

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية
الشعبة : علوم مالية ومحاسبية
التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة
من إعداد الطالب: بن داود رقية

بعنوان:

دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي و جودة المراجعة (في ظل القانون 01/10)

دراسة ميدانية لمجموعة من المحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات و خبراء
المحاسبة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2016/05/21

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/عزاوي عمر (استاذ محاضر - جامعة ورقلة)..... رئيسا
الدكتور/ غوالي محمد البشير (استاذ محاضر - جامعة ورقلة)..... مشرفا
الدكتور/مقدم خالد (استاذ محاضر - جامعة ورقلة)..... مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2015

الامداد

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى

فضاء المعبة و بحر الحزان، لؤلؤة الدنيا وبهجتها: أمي الغالية حفظها الله.

الذي علمني مبادئ الأخلاق وحسن التربية وقال أن الحياة كفاح ونضال إلى جوهرة قلبي رمز

الاحترام: أبي العزيز أطل الله في عمره.

إلى من شجعني على مواصلة مسيرتي العلمية رفيق دربي زوجي ايوب

إلى الأعمدة التي أطل أرتكز عليها للصمود أخواتي: مريم، أمينة، محمد، أيمن

إلى أعمامي وأخوالي وأبنائهم

إلى من وجدت معهم أسامي الأخوة والصدقة ومحبتهم معهم أجمل الأيام:

رميضاء، روضة، كنزة، فتية، خيرة.

إلى كل الزملاء دفعة سنة الثانية ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة 2016/2015.

إلى كل أساتذتي، من علموني أن العلم سلاح والأخلاق ذخيرته. إلى من نسيهم قلبي ولم تنساهم

ذاكرتي.

رفية

شكر وتقدير

يا رب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، نشكر الله ونحمده على توفيقه لنا في إنجاز هذا العمل راجين منه أن يتقبله ويذكره لنا يوم نلقاه. لا يسعني في نهاية هذا العمل إلا أن أتقدم بجزيل الشكر الى :
الاستاذ الدكتور "خوالي محمد البشير" لقبوله الاشراف على هذا العمل المتواضع والذي لم يبخل علي بمساعدته وتوجيهاته القيمة.
الدكتور الفاضل "مقدم خالد" لتقديم المساعدة لاتمام هذا العمل.
كل اعضاء لجنة المناقشة الذين سأل شرفه مناقشتهم لهذه المذكرة، على مجمل نصابهم وتوجيهاتهم
كل الزملاء والزميلات الذين ساهموا من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل المتواضع.

رقية

الملخص :

تهدف هذه الدراسة الى ايجاد العلاقة بين صفات المراجع الخارجي و جودة المراجعة (في ظل القانون 01/10) ، ولانجاز هذا البحث قمنا بتصميم استمارة استبيان وزعت علي عينة مكونة من 60 فردا من ممارسي مهنة المراجعة بمنطقة الجنوب الشرقي وتم استغلال 53 منها وتمت معالجتها احصائيا بواسطة برنامج الجزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية

خلصت الدراسة الى :

- ان الاستقلالية و الكفاءة يؤثران على جودة المراجعة.
 - التزام المراجع الخارجي بالحفاظ على كرامة المهنة يؤثر ايجابا على فعالية المراجعة.
 - ان الالتزام بالسرية و الأمانة والأخلاق العالية يزيد فعالية المراجعة.
- الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، صفات المراجع، جودة المراجعة

Resume:

Le but de cette étude est de savoir la relation entre le caractère de l'auditeur externe et la qualité de l'audit (en vertu de la loi 10-01) et pour réaliser cette recherche nous avons conçu un questionnaire dont nous l'avons distribue sur 60 personnes spécialiser dans le domaine d'audit dans la région sud est du pays, dont nous avons exploite 53 d'entre elles, on la traité statistiquement a laide du Programme d'affirmation statistique des sciences sociales

Nous avons conclu se qui suit.

- *l'indépendance et l'efficacité influent sur la qualité de l'audit.*
- *L'engagement du Commissaire aux comptes au maintien de la dignité de la profession affecte positivement l'efficacité de l'audit*
- *L'obligation de confidentialité et de l'honnêteté et de haute moralité augmente l'efficacité de l'audit*

Les Mots-clés: l'audit externe, qualité de l'auditeur, efficacité de l'audit

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
III	الاهداء
IV	شكر وتقدير
V	المخلص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
أ- ت	مقدمة
1	الفصل الأول : مكانة المراجع الخارجي في الجزائر
3	المبحث الأول : مراجعة و المراجع الخارجي
14	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
20	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
22	المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة
26	المبحث الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
42	الخاتمة
44	قائمة المصادر والمراجع
46	الملاحق
47	الفهرس

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
01	صفات مكاتب المراجعة	(1-1)
23	مقياس ليكارت الحماسي	(1-2)
26	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	(2-2)
27	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	(3-2)
27	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية	(4-2)
28	جدول الفئات	(5-2)
29	نتائج آراء عينة الدراسة حول الاستقلالية و الكفاءة	(6-2)
31	نتائج آراء عينة الدراسة حول الحفاظ على اسرار العميل	(7-2)
32	نتائج آراء العينة حول التزام المراجع بالحفاظ على كرامة المهنة	(8-2)
33	نتائج آراء العينة حول جودة المراجعة	(9-2)
34	معامل الارتباط	(10-2)
35	نتائج اختبار T ستودنت للفرضية الاولى	(11-2)
36	نتائج اختبار T ستودنت للفرضية الثانية	(12-2)
36	نتائج اختبار T ستودنت للفرضية الثالثة	(13-2)
37	نتائج اختبار ANOVA حسب متغير الخبرة بالسنوات	(14-2)
38	نتائج اختبار ANOVA حسب متغير المؤهل العلمي	(15-2)

39	نتائج اختبار ANOVA حسب متغير المؤهل المهني	(16-2)
----	--	--------

قائمة الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
03	معايير المراجعة	(1-1)
24	نموذج الداسة	(1-2)
26	تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	(2-2)
27	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	(3-2)
27	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل المهني	(4-2)

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	اسم الملحق	رقم الملحق
60	استبيان الدراسة	الملحق رقم 01

المقدمة

توطئة:

تعتبر زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة، عامل رئيسي لتطورها و قيامها كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه، فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية و المالية مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، و مدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية و منع حالات الغش و التلاعب بأموالها . و كأى علم من العلوم، فالمراجعة تقوم على مجموعة من الخصائص و الفرضيات و التي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها، كما تتركز على جملة من المعايير التي توجه و تعطي الإطار الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى ذلك فإنها تقوم بتوجيه المراجع أثناء القيام بعمله، إذ ان هذا الأخير يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها.

وعلى هذا الأساس يتم طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما مدى تأثير صفات المراجع الخارجي على جودة المراجعة ؟

قصد الإحاطة بكل جوانب الإشكالية نطرح الأسئلة التالية:

1. هل يؤثر الاستقلال والكفاءة على جودة المراجعة ؟
2. هل يؤثر التزام المراجع بالسرية والأمانة على جودة المراجعة ؟
3. هل التزام المراجع بالحفاظ على كرامة المهنة يؤثر على جودة المراجعة؟

فرضيات الدراسة:

سنقترح الفرضيات التالية للإجابة على التساؤلات السابقة التي سنحاول من خلال دراستنا التحقق من مدى صحتها أو خطئها وهي كالتالي:

- 1- تؤثر الاستقلالية والكفاءة ايجابا على جودة المراجعة.
- 2- يوجد علاقة بين التزام المراجع بالسرية والأمانة وجودة المراجعة.
- 3- يوجد علاقة بين التزام المراجع بالحفاظ على كرامة المهنة وجودة المراجعة

مبررات اختيار الموضوع:

- تتمثل مبررات اختيار الموضوع في مبررات موضوعية وأخرى ذاتية:
- قلة الدراسات التي تناولت لب الموضوع.
- كمحاولة لفتح افاق جديدة للأبحاث اللاحقة و من اراد التوسع.
- اثره المكتب بهذا الموضوع .

أهمية الدراسة:

تكسب هذه الدراسة أهميتها من أهمية الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي و أهمية نتائج عملية المراجعة و التي تهدف إلى إضفاء الثقة على القوائم المالية للمنشآت محل الدراسة.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. القاء الضوء على تعريف المراجع الخارجي و صفاته؛
2. بيان العلاقة بين صفات المراجع الخارجي و جودة المراجعة.

حدود الدراسة:

تضم الدراسة على العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل وأثر المتغيرات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة على وجود علاقة بين المتغيرين.

1-الحدود الزمنية: تمتد فترة الدراسة من فيفري 2015 الى غاية افريل 2015

2-الحدود المكانية: وشملت بعض من المراجعين و خبراء المحاسبة و محافظي الحسابات في الولايات التالية: ورقلة و بسكرة

منهج الدراسة:

سيتم الاستعانة في البحث على المنهج الوصفي فيما يتعلق بالدراسة النظرية وعلى المنهج التحليلي في استبيان , اما مصادر المعلومات و البيانات فهي:

- أسلوب المسح الكتابي: جمع ما تيسر من المؤلفات والكتب والبحوث ذات العلاقة بالموضوع البحث وفي مجال متغيرات الدراسة.
- الاستبيان: حيث تم الاستنتاج الأسئلة حسب ما جاء في الجزء النظري لدراسة والتي تعد مصدرا للمعلومات والبيانات.

صعوبات الدراسة:

- صعوبة توزيع الاستبيان بسبب رفض بعض مكاتب المراجعة بملئ الاستبيان.
- قلة المراجع باللغة العربية.
- قلة المراجع التي تربط بين صفات المراجع الخارجي و جودة المراجعة.

هيكل الدراسة:

انطلاقاً من طبيعة الموضوع والأهداف ، و من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع البحث إلى فصلين بعد المقدمة، وهي كالتالي:

الفصل الأول: الجانب النظري يحتوي الجانب العلمي للدراسة، والذي يتعلق بمكانة المراجع الخارجي في الجزائر، ويتضمن مبحثين المبحث الأول تناولنا فيه مفاهيم أساسية حول المراجعة الخارجية و صفات المراجع الخارجي و العوامل المؤثرة في جودة المراجعة ، ثم تطرقنا للدراسات السابقة لموضوع البحث في المبحث الثاني.

الفصل الثاني: يتضمن الجانب العملي والميداني للبحث تناولنا فيه دراسة ميدانية ويتضمن مبحثين، الأول تناولنا فيه الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة، أما الثاني تناولنا فيه مناقشة وتحليل نتائج الدراسة.

الفصل الأول

مكانة المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

مقدمة الفصل

إن المراجعة ميدان واسع، عرفت تطورات كبيرة ومتواصلة صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، وقد تزايد إهتمام المراجع الخارجي نتيجة كبر حجم الشركات وتعقد العمليات، كما أن المراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين، قواعد ومعايير. والمراجع شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيدا من فترة إلى أخرى لتعقد عالم الأعمال اليوم وتعقد الحسابات والمشكلات المالية منها القانونية والضريبية المطروحة على وجه الخصوص وعليه، ينبغي مراعاة المعايير أثناء قيامه بمهمته، حتى لا يكون مقصرا وما ينجر على ذلك من عواقب.

المبحث الأول:مراجعة و المراجع الخارجي

اصبحت المراجعة مقبولة لدى الجميع كمهنة مؤهلة للحكم على القوائم المالية التي تصدرها المنشآت المختلفة و مع مرور الوقت اصبحت المراجعة إلزامية على شركات الاموال.

المطلب الأول:المراجعة الخارجية

الفرع الأول:تعريف المراجعة في ظل القانون 01/10

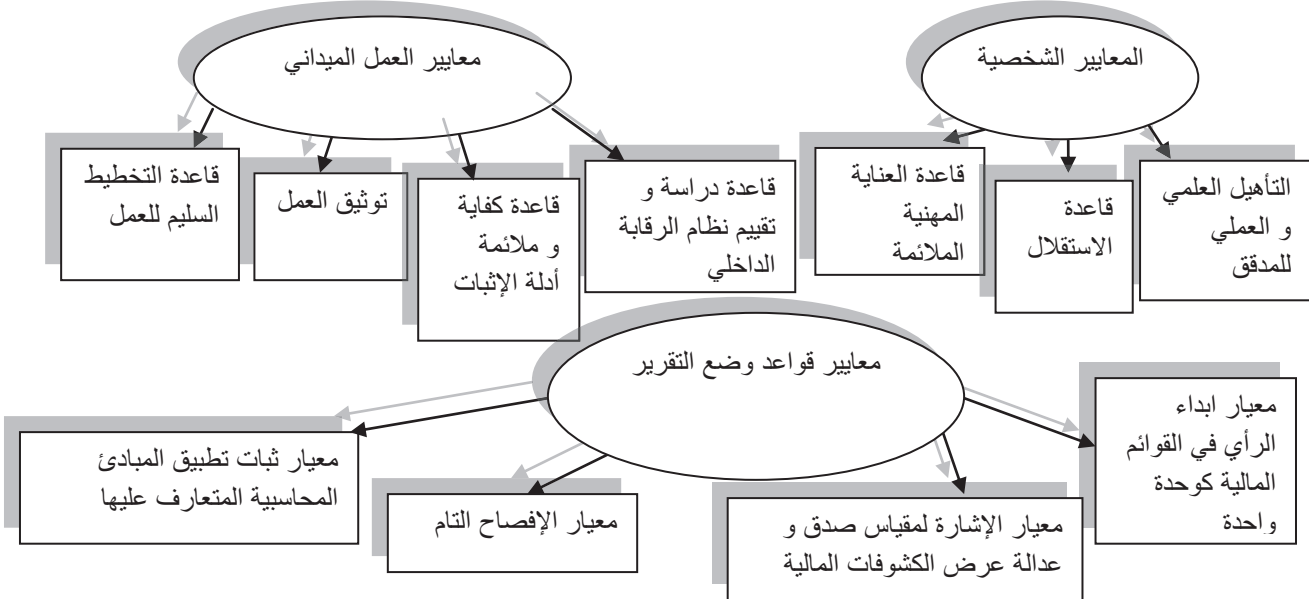
المراجعة هي عملية منظمة و منهجية لجمع و تقييم الادلة و القرائن التي تتعلق بنتائج الانشطة و الاحداث الاقتصادية للمنشأة خلال فترة مالية محددة لتحديد بشكل موضوعي مدى التوافق و التطابق بين المعلومات المعروضة بالقوائم المالية و الواقع الفعلي في ضوء المعايير المقررة (مثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها) و تبليغ الاطراف المعنية بنتائج المراجعة.

ويمكن تقسيم المراجعة من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة الى مراجعة داخلية و مراجعة خارجية¹ :

1-المراجعة الداخلية:هذه المراجعة تقوم بما مصلحة توجد بداخل المؤسسة، و لها حرية الحكم و الاستقلالية في التصرف، فالمراجعة الداخلية تخول لها مهام التقييم و المراقبة و التطابق و التحقق، كما ان عمل المراجعة الداخلية دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.

ب-المراجعة الخارجية: و هي المراجعة التي تتم من طرف مراجع خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة ، بحيث يكون مستقلا عن إدارتها ، و تتمثل مهامه في إبداء الرأي عن مدى صحة و سلامة القوائم المالية و المعلومات المحاسبية الموجودة بداخل المؤسسة

-وتحكم تنظيم المراجعة الخارجية مجموعة من المعايير نذكرها في الشكل رقم (1-1) الاتي² :



¹ شعباي لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، سنة 2003، ص 32.

² محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2003، ص 25.

-المراجعة في القانون 01/10 :

القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الملاحظ أن هذا القانون جاء نتيجة الإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر مما يؤدي على تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع وإعادة الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية التي كانت فقدتها منذ صدور القانون رقم 91-08 و أهم ماجاء به القانون 10-01 مايلى:

-إنشاء لدى المجلس خمس لجان متخصصة³:

-لجنة معايرة الممارسات المحاسبية والاجتهادات المهنية؛

-لجنة الاعتماد؛

-لجنة التكوين؛

-لجنة التأديب والتحكيم؛

-لجنة مراقبة النوعية.

وكذلك تحديد شروط ممارسة المهنة بالنسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وضرورة التسجيل في جدول المصنف أو الغرفة أو المنظمة التي ينتمي إليها.⁴

-التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد تعليم متخصص تابع لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني

-الفصل بين المهام الثلاث بإنشاء ثلاث منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي⁵:

-المصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛

-الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

-المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 05، العدد 42، 11 جوان 2010.

⁴ مرجع سبق ذكره، المادة 08.

⁵ مرجع سبق ذكره، المادة 14.

الفرع الثاني: صفات المراجع الخارجي

لقد اهتمت المنظمات المهنية بالجوانب الشخصية للمراجع ولا سيما في الأيام الأخيرة، وأصدرت العديد من المواثيق التي تتضمن الأخلاق الواجب توافرها في المراجع، فعلى سبيل المثال ورد في المعيار الثالث من معايير المراجعة الدولية في فقرته الخامسة: "يجب أن يكون مراجع الحسابات مستقيماً وأميناً ومخلصاً في عمله المهني، وعليه أن يتوخى العدالة... وأن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها...". وسوف نتناول هذه الصفات بشيء من التفصيل في الصفحات التالية:

اولاً: الصفات الشخصية للمراجع في ضوء مواثيق المراجعة العالمية:

ومن أهم ما ورد بشأن الصفات الشخصية لمراقب الحسابات في المواثيق المهنية، الأمريكية والبريطانية والدولية، ما يلي⁶:

- 1-الأمانة : ويقصد بها أن يكون أميناً على أسرار المنشأة التي يراجع حساباتها، وأن يؤدي عمله بأمانة وعفة وعزة وأن لا يتستر على غش أو تدليس أو تضليل.
- 2-الحيادة التامة والاستقلال: ويقصد بها أن يقوم بعمله ويؤدي رأيه مستقلاً متجرداً من أي ضغوط أو الانحياز إلى طرف على حساب طرف آخر ، وأن لا يتأثر بالعواطف والمصالح الشخصية أو بأهواء النفس، وأن يعتمد في عمله بقدر الإمكان على أدلة أو قرائن الإثبات التي يركن إليها.
- 3-الكفاءة الفنية: ويقصد بذلك أن يتمتع بمستوى عال من الخبرات الفنية التي تساعده على أداء عمله وكذلك الإشراف على متبوعيه بجودة عالية وهناك مواصفات فنية للمراجع وضعتها المنظمات المهنية للمراجعة، تختلف من دولة إلى دولة.
- 4-الكرامة: ويقصد بذلك أن يكون عزيزاً نزيهاً يحافظ على كرامته وكرامة المهنة التي ينتمى إليها، وأن لا يقوم بعمل أو يضع نفسه في موقف يسيء إلى نفسه أو إلى المهنة.
- 5-السرية: ويقصد بها، أن يكون المراجع حافظاً للأسرار وأميناً عليها حيث أن طبيعة عمله تمكنه من الإطلاع على أسرار المنشأة التي يقوم بمراجعتها.

⁶ د/حسين حسين شحاته، كتاب اصول المراجعة و الرقابة مع اطلالة اسلامية، ص 45

ثانياً: الصفات الجوهرية والمؤهلات الفنية التي يجب أن يتحلى بها المراجع⁷

1. أن يكون على علم تام بالأصول العلمية والتطبيقات العملية لعلم المراجعة وإمساك السجلات، وأن يكون حريصاً على تتبع الاتجاهات الحديثة في حقل اختصاصه، وأن يتفهم طبيعة وأساس كل حدث مالي سجل في دفاتر الشركة، ويجب على المراجع أن يتعمق بالمعالجات المحاسبية والأساس الذي اتبعته الشركة، وألا أصبحت عملية المراجعة التي يقوم بها عملية آلية وسطحية لا يتمكن من خلالها بلوغ أهداف المراجعة.
2. أن يكون مستوعباً لأصول علم المراجعة ومبادئه العلمية ومشاكله العملية ومطلعاً على الأساليب والاتجاهات الحديثة في المراجعة.
3. أن يكون ملماً بالإضافة إلى إلمامه بعلم المراجعة بأحكام القوانين والتشريعات التي لها علاقة بعمله كالقانون التجاري، قانون الشركات، التشريع الضريبي.
4. أن يكون ملماً بمحاسبة التكاليف وقادر على الاستفادة من أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية في أعمال المراجعة، وملماً بالموازنات التخطيطية، وأن يكون لديه إلمام معقول في مبادئ إدارة الأعمال وأسس وضع أنظمة الرقابة الداخلية للوحدة.
5. أن يكون متمكناً من لغته قادراً على التحدث بشكل جيد والكتابة بوضوح وبأسلوب جيد وفي عبارات سلسلة لا غموض فيها ولا التواء.
6. أن يكون متمسكاً بآداب وسلوك المهنة ولا يتسامح في مخالفتها تحت أي ضغط وأن يكون صبوراً.
7. أن يكون قوي الشخصية وأن يتمتع بضبط النفس وسعة المهارة واللباقة والدقة في الحكم وعزة النفس والذكاء وحضور البديهة وحسن معاملة الأفراد في الشركة من موظفين ومديرين.
8. أن يكون مشبعاً في عمله بالروح العملية سواء من حيث التفكير أو طلب البيانات أو الحصول على المعلومات و الاستفسارات أو توجيه الأسئلة.
9. إن حسن قيام المراجع بمهمته وبلوغ أهداف المراجعة يبرهن على إلمامه بما يلزم من معلومات فنية عن الشركة التي يعمل بها.
10. لا يصح أن يدعي المراجع علماً بكل شيء فلا يقوم بالاستفسار عن مسألة يصعب عليه فهمها من المسؤولين أو موظفي الشركة مهما صغر شأنهم، إذ المفروض أنه شخص له تأهيل علمي وعملي خاص ولا يستطيع أن يحيط بكل شيء علماً. ويجب أن يكون لديه إدراك أن استفساراته وإيضاحاته لازمة لأداء مهمته وتدوينها لا تمام أعمال المراجعة على الوجه الأكمل.
11. أن يكون أميناً على أسرار الشركة التي يقوم بعمل حساباتها فيجب أن يكون أميناً تجاهها، وعليه فلا يجوز له أن يفشي بأي سر من أسرار الشركة للغير الذي قد يستغل هذه المعلومات وبذلك يلحق ضرراً بمصلحة الشركة.
12. أن يكون واسع الإطلاع وأن يتتبع التطورات والاتجاهات الحديثة في العلوم التي تخصص فيها، وأن يتتبع التعديلات التي تطرأ على التشريعات والقوانين المتصلة بعمله المحاسبي.

⁷ انس عليان الشريف، معايير جودة مهنة المراجعة في ظل مخاطر الاعمال، مذكرة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة الجنان-لبنان، سنة 2010، ص 115-116

ثالثاً: المؤهلات العلمية للمراجع⁸:

- 1- أن يكون حاصلاً على مؤهل علمي مناسب للمحاسبة و المراجعة.
- 2- أن يكون قد عمل محاسباً تحت التمرين تحت إشراف شخص مجاز بممارسة المهنة مدة لا تقل عن سنتين من تاريخ حصوله على التأهيل العلمي والعملي.
- 3- أن يؤدي اليمين أمام قاضي محلي.

المطلب الثاني : جودة المراجعة

وتعتبر جودة المراجعة هي أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية وفقاً لمعايير المراجعة، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية

الفرع 1: محددات جودة المراجعة⁹

أشارت العديد من الدراسات إلى مجموعة من الاعتبارات و المقومات التي يعكس توافرها جودة المراجعة و هذه المقومات و الاعتبارات هي :

- 1- حجم منشآت المراجعة
- 2- عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة
- 3- صدق تقارير منشأة المراجعة
- 4- مدة استمرار منشأة المراجعة في مراجعة المنشأة محل المراجعة
- 5- هيكل عملية المراجعة
- 6- خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة
- 7- التقدم التقني في أداء المهنة
- 8- المنافسة بين منشأة المراجعة
- 9- عدد الساعات التي تم إنجاز المراجعة خلالها
- 10- نسبة الاتعاب من المنشأة محل المراجعة إلى إجمالي أتعاب منشأة المراجعة

⁸ مرجع سبق ذكره، انس عليان الشريف، ص 117

⁹ احمد محمد نور، حسين احمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، سنة 2007، ص 11

الفرع 2: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة، وذلك نظرًا لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها، وقياسها كما هو في حالة المنتجات الصناعية.

أولاً: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجعة¹⁰:

1- حجم مكتب المراجعة:

يعتبر حجم مكتب المراجعة أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة، فهناك مكاتب المراجعة الصغيرة، ومكاتب المراجعة المتوسطة، ومكاتب المراجعة الكبيرة.

وهناك العديد من المعايير المستخدمة في التمييز بين مكاتب المراجعة منها على سبيل المثال: عدد الشركاء أو عدد العاملين بالمكتب، وعدد العملاء، وسمعة مكتب المراجعة. وبالرغم من أهمية استخدام المعايير السابقة للتمييز بين مكاتب المراجعة الصغيرة والكبيرة فإن لكل نوع من هذه المكاتب صفات أساسية يتميز بها كما هو واضح في الجدول التالي:

جدول رقم (1-1): صفات مكاتب المراجعة

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

جدول بحسب ما ورد بدراسة عبد الهادي (2000، ص 34-35)

¹⁰ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، مذكرة لنيل درجة الماجستير، 2008، ص 09

وعلى الرغم من وجود دراسات كثيرة تؤيد وجود علاقة طردية بين كبر حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة إلا أن هناك من يرى أن جودة المراجعة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط وإنما ترتبط أيضا بالمكاتب الصغيرة، على افتراض أنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب المراجعة الصغيرة عديمة الجودة، كما أن قلة عدد عملاء المكاتب الصغيرة قد يكون راجعاً إلى تمسك تلك المكاتب بمعياري الاستقلال، وحرصها وعنايتها عند قبول عملاء جدد .

2- سمعة مكتب المراجعة:

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

3- القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة:

يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المراجعين اكتشاف والتقرير عن أية مخالفات وأخطاء جوهرية تحتوى عليها القوائم المالية، حيث أن عدم اكتشاف المراجعين لها يعتبر -في نظر المستخدمين فشلاً للمراجعة وهو ما يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين، خصوصاً عندما يتكبد المستخدمون خسائر مالية بسبب الاعتماد على القوائم المالية التي تحتوى على الأخطاء والمخالفات غير المكتشفة.

4- المنافسة بين مكاتب المراجعة:

تعتبر المنافسة من أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، ولكن نوعية أثرها غير واضحة، ويتفق الباحث مع وجهة النظر التي تشير إلى أن المنافسة ذات أثر إيجابي على جودة المراجعة لأن وجود معايير مهنية واضحة مع وجود رقابة على الالتزام بها سيجعل الجودة هي المعيار الأساسي عند الطلب على المراجعة.

5- تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع معين :

ويقصد بالتخصص في مهنة المراجعة أن يتخصص المراجع في مراجعة قطاع من النشاط الاقتصادي مثل التخصص في مراجعة البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها. والذي يمكن أن يقاس من خلال نسبة عملاء مكتب المراجعة في نشاط معين إلى إجمالي عملائه، أو بحصة مكتب المراجعة من إجمالي عملاء نشاط معين.

وتعود أهمية تخصص مكاتب المراجعة في مراجعة نشاط معين إلى العديد من المنافع التي يمكن أن تحققها مكاتب المراجعة من ذلك والتي منها:

• تخفيض تكاليف المراجعة: وذلك من خلال تطوير معرفة وخبرة المراجعين بصناعة معينة مما يجعلهم بارعين في معالجة المشكلات التي تواجههم، وتوزيع تكاليف التدريب الخاصة بالصناعة على مجموعة كبيرة من العملاء، مما يساعد من الاستفادة من وفورات الحجم.

• أن اختيار العميل لمراجع متخصص يعود بالفائدة على كل من العميل والمراجع: فبالنسبة للعميل يقلل من الوقت اللازم لقضائه مع المراجع لتعريفه بطبيعة النشاط بالإضافة إلى الأثر الإيجابي على القوائم المالية، وبالنسبة للمراجع يحقق رضا العميل، ويحسن من جودة المراجعة.

6- الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها:

تعرف معايير المراجعة بأنها عبارة عن الأنماط التي يجب أن يتقدها المراجع أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها وبدون المعايير المهنية لا يمكن أن يتحقق الهدف الأساسي لمهنة المراجعة وهو إضفاء الثقة على القوائم المالية التي يتم مراجعتها.

وقد أكدت العديد من الدراسات المتعلقة بجودة المراجعة أن الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها يعد أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وأن هناك علاقة إيجابية بين هذا العامل و جودة المراجعة.

7- قبول العملاء و الاستمرار معهم:

يجب أن يقوم كل مكتب بتقييم كل عميل قبل قبول التعاقد معه، كما يجب إعادة تقييم العملاء القدامى، وذلك بهدف تقليل فرص الارتباط بعملاء غير أمناء إلى أقل حد ممكن، خصوصاً مع تزايد توقعات مستخدمي القوائم المالية عن مسئولية المراجع عن اكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية.

وأكدت العديد من الدراسات أن وضع سياسات وإجراءات لقبول مهمة المراجعة يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وأن هناك علاقة إيجابية بينهما. فقد توصل Carcello et al إلى أن قيام مكتب المراجعة بإجراء دراسة لإدارة منشأة العميل قبل قبولها كعميل جديد يعد أحد خصائص جودة المراجعة.

8- مدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة:

يقصد بمدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة عدد السنوات التي يقوم المكتب خلالها بمراجعة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة.

ونظراً لأهمية هذا العامل فقد نال اهتماماً كبيراً من قبل العديد من الباحثين، وتوصلت دراساتهم إلى نتائج متضاربة بخصوص اثر هذا العامل على جودة المراجعة، فمنهم من توصل أن زيادة مدة ارتباط المراجع بالعميل تحسن من جودة المراجعة، في حين توصل البعض الآخر إلى العكس من ذلك.

9- أتعاب عملية المراجعة:

يعد تحديد أتعاب المراجعة مسألة ذات أهمية كبيرة للمراجع (القائم بعملية المراجعة) وللعميل (طالب الخدمة)، وذلك لأن كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة للعميل مع قيمة الأتعاب المدفوعة للمراجع، غير أنه لا توجد طريقة علمية لتحديد الأتعاب بشكل عادل، بما يحقق للمراجع أتعابًا معقولة مقابل الخدمات التي يقدمها، ويحقق للعميل في نفس الوقت ما يطلبه من خدمات لقاء ما تحمله من أتعاب كما أن البحث عن معايير لتحديد الأتعاب يعد من أهم المشكلات التي يتعرض لها المراجع وذلك لاختلاف الظروف المحيطة بكل حالة من حالات المراجعة.

10- تخصص المراجعين على مهام المراجعة:

يتكون أي مكتب مراجعة من فئتين من المراجعين، المجموعة الأولى المراجعين المؤهلين والحاصلين على ترخيص بمزاولة المهنة، والمجموعة الثانية المراجعين تحت التمرين، ويتم تنفيذ مهام المراجعة من قبل كلا الفئتين. ونظرًا لكبر الاختلافات بين الفئتين من ناحية المعرفة والخبرة، فإنه من الصعب تخصيص المراجعين على المهام بصورة عشوائية، لأن كل مهمة تحتاج إلى مراجعين ذو مستوى معين من التأهيل والخبرة.

كما تناولت العديد من الدراسات أثر تخصيص العاملين على جودة المراجعة، وتوصلت إلى أنه يعتبر أحد العوامل المؤثرة عليها، وأن هناك علاقة إيجابية بينه وبين جودة المراجعة.

11- نمط الهيكلية المطبقة في مكاتب المراجعة:

ويقصد بمدخل المراجعة المهيكلة على أنه مدخل للمراجعة المنتظم والذي يتصف بالتسلسل المنطقي للإجراءات والقرارات وخطوات التوثيق والتي تطبق بواسطة مجموعة شاملة ومتكاملة من السياسات وأدوات المراجعة المصممة لمساعدة المراجع على إكمال المراجعة.

وقد بدأت مكاتب المراجعة في الفترة الأخيرة تتجه نحو هيكلية عملية المراجعة، وذلك بغرض تحسين صورتها عند العملاء والحكومة، والاتفاق مع القواعد التشريعية والتقنية الجديدة، وكمحاولة منها لتدنيه أثر الاختلافات الشخصية عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجع كما توصل أحد الباحثين إلى أن نمط الهيكلية يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وأن هناك مجموعة من المقاييس التي يمكن أن تعكس أثر المراجعة المهيكلة على جودة المراجعة منها: وجود أدلة إرشادية، وتوافر دليل تفصيلي للمراجعة، ووجود برامج مراجعة جاهزة، ووجود دليل لتعديلات البرامج المهيكلة.

ثانيا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بفريق عمل المراجعة¹¹:

1- استقلال المراجع:

يعتبر استقلال المراجع من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى، كما أنه حجر الزاوية لمهنة المراجعة وأساس الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية أما عن علاقة استقلال المراجعين بجودة المراجعة، فقد توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين استقلال المراجع وجودة المراجعة، وفي هذا الإطار توصلت De Angelo إلى أن استقلال المراجع يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة المراجعة حيث أن المراجع غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة.

2- خبرة فريق المراجعة:

ونظراً لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الخبرة المهنية لفريق المراجعة بجودة المراجعة، وتوصلت أغلب الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما، وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة المراجعة.

وأشار راضي إلى أن الخبرة المهنية تمكن المراجع من تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة والتقرير عنها بكفاءة، مما ينعكس إيجابياً على جودة المراجعة وتوصل إلى أن المشاركين في الدراسة (المراجعين والمعددين والمستخدمين) يعتبرون أن الخبرة المهنية لمكتب المراجعة والخبرة المهنية في صناعة العميل من الخصائص المهمة لجودة المراجعة

3- الإشراف على فريق المراجعة:

توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة عادة إلى المراجعين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا (مدراء المراجعة، والمراجعين الأول)، حيث يوكل إلى هؤلاء المراجعين مسؤولية تدريب وتوجيه ومتابعة المراجعين المساعدين خصوصا في المهام غير العادية والمعقدة.

وتناولت العديد من الدراسات علاقة الإشراف على فريق المراجعة بجودة المراجعة، ومنها دراسة Carcello et al والتي أشارت إلى أن تمتع المشرف بعضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، واجتياز المراجعين دون المستوى الإشرافي لامتحان القبول بالمعهد يعدا من خصائص عامل الالتزام بالمعايير العامة للمراجعة وأكد العديد من العملاء والمراجعين خلال ندوه عقدها المراجعون في ولاية أوهايو الأمريكية على أهمية الإشراف والمتابعة كأحد وسائل تحسين جودة المراجعة.

4- الإتصالات بين فريق المراجعة و عميل المراجعة:

تعتمد خدمة المراجعة على العلاقة الثنائية والمباشرة بين مكتب المراجعة والعملاء، والتي يجب أن تتميز بالآتي:

¹¹ مرجع سبق ذكره، عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، ص 28

أ- أن تكون علاقة هادفة، فالاتصال بين العميل ومكتب المراجعة يحدث لغرض معين.

ب- لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة، حيث توصف هذه العلاقة بأنها نوع من علاقة الغرباء، وتحدث في إطار من القيود والمحددات.

ج- أنها علاقة محدودة الأبعاد، حيث تكون هذه العلاقة محدودة وفقاً لطبيعة ومحتوى الخدمة المطلوب تقديمها.

وتوصلت العديد من الدراسات إلى أن الاتصالات الجيدة بين العميل والمراجع تعتبر أحد الخصائص التي تشير إلى تحقق جودة المراجعة. فقد توصلت دراسة Sutton and Lampe إلى أن بناء علاقات جيدة مع العملاء يعتبر أحد خصائص جودة المراجعة المرتبطة بالعمل الميداني.

ثالثاً: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة¹²:

1- حجم المنشأة محل المراجعة و قوتها المالية :

يوجد في سوق العمل العديد من المنشآت التي تزاوِل النشاط الاقتصادي، ويعتبر حجم الشركة أحد مجالات التمايز بينها، فهناك المنشآت الفردية وهي منشآت تتميز: أنها ذات حجم صغير، كما أن هناك شركات الأشخاص وهي شركات ذات حجم متوسط، بالإضافة إلى ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بـكبر حجمها وانفصال ملكيتها. ولقد حاولت العديد من الدراسات، التوصل إلى نوع العلاقة بين حجم الشركة محل المراجعة وجودة المراجعة، واستخدمت العديد من المؤشرات لقياس حجم الشركة (مثل إجمالي القيمة الدفترية للأصول، وإجمالي قيمة الإيرادات، وعدد العاملين بالشركة)، ولكن هذه الدراسات توصلت إلى نتائج متناقضة.

2- هيكل الرقابة الداخلي:

إن كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المساهمة أدى إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها، مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات، ولتحقيق الإدارة لأهدافها كان لا بد لها من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق بها . ولأهمية دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية وأثرها على عملية المراجعة، فقد تناولت العديد من الدراسات أثر ذلك على جودة المراجعة، وتوصلت إلى أن وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية يعتبر أحد العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي على جودة المراجعة.

3- تعقد مهام المراجعة:

إن تعقد مهمة المراجعة يعتبر أحد أهم المحددات الرئيسة لشكل وتفاصيل برنامج المراجعة والذي يتمثل في الإجراءات المحددة مقدماً لجمع الأدلة. ويتضح أن تعقد مهام المراجعة يعد من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة و يؤثر سلبياً على جودة المراجعة وذلك لان المهام المعقدة تحتاج إلى مراجعين خبراء وعلى مستوى عالي من التدريب والمعرفة وهؤلاء قد لا يتواجدون لدى كل مكاتب المراجعة.

¹² مرجع سبق ذكره، عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، ص 34

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

الفرع 1: الدراسات السابقة باللغة العربية

-دراسة(اشرف عبد الحلیم محمود كراجه)تخصص محاسبة،مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه،سنة2004،بعنوان:مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الاردن ،حيث هدفت الدراسة إلى قياس مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني، في الأردن، والتعرف على الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني، ومن ثم تقدم بعض الاقتراحات التي يمكن ان تساهم في تطوير تلك الوسائل ولتحقيق هذه الأهداف، قام الباحث بالاطلاع على عدة دراسات سابقة متعلقة بموضوع بحثه، وقام بعمل دراسة ميدانية بواسطة استبانته هدفت إلى معرفة مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن من وجهة نظر كل من: مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف على مهنة التدقيق في الأردن وقد توصل الباحث إلى الاستنتاجات التالية:

وجد أن مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن يتقيدون غالباً بقواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.

وجد أن جميع فئات الدراسة اتفقت على ان جميع الوسائل المذكورة في الدراسة تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

وجد ان هناك تضارباً في وجهة نظر فئات الدراسة حول مستوى أهمية الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

-لقد أجمعت فئات الدراسة على أن كلاً من معايير التدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني، تعدان من أهم الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

وجد أن هناك تضارباً بين وجهة نظر المدققين من جهة، وبين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف من جهة أخرى، بما يخص التزام المدققين بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق، حيث يرى المدققون بأنهم ملتزمون بتلك القاعدة، بينما ترى جهات الرقابة والإشراف، ومستخدمو البيانات المالية عكس ذلك

2- دراسة (يوسف محمود جربوع 2005)، بعنوان: العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات في فلسطين، حيث يهدف البحث إلى دراسة العوامل التي أدت إلى رفع قضايا أمام القضاء ضد مراجعي الحسابات القانونيين خلال العقدین الأخيرين من القرن العشرين الماضي، وتعرض مهنة المحاسبة والمراجعة على الهجوم عليها من قبل المجتمع المالي.

كما يهدف إلى التعرف على مدى التزام أو عدم التزام مراجعي الحسابات القانونيين في فلسطين بسياسات وإجراءات الجودة والتي منها: المتطلبات المهنية، والمهارات والكفاءة المهنية، وتوزيع المهام على الموظفين، والتعويض، والاستشارات، وقبول العملاء والاحتفاظ بهم، والرقابة الإشرافية.

ويهدف أيضاً التعرف على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق في فلسطين والتي منها: الخبرة العلمية والعملية للمراجع، وتأثير الفترة التي يظل فيها المراجع مراجعاً لحسابات نفس العميل، وتأثير نسبة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع من عميل واحد، وأثر المنافسة الشديدة بين المراجعين الخارجيين لاجتذاب العملاء، وضعف الاستقلال عندهم، وانخفاض جودة الأداء المهني في عملية المراجعة.

3- دراسة (سلوى غالب سعيد علي المريش) درجة ماجستير، قسم المحاسبة سنة 2007، بعنوان: دراسة تحليلية لدور التأهل العلمي و العملي للمحاسبين القانونيين على تطوير أداء مهنة المحاسبة و المراجعة في الجمهورية اليمنية، يهدف هذا البحث الى تحليل دور التأهيل العلمي والعملي للمحاسب القانوني مع الاهتمام بالجانب الاخلاقي في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك على النحو الذي يرقى بمستوى فاعلية وكفاءة الاداء. وفي الجانب العملي، يهدف البحث الى اكتشاف المشاكل التي تحول دون تطور المهنة، وكذلك العوامل المختلفة التي تساهم في تحقيق تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية. ويتطلب ذلك استقصاء آراء الاكاديميين والممارسين للتعرف على الجوانب المختلفة المرتبطة بمشاكل المهنة وسبل التطوير الملائمة وتعتبر الجامعات هي المسئول الأول عن التعليم في مجال المحاسبة والمراجعة، ولذا يتوجب عليها أن تعد خططها وبرامجها على النحو الذي يزود الطالب بالمعارف والمعلومات الأساسية وبما يتساير مع ما يستجد من تطور على فروع المعرفة المختلفة مع مراعاة إحتياجات المجتمع، وحيث أن الحصول على شهادة جامعية فقط لا يكفي لممارسة المهنة، وانما يجب أن يكتسب الممارس الخبرة اللازمة قبل قيامه بالممارسة العملية. ولذلك تشترط الجهات المسئولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ضرورة حصول طالبى مزاولة المهنة على تدريب مهني لمدة زمنية معينة لضمان اكتساب الخبرة التي تمكنهم من ممارسة المهنة على الوجه الملائم، وذلك قبل حصوله على الترخيص بمزاولة المهنة.

كما بينت الدراسة ان عملية تعليم و تدريب المحاسبين القانونيين تتوقف على مدى استعدادهم و رغبتهم في ان يصبحوا محاسبين قانونيين ذوي كفاءة وخبرة، و ان احد المحاور الهامة لضمان اداء المحاسبين و المدققين للدور الملقى على عاتقهم على الوجه السليم هو إلمامهم و تمسكهم بأخلاقيات المهنة، التي تضمن بقاء المهنة و ازدهارها.

4- دراسة (حكيمه مناعي) تخصص محاسبة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،سنة 2008، بعنوان: تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، فإن هذه الدراسة تهدف الى:

- الوقوف على واقع المراجعة الخارجية في الجزائر، و بصفة خاصة، واقع مخرجاتها من خلال الوقوف على جملة القوانين المؤسسة لها.
- الوقوف على واقع الممارسات المحاسبية في الجزائر، بصفة خاصة، و واقع مخرجاتها ومدى اهمية مواكبتها للتحويلات الإقتصادية الجديدة و بصفة خاصة أهمية تكييفها مع الممارسات المحاسبية الدولية.
- الوقوف على الإجراءات و التحضيرات الكفيلة بالمرور نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.

- محاولة تصور الأبعاد المستقبلية لتطوير مخرجات المراجعة (التقارير) الكفيلة بمسايرة التغيرات المحاسبية بما يسمح بالإستجابة للإحتياجات المتزايدة للأطراف المستفيدة منها.

5- دراسة(عبد السلام سليمان قاسم الأهدل)قسم محاسبة و المراجعة،مذكرة لنيل شهادة الماجستير،سنة

2008،بعنوان:العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، إستهدف البحث التعرف على مفاهيم جودة المراجعة و العوامل المؤثرة عليها،و نوعية أثر تلك العوامل .بالإضافة الى التعرف على وسائل تحسين جودة المراجعة،و ذلك من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في البيئة اليمنية.

6- دراسة(أنس عليان الشريف)أطروحة أعدت لاستكمال متطلبات نيل درجة الدكتوراه،سنة 2010،بعنوان:معايير جودة مهنة المراجعة في ظل مخاطر الأعمال،وتسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- التعرف على أثر مخاطر الأعمال على جودة مهنة المراجعة، والتي تم تحقيقها في ظل أعمال المراجع من وجهة نظر العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة.

2- تحاول هذه الدراسة إيجاد آليات وأساليب عمل تساعد على خلق بيئة ومناخ عمل مناسبين، إضافة للارتقاء بمستوى الأداء لحسن سير أعمال المراجع.

3- التعرف على آراء الباحثين من العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة وذلك لتحديد الجوانب الإيجابية المساعدة على تحسين جودة مهنة المراجعة، كذلك الوقوف إلى السلبيات التي تحد من كفاءة مهنة المراجعة.

4- التعرف على مدى التطابق بين واقع مخاطر أعمال المراجع من وجهة نظر العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة مع الإطار النظري في مجال المراجعة.

5- صياغة الجوانب الفكرية لمخاطر أعمال المراجع، والاستفادة منها في تطوير مفهوم جودة مهنة المراجعة ومحاولة وضع مجموعة من المعايير لتحقيق هذه الجودة.

6- التعرف على إيجابيات ومزايا أعمال المراجع وتشخيص نواحي القوة والضعف، بهدف استنباط سبل العلاج واقتراح الحلول والمتطلبات اللازمة لمعالجة جوانب القصور والضعف، وتقوية وتعزيز جوانب القوة وصولاً إلى تحسين وتطوير جودة مهنة المراجعة، وذلك بغرض إعادة الثقة فيها.

7- دراسة(عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري)قسم المحاسبة،مذكرة لنيل شهادة الماجستير،سنة

2012،بعنوان:قواعد سلوك و اداب مهنة التدقيق و اثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية

الكويتية،تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الاهداف التالية:

- توضيح الاطار العام لأخلاقيات مهنة التدقيق و التعرف على جوانبها بهدف تحديد ما تتضمنه من جوانب أخلاقية .

- التعرف على آراء الباحثين من المديرين الماليين و المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في

سوق الكويت للأوراق المالية،و ذلك لتحديد الجوانب الإيجابية المساعدة على تحسين جودة عملية التدقيق،كذلك الوقوف

على السلبيات تحد من فاعلية عملية التدقيق.

9- دراسة (خيرة بن عباس) مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية، سنة 2012، بعنوان: دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية و ملائمة ادلة الإثبات ، جامعة محمد خيضر-بسكرة ، وتنبع أهمية الدراسة من أهمية الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي والمتمثل في تحديد كفاية و ملائمة أدلة الإثبات من أجل إبداء الرأي على عدالة القوائم المالية فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الإقتصادية . حيث تهدف هذه أهداف الدراسة الى:

- التعرف على أهم الجوانب النظرية التي تحيط بشخص المراجع الخارجي .
- التعرف على مفهوم أدلة إثبات في المراجعة، وكذلك أنواعها .
- معرفة إجراءات التي من خلالها يتمكن المراجع الخارجي من جمع أدلة الإثبات .
- إدراك العلاقة بين المراجع الخارجي وتحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات.

10- دراسة (نسرين محمد منصور) مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، سنة 2013، بعنوان: مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الإستقلالية بفلسطين، تكمن أهمية الدراسة في البحث فيما إذا كانت استمرارية المراجع في العمل لصالح نفس الشركة سيؤثر على استقلاليتها أم لا . وجاءت هذه الدراسة لتوضح الجوانب الايجابية والسلبية لتغيير مراجع الحسابات الخارجي وتبيان الأثر المباشر على الاستقلالية والتي يتبعها مجموعة من النتائج الهامة لصالح العميل والمراجع على حد سواء خاصة فيما يتعلق بالثقة والمصدقية . وتبرز أهمية هذه الدراسة أيضا في كونها سوف تستطلع آراء مراجعي الحسابات العاملين في شركات التدقيق في قطاع غزة تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

1. دراسة وتحليل دور لجنة التدقيق في دعم تغيير مراجع الحسابات الخارجي وأثره على الاستقلالية.
2. دراسة وتحليل تداعيات وجود فترة التهدئة (Cooling of period) في تغيير مراجع الحسابات الخارجي وأثره على الاستقلالية.
3. دراسة وتحليل وجود المصالح المالية المرتبطة بضرورة تغيير مراجع الحسابات الخارجي لما وأثر ذلك على الاستقلالية
4. دراسة وتحليل الآثار المترتبة من عملية دفع الأتعاب في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية.
5. دراسة وتحليل أثر ممارسة بعض الخدمات المحظورة وفقا لقانون Sarbanes Oxley وأحكام هيئة سوق رأس المال (SEC) في تغيير مراجع الحسابات الخارجي وأثره على الاستقلالية .
6. دراسة أثر التفاضل بين منشأة المحاسبة والعميل في تغيير مراجع الحسابات الخارجي وأثره على الاستقلالية.
7. دراسة أثر آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى للمتغيرات الشخصية التالية (المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق)

الفرع 2 :الدراسات السابقة باللغة الاجنبية

1- دراسة (2005،myungsoo) مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه بعنوان:

- Do non – audit services influence audit quality ?

حيث توصل الباحث في بحثه الى عدم وجود تأثير إيجابي للخدمات الأخرى على جودة المراجعة بل على العكس هناك تأثير سلبي.

2- دراسة (2007،Davis)

Experience and The Organization of Auditor's Knowledge

تناولت هذه الدراسة الخبرة وأثرها على تنظيم معرفة المراجعين، عن طريق عاملين هما دورة العمليات وهدف المراجعة. وقد اختبرت هذه الدراسة تطور ترتيب المعرفة كنتيجة للخبرة، عن طريق تجربة شارك بها مراجعون بمستويات خبرة متفاوتة توازي أو تشابه مستويات الموظفين في الشركات المحاسبية الكبرى، وقد أعطي كل مراجع 20 بطاقة كل منها تحتوي على أحد الأخطاء المحاسبية التي تم تلخيصها من دراسات سابقة، وطلب منهم تصنيف الأخطاء بطريقة تكون ذات دلالة ومعنى بالنسبة لهم ، مع إعطاء عنوان يصف كل مجموعة من المجموعات، وتتضمن هذه الأخطاء العشرون أربعة دورات محاسبية مختلفة، وخمسة أهداف مراجعة مختلفة. وبينت نتائج الدراسة ما يلي:

1. انه عند استخدام الإجراءات التحليلية المبدئية فإن تنظيم معرفة المراجعين المختلفين في مستويات الخبرة، عن الأخطاء في القوائم المالية، سيكون مختلف.
2. انه عند استخدام الإجراءات التحليلية المبدئية فإن المراجعين بمستويات خبرة مختلفة سينظمون معرفتهم عن الأخطاء في القوائم المالية بشكل مختلف.
3. أن المراجعون من شركات مراجعة مختلفة يكون لديهم تنظيم معرفة مختلف.

3- دراسة (2007، Hatfield, Jackson and Vandervelde) بعنوان:

The effects of auditor rotation and client pressure on proposed audit adjustments

قيمت هذه الدراسة (الزامية دوران المراجع) و التي أكدت نتائجها ان تحسين نوعية و جودة ارباح سوف لن تكون محتملة لمراجع الحسابات مستقبلا ان فرص الزامية دوران المراجع قد تكون لها اثر سلبي على نوعية الأرباح، كذلك أكدت الدراسة انه اذا كان يعتقد ان نوعية المراجعة و القرارات الإدارية المفيدة يجب ان تبلغ عن الأداء المالي و النتائج تشير الى ان هذا التناوب الإلزامي قد يؤدي الى انخفاض جودة المراجعة و توصلت الدراسة الى ان ضغط العميل يقلل من تعديل المراجعة المقترحة و ان لدوران المراجع اثر ليس له مغزى على ضغط العميل في تعديل المراجعة المقترحة

المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

بعد الاطلاع على أهمية الدراسات السابقة ونتائجها نجد أن اغلب الدراسات تكمن أهميتها في دراسة صفات المراجع الخارجي مستقلة عن بعضها او يكون التركيز على العوامل التي تؤثر على فعالية المراجعة و هذا ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في ان هذه الاخيرة تشمل جميع الصفات التي يجب ان يتحلى بها المراجع الخارجي و علاقتها بفعالية المراجعة .

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بالإطار النظري لمكانة المراجع الخارجي في الجزائر والدراسات السابقة، تطرقنا فيه لمفهوم المراجع الخارجي في ظل القانون 01/10 و صفات المراجع الخارجي ، كما تناولنا محددات و العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة وكذلك عرض اهم الدراسات السابقة والتي تناولت زاوية او عدة زوايا من موضوعنا ومقارنتها بدراستنا.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى معرفة صفات المراجع الخارجي و العوامل المؤثرة في جودة المراجعة ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي, قمنا بدراسة ميدانية باعتماد على الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر عينية الدراسة مع الجانب النظري ومن أجل توضيح مدى تأثير صفات المراجع الخارجي على فعالية المراجعة. و للإلمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا تقسيم هذا الفصل الى مبحثين كما يلي:

- المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة ؛

- المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

المبحث الأول: الطريقة و الإجراءات المتبعة

انطلاقاً من طبيعة الدراسة الميدانية و التي تهدف إلى دراسة علاقة صفات المراجع الخارجي و جودة المراجعة و هذا من وجهة نظر عينة الدراسة حيث يشمل هذا المبحث على الطريقة و الأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة

سنتناول في هذا المطلب عرض للطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع و عينة الدراسة، و أهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع هذه البيانات.

أولاً: مجتمع و عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المحاسبين المعتمدين و خبراء المحاسبة و محافظي الحسابات

ثانياً : أداة الدراسة

1_ إعداد استمارة الاستبيان

و بغية الحصول على البيانات و المعلومات من أفراد مجتمع الدراسة تطلب الأمر تصميم استبيان خصيصاً لهذا الغرض و ذلك بناء على فرضيات الدراسة و متغيراتها التابعة (جودة المراجعة و العوامل التي تؤثر فيها) و المستقلة (صفات المراجع الخارجي)، و يتكون هذا الاستبيان من جزأين على النحو التالي:

- الجزء الأول: الخصائص الشخصية و الوظيفية لأفراد العينة و تشمل (العمر، الفئة الوظيفية، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية).
- الجزء الثاني: يتضمن 19 فقرة مقسمة على النحو التالي:

. صفات المراجع الخارجي (متغير مستقل): يتضمن 14 فقرة تقيس صفات المراجع الخارجي وذلك على النحو التالي:

- الاستقلالية و الكفاءة و تتضمن 6 فقرات،الحفاظ على أسرار العميل في 4 فقرات،التزام المراجع بالحفاظ على كرامة المهنة و تحتوي على 4 فقرات
- جودة المراجعة (متغير تابع): و يتضمن 5 فقرات.

حيث تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي (LiKert Scale) الذي يحتمل خمسة

إجابات، و هذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، وبالتالي يسهل علينا ترميز و تنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول :

الجدول رقم (2-1) : مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: اوما سكران، طرق البحث في الإدارة: مدخل لبناء المهارات البحثية، تعريب اسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص 284.

2_ تحكيم الاستبيان:

قبل نشر الاستبيان خضع لعملية تحكيم من قبل أساتذة وباحثين جامعيين مختصين في إعداد و الاستبيان، و هذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب، و خاصة من حيث¹³:

• دقة صياغة الأسئلة و صحة الإجابات؛

• توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية؛

• من أجل الوقوف على مشكلة التصميم و المنهجية.

و في الأخير و بناء على الملاحظات و التوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين، تمت صياغة الاستبيان بشكل نهائي.

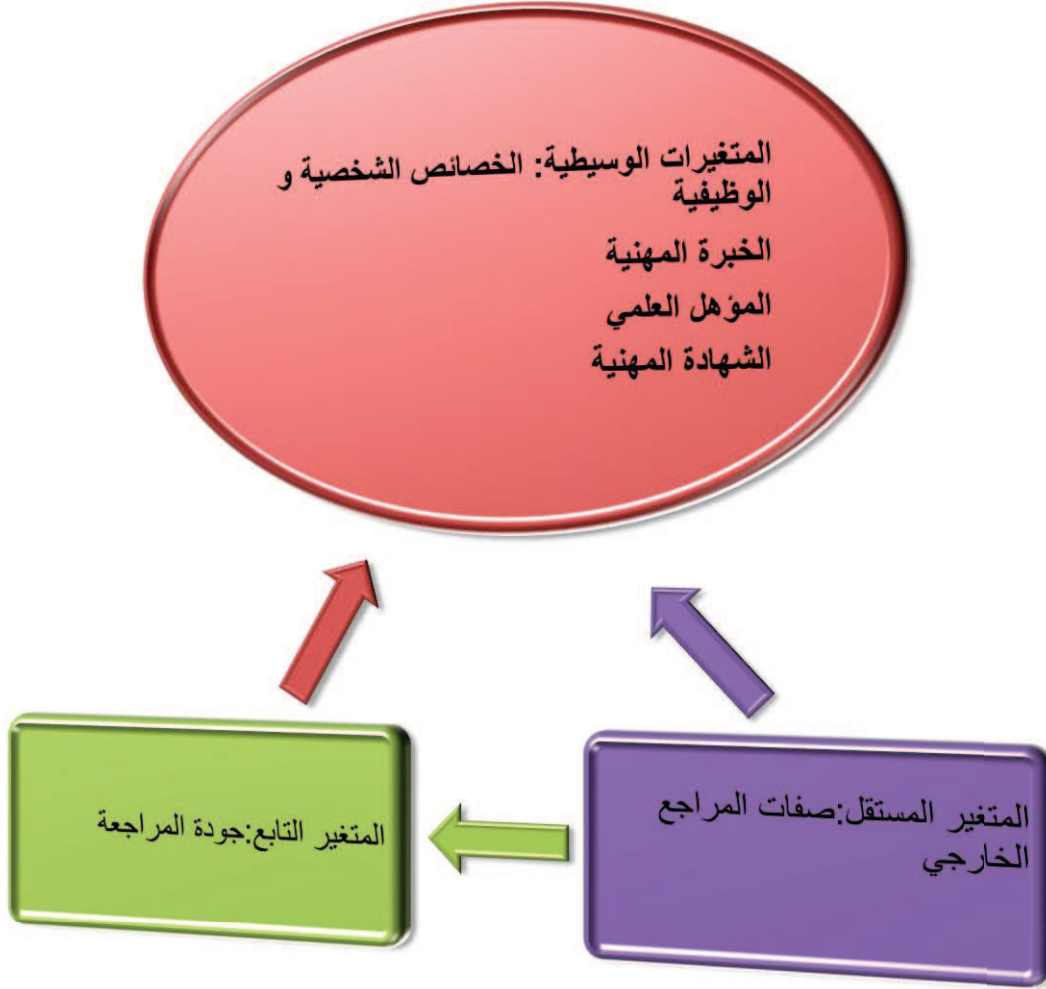
3_ توزيع الاستبيان:

كما أنه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع

حوالي 70 استمارة على أفراد العينة، و بعد جمع الاستبيانات الموزعة قمنا بعملية فرزها و تبويبها فتحصلنا على 53 استمارة صالحة

¹³ - أساتذة وباحثين ومهنيين مختصين: " محافظ الحسابات. بن داود عبد الرزاق، د/غوالي محمد البشير ، أ/مناصرة رشيد، و أساتذة من جامعة ورقلة.

1 - نموذج الدراسة: الشكل رقم (2-1)



المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة

نحاول من خلال هذا المطلب بيان الأدوات الإحصائية و البرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة من الاستبيان:

أولاً: الأساليب المستعملة:

- برنامج الجداول الإلكترونية (EXCEL) لعرض و تحليل البيانات.
- تم تحليل البيانات و معالجتها بواسطة البرامج (SPSS) Statistical Package For Social Sciences و اعتمدت عملية التحليل على الاعتمادية للتأكد من مدى ثبات أداة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ (α)؛
- مقاييس الإحصاء الوصفي (المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية) لبيان خصائص العينة .
- تحليل الانحدار البسيط و معامل ارتباط سبيرمان لقياس العلاقة بين المتغير المستقل و التابع و اختبار (TEST-F) و (T) التي استخدمت في اختبار الفرضيات.
- تحليل التباين الأحادي ONE WOY ANOVA

ثانياً : اختبار ثبات الاستبيان بطريقة " ألفا كرونباخ" (Cronbach's Alpha)

من أجل اختبار مصداقية و ثبات الاستبيان و للتأكد من مصداقية المستجوبين في الإجابة على أسئلة الاستبيان و لكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لتحقيق الغرض المطلوب، حيث أن معامل ألفا كرونباخ يأخذ قيمة بين الصفر و الواحد (0,1) فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، و على العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمت المعامل تساوي الواحد الصحيح، أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة¹⁴.

نتائج اختبارات الثبات : عند تطبيق اختبار المصدقية و الثبات ألفا كرونباخ وجدنا أن قيمته بلغت (0.84) و هي قيمة مقبولة و معبرة عن صدق الأداة.

¹⁴ - وليد عبد الرحمن، خالد الفراء تحليل بيانات الاستبيان باستخدام برنامج الإحصائي SPSS، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، المنع على الموقع:

المبحث الثاني: تحليل و مناقشة نتائج الدراسة

يشتمل هذا المبحث على مطلبين، المطلب الأول يتعلق بعرض نتائج الدراسة و مناقشتها، وفي المطلب الثاني سنحاول تحليل و تفسير نتائج الدراسة و اختبار الفرضيات و مناقشتها.

المطلب الأول: عرض و تحليل نتائج الدراسة الميدانية

سنحاول في هذا المطلب أن نقوم بعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية و القياسية و البرامج المستعملة في معالجة البيانات، التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

أولاً: عرض النتائج المتعلقة بالمتغيرات الديمغرافية

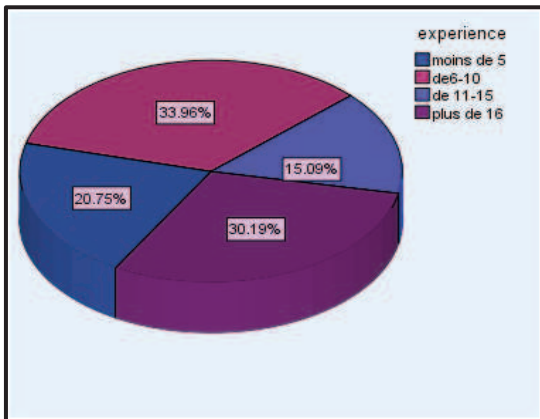
لقد تمت دراسة خصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: الخبرة بالسنوات، المؤهل العلمي، الشهادة المهنية

1- توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية:

يبين الجدول رقم (2_2) التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب خبرتهم المهنية وهذا على النحو التالي:

الجدول رقم (2_2): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

الشكل رقم (2-2): تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



الخبرة بالسنوات	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنوات	11	20.8%
6-10 سنوات	18	34%
11-15 سنة	8	15.1%
اكثر من 16 سنة	16	30.2%
المجموع	53	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيان

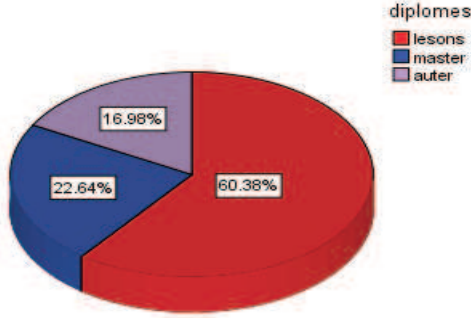
يوضح الجدول اعلاه توزيع التكرارات و النسب المئوية حسب متغير الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة، و يوضح ان مانسبته 34% من أفراد العينة يمتلكون خبرة تتراوح ما بين 6 الى 10 سنوات في حين ان 30.2% من افراد العينة تفوق خبرتهم 16 سنة، وان 20.8% يمتلكون خبرة تقل عن 5 سنوات، اما بالنسبة ل 15.1% المتبقية فخيرتهم ما بين 11 سنة و 15 سنة.

2-توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي:

يبين الجدول رقم (2_3) التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب اختلاف مستواهم العلمي وهذا على النحو التالي:

الجدول رقم (2_3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

الشكل رقم (2-3): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
60.4%	32	ليسانس
22.6%	12	ماستر
17%	9	شهادات مهنية أخرى
100%	53	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيان

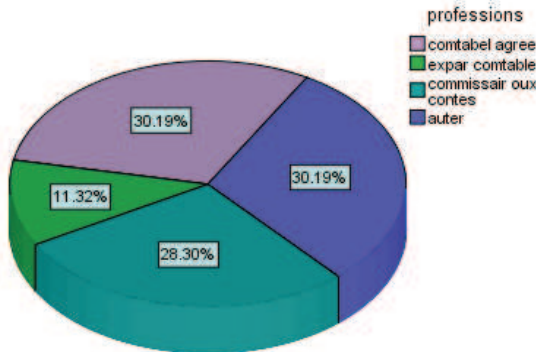
من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع التكرارات و النسب المئوية حسب متغير المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة ، حيث يتضح لنا ان غالبية افراد العينة يحملون مؤهل علمي ليسانس بنسبة 60.4%، و ثم تليه شهادة الماستر بنسبة 22.6%، و الباقي فيخص شهادات أخرى بنسبة 17%

3-توزيع العينة حسب متغير الشهادة المهنية:

يبين الجدول رقم (2_4) التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب الشهادة المهنية وهذا على النحو التالي:

الجدول رقم (2_4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية

الشكل رقم (2-4): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية



النسبة	التكرار	الخبرة المهنية
30.2%	16	محاسب معتمد
11.3%	6	خبير محاسبة
28.3%	15	محافظ حسابات
30.2%	16	اخرى
100%	53	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيان

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع التكرارات والنسب المئوية حسب متغير الشهادة المهنية لأفراد عينة الدراسة، حيث يتبين لنا ان مانسبته 30.2% من افراد العينة يملكون شهادات مهنية اخرى و كذلك محاسبون معتمدون بنفس النسبة، في حين ما نسبته 28% يعملون محافظي حسابات، اما 11.3% المتبقية فهم افراد العينة الذين يعملون كخبراء محاسبة

ثانيا: عرض النتائج المتعلقة بآراء عينة الدراسة

- قمنا بحساب الوسط الفرضي من خلال تقسيم مجموع بدائل الإجابة على عددها ، وبما استعملنا مقياس ليكارت الخماسي في بناء الاستبيان فإن:
عدد البدائل = 5
- مجموع البدائل = 15
- المتوسط الحسابي الفرضي المطلق = مجموع البدائل / عدد البدائل = $15 \div 5 = 3$
- تم تحديد طبيعة كل سؤال عند التحليل ايجابي أو سلبي عن طريق تحديد الفئة التي يقع فيها قيمة المتوسط الحسابي ، وتم حساب :
• حدود الفئات : ويتم ذلك عن طريق حساب المدى
المدى = القيمة الكبرى - القيمة الصغرى = $5 - 1 = 4$
- طول الفئة : المدى / عدد التكرارات = $4 / 5 = 0.8$
نضيف النتيجة 0.8 بالتدرج إلى الفئات ابتداء من الفئة الأولى وتكون كالاتي:

جدول (2-5): جدول الفئات

الفئة الأولى	] 1.79-1]	تمثل الإجابة لا أوافق بشدة
الفئة الثانية	] 2.59- 1.80]	تمثل الإجابة لا أوافق
الفئة الثالثة	] 3.39- 2.60]	تمثل الإجابة محايد
الفئة الرابعة	] 4.19 - 3.40]	تمثل الإجابة أوافق
الفئة الخامسة	] 5- 4.20]	تمثل الإجابة أوافق بشدة

بعد تفرغ البيانات الموجودة بالاستمارات المسترجعة والقابلة للتحليل تم الحصول على النتائج التالية :

1 - نتائج آراء عينة الدراسة حول المتغير المستقل

الجدول رقم (2-6): نتائج آراء عينة الدراسة حول الاستقلالية و الكفاءة

المؤشرات الإحصائية			الإجابة					العبارة	
الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
1	0.69	4.43		1	3	21	28	التكرار	1- المراجع المستقل يعتبر تقريره أكثر اقناعاً
				1.9%	5.7%	39.6%	52.8%	النسبة المئوية	
2	0.78	4.33		2	4	21	26	التكرار	2-الكفاءة تدعم استقلال المراجع
				3.8%	7.5%	39.6%	49.1%	النسبة المئوية	
3	0.95	4.22	2	1	4	22	24	التكرار	3-ادراك المراجع للقوانين و التشريعات الجديدة تحسن استقلاليتها
			3.8%	1.9%	7.5%	41.5%	45.3%	النسبة المئوية	
6	1.30	3.60	3	10	11	10	19	التكرار	4-التغيير المستمر للمراجع يدعم استقلاله
			5.7%	18.9%	20.8 %	18.9%	35.8%	النسبة المئوية	
4	1.03	4.13	1	6	1	22	23	التكرار	5-جودة تقارير المراجعة تتأثر بمدى استقلال المراجع
			1.9%	11.3%	1.9%	41.5%	43.4%	النسبة المئوية	
5	1.14	3.92	2	7	3	22	19	التكرار	6-وجود علاقة شخصية بين المراجع الخارجي و إدارة المؤسسة يؤثر سلباً على استقلاليتها
			3.8%	13.2%	5.7%	41.5%	35.8%	النسبة المئوية	
		4.105	المتوسط الحسابي العام						
	0.98		الانحراف المعياري العام						

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على برنامج spss

- **الفقرة 01:** جاءت الإجابات في الفقرة الأولى بأوافق بشدة بنسبة 52.8% و بمتوسط حسابي قدره 4.43 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 0.69 ؛
- **الفقرة 02:** جاءت الإجابات في الفقرة الثانية بأوافق تماما بنسبة 49.1% وموافق بنسبة 39.6% بمتوسط حسابي قدره 4.33 يتجه نحو الاتفاق بشدة وانحراف معياري بلغت قيمته 0.78 ؛
- **الفقرة 03:** جاءت الإجابات في الفقرة الثالثة بموافق تماما بنسبة 45.3% وموافق بنسبة 41.5% بمتوسط حسابي قدره 3.60 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 0.95 ؛
- **الفقرة 04:** جاءت الاجابات في الفقرة الرابعة بأوافق بشدة بنسبة 35.8% وموافق بنسبة 18.9% بمتوسط حسابي قدره 4.3 يتجه نحو الاتفاق بشدة وانحراف معياري بلغت قيمته 1.50 ؛ مما يبين تشتت اراء افراد العينة نحو هذه العبارة
- **الفقرة 05:** جاءت الاجابات في الفقرة الخامسة بموافق بشدة بنسبة 43.4% وموافق تماما بنسبة 41.5% بمتوسط حسابي قدره 4.13 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 1.03 ؛ وهو ما يبين تشتت اراء افراد العينة تجاه هذه الفقرة
- **الفقرة 06:** جاءت الاجابات في الفقرة السادسة بموافق بنسبة 35.8% وموافق تماما بنسبة 41.5% بمتوسط حسابي قدره 3.92 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 1.14 ؛ مما يبين تشتت اراء افراد العينة نحو هذه العبارة

الجدول رقم (2-7): نتائج آراء العينة حول الحفاظ على اسرار العميل

المؤشرات الإحصائية			الإجابة					العبارة	
الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
2	0.72	4.45	2	1	21	29		التكرار	7-المحافظة على اسرار عملاء المراجعة ضرورية لتحسين عمل المراجع
			3.8%	1.9%	39.6%	54.7%	النسبة المئوية		
4	1.36	3.64	4	11	4	15	19	التكرار	8- المراجع مسؤول عن افشاء معلومات تخص عملاء المراجعة
			7.5%	20.8 %	7.5%	28.3 %	35.8 %	النسبة المئوية	
1	0.84	4.56	1	2		13	37	التكرار	9-افشاء اسرار العميل يهز من ثقة العميل بالمراجع
			1.9%	3.8%		24.5%	69.8%	النسبة المئوية	
3	1.06	4.15	1	5	5	16	26	التكرار	10-يتأثر تقرير المراجعة بمدى محافظة المراجع على اسرار عميله
			9.1%	9.4%	9.4%	30.2%	49.1 %	النسبة المئوية	
		4.2	المتوسط الحسابي العام						
	0.99		الانحراف المعياري العام						

المصدر: من إعداد الطالبعامتاداً على برنامج spss

● **الفقرة 07:** جاءت الإجابات في الفقرة السابعة بنسبة 54.7% بأوافق وبتوسط حسابي قدره 4.45 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 0.72.

● **الفقرة 08:** جاءت الإجابات في الفقرة الثامنة بنسبة 35.8% بأوافق بشدة وبتوسط حسابي قدره 3.64 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 1.36، مما يبين تشتت آراء أفراد العينة نحو هذه الفقرة

● **الفقرة 09:** جاءت الإجابات في الفقرة التاسعة بنسبة 69.8% بأوافق تماماً وبتوسط حسابي قدره 4.56 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 0.84

● **الفقرة 10:** جاءت الإجابات في الفقرة العاشرة بنسبة 49.1% بأوافق بشدة وبتوسط حسابي قدره 4.15 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 1.06، وهذا يبين ان هناك تشتت آراء أفراد العينة نحو هذه العبارة

الجدول رقم (2-8): نتائج آراء العينة حول التزام المراجع بالحفاظ على كرامة المهنة

المؤشرات الإحصائية			الإجابات					العبارة	
الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
2	0.60	4.54	-	1		21	31	التكرار	11- كرامة المهنة تتأثر بمدى حفاظ المراجع على نزاهته
			-	1.9%		39.6%	58.5%	النسبة المئوية	
1	0.63	4.60		1	1	16	35	التكرار	12- التزام المراجع بالصدق يعزز الثقة في تقريره
				1.9%	1.9%	30.2%	66%	النسبة المئوية	
3	0.96	4.18	1	3	5	20	24	التكرار	13- وفاء المراجع لعملائه يزيد من فاعلية تقارير المراجعة
			1.9%	5.7%	9.4%	37.7%	45.3%	النسبة المئوية	
4	1.28	3.81	3	8	7	13	22	التكرار	14- تقرير المراجع يعكس القيم الأخلاقية للمراجع
			5.7%	15.1%	13.2%	24.5%	41.5%	النسبة المئوية	
		4.28	المتوسط الحسابي العام						
	0.86		الانحراف المعياري العام						

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج spss

- **الفقرة 11:** جاءت الإجابات في الفقرة الحادية عشرة بموافق بشدة بنسبة 58.5% وبتوسط حسابي قدره 4.54 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 0.60.
- **الفقرة 12:** جاءت الإجابات في الفقرة الثانية عشر بموافق بشدة بنسبة 66% وبتوسط حسابي قدره 4.60 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري قيمته 0.63.
- **الفقرة 13:** جاءت الإجابات في الفقرة الثالث عشر بموافق بشدة بنسبة 45.3% وبتوسط حسابي قدره 4.18 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري قيمته 0.96.
- **الفقرة 14:** جاءت الإجابات في الفقرة الرابع عشر بموافق تماما بنسبة 41.5% وبتوسط حسابي قدره 3.81 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري قيمته 1.28، مما يظهر تشتت آراء أفراد العينة نحو هذه الفقرة.

- نتائج آراء عينة الدراسة حول أبعاد المتغير التابع :

الجدول رقم (2-9): نتائج آراء العينة حول جودة المراجعة

المؤشرات الإحصائية			الإجابات					العبارة	
الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	وافق	وافق بشدة	التكرار	النسبة المئوية
4	1.39	3.47	4	15	3	14	17	التكرار	15- كبر حجم مكاتب المراجعة و سمعتها يعزز جودة المراجعة
			%7.5	%28.3	%5.7	26.4%	32.1%	النسبة المئوية	
3	1.37	3.60	5	11	1	19	17	التكرار	16- المنافسة بين مكاتب المراجعة و تقدير الأتعاب يؤثر سلبا على جودة المراجعة
			%9.4	20.8%	1.9%	35.8%	32.1%	النسبة المئوية	
2	1.24	3.81	4	7	1	24	17	التكرار	17- تؤثر وجود دعاوي قضائية ضد مكتب المراجعة يؤثر سلبا على جودة المراجعة
			7.5%	13.2%	1.9%	45.3%	32.1%	النسبة المئوية	
1	1.14	3.96	1	7	8	14	23	التكرار	18- تخصص مكتب المراجعة في مراجعة نشاط محدد يعزز جودة المراجعة
			%1.9	%13.2	%15.1	%26.4	%43.4	النسبة المئوية	
5	1.39	3.24	8	11	5	18	11	التكرار	19- طول مدة ارتباط مكتب المراجعة بعميل المراجعة يقلل من جودة المراجعة
			15.1 %	20.8%	9.4%	34%	20.8%	النسبة المئوية	
-		3.61						المتوسط الحسابي العام	
-	1.30							الانحراف المعياري العام	

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج spss

الفقرة 15: جاءت الإجابات في الفقرة الخامس عشر بموافق بشدة بنسبة 32.1% وبتوسط حسابي قدره 3.47 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 1.39، مما يبين تشتت آراء افراد العينة نحو هذه الفقرة.

الفقرة 16: جاءت الاجابات في الفقرة السادس عشر بموافق بنسبة 35.8% وبتوسط حسابي قدره 3.60 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 1.37، مما يظهر تشتت آراء افراد العينة نحو هذه العبارة.

الفقرة 17 : جاءت الاجابات في الفقرة السابع عشر بموافق بنسبة 45.3% قدره 3.81 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 1.24، وهذا يبين وجود تشتت آراء افراد العينة نحو هذه الفقرة

الفقرة 18 : جاءت الاجابات في الفقرة الثامن عشر بموافق تماما بنسبة 43.4% قدره 3.96 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 1.14 ، مما يبين تشتت آراء افراد العينة نحو هذه العبارة.

الفقرة 19 : جاءت الاجابات في الفقرة التاسع عشر بموافق بنسبة 34% قدره 3.24 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 1.39 ، مما يبين كذلك تشتت آراء افراد العينة نحو هذه الفقرة

جدول(2-10): - معامل الارتباط: هذا الجدول خاص بمعاملات الارتباط و يوضح مصفوفات ارتباط بين المتغيرات

Correlations

		t1	t2	t3	t4
t1	Pearson Correlation	1	.549**	.503**	.461**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.001
	N	53	53	53	53
t2	Pearson Correlation	.549**	1	.422**	.279*
	Sig. (2-tailed)	.000		.002	.043
	N	53	53	53	53
t3	Pearson Correlation	.503**	.422**	1	.337*
	Sig. (2-tailed)	.000	.002		.013
	N	53	53	53	53
t4	Pearson Correlation	.461**	.279*	.337*	1
	Sig. (2-tailed)	.001	.043	.013	
	N	53	53	53	53

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج spss

بعد دراسة الجدول السابق نلاحظ ان العلاقة بين المحاور طردية و ذات دلالة احصائية عالية (0.001) و يبين ان المحورين (الاول :الاستقلالية و الكفاءة) و (الثاني: الحفاظ على اسرار العميل) هما اقوى ارتباطا بقيمة 0.54 اما المحورين (الثاني) و (الرابع: جودة المراجعة) فهما الأقل ارتباطا

المطلب الثاني: اختبار و تحليل فرضيات الدراسة

1-اختبار و تحليل الفرضية الأولى: <<تؤثر الاستقلالية و الكفاءة ايجابا على فعالية المراجعة>>

صياغة الفرضية:

H0: لا تؤثر الاستقلالية و الكفاءة على فعالية المراجعة

H1: تؤثر الاستقلالية و الكفاءة على فعالية المراجعة

جدول(2-11):نتائج اختبار T

الفرضية	قيمة T	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الاولى	41.87	0.000	4.11	0.71

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج spss

تحليل الفرضية الجزئية الأولى: إن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) اقل من قيمة الدلالة المعتمدة (0.05) وبالتالي نرفض الفرضية H₀ ونقبل الفرضية H₁، هذا يعني تؤثر الاستقلالية و الكفاءة على فعالية المراجعة

2-اختبار و تحليل الفرضية الثانية: <<توجد علاقة بين التزام المراجع بالسرية و الأمانة و فعالية المراجعة>>

صياغة الفرضية:

H0: لا توجد علاقة بين التزام المراجع بالسرية و الأمانة و فعالية المراجعة.

H1: توجد علاقة بين التزام المراجع بالسرية و الأمانة و فعالية المراجعة

جدول(2-12): نتائج اختبار T

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة	قيمة T	الفرضية
0.66	4.20	0.000	45.75	الثانية

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج spss

- تحليل الفرضية الثانية: إن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) اقل من قيمة الدلالة المعتمدة (0.05) وبالتالي نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية H_1 ، هذا يعني وجود علاقة بين التزام المراجع بالسرية و الأمانة و فعالية المراجعة

-اختبار و تحليل الفرضية الثالثة: <<يوجد علاقة بين التزام المراجع بالحفاظ على كرامة المهنة و فعالية المراجعة >> صياغة الفرضية:

H_0 : لا يوجد علاقة بين التزام المراجع بالحفاظ على كرامة المهنة و فعالية المراجعة

H_1 : يوجد علاقة بين التزام المراجع بالحفاظ على كرامة المهنة و فعالية المراجعة

جدول(2-13): نتائج اختبار T

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة	قيمة T	الفرضية
0.58	4.28	0.000	53.73	الثالث

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج spss

- تحليل الفرضية الثالثة: إن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) اقل من قيمة الدلالة المعتمدة (0.05) وبالتالي نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية H_1 ، هذا يعني وجود علاقة بين التزام المراجع بالحفاظ على كرامة المهنة و فعالية المراجعة

ثانيا: نتائج اختبار التباين الأحادي ANOVA

جدول رقم (2_14): نتائج اختبار التباين الأحادي ANOVA لاختبار الفروق لمتوسطات صفات المراجع

الخارجي على جودة المراجعة حسب متغير الخبرة بالسنوات

H0: لا توجد فروق بين متوسطات اجابات العينة تعزي لمتغير الخبرة بالسنوات.

H1: توجد فروق بين متوسطات اجابات العينة تعزي لمتغير الخبرة بالسنوات.

جدول(2-14): نتائج اختبار التباين الاحادي ANOVA

ANOVA

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
t1 Between Groups	3.721	3	1.240	2.662	.058
Within Groups	22.831	49	.466		
Total	26.552	52			
t2 Between Groups	1.002	3	.334	.736	.536
Within Groups	22.255	49	.454		
Total	23.257	52			
t3 Between Groups	2.368	3	.789	2.548	.067
Within Groups	15.181	49	.310		
Total	17.550	52			
t4 Between Groups	1.887	3	.629	.734	.537
Within Groups	41.974	49	.857		
Total	43.861	52			

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على spss

يوضح الجدول السابق مقارنة المتوسطات عن طريق اختبار "F" والنتيجة عدم وجود دلالة للمحاور على الترتيب حيث

أن احتمال المعنوية أخذ القيم: 0.058 و 0.536 و 0.067 و 0.537 أكبر من 0.05 .

وبذلك نقبل بالفرضية الصفرية H0 القائلة : لا توجد فروق بين متوسطات الإجابات تعزي لمتغير الخبرة بالسنوات.

جدول رقم (2_15): نتائج اختبار التباين ANOVA الأحادي لاختبار الفروق لمتوسطات صفات المراجع

الخارجي على جودة المراجع حسب متغير المؤهل العلمي

H0: لا توجد فروق بين متوسطات الإجابات تعزي لمتغير المؤهل العلمي.

H1: توجد فروق بين متوسطات الإجابات تعزي لمتغير المؤهل العلمي.

		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
t1	Between Groups	1.566	2	.783	1.566	.219
	Within Groups	24.987	50	.500		
	Total	26.552	52			
t2	Between Groups	.959	2	.479	1.075	.349
	Within Groups	22.298	50	.446		
	Total	23.257	52			
t3	Between Groups	.392	2	.196	.571	.569
	Within Groups	17.158	50	.343		
	Total	17.550	52			
t4	Between Groups	2.891	2	1.446	1.764	.182
	Within Groups	40.970	50	.819		
	Total	43.861	52			

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على برنامج SPSS

يوضح الجدول السابق مقارنة المتوسطات عن طريق اختبار "F" والنتيجة عدم وجود دلالة للمحاور على الترتيب حيث أن احتمال المعنوية أخذ القيم : 0.21 و 0.34 و 0.56 و 0.18 أكبر من 0.05 .

وبذلك نقبل بالفرضية H0 القائلة : لا توجد فروق بين متوسطات الإجابات تبعاً لفئة المؤهل العلمي.

جدول رقم (2-16) نتائج اختبار التباين الأحادي ANOVA لاختبار الفروق لمتوسطات صفات المراجع الخارجي على جودة المراجع حسب متغير المؤهل المهني

H0: لا توجد فروق بين متوسطات الإجابات تعزي لمتغير المؤهل المهني.

H1: توجد فروق بين متوسطات الإجابات تعزي لمتغير المؤهل المهني.

جدول (2-16): نتائج اختبار التباين الاحادي ANOVA

ANOVA

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
t1					
Between Groups	3.721	3	1.240	2.662	.058
Within Groups	22.831	49	.466		
Total	26.552	52			
t2					
Between Groups	1.002	3	.334	.736	.536
Within Groups	22.255	49	.454		
Total	23.257	52			
t3					
Between Groups	2.368	3	.789	2.548	.067
Within Groups	15.181	49	.310		
Total	17.550	52			
t4					
Between Groups	1.887	3	.629	.734	.537
Within Groups	41.974	49	.857		
Total	43.861	52			

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على برنامج SPSS

يوضح الجدول السابق مقارنة المتوسطات عن طريق اختبار "F" والنتيجة عدم وجود دلالة للمحاور على الترتيب حيث أن احتمال المعنوية أخذ القيم (0.058 و0.53 و0.06 و0.53) أكبر من 0.05

وبذلك نقبل بالفرضية الصفرية H0 القائلة : لا توجد فروق بين متوسطات الإجابات تبعاً للمتغير المؤهل المهني.

من خلال ما سبق يمكن التوصل الى الاستنتاجات التالية:

من خلال الدراسة تم التوصل الى مجموعة من النتائج اهمها:

1. توصلت الدراسة بأن الاستقلالية و الكفاءة لهم تأثير على فعالية المراجعة.
2. اظهرت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام المراجع بالحفاظ على كرامة المهنة و فعالية المراجعة.
3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية نحو علاقة صفات المراجع الخارجي و جودة المراجعة تبعاً للمتغير المؤهل العلمي.
4. اظهرت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام المراجع بالسرية و الأمانة و فعالية المراجعة.
5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية نحو علاقة صفات المراجع الخارجي و جودة المراجعة تبعاً للمتغير المؤهل المهني و الخبرة بالسنوات.

الخاتمة

الخاتمة العامة

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي و جودة المراجعة في الجنوب الشرقي للجزائر ولتحقيق هذا الهدف تم استعراض الإطار النظري والمفاهيمي للموضوع قصد الوقوف على خلفيته النظرية وتمحيص الدراسات السابقة بشأنه والاستفادة منها في تحديد المتغيرات المؤثرة في إشكالية الدراسة بوضوح ثم صياغتها في سؤال جوهري ما مدى تأثير صفات المراجع الخارجي على فعالية المراجعة و ثلاثة فرضيات رئيسية، حينها استعرضنا الدراسة الميدانية والتي تعد تجسيدا للإطار النظري على أرض الواقع أو العكس، حيث تم في هذا الصدد تصميم استبيان لغرض جمع البيانات والمعلومات وتوزيعها على عينة الدراسة والمتمثلة في آرائهم واتجاهاتهم وباستخدام الأساليب الإحصائية ثم تحليل بيانات الاستبيان الذي يمكننا من اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج وتقديم اقتراحات بشأن الموضوع.

من خلال الفصل النظري والتطبيقي توصلنا إلى ما يلي :

نتائج الفصل النظري :

من خلال دراستنا وتحليلنا في الفصل الأول للدراسات السابقة توصلنا إلى انها تركز على العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة

نتائج الدراسة الميدانية :

بعد دراسة وتحليل الجانب التطبيقي توصلنا إلى جملة من النتائج وهي :

- يوجد تأثير بين الاستقلالية و كفاءة المراجع الخارجي مع جودة المراجعة.
- وجود علاقة بين التزام المراجع بالحفاظ على كرامة المهنة و فعالية المراجعة.
- لا توجد فروق نحو علاقة صفات المراجع الخارجي و جودة المراجعة تبعا لمتغير المؤهل العلمي.
- تجود علاقة بين التزام المراجع بالسرية و الأمانة و فعالية المراجعة.
- لا توجد فروق نحو علاقة صفات المراجع الخارجي و جودة المراجعة تبعا لمتغير المؤهل المهني و الخبرة بالسنوات.

التوصيات :

- تدعيم صفات المراجع الخارجي لضمان جودة المراجعة
- عقد و متابعة ملتقيات و ندوات تبرز اهمية الصفات التي يجب ان يقتدي بها كل مراجع خارجي و مدى تأثيرها على جودة المراجعة

آفاق الدراسة:

1. مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظة الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة؛
2. ما مدى توافق المراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية

الملحق رقم 01



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير

تخصص: دراسات محاسبية و جبائية معمقة

قسم : العلوم التجارية

استمارة استبيان

السادة: خبراء المحاسبة و محافظي الحسابات

تحية طيبة وبعد.....

في إطار إنجاز مذكرة شهادة الماستر بعنوان دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي و جودة المراجعة (في ظل القانون 01/10)، نضع بين أيديكم هذا الاستبيان راجين منكم قراءة كل فقرة بتمعن و عناية تامة وكذا الإجابة عليه بدقة وموضوعية والتي سيكون لها تأثير كبير في نجاح هذه الدراسة والوصول إلى نتائج مقبولة ، وذلك بوضع علامة (X) ونحيطكم علما بأن هذا الاستبيان أعد لغرض البحث العلمي وأن معلوماتكم ستحظى بسرية تامة ولن تستخدم للأغراض أخرى.

وشكراً لتعاونكم

الطالبة :

بن داود رقية

تحت إشراف الأستاذ:

غوالي محمد البشير

المحور الأول: البيانات الشخصية

1- الخبرة بالسنوات:

6-10 سنوات

أقل من 5 سنوات

أكثر من 16 سنة

11-15 سنة

2- المؤهل العلمي:

ماستر

ليسانس

أخرى

دكتوراه

3- الشهادات المهنية:

محاسب معتمد

محافظ الحسابات

خبير محاسبة

أخرى

المحور الثاني : الاستقلالية و الكفاءة

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد
01	المراجع المستقل يعتبر تقريره أكثر اقناعاً					
02	الكفاءة تدعم استقلال المراجع					
03	ادراك المراجع للقوانين و التشريعات الجديدة تحسن استقلاليته					
04	التغيير المستمر للمراجع يدعم استقلاله					
05	جودة تقارير المراجعة تتأثر بمدى استقلال المراجع					
06	وجود علاقة شخصية بين المراجع الخارجي و إدارة المؤسسة يؤثر سلباً على استقلاليته					

المحور الثالث: الحفاظ على أسرار العميل

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد
01	المحافظة على اسرار عملاء المراجعة ضرورية لتحسين عمل المراجع					
02	المراجع مسؤول عن افشاء معلومات تخص عملاء المراجعة					
03	افشاء اسرار العميل يهز من ثقة العميل بالمراجع					
04	يتأثر تقرير المراجعة بمدى محافظة المراجع على اسرار عميله					

المحور الرابع: التزام المراجع بالحفاظ على كرامة المهنة

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد
01	كرامة المهنة تتأثر بمدى حفاظ المراجع على نزاهته					
02	التزام المراجع بالصدق يعزز الثقة في تقريره					
03	وفاء المراجع لعملائه يزيد من فاعلية تقارير المراجعة					
04	تقرير المراجع يعكس القيم الأخلاقية للمراجع					

المحور الخامس: جودة المراجعة

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد
01	كبر حجم مكاتب المراجعة و سمعتها يعزز جودة المراجعة					
02	المنافسة بين مكاتب المراجعة و تقدير الأتعاب يؤثر سلبا على جودة المراجعة					
03	تؤثر وجود دعاوي قضائية ضد مكتب المراجعة يؤثر سلبا على جودة المراجعة					
04	تخصص مكتب المراجعة في مراجعة نشاط محدد يعزز جودة المراجعة					
05	طول مدة ارتباط مكتب المراجعة بعميل المراجعة يقلل من جودة المراجعة					

الفهرس

IV.....	الاهداء
V.....	شكر وتقدير
VI.....	الملخص
VII.....	قائمة المحتويات
VIII.....	قائمة الجداول
IX.....	قائمة الأشكال
X.....	قائمة الاختصارات والرموز
X.....	قائمة الملاحق
أ- ج	مقدمة

الفصل الأول مكانة المراجع الخارجي في الجزائر الدراسة النظرية

2.....	تمهيد
3.....	المبحث الأول : مراجعة و المراجع الخارجي
3.....	المطلب الأول : المراجعة الخارجية
3.....	أولاً: مفهوم المراجعة الخارجية في ظل القانون 01/10
4.....	ثانياً: صفات المراجع الخارجي
8.....	المطلب الثاني : جودة المراجعة
8.....	أولاً: محددات جودة المراجعة
9.....	ثانياً: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة
14.....	المبحث الثاني : : الدراسات السابقة

- 14.....المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية.
- 18.....المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية.
- 19.....المطلب الثالث : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.
- 20.....خلاصة الفصل

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

- 21.....تمهيد
- 22.....المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة.
- 22.....المطلب الأول : الطريقة المتبعة في الدراسة.
- 22.....أولاً : مجتمع وعينة الدراسة.
- 22.....ثانياً : أداة الدراسة.
- 25.....المطلب الثاني : الاساليب الاحصائية المستخدمة.
- 25.....أولاً : الاساليب المستعملة.
- 25.....ثانياً : اختبار ثبات الاستبيان.
- 26.....المبحث الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.
- 26.....المطلب الأول : عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.
- 26.....أولاً: عرض النتائج المتعلقة بالمتغيرات الديموغرافية.
- 28.....ثانياً: عرض النتائج المتعلقة براء عينة الدراسة.
- 35.....المطلب الثاني : اختبار وتحليل فرضيات الدراسة.
- 35.....أولاً : اختبار وتحليل الفرضية الرئيسية الاولى والفرضيات الجزئية الناتجة عنها.
- 35.....ثانياً : اختبار وتحليل الفرضية الرئيسية الثانية والفرضيات الجزئية الناتجة عنها.

36.....	ثالثا : اختبار وتحليل الفرضية الرئيسية الثالثة والفرضيات الجزئية الناتجة عنها
42.....	خاتمة
43.....	قائمة المصادر والمراجع
44.....	الملاحق

قائمة

المصادر و الملاحق

المراجع بالعربية:

أولا الكتب:

1. احمد محمد انور ، حسين احمد عبيدة، شحاتة سيد شحاتة ، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات ، دار الجامعة، سنة 2007.
2. أرزق ألفين و لوبك جميس، المراجعة مدخل متكامل ، ترجم محمد عبد القادر و حجاج احمد حامد ، دار المريخ / العربية السعودية 2002.
3. حسين حسين شحاته، اصول المراجعة و الرقابة مع اطلالة اسلامية
4. محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2003.
5. لطفي، أمين السيد احمد، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية/مصر 2007.

ثانيا : البحوث الجامعية

1. اشرف عبد الحليم محمود كراجه، مدى تدقيق مدقيقي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الاردن و الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة عمان للدراسات العليا، سنة 2004.
2. انس عليان الشريف، معايير جودة مهنة المراجعة في ظل مخاطر الاعمال ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة الجنان-لبنان، سنة 2010
3. خيرة بن عباس ، دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية و ملائمة ادلة الإثبات ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية، سنة 2012،
4. سلوى غالب، دراسة تحليلية لدور التأهيل العلمي و العملي للمحاسبين القانونيين على تطوير اداء مهنة المحاسبة و المراجعة في الجمهورية اليمنية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة 2007
5. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، سنة 2003،
6. صبرينة بريكة، مساهمة المراجع الخارجي في تعزيز المصدقية على الربح المحاسبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة ورقلة 2014
7. عبد السلام سليمان، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير قسم المحاسبة، سنة 2008
8. مناعي حكيمة، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير في المحاسبة جامعة الحاج لخضر باتنة 2009

9. نسرین محمد منصور، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الإستقلالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، سنة 2013.

ثالثا : الملتقيات

1. بوقفورة ايوب، محمدي عبد العالي، مدى تأثير اخلاقيات مهنة محافظة الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية، المنعقد بجامعة الأغواط يومي 20 و 21 نوفمبر؛
2. عبد الله بن صالح، دراسة تحليلية تقييمية لواقع اصلاح مهنة المراجعة بالجزائر و مدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية، المنعقد بجامعة الأغواط يومي 20 و 21 نوفمبر؛
3. نبيلة قطاف، اصيلة العمري، تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية، المنعقد بجامعة الأغواط يومي 20 و 21 نوفمبر.
4. محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، المنعقد بجامعة صنعاء يومي 18-19 مايو 2010.

رابعا : المجالات

1. عبدالرحمن علي التويجري وحسين محمد النافعابي، جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، سنة 2008
2. علام محمد موسى حمدان، عماد محمد ابو عجيلة، جودة التدقيق في الاردن و اثرها في ادارة و جودة الارباح، المجلة العربية للمحاسبة، اكتوبر 2012

خامسا: مواقع الانترنت

1. <http://www.boosla.com/showArticle.php?Sec=App&id=241> وليد عبد الرحمن خالد الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS ، الندوة العالمية للشباب الاسلامي، المتاح على هذا الموقع؛
2. <https://ay83m.wordpress.com> مدونة د/ ايمن عبد الله محمد ابوبكر

المراجع باللغة الاجنبية:

1. دراسة (2005,myungsoo) مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه بعنوان:
- Do non – audit services influence audit quality ?

2. دراسة (Davis, 2007)

- Experience and The Organization of Auditor's Knowledge.

3. دراسة (Hatfield, Jackson and Vandervelde ,2007) بعنوان:

- The effects of auditor rotation and client pressure on proposed audit adjustments .

4- Fatma zehri,Qualite d audit axterne et gestion des resultants.
comptables

الملاحق