

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



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
في ميدان: العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم تجارية
تخصص: دراسات محاسبية وجبائيه معمقة
من إعداد الطالبة: درويش فتيحة

بغنوان :

دراسة العلاقة بين بيئة المراجعة الاقتصادية في الجزائر
للمراجعة وجودة المراجعة الخارجية في ظل قانون 10/01
(دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين بولاية ورقلة)

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 21.05.2016

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ/ : د. عزاوي عمر.....(أستاذ محاضرة جامعة ورقلة) رئيسا

الأستاذ/ : د. غوالي محمد بشير.....(أستاذ محاضر أجامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

الأستاذ: (أستاذ محاضرة_جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2015 / 2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ

الرَّحِيمِ

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحساناً"

على ضوء هذه الآية الكريمة أهدي ثمرة عملي إلى من كانت سندي في السراء والضراء الى الزهرة التي لا
تذبل واعظم وارق واطيب امرأة بين النساء الكون امي ثم امي ثم امي الغالية التي حملتني وهنا على وهن
جيننا واسقتني لبن التوحيد مع الاخلاق رضيعتنا وعلمتني صغيرة ورفقتني بدعائها كبيرة

" أمي الغالية "

إلى الذي بذل الغالي والنفيس من أجلي ومن أجل تعليمي، إلى مدرستي الأولى في الحياة وسندي المتين

وانيسي المعين "أبي الغالي" اطال الله في عمره

إلى من لا يكتمل بدر البسمة إلا بوجودهن ولا يملوا عقب الحياة إلا بهن أخواتي الأعزاء غذاء روحي وبلسم

جروح "اسمهان وأشواق."

إلى دفع البيت وسعادته من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية أخوتي حفصهم الله لي

" رضا، سمير، توفيق، بلال "

وإلى زوجة أخي "أسماء" حفصها الله وإلى دفع البيت ابنة أخي " رسيل " للخبيرة "جنان."

إلى من لم تكتمل فرحتي وترتفع راية نجاحي إلا بدعواهم جدتي وجدتي أطال الله في عمرهم وإلى جميع عائلة

"درويش و بن عمارة" وأخص بالذكر عمي مصطفى

وإلى من صنعا معي حكاياتي وأحمل معها أجمل ذكرياتي في الجامعة المعدن الصافي

"صلاح الدين دغة، امينة كسيكيس."

إلى من جمعني معهم مشوار الدراسي من بدايته إلى يومنا هذا وفي السراء والضراء خاصة

"رمة بن هلال، رقية بن داود، أسماء بوكبة، أسماء حجاج"

واهداء خاص إلى الأساتذة: "غوالي محمد البشير، ، مقدم خالد، قزون محمد العربي، وعمر عزاوي"

وإلى من جمعني بهم الصدفة وقضيت معهم أوقات لن تمحى من الذاكرة

مما طالت السنين رفقاؤي في كل طلبة العلوم التجارية 2016

وإلى كل من أحببتهم وبدلوني نفس الشعور إلى كل من يعرفني

الى كل من دق به قلبي ولم ينطقه لساني.
الى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي وسهر الليالي.

الباحثة: فتيحة

شكر وتقدير

قال الله تعالى: ((ولئن شكرتم لأزدنكم))

أتوجه بأول شكري إلى المولى عز وجل الذي أنار دربي

وألهمنا هبة الصبر وتحمل عناء هذا المشوار إلى نهايته.

كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف: **خوالي محمد البشير**

الذي أسعدنا بإشرافه على رسالة تخرجنا وعلى نصابه القيمة

ونتوجه بالشكر والتقدير والعرفان الجميل إلى الأساتذة الأفاضل على

حسن تعاونهم معنا والذين لم يبخلوا علينا بنصائحهم القيمة التي كانت لنا

السند في هذه المذكرة

كما نتقدم بالشكر والتقدير إلى الذين ساعدوني على اكمال المذكرة

"سبيحي اسمهان ومسعودي عبد الرؤوف".

وإلى كل من ساهم من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل المتواضع.

درويش فتيحة

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار العلاقة بين بيئة المراجعة وجودة المراجعة في ظل القانون 10-01 وقصد تدعيم الجانب النظري قمنا باستعراض المفاهيم الأساسية لجودة المراجعة. ولتحقيق هذه الدراسة قمنا بتوزيع (53) استمارة استبيان على عينة من المحاسبين والماليين، وتم تحليل البيانات عن طريق استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وتوصلت الدراسة إلى:

- بيئة المراجعة تؤثر على المتغيرات الاقتصادية والقانونية على جودة المراجعة؛
- بيئة المراجعة وإلمام المراجع بالمعايير المتعارف عليها من أهم العوامل التي لها تأثير إيجابي على أداءه حيث لها دور كبير في تحقيق جودة المراجعة الخارجية، الا بيئة المراجعة بحاجة لتطوير باستمرار؛
- المراجع الحسابات عند تخفيض اتعابه بمهدف الحصول على عدد أكبر من العملاء له تأثير سلبي على جودة عملية المراجعة الخارجية؛
- سمعة مكتب المراجعة له تأثير إيجابي على جودة المراجعة، اذ أن سعي المكتب للحصول على سمعة جيدة تجعله أكثر حرصاً على القيام بعمله بكفاءة عالية؛

الكلمات المفتاحية: بيئة المراجعة، جودة المراجعة.

Résumé

L'intérêt de cette étude est de savoir la relation entre l'environnement de l'audit et la qualité de l'audit (en vertu de la loi 10-01) et afin de renforcer la cote théorique, nous avons examiné les concepts de base de l'examen de qualité.

Pour réaliser cette étude nous avons distribué sur 53 questionnaire sur un échantillon de professionnel comptables et financier, par la suite nous avons analyses les donnes en utilisant Programme d'affirmation statistique des sciences sociales (SPSS).

Donc l'étude a relevé ce qui suit

-l'environnement d'audit affectent les variables économiques et juridiques sur la qualité de l'audit;

-l'environnement d'audit et de familiarité avec les références des normes de facteurs les plus importants qui ont un impact positif sur la performance, où il a joué un rôle majeur dans la réalisation de la qualité de l'audit externe généralement reconnu, mais l'environnement de vérification doivent constamment développer;

-le commissaire aux comptes lorsqu'il réduit ses frais afin d'obtenir un plus grand nombre de clients a un effet négatif sur la qualité du processus d'audit externe;

-la réputation de bureau d'audit a un effet positif sur la qualité de l'audit, comme la poursuite du bureau pour obtenir une bonne réputation qui le rend plus désireux de faire son travail de manière efficace

Mots clés : environnement de contrôle, la qualité de l'audit

قائمة المحتويات

الصفحة	العناوين
III	الاهداء
IV	شكر وتقدير
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
X	قائمة الاختصارات والرموز
أ-د	مقدمة
01	الفصل الأول: الاطار النظري للدراسة
03	المبحث الأول: المفاهيم الأساسية لجودة المراجعة
20	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
30	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
31	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة
34	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
46	الخاتمة
49	قائمة المصادر والمراجع
53	الملاحق
60	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
04	مقارنة بين المكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة الصغيرة	(1-1)
29	مقياس ليكارت الخماسي	(2-1)
29	توزيع الاستثمارات الموزعة على افراد العينة	(2-2)
31	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	(2-3)
31	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	(2-4)
32	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	(2-5)
33	نتائج اراء أفراد العينة الفقرات محور الأول للاستبيان	(2-6)
34	نتائج اراء أفراد العينة الفقرات محور الأول للاستبيان	(2-7)
36	معامل الفاكروبتاخ للأداة	(2-8)
36	اختبار (One Sample T test) للعينة الواحدة T	(2-9)
37	اختبار تحليل التباين الأحادي F للخبرة المهنية	(2-10)
38	اختبار تحليل التباين الأحادي F للمستوى الوظيفي	(2-11)
39	اختبار تحليل التباين الأحادي F للمستوى العلمي	(2-12)

قائمة الأشكال		
رقم الصفحة	عنوان الشكل	اسم الشكل
04	ملخص لمعايير المراجعة	01-01
07	التأثيرات الهامة على جودة المراجعة	02-01
31	أفراد عينة حسب متغير مستوى العلمي	01_02
31	أفراد عينة حسب متغير مستوى المهني	02-02
32	أفراد عينة حسب متغير مستوى المهني	03_02

قائمة الرموز والمختصرات:

الدلالة باللغة العربية	الاختصار والرمز
اتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC
معايير الدولي للمراجعة	IAS
الهيئة السعودية للمحاسبين	SOCPA
برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية	SPSS
معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين	AICPA
مجلس المعايير التدقيق الدولية	IAASB

المقدمة العامة

مقدمة:

حظيت الأزمة العالمية المالية التي بدأت في النصف الثاني من العام 2008 بالاهتمام الكثير من الجهات المعنية بالبحث والدراسة لتحديد مسبباتها حيث إن الجهات المعنية قامت بعقد المؤتمرات والندوات وورش العمل وغيرها والتي توصلت في معظمها إلى أن من مسببات الأزمة المالية العالمية مخالفة اللوائح والتشريعات والقوانين وتعدي قواعد الرقابة المطبقة على وجه الخصوص في المؤسسات المالية وكذلك قصور في دور المراجعة وأداء المراجعين.

ترجع هذه الانهيارات إلى التصرفات غير الأخلاقية للمديرين التنفيذيين لاعضاء مجالس الإدارة والمحللين الماليين ومراجعي الحسابات مما أدى إلى خلق حالة من الفساد المالي والمحاسبي.

كما دفعت كل هذه الانهيارات ومصاحبها من فقدان للثقة في مخرجات عملية المراجعة الخارجية بالمؤسسات الاقتصادية والدولية إلى بروز حاجة ملحة الى ضرورة توفير إجراءات تضمن جودة عملية المراجعة الخارجية تضفي مزيدا من المصدقية والثقة والشفافية للمعلومات المحاسبة الواردة في التقارير المالية.

والتالي تبني مفهوم جودة المراجعة الخارجية واعطاءه اهتمام كبير والحث على تطبيقه وذلك نظرا للدور الكبير الذي تلعبه المراجعة الخارجية في مراقبة هذه المؤسسات باعتبارها وسيلة يتم بها كشف الأخطاء والتلاعبات بكل صورها سواء كان محاسبيا أو ماليا وبالتالي التخفيف من حالة عدم الطمأنينة حول نتائج أنشطة تلك المؤسسات المعلنة في تقارير المالية.

وعلى ضوء ماتقدم فإن إشكالية الدراسة تتمحور فيما يلي:

1 . إشكالية البحث:

➤ ما هي العوامل و متغيرات البيئة على جودة المراجعة الخارجية من منظور مراجعي الحسابات الخارجيين في

ولاية ورقلة؟

الأسئلة الفرعية:

- ماهية متغيرات البيئة الخارجية ؟
- ماهية متغيرات و العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية؟

2 . فرضيات الموضوع:

1. تؤثر بيئة المراجعة على حجم الطلب على المراجعة؛
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بيئة المراجعة وجودة المراجعة؛

3 . مبررات اختيار الموضوع:

تتمثل مبررات اختيار الموضوع في مبررات موضوعية وأخرى ذاتية:

- ✓ لمعرفة العوامل المؤثرة على البيئة الخارجية ؛
- ✓ معرفة ان مهنة المراجعة مهمة لجميع الأطراف؛
- ✓ الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين في مجال المراجعة وتعلق الموضوع المدرس بتخصص دراسات محاسبية وجنائية معمقة؛
- ✓ رغبة وميول الطالب للاطلاع على والبحث في مجال المراجعة؛

4 . أهمية الدراسة:

✓ تأتي أهمية الدراسة تحسين بيئة المراجعة في الجزائر.

5. تحديد إطار الموضوع:

اقتضت الدراسة جانبها النظري على دراسة العلاقة بين بيئة المراجعة وجودة المراجعة في ظل القانون 10_01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي، والمحاسب المعتمد بالنسبة للجزء التطبيقي نُحدد الدراسة من حيث الإطار الزمني سنة 2015_2016 والإطار المكاني بورقلة، بلدية حاسي مسعود، وبلدية تقرت، وولاية بسكرة. ويمثل المجتمع الدراسة في المحاسبين ومحافظي الحسابات وأساتذة جامعيين وطلبة دراسات عليا.

6. منهج البحث والأدوات المستخدمة:

بغية معالجة إشكالية الدراسة واختيار فرضياتها تم إتباع المناهج والأدوات التالية

المنهج التحليلي: تم إتباعه في الإطار النظري من البحث من خلال التعريف بجودة المراجعة و بيان أهميتها و محدداتها، و تعريف بيئة المراجعة و خصائصها و ذلك اعتمادا على الكتب و المداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية و الدراسات السابقة.

حيث تمت معالجة دراسة الحالة الميدانية باستخدام الاستبيان ثم استنتاج أسئلة حسب ما جاء في الجزء النظري للدراسة، وقد تم الاعتماد في التحليل على بعض البرامج الإحصائية مثل: SPSS بالإضافة إلى برنامج معالج الجداول MS. EXCEL.

7 . صعوبات البحث: عند قيامنا بإعداد البحث وجهتنا جملة من صعوبات من بينها:

- قلة المراجع والكتب المتعلقة على مستوى المكتبات الجامعية خاصة فيم يتعلق ببيئة المراجعة؛
- تباعد مكاتب المراجعة عن بعضها؛
- قلة الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع؛
- رفض معظم مكاتب محافظي الحسابات ملاً استمارة، بسبب انشغالهم؛
- عدم التجاوب المحسوس من بعض أفراد مجتمع الدراسة خاصة المهنيين منهم؛

8 . هيكل البحث:

لدراسة الموضوع دراسة وافية، سنتناول البحث في فصلين، تسبقهم في ذلك مقدمة وتليهم خاتمة أما محتوى الفصلين فكان كالتالي:

- ـ **الفصل الأول:** قمنا فيه بدراسة الأدبيات النظرية للموضوع والمتمثلة في دراسة جودة المراجعة من خلال التعريف بها، وذكر أهميتها ومختلف محدداتها، وبيئة المراجعة من خلال التعريف والخصائص، وتناولنا أيضا الأدبيات التطبيقية حيث سنتطرق لأهم ما يميز الدراسة عن معالجة مشكلة الدراسة بالنسبة للمواضيع السابقة.
- ـ **الفصل الثاني:** تضمن "دراسة ميدانية" سنقوم بتناول طريقة وإجراءات الدراسة الميدانية وتحديد وتقديم مجتمع الدراسة والأدوات المستخدمة فيها وكذا النتائج المتوصل إليها ومناقشتها من أجل استقصاء آرائهم في الموضوع وتحليلها وتقييم مدى استبعادهم للمشاكل المطروح في الدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

من المعروف ان المهنة المحاسبية تتأثر وتؤثر بالبيئة المحيطة (التي تعمل بها) بشكل كبير جدا، اذ أنها تشكل العمود الفقري لأية شركة تعمل بها وتعاني مهنة المراجعة من قصور في التشريعات القانونية التي تنظمها، وعدم وجود جهاز فني مستقل يختص بإصدار معايير محلية للمحاسبة والمراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، وعدم تفعيل أسلوب الرقابة على جودة المراجعة.

سنحاول من خلال هذا الفصل معرفة ماهية المفاهيم الأساسية لجودة المراجعة من خلال التعريف و أهم محددات والعوامل المؤثرة عليها، هذا ضمن **المبحث الأول**، أما **المبحث الثاني** فنحاول من خلاله عرض لأهم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والتعليق عليها، حيث كان تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية لجودة المراجعة وبيئة المراجعة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة في الموضوع.

المبحث الأول: المفاهيم أساسية لجودة المراجعة وبيئة المراجعة

المراجعة علم يتمثل في مجموعة المبادئ و المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة و عن مركزه المالي في نهاية فترة محددة، بدأت مهنة المراجعة في صورة جهود فردية للقيام ببعض العمليات بحيث لم يبرز مراجعة الحسابات إلا بعد ظهور المحاسبة لأهمها عمليتان مترابطتان لا بد من وجودهما معا ولقيام عملية المراجعة يجب أن يكون هناك محافظ الحسابات .

المطلب الأول: المفاهيم أساسية حول المراجعة

الفرع الأول: المراجعة

أولاً: تعريف المراجعة

المراجعة هي فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي، شريطة ألا يكون الذي حضرها أو استعملها بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل¹.

بدأت مهنة المراجعة في صورة جهود فردية للقيام ببعض العمليات بحيث لم يبرز مراجعة الحسابات إلا بعد ظهور المحاسبة لأهمها عمليتان مترابطتان لا بد من وجودهما معا ولقيام عملية المراجعة يجب أن يكون هناك محافظ الحسابات.

أنواع المراجعة:

المراجعة الداخلية:

تعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم للمشروع ودفاتره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين للمشروع.

المراجعة الخارجية

تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام. حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً دقيقاً ومحايداً للتحقق من أنها قد تمت فعلاً في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها.

1 تعريف مراجع الحسابات

هناك العديد من التعريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات سنذكر البعض منها:

-حسب المادة 22 من ال قانون 10 - 01 محافظ الحسابات: " هو شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت

مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به⁴.

- كما يمكن تعريف محافظ الحسابات بأنه هو " شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق

على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة معايير المراجعة المتعارف عليها⁴.

¹ بن حميدة إسماعيل، مخاطر المراجعة ومساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014 ص 3.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 42 المورخة في 11_07_2010 ص 5.

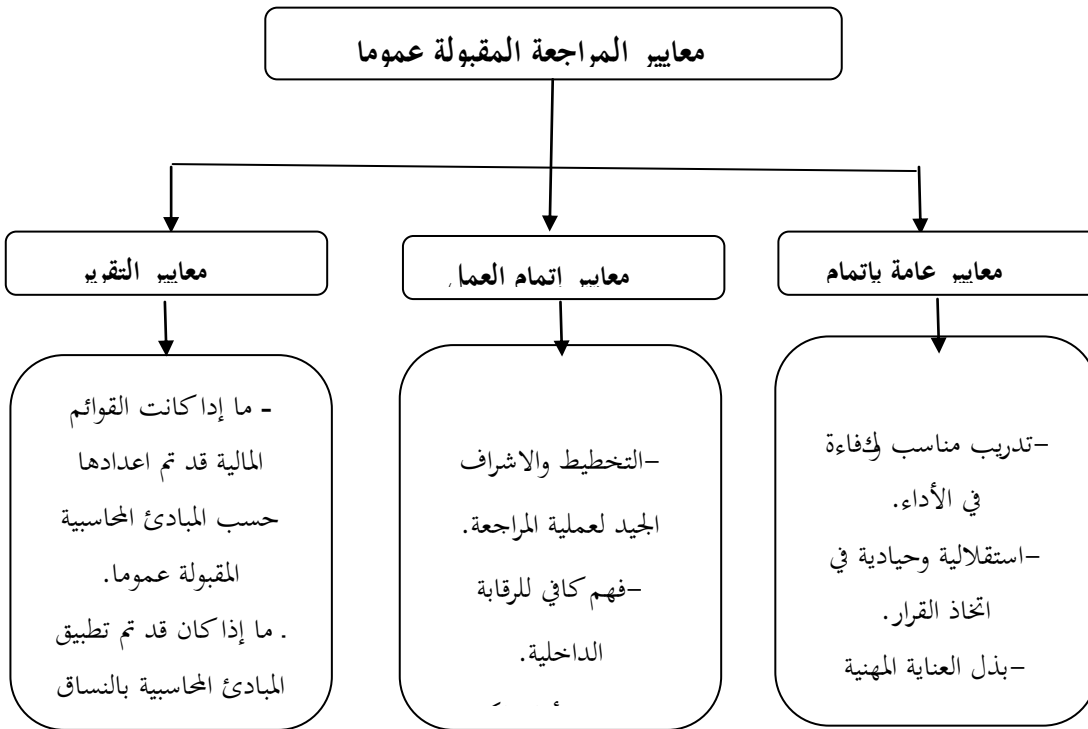
- " محافظ الحسابات في الجزائر هو شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية، ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير"².

2- معايير المراجعة:

تعتمد المراجعة كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها، التي تصدرها الهيئات المهنية، وتلقى القبول العام، والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات هذه المهنة، وتنقسم إلى ثلاثة معايير كالتالي:³

- ✓ المعايير الثلاثة الأولى يطلق عليها معايير عامة، حيث تزود بمؤشرات يتبعها المراجع.
 - ✓ المعايير الثلاثة الثانية يطلق عليها معايير العمل وهي تتعلق بإتمام عملية المراجعة.
 - ✓ المعايير الأربعة الأخيرة فهي معايير التقرير وهي تشرح طبيعة ومحتوى تقرير المراجع.
- ويوضح الشكل (1-1) ملخص لمعايير المراجعة

شكل رقم (1-1)



المصدر: نهاء على القباني 2007ص23

¹ - Société nationale de la Comptabilité·guide d'audit et de Commissariat aux comptes·op.cit.p1102.

⁴ -قادير إبراهيم، دور محافظ الحسابات في تأمين الانتقال من (PCN إلى SCF)، مذكرة ماستر 2012 ص14.

³ نهاء القباني، المراجعة، الدار الإسكندرية، مصر، 2007، ص23

ثانياً: مخاطر المراجعة:

1- مفهوم مخاطر المراجعة:

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وفق المعايير الدولي للمراجعة ISA 400 تحت عنوان تقدير المخاطر والرقابة الداخلية، ومخاطر المراجعة بأنها "المخاطر التي تؤدي إلى قيام المراجع بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية" كما عرفتها الهيئة السعودية للمحاسبين SOCPA بناءً على مشروع معيار خطأ المراجعة والأهمية النسبية بأنها "احتمال قيام المراجع بإصدار رأي مطلق على القوائم المالية تحتوي على غش أو خطأ هامة" يمكن أن نميز بين نوعين من المخاطر التي تؤثر تأثيراً كبيراً على قرارات الأطراف الخارجية عن المؤسسة في:

- إبداء الرأي الإيجابي من قبل المراجع حول تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة، في حين أن الواقع عكس ذلك؛
- إبداء الرأي السلبي من قبل المراجعين حول تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة، في حين أن الواقع عكس ذلك¹.

إن النوعين السابقين يمثلان الحد الأقصى لخطأ المراجع، لذا ينبغي على هذا الأخير أن يسعى إلى تقليل هذه الأخطاء عند حدودها الدنيا في ظل قيد وجودها خاصة في نوع المراجعة الاختيارية، بما يسمح من قبولها عملياً².

2- تصنيفات مخاطر المراجعة

توصلت الدراسات والأبحاث التي أجريت حول موضوع مخاطر المراجعة إلى محاولة تصنيف مخاطر المراجعة إلى مجموعات لإدراك مفهومها بسهولة حيث قسمت إلى مايلي:

1-2 مخاطر طبيعية: تظهر هذه المخاطر نتيجة ممارسة النشاط الاقتصادي، وقد تزداد حدتها حسب طبيعة النشاط، المركز المالي للمؤسسة، حجم المؤسسة، تكوينها القانوني، نوع المنتجات وغيرها من العوامل. وتحدد هذه العوامل مستوى وحجم المخاطر.

2-2 مخاطر غير طبيعية: هي تلك المخاطر التي تنشأ من الأخطاء والمخالفات، حيث أن الفرق بين الخطأ والمخالفة هو إدارة وقصد المرتكب، فالأخطاء تشير إلى أفعال غير عمدية فهي أخطاء لكن متعمدة³.

3-2 المخاطر العادية: لا شك وأن عملية مراجعة تصاحبها نسبة معينة من المخاطر، فرغم قوة أدلة الإثبات وبذل العناية المهنية اللازمة ألا أن هناك احتمال دائم لوجود خطأ أو واقعة غش مهما كان حجمها لا يتم اكتشافها، حيث هناك مؤشرات دالة على مستوى مخطر لكنه عادي.

ومهما توافرت هذه المؤشرات إلا أنه يجب على محافظ الحسابات أن يتحلى دائماً بالشك المهني وأن يبذل العناية المهنية اللازمة، ورغم أن الأخطاء تقل في ظل توافر المؤشرات السابقة إلا أن الغش ممكن أن يحصل ويتم إخفائه من قبل مرتكبيه.

¹ خيراني العيد "مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة دراسة حالة الجزائر"، مذكرة الماجستير جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2012-2013 ص46.

² خيراني العيد "تقسيم المرجع" ص 46.

³ طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2004، ص 33، 32.

2_4 المخاطر غير العادية: هناك بع المؤشرات التي تدل على وجود مستوى غير عادي من المخاطر وتتمثل في: (وجود مشكلات سيولة، وجود رافعة مالية كبيرة، وجود إدارة ضعيفة، وجود رقابة ضعيف، ..) لذلك فان احتمال مدخل محافظ الحسابات أو الإستراتيجية التي سيتبعها سوف تختلف باختلاف مستوى المخاطر، هذا في حالة قبول لمهمة المراجعة.

3_3 مكونات مخاطر المراجعة

حدد معيار المراجعة والأهمية النسبية لعملية المراجعة رقم 47 في ديسمبر سنة 1983 والصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA بان مخاطر المراجعة تتكون من:

3_1 مخاطر ملازمة (حتمية): تعرف المخاطر الملازمة بقابلية حدوث خطأ مادي مؤثر على رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو عندما تدمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى، مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية.

3-2 مخاطر الرقابة: وهو الخطأ الناتج عن حدوث خلل في أحد الأرصدة أو في نوع من العمليات ويكون جوهريا إذا جمع مع خطأ رصيد أو عملية أخرى ولا يمكن منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب ويكون ذلك راجع لضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة.

3-3 مخاطر عدم الاكتشاف: عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين على أنها المخاطر التي يمكن أن تكتشفها إجراءات محافظ الحسابات التحقيقية في رصد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة قد تكون هامة بشكل فردي أو عندما تدمج مع أخطاء في الأرصدة أو مجموعات أخرى مع العمليات¹

الفرع الثاني: جودة المراجعة

أولا: تعريف جودة المراجعة

لقد كان هناك العديد من المحاولات لتعريف "جودة المراجعة" في الماضي من قبل الهيئات المهنية والباحثين، ومع ذلك لم نتوصل لتعريف يحظى بالاعتراف والقبول العالمي حيث أن مفهوم جودة المراجعة هو مفهوم معقد ومتعدد الأوجه. ونذكر كما يلي أهم التعريفات عن جودة المراجعة:

تعريف (De Angelo)²

لقد عرفت على أنها "مدى إمكانية محافظي الحسابات من اكتشاف المخالفات في النظام المالي للعميل، والإفصاح عنها. تعريف محمد³

أن مفهوم جودة المراجعة هو مفهوم ذو أوجه متعددة وهو محل اهتمام كل المشاركين في بيئة المراجعة وقد أوضحنا أن هناك خمس مجموعات أساسية يهتم بمفهوم جودة المراجعة وهي:

- معدو القوائم المالية.
- المستخدمون الخارجيون.
- المنظمون للهيئة مثل المحاكم الدستورية والتشريعية.
- أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة.

¹ خيراني العيد" مرجع سابقا لذكر"ص،49،48.

² Mahdi Salhi, *An Investigation of the Effects of Audit Quality On occural Reliability Of Listed Companies on Tahrn Stock Exchange*, Islamic University Review Of International Comparative Management, 2010, p941

³ سهام أكرم، عمر الطويل، تأثير تغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة: 2012 ص24.

- أعضاء مكاتب المحاسبة.

وعرف أحد الباحثين جودة المراجعة بأنها أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وفقا للمعايير المهنية للتدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية وضوابط رقابة الجودة مع الإفصاح الأخطاء والمخالفات المكتشفة بما يحقق للأطراف ذات الصلة للأهداف المتوقعة في عملية التدقيق.¹

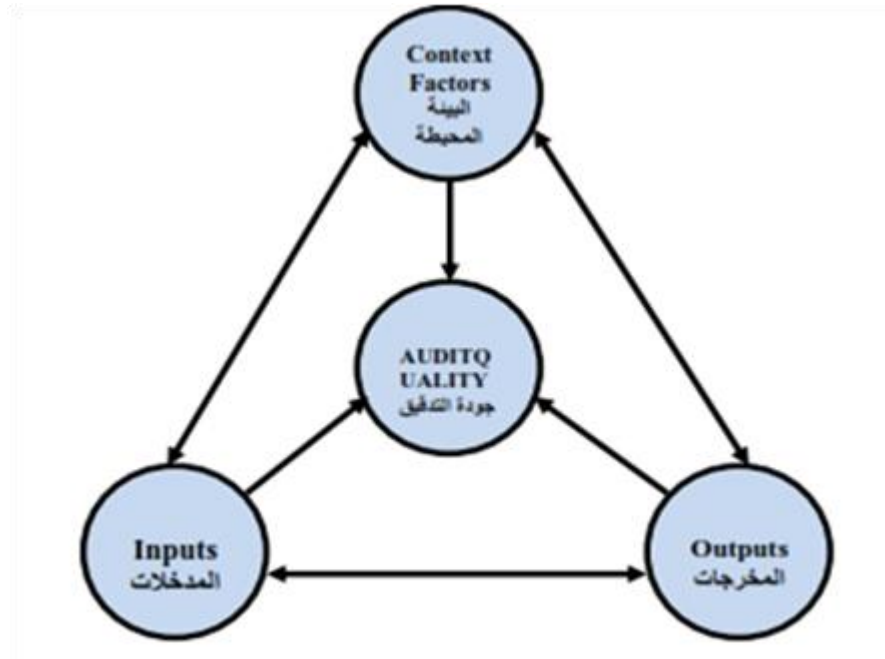
يمكن للمرء عرض مفهوم جودة المراجعة في ظل ثلاثة جوانب أساسية هي:²

المدخلات: تعتبر عملية المراجعة من المدخلات المهمة فيما يتعلق بسلامة منهجية المراجعة وفعالية الأدوات المستخدمة في عملية مراجعة الحسابات.

المخرجات: تعتبر مخرجات عملية المراجعة من المؤثرات المهمة على جودة المراجعة لأنه في كثير من الأحيان يأخذها حملة الأسهم في عين الاعتبار عند تقييم جودة المراجعة.

عوامل السياق: وهي تؤثر على جودة المراجعة فالإدارة السليمة للشركات تسهم في جودة المراجعة، لاسيما إذا كانت تخلق مناخا من الشفافية والسلوك الأخلاقي داخل الشركات.

يوضح الشكل (1.2) التالي التأثيرات الهامة على جودة المراجعة



المصدر: (IAASB. 2011)

¹ مرشد عبد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، مذكرة ماجستير في محاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية غزة 2013 ص42.

² IAASB. **Audit Quality IAASB Perspective**. January 2011 p40 .

ثانياً: أهمية جودة المراجعة

تمكن أهمية جودة المراجعة أنها مطلب جميع مستخدمي القوائم المالية وذلك للأسباب التالية:

1. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية

لتحسين عملية المراجعة على مكاتب المراجعة الالتزام بالمعايير التي تصدرها المنظمات والهيئات المهنية، من اجل تحديد وتطبيق الإجراءات الأزمة للقيام بعملية المراجعة وخصوصا معايير المراقبة على الجودة التي تنعكس أثارها على جودة الأداء المهني. وأشار Carselle et AL في درسته إلى أن هناك علاقة تبادلية بين جودة المراجعة، والالتزام بالمعايير المهنية، حيث أن هذا الالتزام يؤدي إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية.¹

كم أشار حسين وقطب أنا جودة المراجعة تعني مدى التزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تصدرها المنظمات المهنية.²

2. تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء الموجودة في القوائم المهنية :

إن الهدف الأول للمهمة المراجعة هو إبداء الرأي حول سلامة وصدق تنفيذ القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة أعمال المشروع، وبالتالي عند الوصول إلى تحقيق جودة المراجعة، وبضرورة يعني زيادة القدرة على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية.

كما أشار De Angelo أن جودة المراجعة تعني زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المحاسبية.³

3. المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة:

يتعرض محافظو الحسابات ومهنة المراجعة بصفة عامة بعد كل فضيحة مالية إلى موجة من النقد. نظرا إلى عدم رضا الأطراف ذات الصلة بمهنة المراجعة وبأداء محافظي الحسابات. ويشير هذا بوضوح إلى وجود فجوة بين ما يتوقعه المستفيدين من جهة، وبين الأداء الفعلي لمحافظ الحسابات من جهة أخرى، وهو ما يطلق عليه بفجوة التوقعات.⁴ وبالتالي تسمح جودة المراجعة الخارجية المحققة بتوصيل نتائج المراجعة يكون الاستفادة منها بشكل فعال. وعليه تقليل نسبة الاختلاف بين توقعات المستخدمين ورأي المراجعين.

ثالثاً: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية:

1. التأهيل العلمي والخبرة المهنية

يعتبر التأهيل والخبرة العلمية لمحافظ الحسابات من بين العوامل المؤثرة على كفاءة وفعالية عملية المراجعة حيث انه توجد علاقة ايجابية بينهما.⁵

¹ عبد السلام سليمان الأهدل، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة"، مذكرة ماجستير، الجامعة الجديدة، الجمهورية 2008 ص 6.

² خيراني العيد "مرجع سابق"، ص 7.

³ سمير كامل محمد عيسى "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية العدد رقم 2، جامعة الإسكندرية، 2008 ص 7.

⁴ خيراني العيد، مرجع سابق، ص 8.

⁵ عبد السلام قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 8.

وأكدت العديد من الدراسات على وجود تأثير إيجابي لخبرة فريق المراجعة على وجود أداء عملية المراجعة. حيث انه زادت عدد سنين الخبرة كلما ذلك أفضل ويزيد من مستوى جودة الأداء المهني. وكلما ارتفع مستوى التأهيل العلمي لفريق المراجعة وكلما زادت سنوات العمل في حقل مراجعة الحسابات بشكل عملي وفعلي، وكلما زادت الدورات التدريبية التي يتلقاها المراجع للتعرف على كل جديد على صعيد المهنة فان ذلك كله يؤثر على جودة الأداء المهني لعملية المراجعة بشكل ايجابي.¹

2 . استقلالية محافظ الحسابات

تعتبر استقلالية محافظ الحسابات من أهم مقومات مهنة المراجعة، بدونها تصبح عملية المراجعة غير مبررة وتفقد دورها في المجتمع حيث حالات الفشل الأخيرة، (Enron WRDCOM) أحدث أزمة لا مثيل لها في مهنة المراجعة وحملت جزء كبير من المشكلة إلى محور استقلال محافظ الحسابات.

كما انه من المستحسن أن تتوفر بعض الخصائص في محافظ الحسابات تدعم استقلاليته وموضوعيته كقوة الشخصية والشجاعة للقيام بالمهام دون اعتماد أو تبعية ودون خوف من الانتقام.²

أما عن علاقة استقلالية محافظ الحسابات بجودة المراجعة توصلت دراسة De Angelo وجود علاقة طردية بين استقلال المراجع وجودة المراجعة حيث انه المراجع الغير مستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة.³ وبالتالي يجب توفر نقطتين أساسيتين لتحديد مدى استقلالية محافظ الحسابات وتمثل في:

- **عدم وجود مصالح مادية لمحافظ الحسابات:** يجب ألا يكون محافظ الحسابات أي مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها وان لا تكون للأحد أقاربه مصالح من نفس النوع، لان تلك المصالح قد تؤثر بشكل أو بآخر عن استقلاليته.⁴
- **وجود استقلال ذهني وذاتي:** بمعنى انه لا توجد أي ضغوط من قبل المؤسسة محل المراجعة في الدور الذي يقوم به، بشأن التحقق من سلامة وصحة القوائم المالية والمركز المالي، حيث توجد عدة ضغوطات قد يتعرض لها محافظ الحسابات كإجراءات سلطة تعيينه وعزله. وتحدي أتعابه.⁵

3 . أتعاب المراجعة : هناك عوامل عديدة تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة سواء في مكاتب المراجعة الكبيرة أو الصغيرة

تمثل هذه العوامل في:

- حجم المنشأة محل المراجعة وطبيعة نشاطها وارتفاع حجم المخاطر المرتبطة بها.
- حجم مكتب المراجعة وسمعته المهنية.
- سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- طبيعة النظام المحاسبي المطبق في المنشأة محل المراجعة.⁶

¹ سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سابق، ص44.

² SYNTHIA JEFFREYK, Research professional Responsibility and ETHICS in qccounting volume 9 Iowa state university U S A 2004 p 134,

³ عبد السلام قاسم الأهل، مرجع سابق، ص28.

⁴ محمد توهامي الطاهر ومسعود صديقي، " المراجعة والتدقيق الحسابات "، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر 2005 ص41.

⁵ عبد الفتاح الصحن وآخرون، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الجامعات المصرية الإسكندرية ص 67.

⁶ أحمد محمد صلاح الجلال، " متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجع حسابات في جمهورية يمن، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر 2010 ص 121.

4. تخصص مكتب المراجعة

يعد التخصص المهني لمخافض الحسابات أحد الاتجاهات الحديثة في التطوير مهنة المراجعة، وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة والانفتاح للأسواق، ومع ذلك لا يوجد معيار يدل صراحة على ضرورة التخصص المهني للمراجعة. إلا أن هناك معيار تبين أن فهم المراجعة لطبيعة الصناعة التي تعمل فيها المنشأة والتي يقوم بأداء المراجعة فيها يعد ضرورة أولية لكي يؤدي عمله على أكمل وجه، ويساعد ذلك في معرفة مكان وأخطاء تلك الصناعة وبالتالي تخطيط أفضل لعملية المراجعة.¹

5 حجم مكتب المراجعة

يعتبر مكتب المراجعة من أهم المحددات والعوامل المؤثرة على جودة المراجعة حيث يسود تصور عام لدى السواد الأعظم من المتعاملين مع مكاتب مراجعة الحسابات بأن حجم مكتب المراجعة يعتبر من الأسس المهمة في التمييز بين المكاتب وتصنيفها من حيث الجودة.²

يكون التمييز بينها ببعض الصفات الأساسية متمثلة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1): يوضح مقارنة بين المكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة الصغيرة.

الصفات المميزة لمكاتب المراجعة الصغيرة	الصفات المميزة لمكاتب المراجعة الكبيرة
قد لا تتوفر فيها كافة فئات التوظيف	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.	يتوافر لديها عدد من المراجعين وفي كافة التخصصات
ممارستها لنشاطها في مجال محدود.	اتساع النشاط في كافة الدولة.
قلة العملاء وبالتالي قلة الإيرادات.	كثرة عدد العملاء وبالتالي ضخامة الإيرادات.
قد لا يقسم المكتب داخليا إلى العديد من الأقسام، وقد لا يمتلك لخبرات نادرة.	يقسم المكتب داخليا إلى عدد من الأقسام الفنية المتخصصة مع امتلاك الخبرة النادرة.

المصدر: عبد السلام سلمان قاسم الاهدل، مرجع سابق ص9

¹ معاذ ظاهر صالح المقطري، " أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة"، دراسة ميدانية للجمهوريّة اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلة 27 2011 ص 413 ص 414 .
² سهام أكرم، عمر طويل، نفس المرجع سابق، ص 38.

ونظرا لأهمية عامل حجم المكتب المراجعة وتأثيره على جودة المراجعة فقد نال اهتماما واسعا من قبل باحثين، إذ تحققت أغلب الأبحاث من وجود علاقة إيجابية بين حجم منشأة المراجعة وجودة عملية المراجعة، فكلما كبر حجم منشأة المراجعة كلما قلت الحوافز لدى محافظ الحسابات بالتصرف بصورة انتهازية ولا مبالاة. أي يحرص على تنفيذ عملياته وفق معايير وقواعد وآداب السلوك المهني. ومنها يتحسن فعالية عملية المراجعة.

6 . سمعة منشأة المراجعة

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

ولقد تناولت العديد من الدراسات سمعة مكتب المراجعة علي انه احد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة، وذلك من خلال استنتاجها لوجود علاقة تبادلية بين كل من جودة المراجعة وحسن سمعة المكتب، فجودة أداء المراجعة تؤدي إلى حسن سمعة المكتب فجودة أداء المراجعة تؤدي إلى حسن سمعة المكتب والمحافظة علي حسن سمعة المكتب تقود إلى الجودة في الأداء.¹

7 . المنافسة بين مكاتب المراجعة

تساهم زيادة المنافسة بين المكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، حيث تحرص مكاتب المراجعة على تنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني. كما تفضل مكاتب المراجعة في ظل ظروف المنافسة الارتباط بالعملاء بالاعتماد على جودة خدمات المراجعة المقدمة لعملائها بدل من الاعتماد على متغير انخفاض أتعاب مراجعة الحسابات، حيث تفشل مكاتب المراجعة حديثة النشأة عند المنافسة في خدمات مهنة المراجعة بالاعتماد على متغير خفض أتعاب المراجعة نظرا لانخفاض الأتعاب التي تتقاضها تلك المكاتب في ظل ارتفاع تكاليف تنفيذ عملية المراجعة؛ بالتالي يترتب عليها فشل في تنفيذ عملية المراجعة.²

8 . عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة

يعتبر تصاعد عدد الدعاوى القضائية مؤشرا واضحا على عدم قدرة مكتب المراجعة على اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، حيث يتعرض المكاتب إلى خسارة مادية كبيرة ومساءلة إضافة إلى فقدان ثقة الجمهور. وبالتالي فقدان مهنة المراجعة دورها في المجتمع.³

أي أن القضايا المرفوعة ضد محافظي الحسابات تعبر أحد المؤشرات على جودة المراجعة، وأنه كلما زادت جودة المراجعة قل احتمال فشل عملية المراجعة وبالتالي يقل احتمال رفع القضايا ضد محافظي الحسابات.⁴

¹ مها رزق نجم، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققى الحسابات الخارجين في قطاع غزة"، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة 2011، ص 42،

² أحمد محمد صالح الجلال، "مرجع سابق" ص 50،

³ خيراني العبد، "مرجع سابق"، ص 28،

⁴ عبد السلام قاسم الأهدل، "مرجع سابق"، ص 13،

9 . عدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة منشأة معينة

ويقتصد بعدد السنوات التي يمضيها المراجع الخارجي في مراجعة منشأة معينة بطول فترة الارتباط بين محافظ الحسابات والمنشأة محل المراجعة،¹ ونظرا لأهمية هذا العامل فقد نال اهتماما كبيرا من قبل العديد من الباحثين، وقد توصلت دراستهم إلى نتائج متضاربة بخصوص أثر هذا العامل علي جودة المراجعة. حيث منها ما توصلت لوجود أثر سلبي لطول الفترة التعاقدية بين المراجع وعميل المراجعة قد يصاحبها العديد من الأسباب التي تفقد المراجع موضوعيته واستقلاله أهمها:

- أن المراجع قد يصبح أكثر قبولا لما تتخذه الإدارة من سياسات وممارسات محاسبية ويفقد شكوكه المهنية.
- أن طول فترة العلاقة بين المراجع وعميل المراجعة يصبح المراجع ذو نظرة غير متجددة وقد يفشل في التوصل إلى أدلة جديدة يخالف ما توصل إليه في السابق.

- إن عدم تحديد مدة العلاقة بين المراجع وعميل المراجعة يزيد الحافز لدي المراجع للاحتفاظ بعميل المراجعة عن طريق التوافق مع الإدارة هذا العميل، لان الخلاف ذلك يؤدي إلى فقدان العميل وبالتالي فقدان عائدته الاقتصادي معه.²

10 . الاتصالات بين فريق المراجعة الخارجية وعميل المراجعة

توصلت العديد من الدراسات السابقة إلى أن الاتصالات الجديد بين العميل والمراجع الخارجي تعتبر أحد الخصائص التي تشير إلي تحقيق جودة المراجعة الخارجية المرتبط بالعمل الميداني بسبب أن المراجعين الخارجيين يعتمدون علي الحصول علي الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر الموجودة بحوزتهم.³

11 . تقديم مكتب المراجعة للخدمات الاستشارية

إن تأثير تقديم مكاتب المراجعة الخارجية الخدمات الاستشارية يؤثر سلبا علي جودة المراجعة الخارجية، حيث تعاب الخدمات الأخرى خلاف خدمة المراجعة تجعل المراجعين يعتمدون ماليا علي عملائهم، ومن يصبحون اقل استعداد أمام ضغوط الإدارة، وذلك بسبب الخوف من فقد عملائهم، كما أن طبيعة العديد من الخدمات الأخرى خلاف خدمة المراجعة تضع المراجعين في منطقة الأدوار الإدارية مما يهدد موضوعيتهم فيما يتعلق بالعمليات التي يراجعونها.⁴

¹ عبد السلام قاسم الأهدل المرجع سابق ص 21.

² سهام أكرم عمر الطويل، المرجع سابق، ص 135

³ بوسنة حمزة، " دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، دراسة عينة من مؤسسات الجزائرية الفرنسية"، مذكرة ماجستير، غير

منشورة جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2012 ص 144،

⁴ سهام أكرم عمر طويل، مرجع سابق ص51،

المطلب الثاني: بيئة المراجعة

الفرع الأول: مفهوم بيئة المراجعة

أولاً: تعريف البيئة

تعرف البيئة إلى كثير من العوامل التي تلعب دوراً كبيراً ومؤثراً على عمل مختلف المؤسسات، تمتاز هذه البيئة بالحركة والتغيير المستمر، وأن أية مؤسسة نجحها مرتبط بمفهوم هذه البيئة والتكيف معها بما يخدم أهدافها.

➤ وعرف (Jakson) البيئة أنها كل شيء خارج حدود المؤسسة إن هذا التعريف يشير بوضوح إلى وجود مجموعة من القوى و الميادين التي تؤثر في نشاط المؤسسة¹.

نستخلص أن البيئة عبارة عن كل ما يحيط بالمؤسسة وهي تشمل كافة المتغيرات، الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية والتكنولوجية.

- البيئة الداخلية: هي البيئة التي تستطيع الدولة التحكم فيها والتأثير عليها وتغييرها وفق ما تحتاجه، وتمثل عوامل بيئة داخلية في تحديد مصادر القوة، وتدعيمها وتعميمها.
- البيئة الخارجية: تعرف البيئة الداخلية على أنها مجموعة المتغيرات أو القيود أو المواقف والظروف التي هي بمنأى عن رقابة الدولة ولا تقدر إن تسيطر عليها وتعمل على أن تتماشى معها بتوظيف إمكانياتها ومواردها وطاقاتها.

1-عناصر البيئة

1-1 البيئة الاقتصادية

يتمثل هذا العنصر من البيئة في مجموع الأفراد، ورؤوس الأموال والسلع المادية، كما يتمثل في القوة الاقتصادية والمتمثلة في النظام الاقتصادي الذي يعتمد على الملكية الفردية أو الملكية العامة، السياسات الحكومية للموازنة العمومية ونفقات الدولة، تنظيم الأسواق المالية، حجم السوق، القدرة الشرائية الاجتماعية للمواطنين.

إلى جانب عناصر أخرى كأسعار العملة ونسب الفوائد وشروط التمويل والاستثمار ونظام الضرائب، والبنوك وإجراءات الاستيراد والتصدير، الدخل القومي والفردى ونسب التضخم والبطالة وتوفر اليد العاملة والمتخصصة وشبكات النقل والاتصال².

1-2 البيئة السياسية والقانونية:

تنطوي البيئة السياسية القانونية على التشريعات الحكومية التي تنظم مجالات الأعمال المختلفة، والتي تحكم العلاقات بين منظمات الأعمال والحكومة وخصائص هذه البيئة هامة لمنظمات الأعمال لعدة أسباب³:

- لأن النظام القانوني هو الذي يحدد ما يجب أن تفعله أو تفعله مؤسسة ما

¹ محمود جاسم الصميدعي وردينة عثمان يوسق، "إدارة الأعمال الدولية"، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان 2007 ص32.

² محمد حسن، تدابير المؤسسات تقنيات واستراتيجيات، منشورات ألفا، الجزائر، 2008 ص 32.

³ جلال إبراهيم العبد، إدارة الأعمال (مدخل اتخاذ القرارات وبناء مهارات)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2003 ص101.99.

- إن خصائص البيئة السياسية والقانونية سوف تحدد بشكل كبير اتجاه وتصرفات وحدات الأعمال في المستقبل وفي ظل ظروف مختلفة.
- الاستقرار السياسي والتشريعي عادة يمثل استقرارا للمؤسسات في أي مجتمع، إذ أن العديد من المؤسسات تنأى عن الدخول في مجتمعات غير مستقرة سياسيا فهذا من شأنه أن يعرضها لمخاطر عالية قد يترتب عليها ضياع ثروات الملاك أحيانا

1-3 البيئة العلمية والتكنولوجية:

تتكون هذه البيئة من البنية الأساسية للعلوم والتكنولوجيا (المؤسسات، الأفراد، والإمكانيات) ومستوى التقدم العلمي والتكنولوجي السائد في المجتمع، والقدرة الوطنية على الإبداع والابتكار وكذلك مدى قدرة الأفراد على نقل التكنولوجيا الأجنبية، وتطويرها وتطويرها، وتحقيق الاستفادة منها، ويدخل في نطاق البيئة العلمية والتكنولوجيا أيضا مدى توفر وسائل الربط والاتصال بين المؤسسات العلمية والتكنولوجية المختلفة، بينها وبين قطاعات المستفيدين¹.

لا شك أن البيئة التكنولوجية الفنية تتطور بدرجة عالية وفي نفس تؤثر بدرجة كبيرة في ممارسة الأعمال والنشاطات فما وصلت إليه العلم والتكنولوجيا اليوم من السهولة في المواصلات والاتصال، أثر بدرجة كبيرة من الإيجابية على ممارسات الأعمال في مناطق مختلفة. فهذا التقدم التكنولوجي خلق الكثير من الأسواق للشركات المتعددة الجنسيات

1-4 البيئة الاجتماعية

تعتبر البيئة الاجتماعية عنصرا أساسيا لا يمكن تجاهله لما له من تأثير كبير على المؤسسة وعلى الأنظمة الإدارية والمحاسبية السائدة فيها والبيئة الاجتماعية تتكون من مواقف، رغبات، مستوى الذكاء، مستوى تعليمي، اعتقادات وعادات الأفراد المكونة لجماعة أو مجتمع، والعنصر العقائدي يتمثل في مجموعة المعتقدات التي يؤمن بها الأفراد المكونة لجماعة أو مجتمع، والعنصر العقائدي يتمثل في مجموعة المعتقدات التي يؤمن بها الأفراد ويتعاملون بها دون أن تحكمها قوانين أمل العنصر الديمغرافي فهو يؤدي إلى تغيير شكل المجتمع وذلك نتيجة لتغيير عدد السكان وفئة أعمارهم وظهور طرق جديدة للعمل والابتكارات والمهارات، والعنصر الثقافي أيضا له أهمية كبيرة، إذ أصبحت الدول تهتم به أكثر فأكثر وتعمل على رفع نسبة المتعلمين والحاصلين على شهادات عليا².

2-2 أثر البيئة على المحاسبة

1-2 العامل الاقتصادي: يشمل العامل الاقتصادي مجموعة من العوامل الأخرى الفرعية.

• طبيعة ونوع الاقتصاد:

من العوامل الهامة التي لها تأثيرات مباشرة وغير مباشرة على النظام المحاسبي لأي دولة، درجة التطور الاقتصادي وطبيعة ونوع النظام الاقتصادي المتبني بها، فإذا كانت التنمية الاقتصادية لدولة ما متدنية فإن الأنشطة الاقتصادية والصناعية والتجارية وغيرها غالبا ما تكون محدودة بسيطة، وبالتالي فإن طبيعة الأنظمة المحاسبية المستخدمة من المتوقع أن تكون بسيطة وأن يكون

¹ إيمان ببلولة، المؤثرات البيئية على الإبداع التكنولوجي، رسالة ماجستير في التسويق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2006.
² علي شريف، مبادئ الإدارة (مدخل الأنظمة في تحليل العملية الإدارية)، الدر الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 122.

الاهتمام بها محدودا، وكلما زادت درجة النمو الاقتصادي ينعكس ذلك في زيادة حجم وعدد النشاطات والشركات الاقتصادية، وبالتالي فإن المحاسبة يجب أن تتطور لتلي الاحتياجات الجديدة لمتخذي القرار.¹

يرى بعض أن النظام الاقتصادي الرأس مالي يمكن أن يوفر أفضل مناخ لتطور المحاسبة مقارنة بالأنظمة الاقتصادية الأخرى، حيث أن نجاح وبقاء الشركات الخاصة في ظل هذا النظام لا يعتمد فقط على إنتاج السلع والخدمات كذلك على المعلومات الدقيقة المقدمة إلى الذين تربطهم مصالح مع الشركة، نظرا لأن درجة عدم التأكد في البيئة المحيطة عالية بالنظام الاقتصادي الرأس مالي ولذلك فإن متخذي القرارات يكونون في حاجة كبيرة إلى المعلومات المحاسبية للتقليل من درجة عدم التأكد أما في الاقتصاد المخطط غالبا ما تكون هناك مركزية عالية في اتخاذ القرارات بيد مجموعة غير قليلة من الأفراد من خلال ما يعرف بالسلطة المركزية للتخطيط ونتيجة لذلك فإن المعلومات المطلوبة والتي تحتاج إليها هذه السلطة تكون ضخمة لأنها تتعلق بكل مجالات النشاط الاقتصادي للدولة، وفي هذه الحال فان دور المحاسبة في النظام الاقتصادي المركزي يكون أكثر أهمية منه تحت نظام السوق الاقتصادي الحر.

إن درجة عدم التأكد في بيئة هذا النظام الاقتصادي المخطط يتم تخفيضها إلى أقل حد يمكن من خلال وضع القوانين والإجراءات التي تنظم العمل المحاسبي.

● **مصادر التمويل:** يعتبر نوع ومصدر التمويل من أهم العوامل الاقتصادية التي يمكن أن يكون لها تأثير على الأنظمة المحاسبية

غالبا ما يتم تمويل المؤسسات من خلال مصدرين رئيسيين هما حقوق الملكية (إصدار الأسهم) أو الاقتراض، نوع المصدر يؤثر على توجيه النظم المحاسبية نحو تلبية احتياجات المستثمرين مقابل توجيهها نحو احتياجات المقرضين فإن كانت معظم مصادر التمويل من البنوك أو الوسطاء الماليين كقروض أو حتى من بعض الأفراد الأثرياء، فان معايير المحاسبة وإجراءاتها سوف تتوجه نحو التحفظ، أما إذا كانت مصادر التمويل في معظمهما عن طريق طرح الأسهم فإن النظام المحاسبي سوف يوجه لتلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات والتي غالبا ما تتعلق بربحية السهم.²

● **التضخم:** لا يقتصر أثر مشكلة التضخم الاقتصادي على زيادة الأسعار فقط بل ينعكس أيضا على النظم المالية والمحاسبية الموجودة في البلاد التي تعاني من وجود هذه المشكلة، ففي الدول التي بها درجة عالية من التضخم، توجد طرق وقواعد محاسبية معينة يجب إتباعها عند إعداد القوائم المالية وذلك حتى يمكن بيان أثر التضخم على هذه القوائم وذلك كما هو الحال في بعض الدول التي تعاني من تضخم مفرط مثل البرازيل والأرجنتين والشيلي.³

تهدف المؤسسات من خلال سعيها من وراء تعديل أثر التضخم الاقتصادي، إلى تحقيق مكاسب ضريبة أي تخفيض ضرائبها والرفع مقيمة المؤسسة واتخاذ قرارات اقتصادية متنوعة، ويشمل تعديل أثار التضخم الاقتصادي البيانات المحاسبية المسجلة في

¹ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاسها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة 2005 ص153.

² محمد المبروك أبو زيد، نفس المرجع، ص154.

³ محمد المبروك أبو زيد، نفس المرجع السابق، ص155.

القوائم الختامية بالتكلفة التاريخية بغية قياس النتائج بصورة صحيحة وتحليل الوضع المالي، الأمر الذي يوفر خاصية الوثوقية في البيانات المحاسبية لمتخذي القرارات الإدارية والمالية، سواء كانوا من داخل المؤسسة أو من خارجها¹.

2-2 العامل السياسي:

لا شك أن مهنة المحاسبة وشكل الأنظمة المحاسبية الموجود في أي بلد تتأثر تأثيراً مباشراً بالنواحي القانونية والسياسية المطبقة في ذلك البلد، ففي بعض الأقطار مثلاً نجد أنه لولا متطلبات قانون الضرائب لبعض البيانات والإجراءات لما وجدت مهنة المحاسبة على الإطلاق، حيث تنص قوانين الضرائب في الكثير من الأقطار على إتباع إجراءات وطرق معينة عند تسجيل الوقائع وإعداد نتائج النشاط².

وبالتالي يمكن القول أنه كلما كان شكل وإجراءات النظام المحاسبي يتم تنظيمها بقوانين من جهات عليا كانت مهنة المحاسبة في أقل من بقية المهن الأخرى أو أنها غير موجودة وبالعكس عندما توجد هيئات وجمعيات محاسبية مستقلة تختص بإصدار التشريعات والمبادئ المحاسبية فإننا نجد أن مهنة المحاسبة في مستوى أقل من بقية المهن الأخرى أو أنها غير موجودة

2-3 العامل الاجتماعي

هناك الكثير من العوامل التي تربط بعادات وتقاليدها كل مجتمع ولها تأثير كبير على شكل ونوع الأنظمة المحاسبية الموجودة في ذلك المجتمع، ومن هذه العوامل³:

- درجة الحيطة والحذر التي يتصف بها أفراد المجتمع، توجد علاقة كبيرة بين مستوى الحذر لدى الأفراد في بلد ما والمبادئ المحاسبية المطبقة في ذلك البلد، فكلما زادت درجة الحيطة والحذر كثر استخدام الاحتياطات للأغراض المتعددة وازداد إتباع الطرق التي تؤدي إلى زيادة الالتزامات. وتقليل الدخول ومن أمثلة ذلك إتباعه طريقة التكلفة والسوق أيهما أقل، وايضا رصد بعض الأموال لمقابلة الالتزامات المحتملة
- درجة السرية بين أفراد المجتمع، حيث نجد أن كمية المعلومات المنشورة بالقوائم المالية تتأثر إلى حد كبير بمستوى السرية بين الأفراد فيما يخص الأعمال التي يقومون بها، كما أن وجود السرية بدرجة كبيرة تجعل مهمة المراجع شاقة وإن لم تكن مستحيلة، حيث يصعب الحصول على المعلومات والبيانات التي يحتاجها لأداء مهمته.
- شعور الأفراد المجتمع نحو المؤسسات بصفة عامة، وقد يتراوح هذا الشعور من انعدام الثقة في تلك المؤسسات إلى وجود الثقة الكاملة والعم الملامحود لها، ويترتب هذا الشعور بانعدام الثقة إلى مطالبة تلك المؤسسة بتوفير بيانات معينة لغرض الرقابة على نشاطاتها وقد تتعدى البيانات المطلوبة النواحي المالية لتشمل بيانات عن موظفين ومدى مشاركة المؤسسات في النشاطات الاجتماعية والسياسية للبلد.

وعلى العكس عندما يكون الشعور بالثقة هو الشعور السائد فنجد أن البيانات التي يتطلب نشرها، تكون قليلة وقد تكون

اختيارية

¹ سعود حايدي، مشكور العمري، محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، 2006، ص 23.
² جمعة خليفة الحاسي وسالم محمد بن عريية ومحمد مفتاح بيت المال، المحاسبة المتوسطة، منشورات جامعة قار يونس، الطبعة الرابعة، بنغازي، 2006 ص 18.
³ جمعة خليفة الحاسي وسالم محمد بن عريية ومحمد مفتاح بيت المال، نفس المرجع، ص 16، 17؛

- شعور المجتمع نحو مهنة المحاسبة، فبينما نجد المركز والقبول الاجتماعي للمحاسبين في كثير من البلدان، فإن في بلدان أخرى مهنة المحاسبة لا ترقى لمستوى المهن الأخرى، فينعكس ذلك على كيفية جذب استقطاب الأشخاص الأكفاء والعمل في هذه المهنة. كذلك من المؤثرات الاجتماعية على المحاسبة نجد التعليم والدين.

ثانياً: البيئة المهنية¹

يتم تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر عن طرق المصنف الوطني للمحاسبة أو (المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)، تتركز المهنة المحاسبية للجزائر في الخبراء المحاسبين، والمحاسبين المعتمدين، هؤلاء جميعا يكونون المصنف الذي تشكل بموجب رقم 91/08 بتاريخ 27 أبريل 1991 وكونه تحت وصاية وزارة المالية. يخول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بإدارة وتنشيط أكبر شبكة وطنية تضم الخبراء المستقلين لصالح الهيئة، حيث يمكنهم تمثيل الخبراء والدفاع عنهم وتقييمهم ومرافقتهم في مراحل تطويرهم.

أما عن القوانين والمراسيم التي صدرت لتنظيم المهنة فهي:

● قانون رقم 91-08 بتاريخ 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. (الجريدة الرسمية رقم 02 بتاريخ 1 ماي 1991).

● مرسوم تنفيذي رقم 92-30 بتاريخ 13 جانفي 1992 يثبت ويحدد التشكيلة والمهام الموكلة بالمصنف والقوانين التي تضبطه (الجريدة الرسمية رقم 3 بتاريخ 15 جانفي 1992).

● قرار المؤرخ ليوم الموافق 7 نوفمبر 1994 المتعلق بأنتخاب محافظي الحسابات (الجريدة الرسمية رقم 14 بتاريخ 12 مارس 1995).

● مرسوم تنفيذي رقم 96-136 بتاريخ 15 أبريل 1996 يحمل قوانين أخلاقيات مهنة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (الجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 17 أبريل 1996).

المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين هي جهاز مهني يكلف في إطار القانون بما يلي:

- السهر في تنظيم المهنة وحسن ممارستها.

- الدفاع على كرامة أعضائه واستقلاليتهم.

- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة.

- يقدم مساعدات للأشغال التي تبادر بها السلطة العمومية المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير.

- يمثل مصالح المهنة تجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة

- يعد ويراجع قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين²

¹ عوينات فريد، دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة لاستكمال شهادة الماجستير في العلوم التسيير، جامعة الوادي، 2011، ص 80

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 91-08 بمهنة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، العدد 20، ص 4.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

تناول الكثير من الباحثين والدارسين بيئة المراجعة وجودة مراجعة الحسابات، والعوامل المؤثرة فيها، وقد تمت دراسة هذا الموضوع من خلال مفاهيم ووجهات نظر مختلفة، وفيما يلي بعض هذه الدراسات:

المطلب الأول: استعراض الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات بالعربية:

1. دراسة (إياد حسن حسين أبو هين، 2005)

بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونية في فلسطين".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين في قطاع غزة والى إبراز أهمية كل عامل وتقديم نتائج وتوصيات تساهم في رفع أداء مكاتب المراجعة في فلسطين. ولتحقيق هذه الأهداف تم تقديم الدراسات السابقة والإطار النظري المتعلق بالموضوع وصياغة الفرضيات والإجابة عن التساؤلات.

وتمت الدراسة التطبيقية باستخدام استبيان يتكون من 54 بند وتوزيعه على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في قطاع غزة قام الباحث بالتحليل من خلال البرنامج الإحصائي

وبهذا توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي Spss

- يعتبر كل من التأهيل العلمي والخبرة العلمية ومدى إلمام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة المتعارف عليها من العوامل الهامة والمؤثرة إيجابياً في جودة مراجعة الحسابات.

- أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة الخارجية يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق، وخاصة المنافسة في تخفيض المراجع لأتعابه من أجل اجتذاب عملاء جدد.

- إن تبني مكاتب المراجعة الخارجية لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجع من شأنه أن يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل هذه المكاتب.

- أن المنظمات والجمعيات المهنية تلعب دوراً هاماً في التأثير بالإيجاب على جودة مراجعة الحسابات.

2. دراسة (الاهدل 2008)

بعنوان "العوامة المؤثرة على وجود المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية"

هدفت الدراسة إلى معرفة وتحديد مفاهيم جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها، ونوعية أثر تلك العوامل، بالإضافة إلى التعرف على وسائل تحسين جودة المراجعة، وذلك من جهة نظر جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في البيئة اليمنية واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وشمل مجتمع الدراسة كلا من (المراجعون، مدراء الائتمان في البنوك التجارية العاملة بالجمهورية اليمنية، المدراء الماليون بالشركات المساهمة) وتم إعداد استبيان وزع على الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في البيئة اليمنية (المراجعين، المدراء المالية، موظفي الائتمان في البنوك العاملة بالجمهورية اليمنية).

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة توافق على أن العوامل محل الدراسة تؤثر على جودة المراجعة ، وكانت خبرة فريق عمل المراجعة بشكل عام ، تلا ذلك الالتزام بمعايير المراجعة ، يليه الالتزام بمعايير الرقابة على جودة المراجعة ، فالسمعة المهنية لمكتب المراجعة ، ثم هيكل الرقابة الداخلية ، فالاتصالات الجيدة بين فريق المراجعة و عميل المراجعة ولخص الأهدل إلى مجموعة من التوصيات أهمها: سرعة إصدار معايير مهنية ومعايير للرقابة على جودة المراجعة وخاصة بالجمهورية اليمنية نظرا لأهميتها في تحقيق جودة المراجعة ، والملل على نوعية المستخدمين بأهمية جودة المراجعة وجعلها المعيار الأول عند اختيار المراجعين . بالإضافة إلى التزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها ساعات معينة من التعليم المهني المستمر، وإلزام الشركات المساهمة بتشكيل لجان مراجعة لما حققته من فوائد في العديد من الدول.

3 . دراسة عبد الرحمان على التويجي وحسين محمد النافعاني (2008)

بعنوان: جودة خدمة المراجعة: "دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين في المملكة العربية السعودية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على آراء المراجعين ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المنفذة بواسطة مكاتب الحاسبة والمراجعة، وقد تم تنفيذ الدراسة الميدانية من خلال تصميم استبيان، وقد شارك في الدراسة (56) مراجع حسابات من العاملين في ثمانية مكاتب مراجعة في مدينة جدة بالمملكة العربية السعودية.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

أ. أن الأكثر العوامل تأثيرا على جودة خدمة المراجعة من وجهة نظر المراجعين هي:

- الخبرة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال مراجعة الحسابات.
- الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وإبداء الرأي فيها.
- الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة ممثلة بالشهادات الأكاديمية.
- المحافظة على سرية معلومات عملاء المراجعة.
- استقلالية مكتب المراجعة عن منشأة العميل.
- مدى تطبيق المعايير والتعليمات الصادرة عن الهيئات المهنية والجهات المعنية

ب. أن أكثر العوامل تأثيرا على العملاء في قرار اختيار مكتب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجين تمثلت فيما يلي:

- التعامل السابق بين مكتب المراجعة العميل.
- أتعاب المراجعة؟.
- السمعة والشهرة لمكتب المراجعة.
- حسن التعامل والاحترام الذي يتلقاه العميل من أعضاء مكتب المراجعة.

4 . دراسة " أبوزر، وأحفيظ " 2012

بعنوان: "تحليل تقدير مخاطر التدقيق وأثرها على الأداء المهني للمدقق الخارجي"

هدفت هذه الدراسة بشكل أساس إلى قياس أثر تقدير مخاطر التدقيق على الأداء المهني للمدقق الخارجي والمتعلق بالاستجابة للمخاطر المقيمة وكفاية وملائمة أدلة التدقيق والإجراءات الإضافية الأساسية.

ومن أهم هذه الدراسة: وجود أثر لتقدير المدقق لمخاطر التدقيق على إجراءات التدقيق اللازمة للاستجابة للمخاطر المقيمة عند تدقيق البيانات المالية، كما تبين أيضا وجود أثر لتقدير المدقق لمخاطر التدقيق على تقييم كفاية أدلة التدقيق وملائمتها عند تدقيق البيانات المالية، وبناء على ذلك اتضح أنه يوجد تأثير لتقدير المخاطر على إجراءات المدقق حول الاستجابة العامة و الاستجابة على مستوى الإجراءات الأساسية و الإجراءات الإضافية، ووجود تأثير لتقدير المدقق لمخاطر التدقيق على تقييم كفاية و ملائمة أدلة التدقيق التي يقوم المدقق بجمعها خلال قيامه بعملية التدقيق، كما أوضحت نتائج التحليل الإحصائي أنه يوجد فروق ذات إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة ترجع إلى المؤهل العلمي، التخصص العلمي، والمنصب الوظيفي، وعدد الشركات و المؤسسات التي قاموا بتدقيقها.

5 سهرام أكرم، عمر الطويل 2012

بعنوان "تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة"¹

هدفت هذه الدراسة الى تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة ومن أجل تحقيق ذلك أجريت دراسة على 52 مراجع حسابات يعملون في مكاتب مراجعة الحسابات المنتشرة في قطاع غزة، وقد اعتمدت الدراسة على استبانة تم تصميمها خصيصا لخدمة أهداف هذه الدراسة شملت كافة البيانات المطلوبة، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

هناك بعض المتغيرات لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة مثل كبر حجم مكتب المراجعة ، الخبرة المهنية والتأهيل العلمي ، المنافسة بين مكاتب المراجعة ، السمعة الجيدة لمكتب المراجعة ، كما أن هناك بعض التغيرات لها آثار سلبية مثل : كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة و تقديم الخدمات الاستشارية لمكتب المراجعة ، كما توصلت الدراسة إلى أن من أكثر تحسين جودة المراجعة أهمية هو وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة ، يليها إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عددا معينا من ساعات التعليم المهني المستمر ومن أكثر مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة أهمية من وجهة نظر جميع الأطراف المهتمة بعناية المراجعة هي قلة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة .

6 -دراسة خيراني العيد (2013):

بعنوان: " مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة"

¹ دراسة سهرام أكرم عمر الطويل مرجع سابق، 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى فهم جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات وضبط مخاطر المراجعة الخارجية ودراسة تحليل العوامل التي لها تأثير على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر وتصنيف هذه العوامل ولتحقيق هذه الأهداف قام باحث باستعراض الإطار العام لجودة المراجعة الخارجية من مفهوم وأهداف وأهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأنواع مخاطرها. وقام الباحث بدراسة تطبيقية من خلال المقابلة وقائمة استقصاء وزعت على مجموعة من محافظي الحسابات وتحليل نتائج باستخدام (SPSS) وبهذا توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- يعتبر كل من التأهيل العلمي والعملية من أهم العوامل التي لها تأثير على جودة أداء محافظي الحسابات حيث لها دور كبير في تقليل مخاطر المراجعة.
- يعتبر توفير العنصر الاستقلالية من أهم العوامل التي تقوم عليها مهنة محافظ الحسابات.
- إن عوامل الخاصة بتخطيط وإجراءات عملية المراجعة الخارجية أثر بالغ على جودة الأداء محافظي الحسابات.

7 . مرشد عبد المصدر 2013

بعنوان " أثر مخاطر مهنة على جودة التدقيق " دراسة ميدانية علمي مكاتب التدقيق في قطاع غزة " دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في غزة، مذكرة ماجستير، جامعة الإسلامية غزة.

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى بيان مدى مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق ولتحقيق ذلك تمت دراسة مخاطر التدقيق من كافة النواحي وكذلك جودة التدقيق ومقوماتها ليتكون إطارا معرفيا كاملا حول الهدف لهذه الدراسة وتحقيقه وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، و تم إعداد استبانة و توزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في مدققي الحسابات و الذين يملكون ترخيصا لمزاولة المهنة من جمعية مدققي الحسابات في قطاع غزة و الذين عددهم 63 مدقق، ولقد تم استرداد 48 استبانته، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج (Spss) في تحليل البيانات واختيار الفرضيات.

وكان من أهم نتائج هذه الدراسة: أن تؤكد مدققين من صحة ودقة ومعقولة التقديرات المحاسبية تؤدي إلى تخفيض المخاطر الملازمة، الاهتمام بتحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية لدى المدققين يساهم في تخفيض مخاطر الرقابة أن بذل المدقق للعناية المهنية الكافية واستخدام أسلوب المقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه بكفاءة وفعالية.

8 دراسة: يوسف بوقرين، محمد شارف 2011

بعنوان: " مدى مطابقة بيئة التدقيق في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية"، جامعة الاغواط.

تدور الاشكالية البحث حول مدى مطابقة البيئة التدقيق في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية، ومدى قدرتها على مسايرة التطورات الدولية في مهنة التدقيق

قسم الباحث الموضوع الى ثلاثة فصول فتناول الفصل الاول المدخل العلمي لمهنة التدقيق من خلال تقديم اهم الجوانب العلمية مع ابراز انواعها، اما الفصل الثاني فتكلم عن الهيئات الدولية ودورها في تحقيق التوافق الحاسبي من خلال توحيد الرؤى والتعاون بين الدول لأعضاء، اما الفصل الثالث فيهدف الى معرفة واقع بيئة التدقيق في الجزائر ومدى مساهمتها للمعايير الدولية من خلال اجراء استبيان لإيجاد حلول ممكنة.

واهم ما توصل اليه الباحث في هذه:

- لا بد على المراجع اتباع منهجية تمكنه من الامام بكل المعلومات المحاسبية بغية ابداء رأيه بشأنها حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة من استغلال الادلة والقرائن لأعداد التقارير كمهمة نهائية يضع فيه الدراسة: ا النتائج التي توصل اليها جراء عملية المراجعة
- ان مراجعي الحسابات الخارجيين من الجزائر يتقيدون وبشكل عام تقريبا من وجهة نظر الفئتين المشمولة بالدراسة بالقواعد السلوك المهني
- هناك تضارب بين وجهة نظر المراجعين، وبين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، بما يخص التزام المراجعين بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق حيث يرى المراجعون أنهم ملتزمون بهذه القاعدة بينما يرى مستخدمو البيانات المالية عكس ذلك، ان مهمة تطوير مراجعة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشاكل مهنة التدقيق واسبابها وطرق علاجها كما ان من اسباب عدم الرضى عن مهنة في الجزائر راجع الى:
 - عدم وجود معايير خاصة محلية؛
 - قصور النظام المحاسبي؛

-عدم مواكبة المهنة للتطورات الحاصلة في المجال التكنولوجي كالتطورات في مجال الحاسوب والمعلوماتية؛

9 -دراسة: لقطيبي لخضر 2009

بعنوان: مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة باتنة.

- وتدور اشكالية البحث حول ماهية مراجعة الحسابات وخطواتها، وما هو واقع ممارستها المهنية بالجزائر
- قسم الباحث الدراسة الى اربعة فصول حيث تناول في الفصل الثالث فتناول فيه تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر، ولتحقي أهداف الدراسة وزع استبيان مزج بين آراء مراجعي الحسابات من جهة ومستثمرين وأساتذة من وجهة أخرى
- وخلصت الدراسة أن مراجعي الحسابات يتقيدون بقواعد السلوك المهني وما يحول دون تطوير مهنة المراجعة في الجزائر نقص التدريب المهني لعدم وجود معهد تدريبي متخصص، ضعف أنظمة الرقابة الداخلية وعدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها
- تلائم الواقع الجزائري،

10-دراسة بن حميدة محمد الأمين 2014

بعنوان: "تقييم بيئة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون 01.10" دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية ورقلة.

- تهدف دراستنا إلى تسليط الضوء على مهنة التدقيق في الجزائر و تأهيلها في ظل تطبيق القانون 01.10 المنظم لمهنة التدقيق و المستند من المعايير الدولية، حيث بدأت الجزائر في تحسين مهنة التدقيق من خلال إدخال بعض الإصلاحات و المتمثلة أساسا في مجموعة من المراسيم التنفيذية التي تمس إعادة هيكلة المنظمات المهنية و الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق و المحاسبة , من خلال إعادة تنظيم مهنة التدقيق وفق المعايير الدولية للتدقيق، بتحديد مهام هذه الهيئات و المنظمات، والتي تتمثل مهامها في الأساس في ترقية وتطوير كل ما من شأنه أن يعمل على تعزيز و تحسين مهنة التدقيق والمحاسبة؛ وقد اعتمدنا في دراستنا على

استبيان تضمن أسئلة متعلقة بثلاثة محاور، كل محور يصب في فكرة فرضيات الدراسة. وقد تم توزيعه على مستوى ولاية ورقلة بحيث تمت دراسة على عينة شملت محاسبين، محافظي حسابات، وأساتذة.

وقد اعتمدنا في التحليل بيانات الاستبيانات على برنامج SPSS. وفي الأخير خلصت دراستنا الى ان القانون 01.10 حقق فقرة في مجال تنظيم مهنة مدقق الحسابات في الجزائر لكن رغم هذا لا يزال هناك العديد من النقائص والعيوب الموجودة في هذا القانون لأنه بعيد عن المعايير الدولية خاصة في جوانبه التفصيلية وهذا مايدل على صعوبة تطبيق المعايير الدولية في البيئة الجزائرية.

ثانيا: الدراسات باللغة الأجنبية

1 دراسة (2005 Jaffar et al):

بعنوان: " تطورات شريك المراجعة، لجنة المراجعة ومحلي الاستثمارات بخصوص جودة تدقيق الحسابات في ماليزيا " هدفت الدراسة إلى التطرق إلى العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر ثلاثة مجموعات الشركاء في مكاتب المراجعة، لجان المراجعة، مستخدمي القوائم المالية، وأكدت نتيجة الدراسة على أن العوامل الأربعة الأكثر تأثيرا على جودة المراجعة تتمثل في:

- المعرفة التي يملكها المراجع عن معايير المحاسبة والمراجعة.
- استطاعة المراجع إبداع العميل عن أي تطوير في المحاسبة والتقارير المالية.
- التزام المراجع بمعايير السلوك.
- معرفة المراجع في نشاط العميل.

2 دراسة (carey and simnett, 2006):

بعنوان: «معدل دوران شريك المراجعة وأثره على جودة التدقيق " دراسة تطبيقية على المكاتب العاملة في أستراليا هدفت هذه الدراسة إلى تحديد تأثير طول فترة ارتباط الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة على جودة تنفيذ عملية المراجعة في أستراليا في العام 1995 م ، حيث لم يكن دوران شريك المراجعة في أستراليا إلزاميا حتى عام 2001 م ، وذلك من خلال تحديد ميل المراجعين لإصدار تقرير يتضمن الرأي بشأن مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار في مواولة نشاطها بالنسبة للمنشآت الأكثر عرضة للمخاطر ، وذلك على اعتبار أن طول الفترة التي أمضاها الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة تساهم في التأثير سلبا على استقلالية مراجعي الحسابات ومستوى أدائهم المهني ، نظرا لأن طول فترة ارتباط شريك المراجعة المكلف بالإشراف على نفس عميل المراجعة وإدارة منشأة العميل ، والذي قد يترتب عليه إغفال التقرير عن بعض التحريفات الجوهرية ذات التأثير على صدق وعدالة القوائم المالية ، وقد توصلت الدراسة إلى أهمية دوران شريك المراجعة بعد مرور فترة لا تزيد عن سبع سنوات .

المطلب الثاني: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة

من خلال استعراض الدراسات والأبحاث السابقة، نلاحظ أن جميع الدراسات السابقة تناولت متغير من متغيرات الدراسة الحالية، فمنها من تناولت جودة المراجعة ومنها من تناولت العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية، ومنها من كان عنوانها تغيرات البيئة الخارجية لجودة المراجعة الخارجية لكن لم يذكر المتغير البيئة كعامل مؤثر للبيئة المراجعة في الدراسات السابقة.

يمكن أن نلخص أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسة السابقة:

- من حيث الزمان والمكان: تمت الدراسة الحالية في الجنوب الجزائري في عدة ولايات في أبريل 2016 بينما الدراسات السابقة كانت في بيئة أجنبية وعربية من سنة 2005 الى غاية 2014.
- من حيث آراء عينة الدراسة: تناولت الدراسة الحالية عينة حوالي 53 من المحاسبين والماليين في مكاتب المحاسبين والمحافظي الحسابات والمراجعين الخارجيين ورؤساء الأقسام وموظفين في مختلف مستويات الشركة وهذا في عدة شركات الجنوب الجزائري؛

خلاصة الفصل:

بعد تطرقنا لمفهوم العلاقة بين بيئة المراجعة وجودة المراجعة في ظل قانون 01.10، نلخص أنه من رغم الاهتمام الكبير للباحثين والمختمين للمراجعة لم نجد تعريفا يتوصلنا الى مفهوم جودة المراجعة.

كما قمنا بتلخيص مجموعة من المحددات التي تؤثر على جودة المراجعة، وتبين من خلال ذلك أن بعض المحددات لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة والبعض لها تأثير سلبي، بالإضافة الى تأثير بيئة المراجعة على جودة الأداء لمراجع. وكذلك عرض أهم الدراسات السابقة والتي تناولت زاوية أو عدة زوايا من موضوعنا ومقارنتها بدراستنا.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

لقد تناولنا في هذا الفصل الى أهم الدراسات التي عاجلت الموضوع من، في الدراسة الميدانية ارتأينا أن نتناولها من خلال مبحثين، **المبحث الأول** نعرض فيه الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة، كبيانات الدراسة الميدانية، وطريقة تصميم قائمة الاستبيان بدءا بمرحلة الإعداد إلى هيكل الاستبيان، وذلك في المطلب الأول.

أما المطلب الثاني سوف نتطرق إلى الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة. والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات من الاستبيان. والمبحث الثاني الذي تناول فيه مطلبين، الأول نعرض فيه نتائج الدراسة الميدانية، أما المطلب الثاني فنحاول من خلاله تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية.

وكان تقسيم هذا الفصل كالتالي:

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها.

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة العلاقة بين بيئة المراجعة وجودة المراجعة في ظل القانون 10. 01 الذي ينظم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحافظ المعتمد وسنتطرق في هذا المبحث إلى المنهجية المتبعة في الدراسة، وأفراد مجتمع الدراسة وعيبتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة (صدقها وثباتها)، كما تضمن المبحث المعالجات الإحصائية التي اعتمدنا عليها في تحليل البيانات واختبار الفرضيات، وتحليل الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة

من أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن جميع محاور الدراسة، وتم تفرغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي **SPSS** (Statistical Package for Social Science).

الفرع الأول: وصف أداة المستخدمة في الدراسة

أولاً: إعداد استمارة الاستبيان

تمت الدراسة باستخدام الاستبيان كأداة من أدوات جمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة واللازمة لتحقيق أهدافها، وقد تم تصميم وبناء هذا الاستبيان في ضوء المراجعة الشاملة للدراسات النظرية والعملية السابقة. احتوى الاستبيان على مقدمة لأجل تقاسم موضوع الدراسة للمستجوبين وتعريفهم بمهدفها الأكاديمي ولتشجيعهم على المشاركة في الموضوع، كما احتوى الاستبيان على جزئين من الأسئلة:

الجزء الأول: الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد العينة وتشمل (الجنس، العمر، الفئة الوظيفية، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية).

الجزء الثاني: متعلق بالأسئلة الخاصة بفرضيات متضمن حيث قسم بدوره إلى محورين:

المحور الأول: يتكون من 07 فقرات، بيئة المراجعة وحجم الطلب.

المحور الثاني: يتكون من 10 فقرات، حول إمكانية وجود علاقة بين جودة المراجعة وبيئة المراجعة.

وأغلب الأسئلة كانت لها أجوبة محددة ومغلقة من أجل تسهيل المعالجة الإحصائية لها، وتم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي (LiKert Scale) الذي يحتمل خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناوّلها الاستبيان، وبالتالي يسهل علينا ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول:

الجدول رقم (1-2): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الترميز	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة.

ثانيا: تحكيم الاستبيان:

وبعد تصميم الاستبيان وقبل نشره خضع لعملية تحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة وباحثين جامعيين مختصين في المراجعة من جامعة ورقلة، البعض منهم اساتذة متمرسين في إعداد وإدارة الاستبيان، وبعضهم أساتذة متخصصين في الجانب الموضوعي وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب، وخاصة من حيث:

. دقة صياغة الأسئلة وصحة الإجابات؛

. توزيع خيارات الإجابة لضمان وملاءمتها لعملية المعالجة الإحصائية؛

. من أجل الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية؛

وفي الأخير وبناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين، تمت صياغة الاستبيان بشكل نهائي.

ثالثا: توزيع الاستبيان

كما أنه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 80 استمارة على أفراد العينة، وبعد جمع الاستبيانات الموزعة قمنا بعملية فرزها وتبويبها فتحصلنا على 53 استمارة صالحة وهي كالاتي:

جدول رقم (2.2): توزيع الاستمارات الموزعة على أفراد العينة

النسبة المئوية	العدد	البيان
66,25%	53	الاستمارات الصالحة للتحليل
25%	20	الاستمارات المفقودة
8,75%	07	الاستمارات الملغاة (غير كاملة الإجابة أو الواردة بعد الأجل)
100%	80	مجموع الاستمارات الموزعة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة

نحاول من خلال هذا المطلب بيان الأدوات الإحصائية و البرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعَة 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 كرونباخ ألفا (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) - TEST) التي استخدمت في اختبار الفرضيات.
- تحليل التباين الأحادي ONE WAY 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 الدراسة.

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

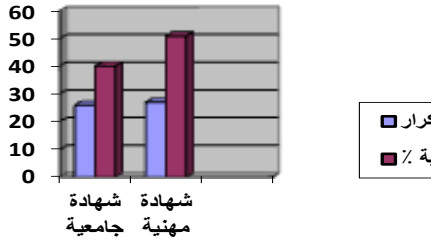
المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

يشتمل هذا المبحث على مطلبين، المطلب الأول يتعلق بعرض نتائج الدراسة ومناقشتها، وفي المطلب الثاني سنحاول تحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها.

أولاً: عرض النتائج المتعلقة بالمتغيرات الديمغرافية

تم في هذه الفقرة عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الديمغرافية لعينة الدراسة وتحليلها:

الجدول رقم (03-02) توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي الشكل (1_2): أفراد العينة حسب المستوى العلمي



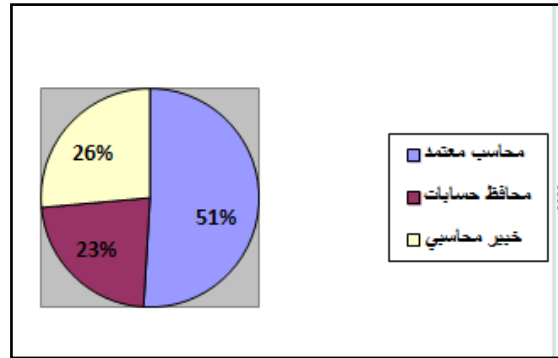
المستوى العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
شهادة جامعية	26	49,05 %
شهادة مهنية	27	50,94 %
المجموع	53	100 %

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان

يبين الجدول رقم (03-02) أن (49,05 %) من مجتمع الدراسة حاصلين على شهادة جامعية، و (50,94 %) من مجتمع الدراسة حاصلين على شهادة مهنية.

الشكل (1_2): توزيع أفراد العينة حسب المستوى المهني الجدول رقم (02-04) يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى المهني

المستوى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية %
محاسب معتمد	27	50,9 %
محافظ حسابات	12	22,2 %
خبير محاسبي	14	25,9 %
المجموع	53	100 %

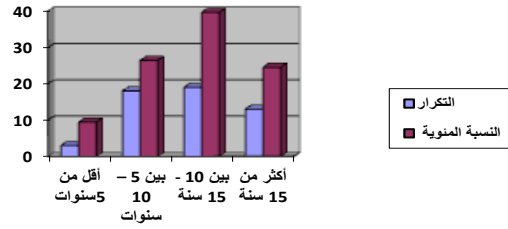


المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان

يبين الجدول رقم (02-04) أن (50,9 %) من مجتمع الدراسة محاسبين معتمدين، و (22,2 %) من مجتمع الدراسة محافظي حسابات، و (25,9 %) من مجتمع الدراسة خبراء محاسبي.

الشكل رقم (02-02) توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة الجدول رقم (02-05) يوضح توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	3	9,4%
بين 5 - 10 سنوات	18	26,4%
بين 10 - 15 سنة	19	39,6%
أكثر من 15 سنة	13	24,5%
المجموع	53	100%



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان

تبين من الجدول رقم (02-05) أن خبرات أفراد عينة الدراسة توزعت على أربع فئات، حيث بلغ عدد أفراد العينة الذين تقل خبراتهم عن 5 سنوات 03 أفراد بنسبة (9,4%)، بينما بلغ عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبراتهم ما بين (5 إلى 10 سنوات) 18 فرد أي بنسبة (26,4%)، وبلغ أفراد العينة الذين تتراوح خبراتهم ما بين (10 إلى 15 سنة) 19 فرد أي بنسبة (39,6%)، وأن عدد أفراد العينة الذين بلغت سنوات خبرتهم (أكثر من 15 سنة) 13 أفراد أي بنسبة (24,5%).

الفرع الثاني: وصف إجابات عينة الدراسة

أولاً: وصف وجهة نظر المستجوبين حول المحور الأول:

الجدول رقم (06-02) يبين آراء أفراد العينة لكل فقرة من فقرات المحور الأول للاستبيان

رقم	محتوى الفقرة	غير موافق بشدة	التكرار	النسبة %	غير موافق	التكرار	النسبة %	محايد	التكرار	النسبة %	موافق	التكرار	النسبة %	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة		
																		موافق	موافق بشدة
																		التكرار	النسبة %
01	تؤثر المتغيرات الاقتصادية على الطلب المراجعة.	2	10	18,5%	4	7,4%	30	55,6%	7	13%	3,56	1,06	موافق						
		1	6	11,1%	7	13%	27	50,9%	12	20	37%	4,32	0,98	موافق بشدة					
02	تؤثر المتغيرات القانونية على جودة خدمة المراجعة.	1	6	11,1%	7	13%	27	50,9%	12	20	37%	4,32	0,98	موافق					
		1	4	7,4%	-	-	28	51,9%	15	23	42,6%	3,77	1,12	موافق					
03	تتأثر جودة المراجعة بقدرة المراجع على فهم النظام المالي المحاسبي.	1	4	7,4%	-	-	28	51,9%	15	23	42,6%	3,77	1,12	موافق					
		1	4	7,4%	4	7,4%	17	31,5%	27	27	50%	4,03	0,93	موافق					
04	قلة مكاتب المراجعة تزيد الطلب عليها.	1	4	7,4%	4	7,4%	17	31,5%	27	27	50%	4,03	0,93	موافق					
		1	4	7,4%	7	13%	23	42,6%	18	23	42,6%	4,00	0,98	موافق					
05	شعور العملاء بالثقة تجاه المراجع يثير في حجم الطلب على الخدمة.	1	4	7,4%	7	13%	23	42,6%	18	23	42,6%	4,00	0,98	موافق					
		1	4	7,4%	7	13%	23	42,6%	18	23	42,6%	4,00	0,98	موافق					
06	يلتزم المراجع الخارجي بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة.	1	4	7,4%	7	13%	23	42,6%	18	23	42,6%	4,00	0,98	موافق					
		3	4	7,4%	7	13%	27	50%	12	27	50%	3,77	1,06	موافق					
07	مشاركة مراجع الحسابات في المحاضرات والندوات المهنية المختصة باستمرار.	3	4	7,4%	7	13%	27	50%	12	27	50%	3,77	1,06	موافق					
		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1,01	3,80	-					

المصدر : اعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

سوف نعرض نتائج التحليل الإحصائي لمعرفة ماهي بيئة المراجعة وحجم الطلب عليها، حيث يبين الجدول (06-02) توزيع الإجابات العينة حول بيئة المراجعة و حجم الطلب على المراجعة.

يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول رقم (06-02) أن المتوسطات الحسابية بالنسبة لعينة الدراسة قد تراوحت ما بين 3,18 و 4,32 وأن العبارة رقم(3) التي تنص على " تتأثر جودة المراجعة بقدرة المراجع على فهم النظام المالي المحاسبي " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، وبمتوسط حسابي بلغ 4,32 بانحراف معياري فقد بلغ 0,98 في حين أن العبارة (2) و التي تنص على أن " تؤثر المتغيرات القانونية على جودة خدمة المراجعة" احتلت المرتبة الأخيرة بأقل متوسط حسابي

والذي بلغ 3,18 وذلك بانحراف معياري بلغ 0,98، إلا أنه بصفة عامة يتضح أن هناك طلب على بيئة المراجعة، وذلك بمستوى مرتفع و متوسط حسابي يقدر 7,11 وذلك بانحراف معياري بلغ 1,01

ثانيا: وصف وجهة نظر المستجوبين حول المحور الثاني :

الجدول رقم (07-02) آراء أفراد العينة لكل فقرة من فقرات المحور الثاني للاستبيان

رقم	محتوى الفقرة	غير موافق بشدة	التكرار	النسبة %	غير موافق	التكرار	النسبة %	محايد	التكرار	النسبة %	موافق بشدة	التكرار	النسبة %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة				
																	موافق	موافق	موافق	موافق
																	بشدة	بشدة	بشدة	بشدة
01	وجود مراكز مهنية للتكوين المستمر ترفع من جودة المراجعة.	-			1	1	1,9 %	1	23	42,6 %	28	51,9 %	4,47	0,63	موافق بشدة					
02	تتأثر جودة المراجعة بمدى استقلال المراجع عن أصحاب الشركة.	2		3,7 %	4	7,4 %	9,3 %	5	40,7 %	22	37 %	20	37 %	4,01	1,06	موافق				
03	يؤثر توافر شركات المساهمة في الاقتصاد إيجابا على كفاءة المراجع.	1		1,9 %	7	13 %	37 %	20	27,8 %	15	18,5	10	18,5	3,49	1,01	محايد				
04	يؤثر ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعلمي لأعضاء فريق المراجعة في تحسين جودة المراجعة.	2		3,7 %	4	7,4 %	5,6 %	3	31,5 %	17	50 %	27	50 %	4,18	1,09	موافق بشدة				
05	مراجع الحسابات لا يقبل هدايا وإقامة علاقات مع عمال المؤسسة.	1		1,9 %	5	9,3 %	27,8 %	15	31,5 %	17	27,8 %	15	27,8 %	3,75	1,03	موافق				
06	طول المدة الزمنية بين العميل والمراجع تكون علاقات شخصية.	2		3,7 %	4	7,4 %	25,9 %	14	33,3 %	18	27,8 %	15	27,8 %	3,75	1,07	موافق				
07	إن تخفيض المراجع لأنعابه يهدف الحصول على عدد أكبر من العملاء يؤثر سلبا على جودة عملية المراجعة.	5		9,3 %	13	24,1 %	13 %	7	27,8 %	15	24,1 %	13	24,1 %	3,33	1,34	موافق				
08	تؤثر السمعة الجيدة لمكتب مراجعة الحسابات في تحسين جودة المراجعة.	-			7	13 %	9,3 %	5	33,3 %	18	42,6 %	23	42,6 %	4,07	1,03	موافق بشدة				

موافق	0,98	3,39	7	19	15	12	-	تؤدي زيادة عدد السنوات التي يرضيها المراجع ونفي مراجعة حسابات نفس الشركات إلى التأثير السلبي على جودة المراجعة.	09
			٪13,0	٪ 35,2	٪ 27,8	٪ 22,2	-		
موافق بشدة	0,88	4,26	25	21	3	4	-	يساهم التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني في تحسين جودة الأداء المهني.	10
			٪46,3	٪ 38,9	٪5,6	٪ 7,4	-		
	1,012	3,87	-	-	-	-	-	المتوسط والانحراف المعياري للعام	

المصدر: اعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

سوف نعرض نتائج التحليل الإحصائي لمعرفة ماهي بيئة المراجعة وحجم الطلب عليها، حيث يبين الجدول (07-02) توزيع الإجابات العينة حول بيئة المراجعة وحجم الطلب على المراجعة.

يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول رقم (07-02) أن المتوسطات الحسابية بالنسبة لعينة الدراسة قد تراوحت ما بين 3,33 و 4,47، وأن العبارة رقم(1) التي تنص على " وجود مراكز مهنية للتكوين المستمر ترفع من جودة المراجعة" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، وبمتوسطات الإجابات، وبمتوسط حسابي بلغ 4,32 بانحراف معياري فقد بلغ 0,98، في حين أن العبارة (7) و التي تنص على أن " إن تخفيض المراجع لأتعابه بهدف الحصول على عدد أكبر من العملاء يؤثر سلبا على جودة عملية المراجعة" احتلت المرتبة الأخيرة بأقل متوسط حسابي والذي بلغ 3,33، وذلك بانحراف معياري بلغ 1,34، إلا أنه بصفة عامة يتضح أن هناك طلب على بيئة المراجعة، وذلك بمستوى مرتفع و متوسط حسابي يقدر 3,87 وذلك بانحراف معياري بلغ 1,012.

المطلب الثاني: تفسير ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

نحاول من خلال هذا المطلب تحليل و تفسير النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق (المخرجات à باستخدام

الأساليب والاختبارات الإحصائية وهذا من خلال النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان و نتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة.

الفرع الأول: تحليل وتفسير نتائج المحور الأول من الاستبيان الخاص ببيئة المراجعة وحجم الطلب على المراجعة .

سننتقل في هذا المبحث إلى المعالجات الإحصائية التي اعتمدنا عليها في تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المطلب الأول: صدق وثبات أداة الدراسة

الفرع الأول: صدق أداة الدراسة

قبل القيام بالاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل فرضيات الدراسة، لابد من التأكد من ثبات وصدق أداة الدراسة

وذلك باستخدام طريقة ألفا كرونباخ .

الجدول رقم (02-08) يوضح معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة

العينة	معامل ألفا كرونباخ
53	0,848

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

وجدنا أن معامل ألفا كرونباخ بلغت نسبة (0,848) وهذه النسبة مقبولة إحصائياً، ومعبرة عن صدق الأداة.

المطلب الثاني: اختبار وتحليل فرضيات الدراسة

الفرع الأول: اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test)

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) على جميع محاور الدراسة كالتالي:

H_0 : لا تؤثر بيئة المراجعة علي حجم الطلب على المراجعة.

H_A : تؤثر بيئة المراجعة علي حجم الطلب على المراجعة.

الجدول رقم (02-09) يبين اختبار (t-test) لمحاور الدراسة

رقم	المحاور	المتوسط الحسابي	قيمة t	الدلالة الاحصائية
01	بيئة المراجعة وحجم الطلب على المراجعة	3,801	49,105	,000
02	العلاقة بين بيئة المراجعة وجودة المراجعة	3,87	46,678	,000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

ولمناقشة وتحليل فرضيات الدراسة تم اعتماد الصياغة العدمية والبدلية وفيما يلي عرض لذلك:

• تحليل الفرضية الأولى:

من خلال نتائج اختبار t للعينة الواحدة (One Sample T test) تشير النتائج في الجدول رقم (02-09) أن المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور يساوي (3,801) وقيمة اختبار t تساوي (49,105) وهي أكبر من قيمة t الجدولية، وكذلك بلغت الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من (0,05)، وهذا يدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة.

• تحليل الفرضية الثانية:

H_0 : لا توجد علاقة بين بيئة المراجعة وجودة المراجعة.

H_A : توجد علاقة بين بيئة المراجعة وجودة المراجعة.

من خلال نتائج اختبار t للعينة الواحدة (One Sample T test) والجدول رقم (02-09) تبين أن المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور يساوي (3,87) وقيمة اختبار t تساوي (46,678) وهي أكبر من قيمة t الجدولية، وكذلك بلغت الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من (0,05)، وهذا يدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة.

الفرع الثاني: اختبار (One Way Anova)

يستعمل هذا الاختبار لتحديد فيما إذا كان هناك اختلاف بين متوسط إجابات العينة تعزى إلى المستوى العلمي، المستوى الوظيفي، والخبرة المهنية، ولإجراء هذا الاختبار نصيغ الفرضيات التالية:

➤ الجدول رقم (10-02) يوضح نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) F لاختبار الفروقات للمحاور حسب الخبرة المهنية

H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة حول العلاقة بين بيئة المراجعة وجودة المراجعة تعزى

إلى الخبرة المهنية

H_A : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة حول العلاقة بين بيئة المراجعة وجودة المراجعة تعزى إلى

الخبرة المهنية.

الجدول رقم (10-02) يوضح نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي F

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
t1					
Between Groups	,191	3	,064	,182	,908
Within Groups	17,171	49	,350		
Total	17,362	52			
t2					
Between Groups	,962	3	,321	,871	,463
Within Groups	18,036	49	,368		
Total	18,998	52			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

ولاختبار مدى صحة هذه الفرضيات قمنا باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) F وتبين من الجدول رقم (10-02) أن قيمة F لجميع فقرات المحاور تساوي (0,182) ، (0,871) على التوالي ، ومستوى الدلالة يساوي (0,908) ، (0,463) على التوالي ، وهو أكبر من (0,05) و لأن تقارب المتوسطات الحسابية للخبرة المهنية (0,061 ، 0,350 ، 0,321 ، 0,368) وتباعد الانحرافات المعيارية مما يجعلنا نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية العدمية.

الجدول رقم (02-11) يوضح نتائج اختبار F تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) لاختبار الفروق لمتوسطات للمحاور حسب متغير المستوى الوظيفي:

H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة حول علاقة بيئة المراجعة على جودة المراجعة في ظل قانون 10/01.

H_A : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة حول علاقة بيئة المراجعة على جودة المراجعة في ظل قانون 10/01.

الجدول رقم (02-11) يوضح نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي F

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
t1					
Between Groups	,752	2	,376	1,132	,330
Within Groups	16,610	50	,332		
Total	17,362	52			
t2					
Between Groups	,857	2	,429	1,181	,315
Within Groups	18,141	50	,363		
Total	18,998	52			

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

ولاختبار مدى صحة هذه الفرضيات قمنا باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي F (One Way Anova) وتبين من الجدول رقم (02-11) أن قيمة F لجميع فقرات المحاور تساوي (1,132) ، (1,181) على التوالي ، ومستوى الدلالة يساوي (0,330) ، (0,315) ، على التوالي ، وهو أكبر من (0,05) وبالتالي نقبل بالفرضية H_1 ونرفض الفرضية البديلة H_0 ، هذا يعني انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية نحو وجود علاقة بين بيئة المراجعة وجودة المراجعة وفق قانون 10 / 01 تعزي لمتغير الوظيفة ، يشير إلى تقارب علاقة بيئة المراجعة وجودة المراجعة وفق قانون 10/01، ولعل السبب هو ان كل الفئات الوظيفية بجميع مستوياتها داخل الشركة تساهم في تأثير بيئة المراجعة على الجودة من خلال سعي الجميع لتطوير وتحسين مستوى الشركة ولان عينة الدراسة لم تقتصر على المراجعين فقط وإنما شملت عدة مستويات من الشركات..

الجدول رقم (02-12) يوضح نتائج اختبار F تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) لاختبار الفروقات للمحاور حسب متغير المستوى العلمي.

H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة حول علاقة بيئة المراجعة على جودة المراجعة في ظل قانون 10/01.

H_A : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة حول علاقة بيئة المراجعة على جودة المراجعة في ظل قانون 10/01.

الجدول رقم (02-12) يوضح نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي F

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
t1					
Between Groups	,643	3	,214	,628	,600
Within Groups	16,720	49	,341		
Total	17,362	52			
t2					
Between Groups	,929	3	,310	,840	,479
Within Groups	18,069	49	,369		
Total	18,998	52			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

و لاختبار مدى صحة هذه الفرضيات قمنا باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) وتبين من الجدول رقم (02-12) أن قيمة F لجميع فقرات المحاور تساوي (0.628) ، (0.840) ، ومستوى المعنوية يساوي (0.600) ، (0.479) ، وهو أكبر من (0.05) وبالتالي نقبل بالفرضية H_1 ونرفض الفرضية البديلة H_0 ، هذا يعني انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية نحو العلاقة بين بيئة المراجعة وجودة المراجعة وفق قانون 10/01 ، تعزى لمتغير المؤهل العلمي، يشير الى تباعد علاقة بين بيئة المراجعة وجودة في ظل قانون 10/01 تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وربما يعود السبب ان المستوى العلمي (الشهادة) يعكس المستوى الفكري للفرد، فقد يكون الفرد ذو مستوى علمي عالي له دور فعال في الشركة.

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل عرض الدراسة الميدانية التي استهدفت التعرف على آراء الأطراف المهمة بعملية المراجعة بخصوص مفاهيم جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها وأهدافها والعوامل المؤثرة فيها، إضافة إلى بيئة المراجعة.

حيث حاولنا الإجابة عليها من خلال الاعتماد هذا الفصل من خلال مبحثين، المبحث الأول تعرضنا فيه إلى الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى عرض نتائج الدراسة وتحليلها ومناقشتها ولخصت الدراسة إلى أن بيئة المراجعة وجود حجم الطلب عليها ووجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين بيئة المراجعة وجودة المراجعة .



الخاتمة

الخاتمة العامة :

لقد حاولنا من خلال دراستنا إبراز العلاقة بين بيئة المراجعة وجودة المراجعة في جنوب الجزائري ومن خلال ذلك نستنتج أن جودة المراجعة أبدت اهتماما كبيرا بخدمة المراجعة لأن جودة المراجعة التي تقدمها شركات ومكاتب المراجعة لها تأثيرا كبيرا على بيئة المراجعة وجودة البيانات المالية التي تصدرها الشركات المختلفة.

من خلال تناولنا لموضوع " دراسة العلاقة بين بيئة المراجعة وجودة المراجعة" حاولنا معالجة الإشكالية المطروحة التي كان فيها السؤال الرئيسي كما يلي: ما مدى تأثير بيئة المراجعة على جودة المراجعة؟

وفي هذا الإطار، سعينا الجانب النظري إلى إبراز الإطار المفاهيم لجودة المراجعة من حيث مفهوم الجودة وأهدافها وتحديد أهم متغيراتها، بالإضافة إلى دراسة بيئة المراجعة من خلال مفهومها وعناصرها ومتغيرات بيئة على المحاسبة، وفي الأخير تطرقنا إلى أهم الدراسات السابقة ومن خلالها ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة؛

ومن خلال قيامنا بالدراسة الميدانية تجسيدا للواقع أو العكس، حيث استخدمنا في هذا الجانب استبيان بجمع المعلومات وتوزيعها على عينة من مكاتب محافضي الحسابات بالجنوب الجزائري من الدراسة وأراءهم باستخدام أساليب والأدوات ثم تحليل البيانات التي يمكن من خلالها اختبار الفرضيات، والنتائج النهائية للدراسة، والتوصيات المقدمة وآفاق البحث كما يلي:

• نتائج اختبار الفرضيات:

بعد اجراء التحليل الإحصائي المطلوب واختبار الفرضيات، وما تم عرضه في الدراسة النظرية، والدراسة السابقة بغرض تحديد العلاقة بين بيئة المراجعة وجودة المراجعة في ظل القانون 01-10 من أجل المساهمة في تحسين جودة المراجعة والوصول بما إلى المستوى المطلوب، وبالعودة الى فرضيات الدراسة، والنتائج المتحصل عليها من خلال تحليل نتائج الاستبيان تم التوصل إلى النتائج التالية:

• الفرضية الأولى:

بخصوص الفرضية الأولى المتعلقة بأثر بيئة المراجعة على حجم الطلب على المراجعة، توصلت الدراسة إلى ان البيئة المحاسبية والمراجعية تؤثر على حجم الطلب وبذلك تحققت الفرضية الأولى

• الفرضية الثانية:

ان هناك علاقة بين بيئة المراجعة وجودة المراجعة بعد اختبار الفرضية لاحظنا أن جودة المراجعة تتأثر إلى حد كبير بالبيئة التي يعمل فيها كما أن الاختبار الإحصائي أثبت رفض فرضية العدم وقبول الفرض البديل .

• نتائج الدراسة:


- بيئة المراجعة تؤثر على المتغيرات الاقتصادية والقانونية على جودة المراجعة؛
- بيئة المراجعة وإلمام المراجع بالمعايير المتعارف عليها من أهم العوامل التي لها تأثير إيجابي على أداءه، حيث لها دور كبير في تحقيق جودة المراجعة الخارجية، الا بيئة المراجعة بحاجة لتطوير باستمرار؛
- المراجع الحسابات عند تخفيض اتعابه بهدف الحصول على عدد أكبر من العملاء له تأثير سلبي على جودة عملية المراجعة الخارجية؛
- نقص المكاتب المراجعة في الجنوب الشرقي وكثرة محاسبين معتمدين؛
- سمعة مكتب المراجعة له تأثير إيجابي على جودة المراجعة، اذ أن سعي المكتب للحصول على سمعة جيدة تجعله أكثر حرصا على القيام بعمله بكفاءة عالية؛

• التوصيات والاقتراحات:

بناء على النتائج التي توصلت اليها الدراسة نقترح التوصيات التالية:

- اصلاح وتنظيم وضبط مهنة المراجعة وتكوين محاسبين والمراجعين تكويننا ميدانيا
- التزام مكاتب محافضي الحسابات بتوظيف مراجعين خارجيين حاصلين على درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب والخبرة المهنية.
- توعية جميع الأطراف ذات العلاقة والمهتمة بعملية المراجعة وأهمية جودة المراجعة وجعلها أساس المناسب لاختيار المراجع، وذلك من خلال إصدار نشرات مهنية لتوعية المراجعين.
- التصدي لمحاولات تخفيض الأتعاب، عبر منافسة الغير مهنية، وذلك بهدف جذب المزيد من العملاء لمكتب المراجعة.
- التوسع في استخدام النظم الالكترونية في مكتب المراجعة، نظرا لان استخدام النظم المحاسبية الآلية يساهم في تسجيل العمليات المالية وتشغيلها وحفظها.

تم بعون الله.



**قائمة المصادر
والمراجع**

1 الكتب:

- ثناء القباني، المراجعة، الدار الإسكندرية، مصر، 2007.
- محمد توهامي الطاهر ومسعود صديقي، " المراجعة والتدقيق الحسابات "، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر 2005.
- عبد الفتاح الصحن وآخرون، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية.
- محمود جاسم الصميدعي وردينة عثمان يوسف، " إدارة الأعمال الدولية "، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان 2007.
- محمد حسن، " تدابير المؤسسات تقنيات واستراتيجيات، منشورات ألفا "، الجزائر، 2008.
- جلال إبراهيم العبد، " إدارة الاعمال (مدخل اتخاذ القرارات وبناء مهارات) "، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2003.
- علي شريف، " مبادئ الإدارة (مدخل الأنظمة في تحليل العملية الإدارية) "، الدر الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- محمد المبروك أبو زيد، " المحاسبة الدولية وانعكاسها على الدول العربية "، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة 2005.
- سعود حايدي، مشكور العمري، " محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى "، دار زهران للنشر والتوزيع، 2006.
- جمعة خليفة الحاسي وسالم محمد بن عربية ومحمد مفتاح بيت المال، " المحاسبة المتوسطة "، منشورات جامعة قار يونس، الطبعة الرابعة، بنغازي، 2006.

2رسائل الماجستير:

- ايمان ببلولة، " المؤثرات البيئية على الابداع التكنولوجي، رسالة ماجستير في التسويق"، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2006.

3البحوث العلمية:

- أحمد محمد صلاح الجلال، " متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجع حسابات في جمهورية اليمن، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر 2010.
- سمير كامل محمد عيسى " أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح-مع دراسة تطبيقية " مجلة كاية التجارة للبحوث العلمية العدد رقم 2، جامعة الإسكندرية، 2008.
- خيراني العيد " مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة دراسة حالة الجزائر"، مذكرة الماجستير جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2012-2013.
- بن حميدة إسماعيل، مخاطر المراجعة ومساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014 .
- قاديير إبراهيم، دور محافظ الحسابات في تأمين الانتقال من (PCN إلى SCF)، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012.
- طارق عبد العال حماد، " موسوعة معايير المراجعة"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2004.
- سهام أكرم، عمر الطويل، " تأثير تغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات " في قطاع غزة، 2012.
- مرشد عبد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، مذكرة ماجستير في محاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية غزة 2013.
- عبد السلام سليمان الأهدل، " العوامل المؤثرة على جودة المراجعة "، مذكرة ماجستير، الجامعة الجديدة، الجمهورية اليمنية 2008.

- مها رزق نجم "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة"، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة 2011،
- بوسنة حمزة، " دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، دراسة عينة من مؤسسات الجزائرية الفرنسية"، مذكرة ماجستير، غير منشورة جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2012 .
- بن حميدة محمد الأمين،: " تقييم بيئة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون 01.10"، مذكرة ماستر، دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية ورقلة 2014
- لقطيطي لخضر، "مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر"، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة باتنة 2009
- يوسف بوقرين، محمد شارف، " مدى مطابقة بيئة التدقيق في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية"، جامعة الاغواط 2011.
- دراسة " أبوزر، وأحفيز "تحليل تقدير مخاطر التدقيق وأثرها على الأداء المهني للمدقق الخارجي" 2012.
- عبد الرحمان على التويجي، وحسين محمد النافعاني " جودة خدمة المراجعة"، دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين في المملكة العربية السعودية 2008.
- (إياد حسن حسين أبو هين)، بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونية في فلسطين، 2005.."

4المجلات والجرائد:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 42 المؤرخة في 11_07_2010.
- معاذ طاهر صالح المقطري، " أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة"، دراسة ميدانية للجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلة 27_2011.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 91-08 بمهنة الخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، العدد 20.

5مراجع باللغة الأجنبية:


- Société nationale de la Comptabilité،guide d'audit et de Commissariat aux comptes،op.cit.2011.

-Mahdi Salhi,"An Investigation of the Effects of Audit Quality On occural Reliability Of Listed Companies on Tahran Stock Exchange", Islamic University Review Of International Comparative, Management, 2010,

. IAASB." Audit Quality IAASB Perspective". January2011

مواقع الأنترنت:

- [www .oncecc. dz /ar/indeux.php?indx=1&fch=enlignes.html/](http://www.oncecc.dz/ar/indeux.php?indx=1&fch=enlignes.html/)
- <http://library.iugaza.adu.ps/thesis/66933.pdf>



الملاحق

الملحق 01

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التجارية



استمارة الاستبيان

الأخ الكريم، الأخت الكريمة،،،

تحية طيبة وبعد

تقوم الباحثة بإجراء دراسة ميدانية في إطار إعداد مذكرة ماستر أكاديمي ضمن تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة تحت عنوان:

" دراسة العلاقة بين بيئة المراجعة وجودة المراجعة وفق 10/01".

وحيث أنكم من أهل الخبرة والاختصاص في مجال المحاسبة، ومالا شك فيه أن توخي الدقة في اختيار الإجابة المناسبة لأن هذا الاستبيان يعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك.

مع العلم بأن المعلومات التي سنحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير.

الباحثة: درويش فتيحة

المشرف: غوالي محمد البشير

المحور الأول: البيانات الشخصية

يرجى التكرم بوضع إشارة X داخل المربع المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

01- الجنس:

ذكر أنثى

02- العمر:

أقل من 30 سنة 30- أقل من 40 سنة من 40 - أقل من 50 سنة أكثر من 50 سنة

03 - المؤهل العلمي:

ليسانس ماستر دكتوراه أخرى

04 - الوظيفة الحالية:

محاسب معتمد محافظ حسابات خبير محاسبي وظيفة أخرى


05 - عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 من 10 إلى 15 15 فأكثر

المحور الثاني: بيئة المراجعة وحجم الطلب على المراجعة				
البيان	الرقم	درجة التوافق		
		موافق بشدة	موافق	محايد
تؤثر المتغيرات الاقتصادية على الطلب المراجعة.	01			
تؤثر المتغيرات القانونية على جودة خدمة المراجعة.	02			
تتأثر جودة المراجعة بقدرة المراجع على فهم النظام المالي المحاسبي.	03			
قلة مكاتب المراجعة تزيد الطلب عليها.	04			
شعور العملاء بالثقة تجاه المراجع يثير في حجم الطلب على الخدمة.	05			
يلتزم المراجع الخارجي بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة.	06			
مشاركة مراجع الحسابات في المحاضرات والندوات المهنية المختصة باستمرار.	07			

المحور الثالث: العلاقة بين جودة المراجعة وبيئة المراجعة.

					وجود مراكز مهنية للتكوين المستمر ترفع من جودة المراجعة.	08
					تتأثر جودة المراجعة بمدى استقلال المراجع عن أصحاب الشركة.	09
					يؤثر توافر شركات المساهمة في الاقتصاد إيجابا على كفاءة المراجع.	10
					يؤثر ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعلمي لأعضاء فريق المراجعة في تحسين جودة المراجعة.	11
					مراجع الحسابات لا يقبل هدايا وإقامة علاقات مع عمال المؤسسة.	12
					طول المدة الزمنية بين العميل والمراجع تكون علاقات شخصية.	13
					إن تخفيض المراجع لآتعبه بهدف الحصول على عدد أكبر من العملاء يؤثر سلبا على جودة عملية المراجعة.	14
					تؤثر السمعة الجيدة لمكتب مراجعة الحسابات في تحسين جودة المراجعة.	15
					تؤدي زيادة عدد السنوات التي يمضيها المراجع ونفي مراجعة حسابات نفس الشركات إلى التأثير السلبي على جودة المراجعة.	16
					يساهم التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني في تحسين جودة الأداء المهني.	17



الفهرس

الفهرس

صفحة	العناوين
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
أ	المقدمة
03	الفصل الأول: الإطار النظري
03	المبحث الأول: المفاهيم أساسية لجودة المراجعة وبيئة المراجعة
03	المطلب الأول: مفاهيم حول المراجعة
03	الفرع الأول: المراجعة
03	أولاً: تعريف المراجعة
05	ثانياً: مخاطر المراجعة
06	الفرع الثاني: جودة المراجعة
06	أولاً: تعريف جودة المراجعة
08	ثانياً: أهمية الجودة
08	ثالثاً: العوامل المؤثرة على الجودة
13	المطلب الثاني: بيئة المراجعة
13	الفرع الأول: مفهوم بيئة المراجعة
13	أولاً: تعريف البيئة
17	ثانياً: البيئة المهنية
18	المبحث الثاني : الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية
18	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية:
18	أولاً: الدراسات السابقة باللغة العربية
23	ثانياً : الدراسات السابق باللغة الانجليزية
24	المطلب الثاني: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية

29	المبحث الأول : إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة
29	المطلب الأول الطريقة المتبعة
29	الفرع الأول: وصف أداة المستخدمة في الدراسة
29	أولاً: إعداد استمارة الاستبيان
30	ثانياً: تحكيم الاستبيان
30	ثالثاً: توزيع الاستبيان
31	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة
32	أولاً: الأساليب المستعملة
32	ثانياً: اختبار ثبات الاستبيان بطريقة " الفا كروباخ
33	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
33	المطلب الأول: نتائج الدراسة
33	أولاً: عرض النتائج المتعلقة بالمتغيرات الديمغرافية.
35	الفرع الثاني: وصف إجابات عينة الدراسة
36	المبحث الثاني: تفسير ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية
37	المطلب الأول: تفسير
37	المطلب الثاني: اختبار وتحليل فرضيات الدراسة
38	أولاً : اختبار وتحليل الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الجزئية الناتجة عنها
39	ثانياً : اختبار وتحليل الفرضية الرئيسية الثانية والفرضيات الجزئية الناتجة عنها
40	خلاصة الفصل
43	خاتمة
46	ملاحق
55	الفهرس