مرتفع بناء على تصور أفراد العينة لهذه العبارات، وبشكل أكثر تفصيلاً، فبخصوص العبارة الأولى فهي تعد نتيجة منطقية كون لنجاح عمل المدقق الخارجي ولضمان جودة أعمال المدققين يستلزم توفر معيار التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي، بما يضمن تغطية أشمل لأعمال التدقيق والتقليل بقدر الامكان من ازدواجية الجهود وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف التدقيق بشكل عام، أما العبارتين التي احتلتا المرتبة الثانية فيمكن تفسير ذلك بأن المدقق التي يتسم بالنزاهة وبأخلاقيات العمل وبروح المسؤولية سيؤدي بطبيعة الحال إلى زيادة جودة التقارير بصرف النظر عن المؤثرات الخارجية من الأطراف الأخرى، هذا إلى جانب أنه كل ما كات المدقق متخصص في مجاله وعلى دراية تامة بمهامه وصلاحياته كل ما زاد ذلك من جودة التقارير، أما العبارة التي احتلت المرتبة الرابعة فيمكن تفسير ذلك أنه هناك مفارقات واضحة بين الشركات ذات الحجم الصغير والذي يسهل فيها التدقيق واعداد تقارير بجودة عالية مقارنة بالشركات ذات الحجم الكبير لتمييزها بالعمليات والأنظمة المتعددة سيما مع محدودية وقت المدقق الخارجي.

نلاحظ أن العبارات التي تحصلت على اتجاه عام محايد وهي على الترتيب، بحيث تنص العبارة التي احتلت المرتبة الخامسة على " يؤثر الكشف عن الأخطاء المرتكبة من قبل العاملين أو المديرين على جودة التقارير المدقق الخارجي " بمتوسط حسابي 2.26

وانحراف معياري قدره 0.880، وهذا يعني أن درجة تأثير كشف الأخطاء على جودة التقارير بدرجة متوسطة نسبياً، وهذا بناء على تصور أفراد عينة الدراسة، أما العبارة التي تنص على " يؤثر إفصاح الشركة عن عمليات التدقيق الخارجي ونتائجها على جودة التقارير المدقق الخارجي " تحتل بدورها المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 2.26 وانحراف معياري قدره 0.910، ويمكن تفسير درجة التأثير بمتوسط نسبياً راجع إلى أن مهمة المدقق الخارجي هو الكشف عن أي اختلالات أو أخطاء مقصود أو غير مقصود بغض النظر عن ما إذا كانت الشركة تفصح بياناتها أم لا، بينما العبارة التي تنص على " يؤثر اكتشاف المدقق الخارجي لنقاط الخلل والضعف في نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير " فقد احتلت المرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدره 2.23 وانحراف معياري 0.810 وهي بذلك تأخذ درجة متوسطة، ويمكن تفسير ذلك بأن تنفيذ عملية المدقق الخارجي مرتبطة بمدى فعالية وكفاية نظام الرقابة الداخلية لتحسين عملهم باستمرار، أما العبارتين التي تمركزتا في المرتبة الأخيرة هي التي تنص على " يؤثر الخبرة والمعرفة المتراكمة لدى المراجع الخارجي عن الشركة محل المراجعة على جودة التقارير المدقق الخارجي " و العبارة " يؤثر عمر الشركة محل التدقيق على جودة التقارير المدقق الخارجي " بمتوسط حسابي 2.23 و 2.10 باتجاه عام متوسط نسبياً، وهذا يعني لأن عمر الشركة محل التدقيق لا تؤثر بشكل قوي على جودة التقارير، فالمدقق الخارجي بغض النظر عن عمر الشركة، فهو يسعى لإتمام مهامه على أكمل وجه.

المطلب الثاني : اختبار الفرضيات و مناقشة النتائج

الفرع الأول : اختبار الفرضيات

أولاً : اختبار سبيرمان لربط بين محاور الدراسة

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحاور من الاستبيان المتعلقة بمصفوفة الارتباط.

الجدول رقم (10.2) : مصفوفة الارتباط بين المحاور .

محور الثالث	محور الثاني	محور الاول	المحاور	
0,421	0,316	1	معامل الارتباط	محور الاول
0,008	0,50	0	مستوى المعنوية	
0,379	1	0,316	معامل الارتباط	محور الثاني
0.017	0	0,50	مستوى المعنوية	
1	0,379	0,421	معامل الارتباط	محور الثالث
0	0.017	0,008	مستوى المعنوية	

المصدر : إعداد الباحثة بناء على معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن العلاقة بين المحور الأول (الكفاءة والتأهيل العلمي) والمحور الثاني الخاص بـ (استقلالية مهنة المدقق الخارجي) والثالث (الخصائص المرتبطة بالشركة) وجود علاقة طردية ذات دلالة احصائي فيما بينهم، وهذا يدل على مدى التكامل بين متغيرات الدراسة ودور هذه العوامل في تحسين جودة التقارير للمدقق الخارجي

ثانيا : اختبار **One-Sample Test**.

الإجراء هذا الاختبار صياغة الفرضية بالشكل التالي :

أ. اختبار الفرضية الأولى

HO : لا يؤثر الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي على جودة تقارير المدقق الخارجي.

H1 :. يؤثر الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي على جودة تقارير المدقق الخارجي.

الجدول رقم (11.2) : يبين المتوسط الحسابي و قيمة أو مستوى المعنوية للمحور الأول الدراسة

مستوى العينة	القيمة t	المتوسط الحسابي	المحور الاول
0.00	37.662	2.5154	الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي

المصدر: إعداد الباحثة بناء على معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

عند قراءتنا للجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة t والبالغة بـ 37.662 وهي معنوية، حيث قدرت قيمة SIG بـ 0.0000 وهي أقل من 0.05، وهذا يعني أن النتيجة المحققة لمحور الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي إيجابية، وهذا من خلال المتوسط الحسابي المحقق بمقدار 2.5154 مما يدل أن لأفراد العينة قيد الدراسة لهم كفاءة مهنية وتأهيل علمي عال، نظرا لتحصيل كل أفراد العينة على الشهادات الجامعية، من شأنه يزيد من جودة اعداد التقارير.

من خلال منا سبق فإننا نرفض الفرضية الصفرية H0 وتقبل الفرضية البديلة H1، أي أن الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي يؤثر على جودة تقارير التدقق الخارجي عند مستوى معنوية 0.05 .

ب- اختبار الفرضية الثانية

من اجل الإجابة عن الفرضية الأولى تكون صياغة الفرضية كالتالي :

H0 : لا تؤثر الاستقلالية المهنية المدقق الخارجي على جودة تقارير التدقق الخارجي.

H1 : تؤثر الاستقلالية المهنية المدقق الخارجي على جودة تقارير التدقق الخارجي.

الجدول رقم (12.2) : يبين المتوسط الحسابي و قيمة أو مستوى المعنوية للمحور الثاني الدراسة

مستوى العينة	قيمة t	المتوسط الحساب	المحور الثاني
0.00	31.626	2.3045	الاستقلالية

المصدر: إعداد الباحثة بناء على معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

عند قراءتنا للجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة t والبالغة بـ 31.626 وهي معنوية، حيث قدرت قيمة SIG بـ 0.0000 وهي أقل من 0.05، وهذا يعني أن النتيجة المحققة لمحور الاستقلالية بناء على تصور أفراد العينة إيجابية، وهذا من خلال المتوسط الحسابي المحقق بمقدار 2.3045 مما يدل أن المدقق الخارجية تتوفر فيه الاستقلالية التامة في اعداد تقاريره، وهذا ما يزيد من صدق وموثوقيتها، وبالتالي جودتها.

من خلال منا سبق فإننا نرفض الفرضية الصفرية H0 وتقبل الفرضية البديلة H1، أي أن استقلالية المدقق الخارجي يؤثر على جودة تقارير التدقق الخارجي عند مستوى معنوية 0.05 .

ج- اختبار الفرضية الثالثة :

من اجل الإجابة عن الفرضية الأولى تكون صياغة الفرضية كالتالي :

HO : لا تتؤثر الخصائص المتعلقة بشركة محل التدقيق على جودة تقارير التدقيق الخارجي.

H1 : تتؤثر الخصائص المتعلقة بشركة محل التدقيق على جودة تقارير التدقيق الخارجي.

الجدول رقم (13.2) : يبين المتوسط الحسابي و قيمة أو مستوى المعنوية للمحور الثالث الدراسة

المحور الثالث	المتوسط الحساب	قيمة t	مستوى العينة
الخصائص المتعلقة بشركة	2.3256	30.294	0.00

المصدر : إعداد الباحثة بناء على معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

عند قراءتنا للجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة t والبالغة بـ 30.294 وهي معنوية، حيث قدرت قيمة SIG بـ 0.0000 وهي أقل من 0.05، وهذا يعني أن النتيجة المحققة لمحور الخصائص المتعلقة بالشركة بناء على تصور أفراد العينة إيجابية، وهذا من خلال المتوسط الحسابي المحقق بمقدار 2.3256 مما يدل أن لخصائص الشركة تؤثر على جودة تقارير المدقق الخارجي، فالشركات تختلف من حيث عمليات انتاجها، طبيعة حجمها، نوع نشاطها، طبيعة البيئة الداخلية للشركة... الخ، كل هذه العوامل يمكن أن تؤثر في جودة اعداد التقارير للمدقق الخارجي.

من خلال منا سبق فإننا نرفض الفرضية الصفرية H0 وتقبل الفرضية البديلة H1، أي أن الخصائص المتعلقة بالشركة تؤثر على جودة تقارير التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية 0.05 .

ثالثا : اختبار One Way ANova .

سيتم اختبار مختلف الفروق باستخدام تحليل التباين الأحادي Anova، لمعرفة درجة تأثير التكامل بين التأهيل الأكاديمي وممارسة المهنة على جودة المحاسبة، باختلاف مستوى المؤهل العلمي ؛ مستوى الوظيفة ؛ مستوى الخبرة المهنية.

ب. مستوى المؤهل العلمي .

HO : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة نحوى مستوى المؤهل العلمي.

HI : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة نحوى مستوى المؤهل العلمي.

الجدول رقم (14.2) : يوضح الجدول تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق المتوسطات حسب مستوى المؤهل العلمي

المصدر : إعداد الباحثة بناء على معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

الرقم	المحاور	قيمة F	درجة الحرية	مستوى المعنوية
01	المحور	1.296	38	0.291
02	المحور	2.237	38	0.101
03	المحور	1.994	38	0.133

يوضح الجدول أعلاه أنه من خلال مستوى المعنوية للمحاور الثلاث وهي 0.291، 0.101، 0.133 تفوق عن مستوى الدلالة 0.05، وهذا يعني قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية والاستقلالية والخصائص المتعلقة بالشركة التي تعزى نحوى مستوى المؤهل العلمي، ويمكن ارجاع سبب عدم وجود فروق في اجابات المبحوثين، كون أن جميعهم متحصلين على شهادات جامعية ولهم دراية تامة بكل محور قيد الدراسة.

ب. مستوى الخبرة المهنية.

HO : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة نحوى مستوى الخبرة المهنية .

H1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة نحوى مستوى الخبرة المهنية

الجدول رقم (15.2) : يوضح الجدول تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق المتوسطات حسب مستوى الخبرة المهنية

الرقم	المحاور	قيمة F	درجة الحرية	مستوى العينة
01	المحور	1.765	38	0.172
02	المحور	1.218	38	0.318
03	المحور	0.584	38	0.629

المصدر : إعداد الباحثة بناء على معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يوضح الجدول أعلاه أنه من خلال مستوى المعنوية للمحاور الثلاث وهي 0.172، 0.318، 0.629 تفوق عن مستوى الدلالة 0.05، وهذا يعني قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية والاستقلالية والخصائص المتعلقة بالشركة التي تعزى نحوى مستوى الخبرة، ويمكن ارجاع سبب عدم وجود فروق في اجابات المبحوثين، كون أن أفراد العينة بغض النظر عن سنوات الخبرة، فإن جميعهم يتفوقون على مستوى تطبيق المحاور الثلاث.

ج. مستوى الوظيفة.

H0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة نحوى مستوى الوظيفي.

H1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة نحوى مستوى الوظيفي.

الجدول رقم (16.2) : وضح الجدول تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق المتوسطات حسب مستوى الوظيفة

الرقم	المحاور	قيمة F	درجة الحرية	مستوى العينة
01	المحور	2.735	38	0.058
02	المحور	2.384	38	0.086
03	المحور	2.607	38	0.067

المصدر : إعداد الباحثة بناء على معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يوضح الجدول أعلاه أنه من خلال مستوى المعنوية للمحاور الثلاث وهي 0.058، 0.086، 0.067 تفوق عن مستوى الدلالة 0.05، وهذا يعني قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية والاستقلالية والخصائص المتعلقة بالشركة التي تعزى نحو الوظيفة، ويمكن ارجاع سبب عدم وجود فروق في اجابات المبحوثين، كون أن أفراد العينة بغض النظر عن الوظيفة التي بمتنها، فإن جميعهم يتفوقون على مستوى تطبيق المحاور الثلاث.

الفرع الثاني : مناقشة نتائج الدراسة

أولا : مناقشة تحليل نتائج الإحصائية

للتعرف على إجابة أفراد العينة حول محوري الدراسة ، فقد تم إيجاد المتوسط المرجح والانحراف المعياري والتكرار النسبي لكل فقرة من فقرات المحاور، و الخروج بالمتوسط والانحراف العام لكل فقرة من فقرات محور من محاور الدراسة، والتحقق أكثر من النتائج المتحصل عليها من خلال دراسة الإجابات على أسئلة المحاور، تم إجراء اختبار سبيرمان للربط بين محاور الدراسة، وعليه فان نتائج الإجابة على المحور كانت كالآتي :

أ .يوضح الجدول تشخيص ووصف متغير الكفاءة والتأهيل العلمي من وجهة نظر محافظي الحسابات حسب درجة موافقتهم على كل فقرة من فقرات متغير الكفاءة والتأهيل العلمي بالاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل من هذه الفقرات.

كلما كان المتوسط الحسابي أكبر كلما كانت تلك الفقرة تؤكد درجة تأثير عامل التأهيل العلمي للمدقق الخارجي على جودة التقرير الخارجي ؛

بينما يبين الانحراف المعياري درجة تشتت الإجابات فكلما كان أقل كلما كان الكفاءة و التأهيل العلمي للمدقق الخارجي أكثر توافقا تجانسا مع متوسط المحور الكلي للمتغير، حيث تبين أن متوسط المرجح العام للمحور الأول يساوي 2.5154، مما يوضح اتجاه العام نحو الموافقة حسب نظام ليكارت ويؤكد تأثير الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق الخارجي، ومن نتائج دراسة المحور الأول كان انحراف معياري العام يساوي 0.41709، الذي يوضح درجة تشتت الإجابات وهو قليل مما يؤكد درجة تجانس الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق الخارجي، و ويمكن تفسير ذلك أن المدقق الخارجي له دراية ووعي كافي بمهنة التدقيق، فالملاحظ من خلال جدول التكرارات الخاص بالمستوى العلمي، نجد أن جميع العينة المدروسة متحصلة على شهادات جامعية (ليسانس، ماستر، دكتوراه) وهذا من شأنه يزيد من جودة اعداد تقارير المدقق الخارجي، وبالتالي يمكن القول بأن متغير الكفاءة والتأهيل العلمي يؤثر وبصورة ايجابية على جودة التقرير للمدقق الخارجي؛

ب . يوضح الجدول تشخيص ووصف متغير مدى استقلالية المدقق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات حسب درجة موافقتهم على كل فقرة من فقرات متغير استقلالية المدقق الخارجي بالاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل من هذه الفقرات.

كلما كان المتوسط الحسابي أكبر كلما كانت تلك الفقرة تؤكد درجة تأثير إستقلالية المهنة للمدقق الخارجي على جودة التقرير المدقق الخارجي؛

بينما يبين الانحراف المعياري درجة تشتت الإجابات فكلما كان أقل كلما كانت إستقلالية المهنة للمدقق الخارجي أكثر توافقا وتجانسا.

حيث تبين أن متوسط المرجح العام للمحور الثاني يساوي 2.3045، مما يوضح اتجاه العام نحو الموافقة بتحفظ حسب نظام ليكارت ويؤكد درجة تأثير إستقلالية المهنة للمدقق الخارجي على جودة المدقق الخارجي ؛ ومن نتائج دراسة المحور الثاني كان الانحراف المعياري العام يساوي 0.45505، الذي يوضح درجة تشتت الإجابات وهو قليل مما يؤكد درجة تجانس إستقلالية المهنة للمدقق الخارجي، ويمكن تفسير ذلك أن أفراد العينة لهم تصور إيجابي حول استقلالية المدقق الخارجي، فتوفر الاستقلالية يقلل من تشتت جهود المدقق وتركيزه اتجاه اعداده للتقارير، وهذا يعني وجود أثر إيجابي بين استقلالية مهنة التدقيق على جودة التقارير للمدقق الخارجي.

ج. يوضح الجدول تشخيص ووصف متغير الخصائص المتعلقة بالشركة من وجهة نظر محافظي الحسابات حسب درجة موافقتهم على كل فقرة من فقرات متغير استقلالية المدقق الخارجي بالاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل من هذه الفقرات.

كلما كان المتوسط الحسابي أكبر كلما كانت تلك الفقرة تؤكد درجة تأثير الخصائص المتعلقة بشركة ؛ بينما يبين الانحراف المعياري درجة تشتت الإجابات كلما كان أقل كلما كانت الخصائص المتعلقة بشركة أكثر توافقا وتجانسا. حيث تبين أن متوسط المرجح العام للمحور الأول يساوي 2.3256، مما يوضح اتجاه العام نحو الموافقة بتحفظ حسب نظام ليكارت ويؤكد تأثير الخصائص المتعلقة بشركة على جودة التقرير المدقق الخارجي، ومن نتائج دراسة المحور الثالث كان انحراف معياري العام يساوي 0.47943، الذي يوضح درجة تشتت الإجابات وهو قليل مما يؤكد درجة تجانس الخصائص المتعلقة بالشركة، ويمكن تفسير ذلك أن الشركات بطبعها تختلف من شركة لأخرى من حيث الحجم، النوع، البيئة الداخلية... الخ، كل هذه العوامل تؤثر على جودة اعداد التقارير للمدقق الخارجي، ويمكن القول بناء على آراء أفراد العينة أن متغير الخصائص المتعلقة بالشركة تؤثر على جودة التقارير للمدقق الخارجي.

د. ومن خلال دراسة مصفوفة الارتباط بين محاور الدراسة نلاحظ من خلال الجدول (11.2) أن علاقة الارتباط بين المحور الأول مع الثاني و الثالث % 31.6 و % 42.1 وهو ارتباط موجب متوسط وأن علاقة الارتباط بين المحور الثاني مع الاول و الثالث 31.6 و 37.9 أن علاقة الارتباط بين المحور الثالث مع الاول والثاني 42.1 و 37.9 مما يظهر العلاقة طردية متوسطة بين محاور الدراسة، مما يدل على أن الكفاءة و إستقلالية المهنة للمدقق الخارجي و الخصائص المتعلقة بشركة تكمن في علاقة التكامل ضعيف بين الكفاءة ، الاستقلالية و الخصائص المتعلقة بشركة .

هـ. ومن خلال نتيجة تحليل التباين ANOVA والذي يدرس الفروقات في آراء أفراد العينة اتجاه المحاور الثلاث والتي تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة)، فبداية من الجدول الخاص بدراسة الفروق الاحصائية لآراء

أفراد العينة والتي تعزى حسب المؤهل العلمي، اتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية لكل محاور الدراسة حسب آراء أفراد العينة، ويمكن تفسير ذلك بأن كل الباحثين نظرا لتحصيلهم على الشهادات الجامعية، فإنهم على دراية بمدى أهمية محاور الدراسة، أما الجدول رقم والذي يدرس الفروقات لآراء أفراد العينة والتي تعزى حسب سنوات الخبرة للمحاور الثلاث، تبين أنه لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية بين اجابات الباحثين حول المحاور الثلاث، وهذا يدل على أن متغير الخبرة لا يؤثر على اجابات أفراد العينة، وأخيرا بخصوص الجدول الخاص بدراسة الفروق في اجابات الباحثين حول المحاور الثلاث والتي تعزى لمتغير الوظيفة، أظهرت النتائج أنه ليس هناك فروق ذات دلالة احصائية في اجابات الباحثين حول المحاور الثلاث، ويمكن تفسير ذلك أن متغير الوظيفة لا تؤثر على اجابات أفراد العينة، وعليه فإن جل المتغيرات الديمغرافية للمستجوبين لا تؤثر على جودة التقرير المدقق الخارجي.

ثانيا : مناقشة اختبار الفرضيات

- الفرضية الأولى : "يؤثر الكفاءة والتأهيل العلمي على جودة تقرير المدقق الخارجي ."

من خلال النتائج المتحصل عليها من برنامج SPSS فان تحليلنا لهذه النتيجة نجد أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المحور هو 2.5154 وقيمة t المحسوبة تساوي 37.662، عند مستوى الدلالة Sig يساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوي $\alpha = 0.05$ ؛

وانطلاقا من نتائج جدول تحليل يبين المتوسط الحسابي و قيمة t و مستوى المعنوية لمحور الدراسة أن الكفاءة والتأهيل العلمي يؤثر على جودة تقرير المدقق الخارجي، كما توصلنا من خلال تحليل لعبارات الكفاءة والتأهيل العلمي اتضح أن جميعها قد أخذت باتجاه عام موافق بحيث تراوح المتوسط الحسابي بين العبارات (من 2.74 إلى 2.28)، أي لهم تصور ايجابي حول متغير الكفاءة والتأهيل العلمية في زيادة جودة تقارير المدقق الخارجي، وبالتالي نقبل الفرضية الأولى التي تقول بأن الكفاءة والتأهيل العلمي تؤثر على جودة تقرير المدقق الخارجي

- الفرضية الثانية: " تؤثر الاستقلالية المهنية على جودة تقرير المدقق الخارجي."

من خلال النتائج المتحصل عليها من برنامج SPSS فان تحليلنا لهذه النتيجة نجد أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المحور هو 2.3045، وقيمة t المحسوبة تساوي 31.6261 عند مستوى الدلالة Sig تساوي 0.00 وهي أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ ؛

وانطلاقاً من نتائج جدول تحليل بين المتوسط الحسابي وقيمة t ومستوى المعنوية لمحور الدراسة أن استقلالية المدقق الخارجي يؤثر على جودة تقارير المدقق الخارجي، كما توصلنا من خلال تحليل لعبارات استقلالية المدقق الخارجي اتضح أن أغلب العبارات أخذت اتجاه موافقة نسبياً، بعبارة أخرى هناك تصور إيجابي حول متغير استقلالية مهنة المدقق الخارجي في زيادة جودة التقارير للمدقق، فالاستقلالية تحد من تشتت جهود المدقق وتركيزه وتزيد من حيادته اتجاه تقارير التدقيق، وعليه نقبل الفرضية الثانية التي تنص بأن استقلالية مهنة المدقق الخارجي تؤثر على جودة تقرير المدقق الخارجي.

- الفرضية الثالثة: " تؤثر الخصائص المرتبطة بالشركة على جودة تقرير المدقق الخارجي."

من خلال النتائج المتحصل عليها من برنامج SPSS فان تحليلنا لهذه النتيجة نجد أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المحور هو 2.3256، وقيمة t المحسوبة تساوي 30.294 عند مستوى الدلالة Sig تساوي 0.00 وهي أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ ؛

وانطلاقاً من نتائج جدول تحليل المتوسط الحسابي وقيمة t ومستوى المعنوية لمحور الدراسة أن الخصائص المتعلقة بالشركة تؤثر على جودة تقارير المدقق الخارجي، فمن خلال الجدول الخاص بتحليل العبارات حول الخصائص المتعلقة بالشركة، تبين أن أغلب العبارات تحصلت على اتجاه عام موافقة نسبياً، وهذا يعني أن أفراد العينة لهم تصور حول أثر الخصائص المتعلقة بالشركة على جودة التقارير للمدقق الخارجي، فالشركات تختلف من واحد لأخرى من حيث الحجم، النوع، طبيعة النشاط... الخ، فعلى سبيل مثال من حيث طبيعة النشاط، هناك شركات تتميز بانعكاس دورتها الانتاجية مثل شركات التأمين، على عكس الشركات الانتاجية، وهكذا دواليك، وعليه ونقبل الفرضية الثالثة التي تنص بأن الخصائص المتعلقة بالشركة تؤثر على جودة تقارير المدقق الخارجي.

ثالثا : الاستنتاجات المتوصل إليها

تتوفر المعرفة الكافية لدى المدققين الخارجيين بالشكل الذي تفرزه المهنة من احداث وتطورات جديدة وبين ماهو متبع فعلا في اجراءات التدقيق، ومنه القدرة على اضاء الطابع الجديد عن كل ما يصدر من مستحدثات في مجال المهنة.

إن تبني المدقق الخارجي لأي استراتيجية في التخصص القطاعي عند أداء المهنة يترتب عليه تأثير إيجابي على جودة التقارير للتدقيق، وان ذلك ينم عن توافر كوادر متخصصة ذو خبرة في مجال معين.

تبين النتائج اتفاق أفراد العينة حول ضرورة توفر الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق بدرجة استجابة مرتفعة، وهو ما يزيد من جودة التقارير للمدقق الخارجي.

تبين النتائج اتفاق أفراد العينة حول ضرورة تمتع المدقق بالاستقلالية الكافية بدرجة استجابة مرتفعة، وهو ما يزيد من جودة التقارير للمدقق الخارجي.

يلعب التدقيق الخارجي دورا فعالا في تفعيل الشركة من خلال ضمان الشفافية والمصدقية قصد الوصول لجودة تقارير التدقيق بالإضافة إلى تضييق فجوة التوقعات.

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل الذي تم فيه محاولة التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي وهذا باستخدام التحليل الاحصائي والاستعانة بالاساليب الاحصائية الوصفية و المتمثلة في التكرارات و النسب المقوية لمعرفة خصائص العينة المدرسة و المتوسط الحسابي والانحراف المعياري و معامل الاختلاف لمعرفة اتجاه افراد العينة نحو متغيرات الدراسة.

وتم الاستعانة بأساليب الأحصاء الاستدلالي والمتمثلة مصفوفة الارتباط و فرقات بين المتوسطات ذلك من أجل تحديد دور المتغيرات المستقلة (الكفاءة و التأهيل العلمي، الاستقلالية، الخصائص المرتبطة بالشركة) في المتغير التابع (جودة تقارير التدقيق الخارجي) من خلال هذا الفصل حاولنا تتبع أثر التكامل بين الكفاءة والتأهيل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة ، عن طريقة دراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات ، وهذا عن طريق الاستبيان تم تصميمه بناء عن محاور الدراسة شملت هذي الاستمارة عينة من المجتمع مكونة من 39 فرد.

وانطلاقا من إجابات العينة المدروسة والتي بينت اختلاف وجهات النظر بين موافق ومحاييد وغير موافق، حيث كان اغلب اتفاق أفراد العينة حول ان الكفاءة و التأهيل العلمي و الاستقلالية و الخصائص المرتبطة بالشركة ، وهذا من خلال الوقوف على نتائج اختبار الفرضيات الأولية، حيث خلصت الدراسة على صحة الفرضيات التي تؤكد الرؤية التي انطلقنا منها في الموضوع محل الدراسة .

الخاتمة

خاتمة

باعتبار التدقيق يؤدي دورا هاما في تلبية حاجيات الأفراد ومختلف الفئات كان لابد من تقديم خدماته بأعلى مستوى جودة لذا يجعلي المهنة أن تكون في تحسن وتطور مستمر لتلبية رغبات أفراد المجتمع ومحاولة المساهمة في تحقيق ذلك من دراسة العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي والتي يمكن الاعتماد عليها في قياس جودة التدقيق الخارجي ..

وفي دراستنا هذه حاولنا تناول موضوع العوامل المؤثرة من حيث تأثيرها في جودة التقارير المدقق الخارجي من خلال الإجابة على إشكالية البحث والمتمثلة في "ماهي العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي؟"، وبعد استيفاء البحث توصلنا إلى النتائج والتوصيات نردها كما يلي:

أولا: اختبار الفرضيات:

من خلال الفرضيات الموضوعية سابقا تبين ما يلي:

- الفرضية الأولى: يتبين من خلال قيم المتوسط الحسابي للمتغير المستقل انه يقع في درجة مرتفع كون قيمة المتوسط بلغت: 2.5154 وانحراف معياري: 0.41709 وهو ما يدل على ان متغير الكفاءة و التأهيل العلمي يعتبر يمكن الحكم عليه بشكل مطلق وعلى هذا الأساس يمكن قبول الفرضية؛

- الفرضية الثانية: يتبين من خلال قيم المتوسط الحسابي للمتغير التابع انه يقع في درجة محايد كون قيمة المتوسط بلغت: 2.3045 وانحراف معياري: 0.45505 وهو ما يدل على ان متغير الإستقلالية يعتبر لا يمكن الحكم عليه بشكل مطلق وعلى هذا الأساس يمكن التحفض على قبول الفرضية؛

- الفرضية الثالثة: يتبين من خلال قيم المتوسط الحسابي للمتغير التابع انه يقع في درجة محايد كون قيمة المتوسط بلغت: 2.3256 وانحراف معياري: 0.47943 وهو ما يدل على ان متغير الخصائص المرتبطة بالشركة يعتبر لا يمكن الحكم عليه بشكل مطلق وعلى هذا الأساس يمكن التحفض على قبول الفرضية؛

ثانيا: نتائج الدراسة:

من خلال ما سبق من الدراسة لموضوع البحث تم التوصل إلى جملة من النتائج كالتالي:

- تهدف مهنة التدقيق الخارجي لتمكين المدقق من ابداء رأي في محايد حول النتيجة التي توصل إليها من خلال التقرير
- يوجد العديد من العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي والتي يمكن استعمالها كمقاييس للاستدلال على جودة التدقيق الخارجي

الخاتمة

- أثبتت الدراسة النظرية ان سمعة مكتب التدقيق شهرته وعلاقته مع عملائه يؤثر اجابيا على جودة تدقيق الحسابات حيث ان سمعة و مكانة المكتب يجعلها أكثر حرصا على توظيف على توظيف مدققين ذوي كفاءة وخبرة عالية ليعزز مكانتها بين مكاتب التدقيق الأخرى

- ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق يؤثر سلبا على جودة اعمال التدقيق و خاصة المنافسة في تقدير أتعاب المدقق
- تعتبر معايير رقابة الجودة كما ان هذه المعايير تعتبر شرطا هاما لتحقيق جودة التدقيق

ثالثا: التوصيات:

على ضوء النتائج المتوصل اليها سابقا نقدم بعض التوصيات والاقتراحات حول العوامل على جودة التقرير المدقق الخارجي:

- يجب على مكاتب محافضي الحسابات أو مكتب التدقيق الخارجي بإنشاء قسم خاص بمراقبة جودة التقرير ؛
- المحافظة على الإستقلالية و دعمها قدر الإمكان من خلال وضع اجراءات ؛
- ضرورة تشجيع محافضي الحسابات على انشاء مكاتب تدقيق جماعية و ذلك بسبب وجود عدد كبير من المكاتب من نوع فردي ؛
- ضرورة توعية محافضي الحسابات بأهمية جودة التقارير المدقق الخارجي من خلال اجراء ندوات و ملتقيات وطنية ؛
- يجب متابعة أعما المدققين و اعلامهم بمعايير التدقيق الدولية و الوطنية و التطورات الحاصلة.

رابعا: آفاق الدراسة:

بغية توسيع آفاق البحث العلمي في هذا المجال، نقترح إمكانية المواصلة فيميادين بغية معالجتها مستقبلاً لمواصلة البحث على

سبيل المثال في المجالات التالية:

- واقع التدقيق الخارجي في مكاتب محافضي الحسابات الجزائرية وأثرها على جودة التقارير المالية للمدقق الخارجي؛
- مدى مساهمة الإستقلالية في ضبط مخاطر التدقيق ؛
- مدى مساهمة الإرشادات و معايير جودة التدقيق في الإرتقاء بمهنة التدقيق.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

قائمة المراجع العربية

الكتب والمطبوعات:

1. مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية و اقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، دار الرواد، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الأردن عمان، 2014.
2. نور هدى عوادى، العمل المؤثرة على جودة التقارير المالية، مذكرة ماستر، جامعة العربي بن المهدي، أم البواقي، 2016.
3. حامد عبد المجيد دراز ، السياسات المالية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2003.
4. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الدار الجامعية للنشر، الجزء الأول، الإسكندرية، 2009.
5. احمد عبد المولى الصباغ ، كمال السيد العشماوى، عادل عبد الرحمان احمد ، أساسيات المراجعة ومعاييرها ، كلية التجارة - جامعة القاهرة، 2008.
6. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، ط2، 2004.
7. أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 1992.
8. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، (عمان: الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2009.
9. محمد التهامي طواهر، مسعود صادقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، 2006.
10. سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق مصر، 2013.
11. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: مسؤوليات وأخلاقيات المراجع، الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2007.
12. غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية ، عمان : الأردن ، دارالمسيرة للنشر والتوزيع ، 2006.
13. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء 1

البحوث اجلامعية:

1. سليم كميلية، المحتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية، في الجزائر"، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2014.
2. وجداني أحمد علي، "دور الرقابة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة"، رسالة الماجستير، جامعة الجزائر 2013/2010.
3. شادري معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، (اطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص مالية مؤسسية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2015)،
4. حسام محمد عبد المطلب صباح، أثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 في تحسين جودة تقرير المدقق وجودة البيانات المالية المدققة، دراسة تحليلية، أطروحة ماجستير، قسم المحاسبة كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2018
5. سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، "دراسة علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية" - دراسة إختبارية -، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الزقازيق، محافظة الشرقية، مصر، 2013 .
6. شريفني حسناء، حفناوي عبد الحفيظ، مساهمة معيار التدقيق الجزائري 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشف المالية" في الرفع من جودة تقرير المدقق الخارجي ، مذكرة ماستر في المحاسبة و الجباية المعمقة، جامعة برج بوعرييج، تخصص: المحاسبة و الجباية المعمقة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، منشورة، 2021/2020.
7. مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية و اقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، دار الرواد.
8. مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الأردن عمان، 2014.
9. نور هدى عوادي، العمل المؤثرة على جودة التقارير المالية، مذكرة ماستر، جامعة العربي بن المهدي، أم البواقي، 2016.
10. حامد عبد المجيد دراز ، السياسات المالية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2003.
11. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الدار الجامعية للنشر، الجزء الأول، الإسكندرية، 2009.
12. احمد عبد المولى الصباغ ، كمال السيد العشماوى، عادل عبد الرحمان احمد ، أساسيات المراجعة ومعاييرها ، كلية التجارة -جامعة القاهرة، 2008.
13. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، ط2، 2004).
14. أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 1992).
15. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، (عمان: الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2009).
16. محمد التهامي طواهر، مسعود صادقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، 2006).

17. سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق مصر، 2013،).
18. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: مسؤوليات وأخلاقيات المراجع، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2007.
19. غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية ، (عمان : الأردن ، دارالمسيرة للنشر والتوزيع ، 2006.

المقال المنشور:

1. علاء محمد ملو العين، مجدي مليجي عبد الحكيم، قياس مستوى شفافية الإفصاح في قالتقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات الحاسبية بمنشآت الأعمال السعودية، (مجلة الإدارة العامة، المركز الجامعي الأردن، المجلد 53، العدد 2، فيفري 2013).
2. محمد كمال محمود محمد الزكي ، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على جودة التقارير المالية، دراسة تحليلية لمجموعة مؤسسات مدرجة في البورصة المصرية، مقالة علمية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية تخصص: مالية و محاسبة، كلية التجارة الإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، 2017 .
3. ناظم صائب عبد القادر الشريدة، يونس عليان الشوبكي، أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 700 (إعداد تقرير) في رفع جودة التقرير المدقق الخارجي الأردن في البنوك التجارية الأردنية، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، مركز رفاة للدراسات والأبحاث، الأردن، 2019.
4. سليم كميلية، المحتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية، في الجزائر"، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2014.
5. وجداني أحمد علي، "دور الرقابة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة"، رسالة الماجستير، جامعة الجزائر 2013/2010.
6. شادري معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، (اطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2015)،
7. زواق الحواس ، الكفاءة الإستخدامية لسياسة التحفيز الضريبي في تنمية وتوجيه الإستثمار، تجربة الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار ،مجلة العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1 ، العدد: 16، سنة 2016.
8. سعيد عبد العزيز عثمان ، النظام الضريبي وأهداف المجتمع ، الدار الجامعية ، الاسكندرية.
9. عطالله محمد حسن القطيش، التخطيط الضريبي في شركات التأمين في الأردن: دراسة ميدانية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة ال بيت، الأردن، 2004، غير منشورة.
10. محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال والعلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، 2003، غير منشورة،
11. ناصر مراد ، فعالية النظم الضريبية و إشكالية التهرب ، دراسة حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2002.

12.وشان أحمد ، دور الجباية في تشجيع الإستثمار الخاص من خلال سياسة التحفيز ، حالة الجزائر ، مذكرة ماجستير ، كلية الإقتصاد و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2006.

وقائع التظاهرات العلمية

1. محمد الناصر حميدانو والعيد غربي ، اسهامات هيئات المرافقة المقاولاتية في تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، الملتقى الوطني حول استراتيجيات التنظيم ومرافقة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي: 18-19 أفريل 2012، جامعة ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،ص:10.
2. قداد وهاب ، دور الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر في مرافقة حاملي الفكر المقاولاتي ، يوم دراسي حول جهاز القرض المصغر بمناسبة الأسبوع العالمي للمقاولاتية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، يوم: 19 نوفمبر 2017.

القوانين و المراسيم و القرارات:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 022، 2016.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 077، 2018.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 023، 2017.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 155، 2016.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 022، 2016.
6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 077، 2018.
7. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 023، 2017.
8. المرسوم التنفيذي رقم:03-290 ، المؤرخ في 6 سبتمبر 2003 ، الذي يحدد شروط الإعانة المقدمة للشباب ذوي المشاريع ومستواه.
9. المرسوم التنفيذي:10-158 ، المؤرخ في 20 جويلية 2010 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي:04-02 الذي يحدد شروط الإعانات الممنوحة للبطالين ذوي المشاريع البالغين بين 35 سنة و55 سنة ومستوياتها.
10. المرسوم التنفيذي رقم:04-14 ، المؤرخ في 22 جانفي 2004 ، يتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر وتحديد قانونها الأساسي

قائمة المراجع الأخرى:

1. المعيار الدولي للتدقيق ، رقم 230

2. المعيار الدولي للتدقيق ، رقم 800 ،

قائمة المراجع الأجنبية

1. AAA, Committee on basic auditing concepts ,A statement on basic Auditing Concepts, American Accounting Association, 1973
2. Abdelkader AYAD & Youcef BELGUET, Le nouveau référentiel algérien d'audit (NAA) - Enjeux d'application et perspectives, le journal Economiques et financier (JEF), N°: 01, 2018
3. Chen, C.J.P.; Su, X. ; & Wu,X. ; (2009), "Forced Audit firm Change, Continued partner-Client Relationship, and Financial Reporting Quality", Auditing: A Journal of practice & Theory
4. KAZOUZ Rafika, Normalisation et pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie - Etude Empirique par questionnaire, Thèse de Doctorat en Sciences Economiques Option: Gestion des entreprises, FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES COMMERCIALE ET DES SCIENCES DE GESTION, UNIVERSITE DJILLALI LIABES DE SIDI BEL-ABBES, ALGERIE, 2017/2018
5. KAZOUZ Rafika, Normalisation et pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie - Etude Empirique par questionnaire, Thèse de Doctorat en Sciences Economiques Option: Gestion des entreprises, FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES COMMERCIALE ET DES SCIENCES DE GESTION, UNIVERSITE DJILLALI LIABES DE SIDI BEL-ABBES, ALGERIE, 2017/2018

الملاحق

الملاحق رقم 01: قائمة الأساتذة المحكمين

الاسم و اللقب	الجامعة
كويسي محمد	جامعة قاصدي مرباح ورقلة

الملاحق رقم 02: استمارة الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

سيدي، سيدي، في إطار التحضير لمذكرة ماستر أكاديمي تخصص مراجعة وتدقيق، تم انجاز هذا الاستبيان بهدف التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي.

ولإتمام البحث والتوصل إلى نتائج علمية وتحليلها وتفسيرها نرجو من سيادتكم الإجابة على هذا الاستبيان بوضع (x) في الخانة التي تعبر عن وجهة نظركم بصدق وموضوعية .

علما بان الغاية من إجراء هذه الدراسة، غاية علمية بحثية وان المعلومات ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي وفي الأخير نتقدم إليكم بخالص الشكر والتقدير على تعاونكم معنا.

الجزء الأول: معلومات عامة

السن: أقل من 30 سنة من 31 إلى 40 سنة

من 41 إلى 50 سنة أكثر من 50 سنة

المؤهل العلمي: ليسانس ماجستير/ماجستير

دكتوراه شهادة أخرى ...

الوظيفة: محافظ مساعد خبير خبير محاسبي

حسابات

محاسبي

الخبرة المهنية (الأقدمية): أقل من 5 سنوات

من 6 إلى 10 سنوات

من 11 إلى 15 سنوات

أكثر من 15 سنوات

الجزء الثاني: أسئلة الاستبيان

المحور الأول: الكفاءة و التأهيل العلمي للمدقق الخارجي

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
01	تؤثر الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق الخارجي على جودة تقارير التدقيق .			
02	تؤثر السمعة الحسنة للمدقق الخارجي إيجابا على جودة تقارير التدقيق			
03	يساعد حرص المدقق و فريق العمل على الإطلاع المستمر على إصدارات المنظمات المهنية المحلية و الدولية على جودة تقارير التدقيق			
04	يؤثر استخدام المدقق الخارجي للأساليب والوسائل التكنولوجية المتطورة والحديثة في جودة تقارير التدقيق			
05	يؤدي الحرص على التأهيل العلمي الجيد و التكوين المستمر لأعضاء فريق التدقيق على جودة عملية التدقيق			
06	يؤثر قيام فريق التدقيق ببذل العناية المهنية الكافية لإنجاز عملية التدقيق على جودة عملية التدقيق			
07	يساعد إلتزام المدقق الخارجي أو مكتب المراجعة لمعايير المراجعة على جودة تقارير التدقيق			
08	تفضل المؤسسات اللجوء الى المدقق الخارجي المختص في قطاع نشاط المؤسسة للحصول على تقارير ذات جودة			
09	يؤثر وجود دعاوي قضائية سلبية ضد مكتب التدقيق على جودة عملية التدقيق			
10	يؤثر عدم تقديم المدقق الخارجي أو مكتب المراجعة لخطاب أو تقرير الإدارة في الوقت المناسب على جودة عملية التدقيق			

المحور الثاني: إستقلالية المهنية للمدقق الخارجي

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
01	يؤثر تعيين المدقق الخارجي من قبل الجمعية العامة للمساهمين على إستقلاليته			
02	يؤثر قدرة إدارة المؤسسة على عزل المدقق الخارجي على إستقلاليته			
03	يؤثر تعرض المدقق الخارجي عند إبداء رأيه للصعوبات والتهديدات من طرف الإدارة على إستقلاليته			
04	يؤثر حجم الأتعاب التي يتلقاها المدقق الخارجي من قبل مجلس الإدارة على إستقلاليته			
05	تؤثر قدرة المدقق الخارجي على تجنب العلاقات التي تفقده الموضوعية بشكل كبير في الاستقلالية			
06	يؤثر قيام المدقق الخارجي بالتدقيق لعهدتين متتاليتين لنفس المؤسسة على إستقلاليته			
07	يؤثر القيام المدقق الخارجي بإجراءات للمحافظة على السرية والحفظ الأمين لأوراق العمل على إستقلاليته			
08	يؤثر قبول المدقق مهمة تدقيق في الوقت الذي لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه إتمامها على إستقلاليته			

المحور الثالث: الخصائص المرتبطة بالشركة محل التدقيق

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
01	يؤثر كبر حجم الشركة على جودة التقارير المدقق الخارجي			
02	يؤثر تناسق بين وحدة التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين للشركة على جودة التقارير			
03	يؤثر الخبرة والمعرفة المتراكمة لدى المراجع الخارجي عن الشركة محل المراجعة على جودة التقارير المدقق الخارجي			
04	يؤثر الكشف عن لأخطاء المرتكبة من قبل العاملين أو المديرين على جودة التقارير المدقق الخارجي			
05	يؤثر إمكانية الانسحاب من عملية التدقيق لعدم وجود مصداقية في القوائم المالية على جودة التقارير المدقق الخارجي			
06	يؤثر اكتشاف المدقق الخارجي لنقاط الخلل والضعف في نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير			
07	يؤثر إفصاح الشركة عن عمليات التدقيق الخارجي ونتائجها على جودة التقارير المدقق الخارجي.			
08	يؤثر تخصص المدقق الخارجي في نشاط الشركة على جودة التقارير المدقق الخارجي			
09	يؤثر درجة تعقيد الشركة محل التدقيق (مدخلات - مخرجات) على جودة التقارير المدقق الخارجي			
10	يؤثر عمر الشركة محل التدقيق على جودة التقارير المدقق الخارجي			

الملحق رقم 03: مخرجات برنامج SPSS

أ. معامل ألفا كرومباخ.

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	39	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	39	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,890	31

ب. التكرارات و النسب المئوية للمتغيرات الديموغرافية

Statistiques						
		الجنس	السن	_المؤهل العلمي	الوظيفة	(_المهنية_الخبرة الإقداامية)
N	Valide	39	39	39	39	39
	Manquant	0	0	0	0	0
Moyenne		1,13	1,79	1,72	2,18	1,90
Ecart type		,339	,894	,647	1,167	1,071

الجنس					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	ذكر	34	87,2	87,2	87,2
	أنثى	5	12,8	12,8	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

السن					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	سنة 30 اقل من	17	43,6	43,6	43,6
	سنة 40 الى 31 من	16	41,0	41,0	84,6
	سنة 50 الى 41 من	3	7,7	7,7	92,3
	سنة 50 اكثر من	3	7,7	7,7	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

العلمي_المؤهل					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	ليسانس	14	35,9	35,9	35,9
	ماجستير - ماجستير	23	59,0	59,0	94,9
	دكتوراه	1	2,6	2,6	97,4
	شهادة اخرى	1	2,6	2,6	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

الوظيفة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	موظف حسابات	14	35,9	35,9	35,9
	مساعد موظف حسابات	13	33,3	33,3	69,2
	خبير محاسبي	3	7,7	7,7	76,9
	مساعد خبير محاسبي	9	23,1	23,1	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

(الإقداامية) _ المهنية _ الخبرة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	سنوات 5 اقلمن	20	51,3	51,3	51,3
	سنوات 10 الى 6 من	7	17,9	17,9	69,2
	سنوات 15 الى 11 من	8	20,5	20,5	89,7
	سنوات 15 اكثرمن	4	10,3	10,3	100,0
	Total	39	100,0	100,0	
N valide (liste)		39			

ت. حساب المتوسط المرجح العام والانحراف المعياري العام لمحاور الدراسة

لفروق المتوسطات بين المحاور			
	Moyenn e	Ecart type	N
الكفاءة المهنية: المحور الأول	2,5154	,41709	39
الإستقلالية: المحور الثاني	2,3045	,45505	39
جمالشركة: المحور الثالث	2,3256	,47943	39

د. حساب مصفوفة الارتباط سبيرمان للمحاور الدراسة

مصفوفة الارتباط سبيرمان					
			المحور الأول: الكفاءة المهنية	المحور الثاني: الإستقلالية	المحور الثالث: جمالشركة
Rho de Spearman	الكفاءة المهنية: المحور الأول	Coefficient de corrélation	1,000	,316*	,421**
		Sig. (bilatéral)	.	,050	,008
		N	39	39	39
	الإستقلالية: المحور الثاني	Coefficient de corrélation	,316*	1,000	,379*
		Sig. (bilatéral)	,050	.	,017
		N	39	39	39
	جمالشركة: المحور الثالث	Coefficient de corrélation	,421**	,379*	1,000
		Sig. (bilatéral)	,008	,017	.
		N	39	39	39

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

هـ. حساب المتوسط الحسابي وقيمة t ومستوى المعنوية لمحاو الدراسة

Statistiques sur échantillon uniques				
	N	Moyenn e	Ecart type	Moyenne erreur standard
الكفاءة المهنية: المحور الأول	39	2,5154	,41709	,06679
الإستقلالية: المحور الثاني	39	2,3045	,45505	,07287
حجم الشركة: المحور الثالث	39	2,3256	,47943	,07677

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
الكفاءة المهنية: المحور الأول	37,662	38	,000	2,51538	2,3802	2,6506
الإستقلالية: المحور الثاني	31,626	38	,000	2,30449	2,1570	2,4520
حجم الشركة: المحور الثالث	30,294	38	,000	2,32564	2,1702	2,4811

و. تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق متوسطات حسب المتغيرات الديمغرافية

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
الكفاءة المهنية: المحور الأول	Intergruppes	,661	3	,220	1,296	,291
	Intragruppes	5,950	35	,170		
	Total	6,611	38			
الإستقلالية: المحور الثاني	Intergruppes	1,266	3	,422	2,237	,101
	Intragruppes	6,603	35	,189		
	Total	7,869	38			
حجم الشركة: المحور الثالث	Intergruppes	1,275	3	,425	1,994	,133
	Intragruppes	7,459	35	,213		
	Total	8,734	38			

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
الكفاءة المهنية: المحور الأول	Intergruppes	,868	3	,289	1,765	,172
	Intragruppes	5,742	35	,164		
	Total	6,611	38			
الإستقلالية: المحور الثاني	Intergruppes	,744	3	,248	1,218	,318
	Intragruppes	7,125	35	,204		
	Total	7,869	38			
حجمالشركة: المحور الثالث	Intergruppes	,416	3	,139	,584	,629
	Intragruppes	8,318	35	,238		
	Total	8,734	38			

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
الكفاءة المهنية: المحور الأول	Intergruppes	1,255	3	,418	2,735	,058
	Intragruppes	5,355	35	,153		
	Total	6,611	38			
الإستقلالية: المحور الثاني	Intergruppes	1,335	3	,445	2,384	,086
	Intragruppes	6,534	35	,187		
	Total	7,869	38			
حجمالشركة: المحور الثالث	Intergruppes	1,595	3	,532	2,607	,067
	Intragruppes	7,139	35	,204		
	Total	8,734	38			

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

VII	الملخص
VIII	ABSTRACT:
X	قائمة المحتويات
XI	قائمة الجداول
XII	قائمة الملاحق
ب	مقدمة
ج	التساؤلات الفرعية:
ج	فرضيات الدراسة:
ج	مبررات اختيار الموضوع:
د	أهمية الدراسة:
د	أهداف الدراسة:
د	المنهج المتبع و الأدوات المستعملة في الدراسة:
د	حدود الدراسة:
هـ	صعوبات الدراسة:
هـ	هيكل الموضوع:
1	الفصل الأول: الأدبيات النظرية العوامل المؤثرة في جودة تقرير المدقق الخارجي
2	تمهيد:
3	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي و تقرير المراجع الخارجي
3	المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي
3	الفرع الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الخارجي
3	أولا: نشأة التدقيق
4	ثانيا: تعريف التدقيق الخارجي
5	ثالثا: خصائص التدقيق الخارجي
6	الفرع الثاني: أهمية و أهداف التدقيق الخارجي
6	أولا: أهمية التدقيق الخارجي
7	ثانيا: أهداف التدقيق الخارجي
7	الفرع الثالث: أنواع التدقيق الخارجي
7	أولا: التدقيق القانوني
7	ثانيا: التدقيق الاختيارية
8	المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول تقرير المراجع الخارجي

8.....	الفرع الأول : ماهية تقرير المراجع الخارجي
8.....	<u>أولاً: مفهوم تقرير المراجع الخارجي</u>
8.....	أ. تعريف تقرير المراجع الخارجي
9.....	<u>ثانياً: خصائص تقرير المراجع الخارجي</u>
9.....	الفرع الثاني: عناصر وأنواع تقرير المراجع الخارجي
9.....	<u>أولاً: عناصر تقرير المراجع الخارجي</u>
10.....	<u>ثانياً: أنواع تقرير المراجع الخارجي</u>
13.....	الفرع الثالث: جودة تقرير المراجع الخارجي:
13.....	<u>أولاً: تعريف جودة تقرير المراجع الخارجي</u>
13.....	<u>ثانياً: أهمية تقرير المراجع الخارجي:</u>
14.....	<u>ثالثاً: أهمية جودة تقرير المراجع الخارجي</u>
15.....	المطلب الثالث: معايير جودة تقرير المدقق الخارجي
15.....	الفرع الأول: معايير التدقيق الدولية
15.....	<u>أولاً: معايير التدقيق</u>
15.....	المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 (رقابة الجودة لأعمال التدقيق)
15.....	ثانياً : معايير أدلة الإثبات
16.....	ثالثاً: معايير إعداد التقارير
16.....	ب. المعيار الدولي للتدقيق رقم 800 (تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة)
16.....	الفرع الثاني: معايير التدقيق الجزائرية المساهمة في تحسين جودة تقارير
16.....	<u>أولاً: المعيار 210 " إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق " و المعيار 505 " التأكيدات الخارجية "</u>
18.....	<u>ثانياً : المعيار 560 " إحداث تقع بعد اقفال الحسابات (أحداث لاحقة) .</u>
18.....	<u>ثالثاً: المعيار 580 "التصرّحات الكتابية" و المعيار 501 و "العناصر المقنعة - إعتبرات خاصة"</u>
	ب. المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 501 " العناصر المقنعة إعتبرات خاصة "
19.....	<u>رابعاً: المعيار 520 " الإجراءات التحليلية " و المعيار 530 " السير فيالتدقيق"</u>
20.....	<u>خامساً: المعيار 540"تقرير التقديرات المحاسبية " و المعيار 620"إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"</u>
21.....	<u>سادساً: المعيار 610 "إستخدام أعمال المدققين الداخليين" و المعيار 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية"</u>
22.....	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
22.....	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
22.....	الفرع الأول: عرض الدراسات باللغة العربية
26.....	الفرع الثاني: عرض الدراسات باللغة الأجنبية
26.....	<u>أولاً:</u>
29.....	المطلب الثاني: الإضافة العلمية للبحث مقارنة مع الدراسات السابقة
30.....	خلاصة الفصل
31.....	الفصل الثاني:

31	دراسة ميداني لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة لولاية ورقلة.....
32	تمهيد
33	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.....
33	المطلب الأول: الطريقة المستخدمة :
33	الفرع الأول: تقديم مجتمع وعينة الدراسة
33	أولا: مجتمع الدراسة
33	ثانيا: عينة الدراسة
34	ثالثا: متغيرات الدراسة
34	الفرع الثاني الاستبانة الدراسة
36	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة
36	الفرع الأول: أدوات الدراسة الميدانية
36	الفرع الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة
36	أولا: صدق أداة الدراسة
37	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة.....
37	الفرع الأول: تحكم واثبات الاستبانة
38	الفرع الثاني : معالجة الاستبانة.....
39	المبحث الثاني : مناقشة الدراسة الميدانية وعرض النتائج.....
39	المطلب الأول : عرض الأساليب الإحصائية المتبعة
39	الفرع الأول : دراسة نتائج الخاصة بمعلومات الديمغرافية.....
39	أولا : حسب الجنس
39	ثانيا : حسب السن
40	ثالثا : حسب المؤهل العلمي.....
40	رابعا: حسب الوظيفة
41	خامسا مستوى الخبرة المهنية (لاقدامية)
42	الفرع الثاني: دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان
42	أولا : تفسير الإجابات عن عينة الدراسة
42	ثانيا : النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الأول
44	<u>المصدر</u> : من إعداد الطالبين بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.....
44	يمكن من خلال الجدول السابق الخروج بالنتائج التالية:
46	ثالثا: النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثاني
50	المطلب الثاني : اختبار الفرضيات و مناقشة النتائج
50	الفرع الأول : اختبار الفرضيات
50	أولا : اختبار سبيرمان لربط بين محاور الدراسة
51	ثانيا : اختبار One-Sample Test

53	.....	ثالثا : اختبار One Way ANova .
55	.....	الفرع الثاني : مناقشة نتائج الدراسة
56	.....	أولا : مناقشة تحليل نتائج الإحصائية
58	.....	ثانيا : مناقشة اختبار الفرضيات
61	.....	خلاصة الفصل
63	.....	خاتمة
63	.....	أولا:اختبار الفرضيات:
63	.....	ثانيا: نتائج الدراسة:
64	.....	ثالثا: التوصيات:
64	.....	رابعا: أفاق الدراسة: