



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه العلوم في علوم التسيير

تخصص: علوم مالية

تقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي وقياس رضا أطراف بيئة التدقيق

عن أداء محافظي الحسابات في الجزائر

- دراسة ميدانية تحليلية -

من إعداد المترشح: تليبي طارق

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 24 سبتمبر 2020

أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيسا	جامعة قاصدي مرباح-ورقلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ غوالي محمد البشير
مشرفا ومقررا	جامعة قاصدي مرباح-ورقلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ سويسي الهواري
مناقشا	جامعة قاصدي مرباح-ورقلة	أستاذ محاضر (أ)	د/ بابنات عبد الرحمن
مناقشا	جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة	أستاذ محاضر (أ)	د/ فروم محمد صالح
مناقشا	جامعة غرداية	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ عجيلة محمد
مناقشا	جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي	أستاذ محاضر (أ)	د/ حميداتو صالح

السنة الجامعية 2020/2019

إهداء

أهدي هذا العمل إلى:

الوالدين الكريمين أطال الله عمرهما ومتعهما بالصحة والعافية

الزوجة الكريمة وولدي الحبيين كرم وفادي

أختي العزيزة وزوجها وولديها سهيل ومصعب

إخوتي محمد الطاهر، فوزي، رضوان، وعائلاتهم

أصدقائي الأحبة بوظلة عبد العزيز، صديقي عصام، خلاط ندير،

وضاح أمير، سقاي محمد منير.

طارق

شكر وعرّفان

أتقدم بالشكر الجزيل والامتنان الوفير إلى الأستاذ الدكتور سويسي هوارى على قبوله الإشراف على هذا العمل، وعلى نصائحه وإرشاداته القيمة، مثنيا بصدق على خلقه الرفيع وتواضعه الجم وحسن تعامله معي طوال فترة الإشراف.

كما أتقدم بالشكر والعرّفان إلى الأستاذ الدكتور ماضي بلقاسم عميد كلية الاقتصاد والتسيير بجامعة باجي مختار عناية على مساعدته ودعمه المعنوي المتواصل.

أشكر كذلك كل من مد لي يد العون، سواء من خلال توفير المراجع أو المساعدة في توزيع واستعادة الاستبيانات أو إسداء النصائح والتوجيهات، وأخص بالذكر في هذا المقام زملاء المحترمين الذين جنبوني مشقة التنقل أكثر من مرة لتسوية الإجراءات الإدارية: خمقاني بدر الزمان، قريشي خير الدين، وحجاج عبد الرؤوف، دشاش عبد القادر. كما أشكر أيضا صديقي الأستاذ بوخضير وحيد الذي ساعدني في إخراج هذا العمل وكان معي في كل خطوة لإنجازه.

ولا يفوتني أخيرا أن أتقدم بالشكر مسبقا إلى أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وإثراء هذا العمل المتواضع بملاحظاتهم وانتقاداتهم وأسئلتهم.

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى دراسة واقع جودة خدمة التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال تحليل العوامل المحددة لهذه الجودة وقياس أثرها في رضا عملاء التدقيق. قصد تحقيق أهداف البحث، تمت بلورة الإطار المفاهيمي بالاستناد إلى مراجعة الأدبيات النظرية والتطبيقية، وتم اختبار فرضيات البحث من خلال دراستين ميدانيتين عن طريق توزيع استبيانين على عينتين من المدققين الخارجيين (62 فردا) ومعدّي القوائم المالية (42 فردا). تم تحليل الاستبيانات باستخدام SPSS 20 وتوصل البحث إلى النتائج التالية:

- تتأثر جودة التدقيق الخارجي بعدد المتغيرات مثل خصائص المدقق الخارجي ومكتب التدقيق، خصائص عميل التدقيق، خصائص مهمة التدقيق، وخصائص بيئة التدقيق.
- إن أكثر العوامل تأثيرا على جودة التدقيق الخارجي هي تلك المتعلقة باستقلالية المدقق الخارجي والتشريعات الخاصة بها، الكفاءة والسمعة الجيدة، وتتجسد هذه الجودة عمليا عند إنجاز مهام التدقيق بالجودة المطلوبة في مراحل التخطيط والتنفيذ والتقرير، كما أن الوصاية الحكومية على المهنة لا تساهم في تحقيق جودة التدقيق الخارجي.
- إن معدّي القوائم المالية راضون عن جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات الجزائريين، حيث تعتبر هذه الجودة محددًا أساسيا لرضاهم، وخاصة المكونات التالية: الاعتمادية، نتائج التدقيق، الاستقلالية، والضمان.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق، استقلالية المدقق، كفاءة المدقق، مهمة التدقيق، بيئة التدقيق، رضا عميل التدقيق.

Abstract:

This research aims to study the reality of the external audit service quality in Algeria by analyzing the determinants of this quality and measuring its impact on audit client satisfaction. To accomplish the research's objectives, a conceptual framework was developed based on comprehensive theoretical and empirical reviews, and the hypotheses were examined through two field studies by distributing two questionnaires to two samples of external auditors (62 individuals) and financial statements preparers (42 individuals). The questionnaires were analyzed using SPSS 20 and findings indicate that:

- External audit quality is affected by several variables such as the characteristics of all auditor/ audit firm, audit client, audit engagement, and audit environment.
- The most important factors affecting the external audit quality are those related to external auditor independence and its regulation, competence and good reputation. This quality is realized in practice when performing the audit engagements with the required quality in planning, implementation and reporting stages. The findings also indicate that the governmental tutelage of the profession does not contribute to the quality of the external audit.
- Financial statements preparers are satisfied with the quality of professional performance of Algerian certified public accountants, as this quality is a fundamental determinant of their satisfaction in particular the following components: reliability, audit results, independence, and assurance.

Keywords : External Audit Quality, External Auditor Independence, External auditor competence, External Audit Engagement, External Audit Environment, Audit Client Satisfaction.

قائمة المحتويات

الصفحة	البيان
I	إهداء
II	شكر وعرهان
III	ملخص
IV	قائمة المحتويات
X	قائمة الجداول
XII	قائمة الأشكال
XIII	قائمة الملاحق
أ-خ	مقدمة
القسم الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية	
الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي	
3	تمهيد
4	المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي
4	المطلب الأول: المقاربات المختلفة لمفهوم جودة التدقيق الخارجي
4	الفرع الأول: مقارنة جودة التدقيق من زاوية كفاءة واستقلالية المدقق
5	الفرع الثاني: مقارنة جودة التدقيق من زاوية جودة المعلومات المالية
5	الفرع الثالث: مقارنة جودة التدقيق من زاوية الالتزام بمعايير التدقيق
6	الفرع الرابع: مقارنة جودة التدقيق من زاوية فشل التدقيق
6	الفرع الخامس: ما المقصود بجودة التدقيق إذن؟
7	المطلب الثاني: نماذج من الأطر التصورية لجودة التدقيق الخارجي
8	الفرع الأول: الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (Watkins et al. 2004)
10	الفرع الثاني: الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (Francis, 2011)
11	الفرع الثالث: الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (Knechel et al., 2013)
12	الفرع الرابع: الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (FRC, 2008)
15	الفرع الخامس: الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (IAASB, 2014)
18	المطلب الثالث: النظريات المفسرة لأهمية جودة التدقيق الخارجي
18	الفرع الأول: نظرية الوكالة
20	الفرع الثاني: نظرية الإشارة
20	الفرع الثالث: النظرية الإيجابية للمحاسبة

21	الفرع الرابع: نظرية أصحاب المصلحة
22	المطلب الرابع: قياس جودة التدقيق الخارجي
22	الفرع الأول: قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال مدخلات التدقيق
24	الفرع الثاني: قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال جودة سيرورة/عملية التدقيق
25	الفرع الثالث: قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال مخرجات التدقيق
31	الفرع الرابع: قياس جودة التدقيق من خلال بناء نماذج متعددة الأبعاد لجودة التدقيق
31	الفرع الخامس: قياس جودة التدقيق كخدمة وأثرها على رضا عميل التدقيق
38	المبحث الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي
38	المطلب الأول: العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي
38	الفرع الأول: كفاءة المدقق الخارجي
41	الفرع الثاني: استقلالية المدقق الخارجي
42	المطلب الثاني: العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق
42	الفرع الأول: حجم مكتب التدقيق
44	الفرع الثاني: سمعة مكتب التدقيق
45	الفرع الثالث: التخصص الصناعي (القطاعي) لمكتب التدقيق
46	الفرع الرابع: تنظيم مكتب التدقيق
47	المطلب الثالث: العوامل المتعلقة بالعلاقة بين مكتب التدقيق وعميل التدقيق
47	الفرع الأول: أتعاب التدقيق
49	الفرع الثاني: طول مدة العلاقة بين المدقق والعميل
50	الفرع الثالث: تضارب المصالح بين المدقق والعميل
50	الفرع الرابع: تقديم الخدمات الاستشارية (الخدمات بخلاف التدقيق)
52	المطلب الرابع: العوامل المتعلقة بعميل التدقيق
52	الفرع الأول: كبر حجم العميل
53	الفرع الثاني: الوضعية المالية للعميل
53	الفرع الثالث: طبيعة الملكية
57	الفرع الرابع: المديونية
57	الفرع الخامس: خصائص مجلس الإدارة
59	الفرع السادس: فعالية لجنة التدقيق
62	الفرع السابع: التدقيق الداخلي
63	الفرع الثامن: فعالية نظام الرقابة الداخلية
64	الفرع التاسع: نظام المعلومات المحاسبي

65	المطلب الخامس: العوامل المتعلقة بمهمة التدقيق
65	الفرع الأول: التخطيط الجيد لمهمة التدقيق
68	الفرع الثاني: ضغوط موازنة الوقت
69	الفرع الثالث: استخدام الإجراءات التحليلية
71	الفرع الرابع: جودة أدلة الإثبات
72	الفرع الخامس: فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية
73	الفرع السادس: الإشراف الجيد على فريق التدقيق
74	الفرع السابع: الاتصال بين المدقق الخارجي والعميل
74	المطلب السادس: العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق
74	الفرع الأول: الإطار التنظيمي للمهنة
75	الفرع الثاني: الإطار التشريعي للمهنة
75	الفرع الثالث: مخاطر المسؤولية القانونية
77	الفرع الرابع: الرقابة على جودة التدقيق
82	الفرع الخامس: المنافسة
83	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الدراسات السابقة	
85	تمهيد
86	المبحث الأول: الدراسات التي تناولت جودة التدقيق كبناء متعدد الأبعاد من خلال تحليل تأثير عوامل متعددة عليها
96	المبحث الثاني: الدراسات التي تناولت تقييم جودة التدقيق كخدمة أو حاولت ربطها برضا عملاء التدقيق
106	المبحث الثالث: التعليق على الدراسات السابقة ومساهمة الدراسة الحالية
109	خلاصة الفصل الثاني
القسم الثاني: الدراسة التطبيقية	
الفصل الثالث: محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر-دراسة ميدانية-	
112	تمهيد
113	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات
113	المطلب الأول: منهج الدراسة ومصادر جمع المعلومات
113	الفرع الأول: منهج الدراسة
113	الفرع الثاني: مصادر جمع المعلومات
114	المطلب الثاني: عينة وحدود الدراسة
114	الفرع الأول: مجتمع الدراسة

114	الفرع الثاني: عينة الدراسة
115	الفرع الثالث: حدود الدراسة
115	المطلب الثالث: فرضيات ونموذج الدراسة
117	المطلب الرابع: أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة
117	الفرع الأول: تصميم الاستبيان
118	الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة
118	المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للاستبيان
119	المطلب الأول: صدق وثبات الاستبيان
120	المطلب الثاني: عرض وتحليل خصائص أفراد العينة
122	المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان
122	الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الأول (أهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي)
123	الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني (العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه)
126	الفرع الثالث: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثالث (العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي)
128	الفرع الرابع: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الرابع (العوامل المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي)
130	الفرع الخامس: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الخامس (العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي)
131	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج
132	المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي
133	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات
133	الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى (إدراك المدققين الخارجيين في الجزائر لأهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي)
134	الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية (أهمية العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه في التأثير على جودة التدقيق الخارجي)
135	الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالثة (أهمية العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي في التأثير على جودة التدقيق الخارجي)
136	الفرع الرابع: اختبار الفرضية الرابعة (أهمية العوامل المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي في التأثير على جودة التدقيق الخارجي)
137	الفرع الخامس: اختبار الفرضية الخامسة (أهمية العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي في التأثير على جودة التدقيق الخارجي)

138	المطلب الثالث: مناقشة النتائج
142	خلاصة الفصل الثالث
	الفصل الرابع: تقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي وأثرها في رضا عملاء التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية في الجزائر-دراسة ميدانية-
144	تمهيد
145	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات
145	المطلب الأول: منهج الدراسة ومصادر جمع المعلومات
145	الفرع الأول: منهج الدراسة
145	الفرع الثاني: مصادر جمع المعلومات
146	المطلب الثاني: عينة وحدود الدراسة
146	الفرع الأول: مجتمع الدراسة
146	الفرع الثاني: عينة الدراسة
146	الفرع الثالث: حدود الدراسة
147	المطلب الثالث: فرضيات ونموذج الدراسة
149	المطلب الرابع: أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة
149	الفرع الأول: تصميم الاستبيان
150	الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة
151	المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للاستبيان
151	المطلب الأول: صدق وثبات الاستبيان
152	المطلب الثاني: عرض وتحليل خصائص أفراد العينة (معدو القوائم المالية) وخصائص الشركات الخاضعة للتدقيق
152	الفرع الأول: عرض وتحليل خصائص أفراد العينة (معدو القوائم المالية)
154	الفرع الثاني: عرض وتحليل خصائص الشركات الخاضعة للتدقيق
155	المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان
155	الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الأول (تقييم جودة التدقيق الخارجي)
165	الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني (قياس رضا عملاء التدقيق الخارجي)
166	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج
166	المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي
167	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

167	الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى (أثر خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل في رضا عملاء التدقيق)
170	الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية (أثر أبعاد جودة خدمة التدقيق الخارجي في رضا عملاء التدقيق)
174	الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالثة (أثر مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي في رضا عميل التدقيق)
177	المطلب الثالث: مناقشة النتائج
179	خلاصة الفصل الرابع
180	خاتمة
184	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
114	مجتمع الدراسة (المدققون الخارجيون)	01.3
115	توزيع الاستبيان (المدققون الخارجيون)	02.3
117	مقياس ليكرت الحماسي	03.3
118	المتوسطات المرجحة لمقياس ليكرت الحماسي	04.3
119	نتائج اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة	05.3
120	الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة (المدققون الخارجيون)	06.3
122	نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الأول (أهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي)	07.3
123	نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني (العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه)	08.3
126	نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثالث (العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي)	09.3
128	نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الرابع (العوامل المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي)	10.3
130	نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الرابع (العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي)	11.3
132	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	12.3
133	نتائج اختبار الفرضية الأولى (إدراك المدققين الخارجيين في الجزائر لأهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي)	13.3
134	نتائج اختبار الفرضية الثانية (أهمية العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه في التأثير على جودة التدقيق الخارجي)	14.3
135	نتائج اختبار الفرضية الثالثة (أهمية العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي في التأثير على جودة التدقيق الخارجي)	15.3
136	نتائج اختبار الفرضية الرابعة (أهمية العوامل المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي في التأثير على جودة التدقيق الخارجي)	16.3
137	نتائج اختبار الفرضية الخامسة (أهمية العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي في التأثير على جودة التدقيق الخارجي)	17.3
146	توزيع الاستبيان (معدو القوائم المالية)	01.4
150	مقياس ليكرت الحماسي	02.4
150	المتوسطات المرجحة لمقياس ليكرت الحماسي	03.4
151	نتائج اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة	04.4
152	الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة (معدو القوائم المالية)	05.4
154	خصائص الشركات الخاضعة للتدقيق	06.4

155	نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الأول (سيرورة مهمة التدقيق)	07.4
157	نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الثاني (نتائج التدقيق)	08.4
159	نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الثالث (الكفاءة)	09.4
160	نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الرابع (الاستقلالية)	10.4
161	نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الخامس (الاعتمادية)	11.4
162	نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون السادس (الضمان)	12.4
163	نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون السابع (التواصل)	13.4
164	نتائج إجابات أفراد العينة حول أبعاد المحور الأول (الجودة التقنية والجودة الوظيفية)	14.4
165	نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني (قياس رضا عملاء التدقيق الخارجي)	15.4
166	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	16.4
168	مصفوفة الارتباط بين خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل ورضا عملاء التدقيق	17.4
169	نتائج اختبار (F-test) لأثر خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل في رضا عملاء التدقيق	18.4
169	نتائج اختبار (T-test) لأثر خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل في رضا عملاء التدقيق	19.4
171	مصفوفة الارتباط بين أبعاد جودة خدمة التدقيق الخارجي (الجودة التقنية والجودة الوظيفية) ورضا عملاء التدقيق	20.4
172	نتائج اختبار (F-test) لأثر أبعاد جودة خدمة التدقيق الخارجي (الجودة التقنية والجودة الوظيفية) في رضا عملاء التدقيق	21.4
173	نتائج اختبار T-Test لأثر أبعاد جودة خدمة التدقيق الخارجي (الجودة التقنية والجودة الوظيفية) في رضا عملاء التدقيق	22.4
175	مصفوفة الارتباط بين مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي (سيرورة التدقيق، نتائج التدقيق، الكفاءة، الاستقلالية، الاعتمادية، الضمان، التواصل) ورضا عملاء التدقيق	23.4
176	(اختبار F test) لأثر مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي (سيرورة التدقيق، نتائج التدقيق، الكفاءة، الاستقلالية، الاعتمادية، الضمان، التواصل) في رضا عملاء التدقيق	24.4
176	نتائج اختبار (T-Test) لأثر مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي (سيرورة التدقيق، نتائج التدقيق، الكفاءة، الاستقلالية، الاعتمادية، الضمان، التواصل) في رضا عملاء التدقيق	25.4

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
9	الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (Watkins et al. 2004)	01.1
10	الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (Francis, 2011)	02.1
12	الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (Knechel et al. ,2013)	03.1
13	الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (FRC, 2008)	04.1
15	الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (IAASB,2014)	05.1
116	نموذج الدراسة (محددات جودة التدقيق الخارجي)	01.3
148	نموذج الدراسة (أثر جودة خدمة التدقيق الخارجي في رضا عملاء التدقيق)	01.4

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
1	استبيان الدراسة الميدانية الأولى
2	مخرجات التحليل الإحصائي للاستبيان الأول
3	استبيان الدراسة الميدانية الثانية
4	مخرجات التحليل الإحصائي للاستبيان الثاني

مقدمة

1. تمهيد:

يهدف التدقيق الخارجي إلى تقديم رأي مهني محايد حول شفافية الإفصاح المحاسبي وعدالة وموثوقية المعلومات المنشورة في القوائم المالية للشركات بما يساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات الرشيدة والناجعة. فالتدقيق الخارجي هو مهنة اقتصادية واجتماعية يفرضها القانون لمصلحة الجمهور، وعلى هذا الأساس فإن المتوقع من هذه المهنة هو أن تقدم خدماتها بمستوى عال من الجودة لضمان المصدقية وثقة الجمهور وتعظيم المنفعة لجميع الفئات المستفيدة منها كالإدارة، الملاك، المستثمرين، الدائنين، الهيئات الرقابية، والمصالح الحكومية.

لكن الفضائح المالية التي عرفتها أوساط المال والأعمال في بداية الألفية عبر مختلف دول العالم (شركتنا Enron و World Com نموذجاً) قد أثرت سلباً على مهنة التدقيق وعلى صورة مدققي الحسابات لدى الرأي العام، خاصة بعد أعمال التلاعب والتضليل والتواطؤ والسلوكيات الانتهازية التي أفضت إلى إصدار تقارير مزيفة ومغايرة لواقع الشركات، والتي اشتركت فيها مكاتب التدقيق بما فيها تلك الكبرى منها (Arthur Anderson نموذجاً والذي انهار سنة 2002).

لقد أدى ذلك إلى حدوث أزمة ثقة في أعمال التدقيق تجسدت في ارتفاع حدة اللوم والانتقاد اللاذع للمهنة وممارسيها وازدياد الدعاوى القضائية المرفوعة ضدهم. وفي هذا السياق الموسوم بالتأثير الشديد بالفضائح المالية غير المسبوقة، ومن أجل تعزيز الشفافية والمساءلة، تم إصدار العديد من التشريعات والقوانين (SOX في الولايات المتحدة الأمريكية و LSF في فرنسا وغيرها) لضبط مهنة التدقيق بمزيد من الرقابة والالتزام المهني بما يؤدي إلى تقليص فجوة التوقعات (ما ينتظره المجتمع أو أصحاب المصلحة من المهنة وممارسيها) ورفع كفاءة الأداء المهني لمدققي الحسابات، لذا أصبحت جودة التدقيق الخارجي مطلباً أساسياً للأطراف المتعاملة في بيئة التدقيق، ومن المهم دراسة الأهمية النسبية لمختلف العوامل المحددة لها والتي تؤدي إلى التباين في مستويات هذه الجودة.

إن جودة التدقيق تعتبر مسألة ذات أهمية، حيث حظيت باهتمام الجمعيات المهنية والهيئات التشريعية والجهات الأكاديمية. وبالرغم من ذلك لم يتبلور مفهوم واضح ودقيق للمصطلح سواء في إصدارات المنظمات المهنية أو في الدراسات التي أجراها الباحثون، إذ هناك العديد من المداخل لتعريف جودة التدقيق ومن ثم حصر مؤشرات للاستدلال عليها بغرض قياسها أو تقييمها، ناهيك عن تحديد العوامل المختلفة التي تؤثر فيها. و حيث أن التدقيق مهنة اجتماعية تفاعلية بامتياز وتتم ممارستها في بيئة متعددة الأطراف (المساهمون، الإدارة العليا، أعضاء مجلس الإدارة، لجان التدقيق، المدققون الداخليون، مديرو المحاسبة والمالية، الهيئات الرقابية)، فإن احتمال نشوء علاقات اجتماعية/ مصلحة بين المدقق الخارجي و أحد هذه الأطراف تحيزه له أو خضوعه لضغوط معينة نتيجة وقوعه تحت طائلة صراع المصالح (تنافسية سوق التدقيق، الأتعاب و المردودية، استمرارية العهدة، الخدمات الاستشارية...) يبقى قائماً، وهذا يؤثر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وبدرجات متفاوتة على قدرة المدقق الخارجي على أداء مهامه وتأدية خدمته للمستفيدين منها بالجودة المطلوبة.

وبالانتقال إلى البيئة المحلية الجزائرية، فإننا نلاحظ أن موضوع جودة التدقيق الخارجي لم يأخذ حيزاً كبيراً من الاهتمام والدراسة، لكن وتيرة الإصلاحات التي شرعت فيها الجهات الوصية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) والقانون 10-01 الخاص

بتنظيم مهن المحاسب المعتمد والخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات (المدقق الخارجي)، وما ترتب عن ذلك من إعادة ترتيب لبيت المهنة، قد ألقى بظلاله على بيئة المحاسبة والتدقيق، بما يجعل من الضروري أن يكون تحقيق جودة التدقيق في بؤرة الاهتمام من طرف الجميع، بحثا وتشخيصا وتقييما واقتراحا للآليات والوسائل الكفيلة بتطويرها والرقعي بها إلى المستوى المأمول، خاصة وأن خدمة التدقيق تشكل إحدى أهم الخدمات المهنية التي تهدف إلى خدمة الصالح العام للاقتصاد والجمهور.

2. إشكالية البحث:

مما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث كالتالي:

ما هي محددات جودة خدمة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية؟ وما هو مستوى رضا عملاء التدقيق عن جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في الجزائر؟

ولتحليل الإشكالية المطروحة والإلمام بالموضوع من مختلف جوانبه، نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1/ هل يدرك المدققون الخارجيون في الجزائر أهمية تحقيق جودة خدمة التدقيق الخارجي التي يؤديونها؟
- 2/ هل تعتبر متغيرات بيئة التدقيق المتمثلة في خصائص المدقق الخارجي ومكتبه، خصائص عميل التدقيق، خصائص مهمة التدقيق، وخصائص بيئة التدقيق، محددات لجودة خدمة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية؟
- 3/ هل تؤثر جودة خدمة التدقيق الخارجي في رضا عملاء التدقيق في البيئة الجزائرية؟

3. فرضيات البحث:

للإجابة على إشكالية البحث وأسئلته نضع الفرضيات التالية:

- 1/ لا يدرك المدققون الخارجيون في الجزائر أهمية تحقيق جودة خدمة التدقيق الخارجي التي يؤديونها.
- 2/ لا تعتبر متغيرات بيئة التدقيق المتمثلة في خصائص المدقق الخارجي ومكتبه، خصائص عميل التدقيق، خصائص مهمة التدقيق، وخصائص بيئة التدقيق، محددات لجودة خدمة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية.
- 3/ لا تؤثر جودة خدمة التدقيق الخارجي في رضا عملاء التدقيق في البيئة الجزائرية.

4. أهمية البحث:

تتجلى أهمية الدراسة في العناصر التالية:

- 1/ إن الموضوع الذي تتناوله الدراسة، وهو جودة التدقيق الخارجي، يطرح نفسه بقوة كمجال خصب للبحث، خاصة بعد سلسلة الفضائح المالية والاختلالات التي تعرضت لها المهنة على المستوى الدولي وما صاحبها من اهتزاز لصورة القائمين بها لدى جمهور عريض من المهتمين الذين أضحى الحصول على خدمات تدقيقية ذات جودة مطلباً أساسياً لهم.

2/ الحاجة الملحة إلى النهوض بمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر والارتقاء بها إلى مستوى ما تتطلبه تحديات المرحلة من الجودة والكفاءة، خاصة في ظل الإصلاحات التشريعية والتنظيمية المتواترة التي تشهدها المهنة في الجزائر.

3/ قلة الدراسات الجزائرية، في حدود علم الباحث، التي تناولت موضوع تقييم جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيها في البيئة المحلية الجزائرية، وهو ما يحفز على القيام بالبحث والتنقيب في هذا الموضوع من أجل تقديم إطار نظري وتطبيقي متكامل.

4/ تقديم الاقتراحات التي يرى الباحث ضرورة تطبيقها والتي يمكن أن تعود بالفائدة على المعنيين بالموضوع سواء في ذلك الجهات التنظيمية، أو الهيئات الرقابية، أو مكاتب التدقيق، أو عملاء التدقيق.

5. أهداف البحث:

إن الإطار العام للإشكالية والأسئلة التي تم طرحها سابقا توجه البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:

- 1/ التعرف على مفهوم وأهمية جودة التدقيق الخارجي.
- 2/ التعرف على مختلف الطرق والمداخل المستخدمة في قياس وتقييم جودة التدقيق الخارجي.
- 3/ تحديد العوامل المختلفة التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي وتحليل الأهمية النسبية لكل عامل منها نظريا وتطبيقيا على البيئة الجزائرية.
- 4/ اقتراح نموذج لتقييم جودة التدقيق الخارجي كخدمة.
- 5/ قياس مستوى الرضا عن كفاءة الأداء المهني لمحافظي الحسابات (جودة الخدمة التي يقدمونها) في الجزائر لدى عملاء التدقيق.
- 6/ تقديم اقتراحات قد تساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي وترفع من مستوى كفاءة ممارسة المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) للمهنة.

6. دوافع اختيار موضوع البحث:

تم اختيار الموضوع لعدة دوافع أهمها:

- 1/ اهتمام الباحث عموما بالمواضيع المتعلقة بالتدقيق كونها تدخل ضمن نطاق تخصصه الأكاديمي.
- 2/ راهنية موضوع البحث بالنظر إلى التحديات والتطلعات المواكبة لعملية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر.

3/ محاولة تشكيل حلقة وصل بين الأكاديميين والمهنيين والمساهمة في تجسير الهوة الموجودة بينهما من خلال تفعيل تبادل الخبرات والمعارف وإيجاد مواطن تعاون وتنسيق مشتركة.

4/ المساهمة في إثراء المكتبة الجامعية بهذا البحث الأكاديمي الذي يمكن أن يشكل مرجعا ومصدرا للمهتمين بالمهنة من الباحثين والممارسين، وذلك بغية تعميق البحث العلمي في موضوع جودة التدقيق من جهة، والمساهمة في تطوير المهنة والنهوض بها في الواقع العملي من جهة أخرى.

7. حدود البحث:

تم إنجاز هذه الدراسة ضمن الحدود التالية:

- **الحدود الموضوعية:** تهتم هذه الدراسة بمعالجة موضوع جودة خدمة التدقيق الخارجي من حيث المفهوم والأهمية، طرق تقييم وقياس هذه الجودة، والعوامل المحددة لها، هذا نظريا، أما تطبيقيا، فتهتم بالتعرف على مدارك أفراد عيني البحث تجاه هذه الجوانب المذكورة سابقا.
- **الحدود المكانية:** تم إجراء الدراسة في البيئة الجزائرية.
- **الحدود الزمنية:** تم إجراء الدراسة الميدانية الأولى في الفترة الممتدة ما بين 1 أبريل 2016 و31 ديسمبر 2016، وتم إجراء الدراسة الميدانية الثانية في الفترة الممتدة ما بين 1 جويلية 2017 و31 ديسمبر 2017.
- **الحدود البشرية:** اقتصرت الدراسة الميدانية الأولى على المدققين الخارجيين الجزائريين فقط ممثلين في فئتي خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات المعتمدين من طرف وزارة المالية والممارسين للمهنة فعليا. أما الدراسة الميدانية الثانية فقد اقتصرت على معدي القوائم المالية في الشركات الخاضعة للتدقيق الخارجي، وقد تضمنت فئتين من المعدين هم مدراء المالية والمحاسبة ورؤساء أقسام المحاسبة بها.

8. منهج البحث والأدوات المستخدمة:

بالنظر إلى موضوع البحث الذي يتعلق بتقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي من خلال الخصائص المحددة لها من وجهة نظر كل من مدققي الحسابات وعملاء التدقيق في البيئة الجزائرية، فقد استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على وصف خصائص الظواهر أو الوقائع المدروسة وتحليل اتجاهاتها و العلاقات الموجودة بين متغيراتها، كما اعتمدنا على الطريقة الافتراضية-الاستنتاجية من خلال تقديم مقارنة نظرية لمفاهيم ومتغيرات الدراسة ومراجعة الدراسات السابقة التي تناولتها بالبحث، ومن ثم بناء مجموعة من الفرضيات ليتم اختبارها عن طريق الاستقصاء الميداني لعينة من مجتمع البحث والوصول إلى نتائج يمكن تعميمها على مجتمع البحث عن طريق الاستقراء.

وقد تم الاعتماد على نوعين من المعلومات هما:

- **المعلومات الثانوية:** حيث تمثل المعلومات الثانوية أساس الجانب النظري من الدراسة، وقد تنوعت مصادر هذه المعلومات بين الكتب، الدوريات العلمية المتخصصة، أبحاث المؤتمرات والملتقيات، أطروحات الدكتوراه، القوانين والتشريعات، والإصدارات والمنشورات المهنية ذات العلاقة بموضوع البحث.
- **المعلومات الأولية:** حيث تمثل المعلومات الأولية أساس الجانب التطبيقي من الدراسة، وقد تم الحصول عليها من أفراد عينتي البحث عن طريق الاستبيان الذي تم توزيعه عليهم، وتم تحليلها إحصائياً باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS20.

9. صعوبات البحث:

أثناء إعداد البحث، صادفت الباحث عدة صعوبات أهمها:

- ✓ صعوبة الحصول على الدراسات التي تتعلق مباشرة بموضوع البحث، حيث استمرت عملية تجميع واستغلال مراجع البحث لإثراء جوانبه النظرية والتطبيقية طوال فترة إعداده.
- ✓ الوقت الذي تستغرقه عملية الترجمة والصعوبات التي ترافقها بالنظر إلى أن الكثير من مراجع البحث كانت باللغة الإنجليزية.
- ✓ صعوبة التواصل مع أفراد عينتي البحث وتماطلهم في الإجابة عن الرد على الاستبيان الموجه لهم بل وامتناع الأغلبية منهم عن المشاركة في البحث، وهو ما انعكس سلباً على الحجم النهائي لعينتي البحث.

10. هيكل البحث:

تم تقسيم البحث إلى قسمين حيث يحتوي كل قسم منهما على فصلين، إضافة إلى مقدمة البحث التي مهدت له وخاتمة التي حوصلت أهم نتائجه.

● القسم الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للبحث

وقد احتوى على فصلين:

- ✓ **الفصل الأول:** تناول الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى مختلف المقاربات لمفهوم جودة التدقيق الخارجي والأطر التصورية المقترحة لضبطه، النظريات المفسرة لأهمية تحقيق هذه الجودة، مداخل وطرق قياس جودة التدقيق الخارجي. أما المبحث الثاني فتم التطرق فيه إلى مختلف العوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي.
- ✓ **الفصل الثاني:** تناول استعراضاً للدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، حيث تم تقسيمها إلى مجموعتين، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى المجموعة الأولى وهي الدراسات التي تناولت جودة التدقيق كبناء متعدد الأبعاد من

خلال تحليل تأثير عوامل متعددة عليها، في حين تم التطرق في المبحث الثاني إلى المجموعة الثانية وهي الدراسات التي تناولت تقييم جودة التدقيق كخدمة أو حاولت ربطها برضا عملاء التدقيق، ليتم التطرق في المبحث الثالث إلى التعليق على هذه الدراسات وتوضيح مساهمة الدراسة الحالية.

● القسم الثاني: الدراسة التطبيقية

وقد احتوى على فصلين:

- ✓ **الفصل الثالث:** يتضمن الدراسة الميدانية الأولى حول محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، وقد جاءت في ثلاث مباحث، حيث تناول المبحث الأول الإطار المنهجي للدراسة، وتناول المبحث الثاني التحليل الإحصائي للبيانات، أما المبحث الثالث فتناول اختبار الفرضيات وتفسير نتائج الدراسة.
- ✓ **الفصل الرابع:** يتضمن الدراسة الميدانية الثانية حول تقييم جودة التدقيق الخارجي وأثرها على رضا عملاء التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية في الجزائر، وقد جاءت في ثلاث مباحث، حيث تناول المبحث الأول الإطار المنهجي للدراسة، وتناول المبحث الثاني التحليل الإحصائي للبيانات، أما المبحث الثالث فتناول اختبار الفرضيات وتفسير نتائج الدراسة.

القسم الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

الفصل الأول

الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي

تمهيد:

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي مهنة اقتصادية واجتماعية تتم شريحة واسعة من مستخدمي البيانات المالية وتؤثر في قراراتهم المختلفة، وتحكم هذه المهنة قوانين وتشريعات ومعايير وتعليمات صادرة عن مختلف الجهات، الحكومية منها والمهنية، الدولية منها والمحلية، حيث تحاول المهنة من خلال الالتزام بما والوفاء بمتطلباتها تحقيق كفاءة وفعالية الأداء وتقديم مستويات عالية من جودة الخدمة للمستفيدين منها، خاصة بعد الانتقادات الواسعة التي وجهت لها على إثر الأزمات والفضائح المالية واتهام مكاتب التدقيق والمدققين بالتقصير في أداء الواجبات المهنية المنوطة بهم. وفي هذا السياق أصبح من الضروري العمل على إعادة الثقة والمصداقية للمهنة والعمل على الارتقاء بها لضمان تحقيق جودة التدقيق التي أصبحت مسألة محورية وقضية جوهرية بالنسبة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بمهنة التدقيق على مختلف الأصعدة التشريعية والمهنية والأكاديمية، ما جعل الموضوع، أي جودة التدقيق، مجالاً للبحث الأكاديمي والإسهام العلمي في تناوله وإثرائه ومقارنته من زوايا مختلفة.

يحاول هذا الفصل تقديم إطار نظري متكامل لموضوع جودة التدقيق كما يراها مختلف المهتمين بالمهنة من المشرعين والمهنيين والأكاديميين من خلال استقراء النصوص التشريعية والمرجعيات المعيارية والأدبيات النظرية المتعلقة بالموضوع، وقد تم تقسيمه إلى مبحثين كما يلي:

• المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق

وقد تم التطرق فيه إلى مختلف المقاربات التي حاولت ضبط مفهوم جودة التدقيق، ثم تقديم الأطر التصورية التي تم اقتراحها كمقاربات شاملة لجودة التدقيق، ومن ثم تحليل بعض النظريات التي يمكن الاعتماد عليها لتفسير أهمية جودة التدقيق، وأخيراً استعراض مختلف المداخل والطرق المستخدمة لقياس جودة التدقيق.

• المبحث الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي

وقد تم التطرق فيه إلى مختلف العوامل التي يمكن أن تؤثر في جودة التدقيق والتي تم تقسيمها إلى خمسة مجموعات هي العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي ومكتب التدقيق، العوامل المتعلقة بالعلاقة بين المدقق الخارجي وعميل التدقيق، العوامل المتعلقة بعميل التدقيق، العوامل المتعلقة بمهنة التدقيق، وأخيراً العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق.

المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي

ينظر إلى المدقق الخارجي بمثابة حارس الثقة بالنسبة لأطراف بيئة التدقيق الذين يرغبون في تحقيق مستوى عال لجودة التدقيق، الأمر الذي يعد حيز الزاوية بالنسبة لمهنة التدقيق و(ربما) سببا لوجودها. وقد حظي موضوع جودة التدقيق الخارجي باهتمام بالغ ونقاش واسع من طرف الأكاديميين والممارسين وكذا المنظمات المهنية والجهات التشريعية عبر العالم، ولا يزال يشكل مجالا خصبا للدراسات والأبحاث سواء النظرية أو التطبيقية، وهو ما يفسر تنوع وتباين وفي بعض الأحيان تعارض وجهات النظر في مقارنة ماهية جودة التدقيق الخارجي.

المطلب الأول: المقاربات المختلفة لمفهوم جودة التدقيق الخارجي

تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم جودة التدقيق بتعدد زوايا النظر إلى هذه الجودة، وفيما يلي استعراض لأهمها.

الفرع الأول: مقارنة جودة التدقيق من زاوية كفاءة واستقلالية المدقق

تعتبر مقارنة Watts et Zemmerman (1979) لمنفعة التدقيق بالنسبة لأصحاب المصلحة أول محاولة لإعطاء طابع عملياتي operational لعمل المدقق من هذه الزاوية، حيث عرفها بالاحتمال الشرطي لأن يفصح هذا الأخير عن الانحراف الموجود، ويمكن تقييم هذه المنفعة كمحصلة لثلاث احتمالات: الاحتمال الأول هو وجود انحراف جوهري في حسابات المؤسسة، والاحتمال الثاني هو أن يكتشف المدقق هذا الانحراف مع العلم أنه موجود وهو ما يعبر عن كفاءة المدقق، أما الاحتمال الثالث فهو يعبر عن قدرة المدقق على إيصال هذا الانحراف الموجود والمكتشف بنزاهة وحيادية وهو ما يعبر عن استقلالية المدقق عن العميل¹

لكن التعريف الذي قدمته DeAngelo (1981) ضمن نفس الرؤية حظي بانتشار أكبر في أدبيات التدقيق وأصبح مرجعيا، حيث عرفت جودة التدقيق بأنها "تقييم السوق للاحتمال المشترك أن يقوم المدقق في نفس الوقت ب: (أ) اكتشاف ثغرات أو خروقات في النظام المحاسبي للعميل و (ب) التقرير عن هذه الثغرات أو الخروقات"².

وفي هذا السياق رأى Citron & Taffler (1992) أن "تقرير التدقيق يكون ذا جودة إذا كان نتيجة لعملية تدقيق كفؤة تقنيا

ومستقلة"³.

(1) Alassane OUATTARA, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit, thèse de doctorat en sciences de gestion, université Paris-Est, 2016, p 41.

(2) Linda Elizabeth DeAngelo, Auditor Size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, no. 3, 1981, p 186.

(3) Riadh Manita, Makram Chemangui, Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : une revue critique, Manuscrit auteur, publié dans " COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT", 28^{ème} congrès international de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, France, mai 2007, p3.

وبناء على هذا فإن على المدقق أن يجمع سمتين أساسيتين من أجل القيام بعمل ذي جودة هما: الكفاءة التي تحدد قدرته على اكتشاف المخالفات المحتملة في القوائم المالية، والاستقلالية التي تشترط قدرته على إظهار هذه المخالفات المكتشفة¹، مع التأكيد على أهمية أن يكون هذان البعدان متوفرين فعليا كما يتم إدراكهما².

الفرع الثاني: مقارنة جودة التدقيق من زاوية جودة المعلومات المالية

امتدادا للمقارنة السابقة التي ركزت على جودة التدقيق من زاوية اكتشاف الانحرافات أو الغش المحتمل في القوائم المالية، يمكن مقارنة جودة التدقيق من زاوية خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية. فحسب Lee et al. (1999) فإن جودة التدقيق تعني "احتمال ألا يصدر المدقق تقريرا نظيفا في قوائم مالية بها أخطاء جوهرية"³، أي أن جودة التدقيق المرتفعة كما يرى Schauer (2002) تزيد من احتمال أن تعكس القوائم المالية بدقة الوضعية المالية ونتائج العمليات التي قامت بها المؤسسة الخاضعة للتدقيق⁴. بهذا المعنى فإن جودة التدقيق هي جزء من جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها، فهي تعبر حسب Titman et Truman (1986) عن دقة المعلومات التي يقدمها المدقق للمستثمرين⁵، كما تعبر حسب Palmarose (1988) عن درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية⁶.

الفرع الثالث: مقارنة جودة التدقيق من زاوية الالتزام بمعايير التدقيق

بالنظر إلى أن نتائج التدقيق لا يمكن أن تظهر بصفة مباشرة وفورية، يصبح من الضروري الاهتمام بالسيرورة التي تؤدي إلى هذه النتائج، ويصبح من الأهمية هيكله هذه السيرورة من الناحية المنهجية والإجرائية، ما يبرر وجود وتطوير معايير لضبطها. إن الهدف من وجود معايير للتدقيق هو ضمان انسجام أعمال المدققين بطريقة تسمح بتقديم خدمة مرضية وثابتة للمهنة ككل⁷، كما تهدف إلى تحقيق إجماع يسمح بالحصول على الاعتراف بممارسات التدقيق من طرف أكبر حيز من الجمهور قدر الإمكان، وهو ما يسمح بتبرير طبيعة ونطاق أعمال المدققين ويفرض عليهم بالتالي إلزاما بالوسائل⁸ (Obligation de moyens). إذن

(1) Chrles Piot, Qualité de l'audit, information financière et gouvernance : enjeux et apports, in Alain Flint, Gouvernement d'entreprise, Deboek université, 2005, p 158.

(2) Ann L. Watkins, William Hillison, Susan E. Morecroft, Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence, Journal of Accounting Literature, Vol. 23, 2004, p 153.

(3) سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم 2، المجلد رقم 45، يوليو 2008، ص 7.

(4) Jueming Bing, Chu Xing Huang, Anqi Li, Xinyi Zhu, Audit Quality Research Report, Australian National Center for Audit and Assurance Research, p3.

(5) Arezoo Aghaei Chadegani, Zakiah Muhammadun Mohamed, Reporting Errors and Misstatement: A Measurement for The Quality of Auditor's Work, Asian Journal of Business Ethics, N° 3, 2014, p 84.

(6) عيسى، مرجع سابق، ص 7.

(7) Olivier HERRBACH, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, thèse de doctorat en sciences de gestion, université des sciences sociales-Toulouse 1, 2000, p 44.

(8) Marine Portal, La politique qualité de la certification des comptes publics : Le cas de la cour des comptes, thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Poitiers, 2009, p 188.

فوفقاً لهذه المقاربة المعيارية في التفكير، فإن المدقق ينجز عمله بجودة ممتازة إذا التزم تماماً بالمعايير الملائمة، وبالتالي فإن مستوى الالتزام بمعايير التدقيق يعكس مستوى جودة التدقيق¹.

وقد تبنت الهيئات المهنية هذه المقاربة المعيارية لجودة التدقيق من زاوية الرقابة على الجودة، حيث أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي أصدر سنة 2009 معيار التدقيق الدولي 220 تحت عنوان "رقابة الجودة على أعمال تدقيق القوائم المالية التاريخية" والذي جاء فيه أن على مكتب التدقيق أن يحدد ويضمن متابعة نظام لرقابة الجودة يقدم له ضماناً معقولاً أن المكتب والمهنيين العاملين فيه يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتشريعية المطبقة، وأن تقارير التدقيق التي يصدرها المكتب أو شركاؤه المسؤولون عن مهام التدقيق تتناسب مع الظروف². كما تم إصدار المعايير الدولية لرقابة الجودة ISQC.

الفرع الرابع: مقارنة جودة التدقيق من زاوية فشل التدقيق

تتأسس هذه المقاربة على فكرة أنه إذا كان مثالياً تعريف جودة التدقيق بما "هي" حقيقة، فإنه يكون من الواقعي تعريفها بما "ليست هي"³، بمعنى أنه يمكن النظر إلى جودة التدقيق من اتجاه عكسي أي "عدم الجودة التدقيق" التي يمكن إدراكها بسهولة لأنها تتجلى في فشل التدقيق الذي يصاحبه عادة فشل أو انهيار للمؤسسات الخاضعة للتدقيق بالرغم من حصولها على تقارير تدقيق نظيفة تفيد بقدرتها على الاستمرارية في النشاط، وهو ما ينجر عنه متابعات قضائية أو عقوبات للمدققين أو مكاتب التدقيق المسؤولة عن هذا الفشل.

الفرع الخامس: ما المقصود بجودة التدقيق إذن؟

إن مقارنة جودة التدقيق من زاوية كفاءة واستقلال المدقق لم تميز بين جودة التدقيق وجودة المدقق، وهو أمر يمكن التسليم به بافتراض ثبات المدقق على تقديم خدمة التدقيق بنفس المستوى من الجودة، إلا أن هذا الافتراض غير مؤكد، ولهذا يجب النظر إلى جودة التدقيق على أنها جودة الخدمة التي يقدمها المدقق وليست جودة المدقق فقط، كما أنها لم تأخذ بعين الاعتبار العوامل التي تؤثر في كفاءة واستقلالية المدقق.

أما مقارنة جودة التدقيق من زاوية جودة المعلومات المالية ودور المدقق كضامن لها، فقد أولت اهتماماً بمستخدمي القوائم المالية وضرورة تلبية احتياجاتهم والاستجابة لتطلعاتهم، الأمر الذي قد يكون خارجاً عن نطاق المسؤولية الفعلية للمدقق، خاصة إذا اتسمت هذه التطلعات بعدم المعقولية، ما قد يؤدي إلى حدوث فجوة في التوقعات.

(1) Jonas Tritschler, Audit Quality: Association between published reporting errors and audit firm characteristics, Springer Gabler, 2014, p10.

(2) طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة-شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية-الجزء الأول: مسؤوليات المراجع-تخطيط المراجعة-الدار الجامعية، القاهرة، 2004، ص 233.

(3) W. Robert Knechel, Gopal V. Krishnan, Mikhail Pevzner, Lori B. Shefchik, Uma K. Velury, Audit Quality: Insights from the Academic Literature, Auditing; A Journal of Practice and Theory, Vol. 32, Supplement 1, 2013, p 386.

وبالنسبة لمقاربة جودة التدقيق من زاوية الالتزام بمعايير التدقيق، فإن احترام المعايير مهم لكنه لا يشكل غاية في حد ذاته¹، كما أنه من المطلوب في مجال معايير التدقيق أيضا، كما في المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS، أن تكون الأولوية للجوهر على الشكل².

كذلك الأمر بالنسبة لمقاربة جودة التدقيق من زاوية فشل التدقيق، إذ أن هذه النظرة الثنائية لجودة التدقيق تبدي محدوديتها بسبب رؤيتها المتطرفة إما فشل أو عدم فشل، كما أن حالات التدقيق التي توصف بعدم الفشل لا يمكن أن تكون بنفس المستوى من الجودة، لذا فإنه من الأفضل النظر لجودة التدقيق كسلسلة متصلة ومترابطة a continuum ممتدة من الجودة المنخفضة جدا إلى الجودة المرتفعة جدا³.

إن كل المقاربات أو وجهات النظر تجاه جودة التدقيق صحيحة إلى حد ما، لكن في نفس الوقت لا توجد واحدة منها كاملة، لذا فإن جودة التدقيق تعكس تحديا استثنائيا: إن من يلاحظها يمكن أن تكون له رؤية جيدة ودقيقة، ولكن بؤرة الاهتمام من الصعب تحديدها⁴.

وعلى العموم، فإن الجودة هي دائما هي مفهوم جدالي ونزاعي لأن تعريفها يتوقف على القيم والأدوار⁵، وبما أن أطراف بيئة التدقيق كما يرى Sutton (1993) يلعبون أدوارا متعارضة ولديهم تطلعات مختلفة، فإن ذلك سوف يقودهم إلى تفسيرات متباينة لجودة التدقيق⁶.

إن جودة التدقيق هي مفهوم معقد، متعدد الأوجه والأبعاد، يتسم في كثير من الأحيان بالذاتية في مقارنته، وفي النهاية لا يمكن اختزاله في تعريف بسيط، لذا يجب مقاربة جودة التدقيق وفق رؤية شاملة ومتكاملة قدر الإمكان، تأخذ بالاعتبار كل المتغيرات والظروف المرتبطة بها والتي تؤثر فيها ومن زوايا النظر المختلفة، وهذا ما حاول بعض الأكاديميين والهيئات المهنية القيام به من خلال بلورة أطر تصورية لجودة التدقيق نستعرض فيما يلي نماذج منها.

المطلب الثاني: نماذج من الأطر التصورية لجودة التدقيق

قدم بعض الباحثين الأكاديميين وكذا بعض الهيئات التنظيمية أطر تصورية متنوعة لجودة التدقيق نذكر منها:

(1) Marine Portal, Op Cit, p 189.

(2) Jonas Tritschler, Op Cit, p 11.

(3) Jere R. Francis, A Framework for Understanding and Researching Audit Quality, Auditing; A Journal of Practice and Theory, Vol. 30, No. 2, May 2011, p 129.

(4) Knechel et al. , Op Cit, p 386.

(5) Marine Portal, Op Cit, p 184.

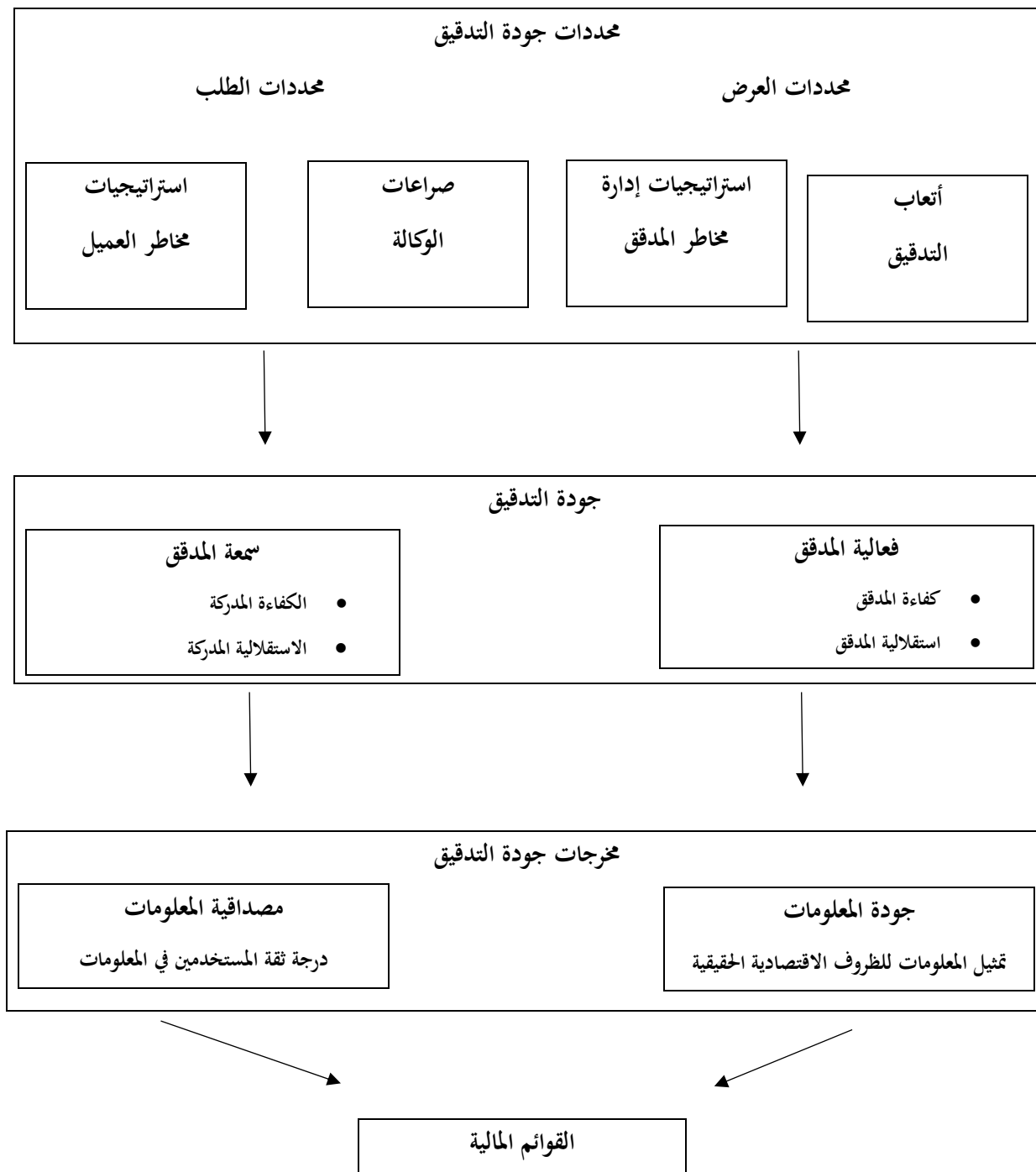
(6) Noor Adwa Sulaiman, Mazni Abdullah, Kamisah Ismail, Noor Sharoja Sapiei, Audit Quality in Practice: A Critical Analysis of The Financial Reporting Council (FRC) Discussion Paper, Journal of Modern Accounting and Auditing, December 2013, Vol 9, N°. 12, p 1565.

الفرع الأول: الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (Watkins et al. 2004)

اقترح Watkins et al. (2004) إطاراً تصورياً لجودة التدقيق يربط بين كل من محددات جودة التدقيق، مكوناتها، ونتائجها. حيث يرى أن محددات جودة التدقيق تتوزع بين جانبي الطلب والعرض. تتمثل محددات الطلب على جودة التدقيق في استراتيجيات مخاطر العميل وصراعات الوكالة، وهي محددات تنشأ أساساً من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين أو بين المؤسسة والمستثمرين، وهو ما يدفع المؤسسة إلى التعاقد مع مدقق ذي سمعة جيدة من أجل الإشارة إلى جودة المعلومات التي تصدرها. أما محددات العرض فهي تتمثل في استراتيجيات إدارة المخاطر للمدقق وأتعاب التدقيق، حيث أن تعاقد المدقق مع عميل يتميز بمخاطر عالية سوف يدفع المدقق إلى بذل جهد أكبر في التدقيق في مقابل الحصول على أتعاب مرتفعة. كما يرى أن سمعة المدقق تعتمد على ثقة المستخدمين في فعاليته التي لا يمكن عموماً ملاحظتها. هذه الفعالية تؤثر على جودة المعلومات من خلال تخفيض الانحرافات في القوائم المالية، فهي تمثل قدرة المدقق على تقديم معلومات تقلل من الاختلاف بين الظروف الاقتصادية للعميل التي تم التقرير عنها والظروف الاقتصادية الحقيقية للعميل والتي لا يمكن ملاحظتها من طرف المستفيدين، وكلما كانت فعالية المدقق أكبر، كلما عكست التقارير المالية الظروف الاقتصادية الحقيقية للعميل وبالتالي تكون جودة المعلومات المالية أعلى. إن فعالية المدقق تتأثر بكفاءة المدقق وموضوعيته (الاستقلالية في الجوهر)، أما سمعة المدقق فهي تعكس قدرته على تحسين مصداقية المعلومات المالية المدركة من طرف المستفيدين، وبالتالي فهي ترتبط بإدراك السوق لكفاءة المدقق وموضوعيته (الاستقلالية في الظاهر).

الشكل رقم (01.1) التالي يوضح هذا الإطار التصوري.

شكل رقم (01.1): الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (Watkins et al. 2004)

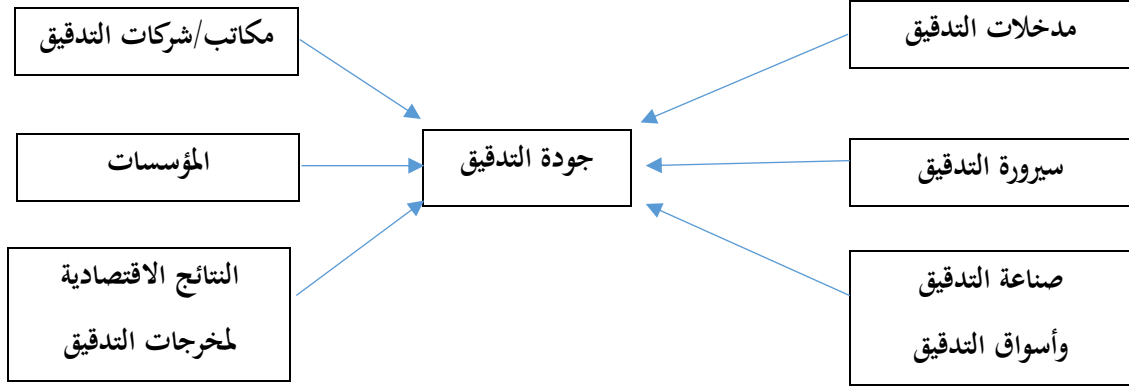


Source: Ann L. Watkins, William Hillison, Susan E. Morecroft, Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence, Journal of Accounting Literature, Vol. 23, 2004, p 157.

الفرع الثاني: الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (Francis, 2011)

اقترح Francis (2011) إطارا تصوريا لجودة التدقيق كما يظهر في الشكل التالي:

شكل رقم (02.1): الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (Francis, 2011)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

Jere R. Francis, A Framework for Understanding and Researching Audit Quality, Auditing; A Journal of Practice and Theory, Vol. 30, No. 2, May 2011, pp. 125-152.

إن هذا الإطار التصوري يقدم ستة أبعاد لجودة التدقيق كما يلي:

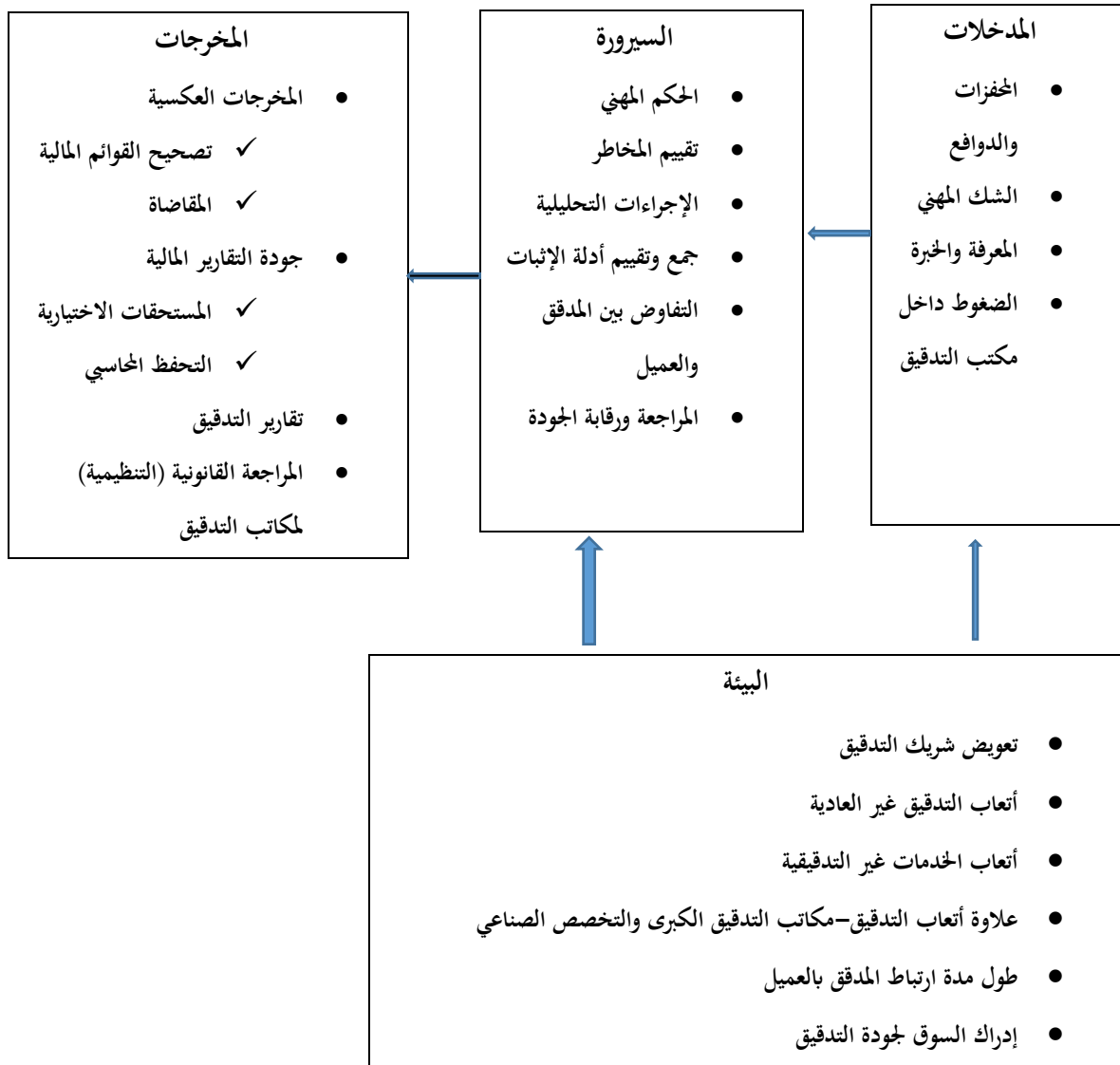
- **مدخلات التدقيق:** تتضمن عنصرين هما؛ الأول هو فريق التدقيق حيث يكون التدقيق ذا جودة عالية إذا تم القيام به من أفراد ذوي كفاءة، إذ تؤثر الخصائص الديمغرافية والنفسية والمعرفية على أداء الأفراد، كما ينبغي الاهتمام بقدرة المدققين على الشك المهني. والثاني هو أدلة الإثبات حيث يكون التدقيق ذا جودة بمستوى جودة أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من خلال إجراءات اختبارات التدقيق، ويجب التأكد من موثوقية وملاءمة أدلة الإثبات.
- **سيرورة التدقيق:** إن سيرورة التدقيق تمثل تنفيذ وتسييد مدخلات التدقيق، أي الإجراءات التي يقوم بها فريق التدقيق المنخرط في المهمة، وتتضمن القرارات والأحكام التي يصدرها المدققون بناء على احترام تخطيط وجمع وتفسير أدلة الإثبات من أجل الالتزام بمتطلبات معايير التدقيق فيما يتعلق بكفاية أدلة الإثبات التي تدعم تقرير التدقيق.
- **شركات/مكاتب التدقيق:** إن خصائص شركة أو مكتب التدقيق تعتبر محددًا أساسيًا لفهم جودة التدقيق لأنها توظف وتدريب الأفراد العاملين بها وتحفزهم من خلال مكافأة الأداء والسياسات التنظيمية الأخرى. كما أنها توفر برامج التدقيق وإجراءات الاختبارات التي تقود عملية جمع أدلة الإثبات، بالإضافة إلى الهياكل التنظيمية الداخلية التي تضمن الجودة والالتزام باستراتيجيات وسياسات التدقيق الخاصة بها.

- **صناعة التدقيق وأسواق التدقيق:** إن شركات أو مكاتب التدقيق تشكل صناعة، والتنظيم الصناعي في الفكر الاقتصادي يظهر أن هيكل الصناعة يمكن أن يؤثر في السلوكيات الاقتصادية في السوق مثل مستوى جودة المنتج أو تسعير الخدمات. وبالنسبة لصناعة التدقيق، فإن بعض خصائص السوق مثل اقتصاديات الحجم، درجة التركيز، والسياسات الاحتكارية يمكن أن تشكل عوامل تلعب دوراً مهماً في جودة التدقيق.
- **المؤسسات:** إن الإطار المؤسساتي الذي يحكم ممارسة التدقيق يتمثل في النظام القانوني الذي يحدد المسؤوليات القانونية للمدقق، بالإضافة إلى مختلف الهيئات التي تشرع وتنظم الممارسات المحاسبية والتدقيقية بما يؤثر على أداء مهنة التدقيق سواء على مستوى مكاتب التدقيق أو المدققين كأفراد.
- **نتائج التدقيق:** إن التحليل الاقتصادي لمخرجات التدقيق يعتبر مهماً من وجهين؛ الأول أنه يبين أن التدقيق بوجه عام هو ذو قيمة ولديه نتائج اقتصادية ظاهرة على المؤسسات ومختلف المستخدمين الخارجيين، والثاني أن مخرجات التدقيق تقدم أدلة واضحة على الاختلاف في مستويات جودة التدقيق.

الفرع الثالث: الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (Knechel et al., 2013)

اقترح Knechel et al. (2013) إطاراً تصورياً بمؤشرات جودة التدقيق في شكل بطاقة أداء متوازنة Balanced Scorecard تضم أربعة محاور هي: المدخلات، المهمة، المخرجات، والبيئة. وتتنوع هذه المؤشرات بين مؤشرات مالية (تصحيح القوائم المالية) وأخرى غير مالية (خبرة المدقق)، كما تؤكد على أن الارتباط بين مراحل التدقيق يؤدي إلى أن التحسينات في مجال معين سوف ينتج عنها تحسينات في مجالات أخرى، إذ أن التدريب وتوظيف أفراد ذوي كفاءة سوف يؤدي إلى تحسين مهمة التدقيق وهذا بدوره سوف تكون له آثار إيجابية على مخرجات التدقيق. والشكل رقم (03.1) يوضح هذا الإطار التصوري.

شكل رقم (03.1): الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (Knechel et al. , 2013)

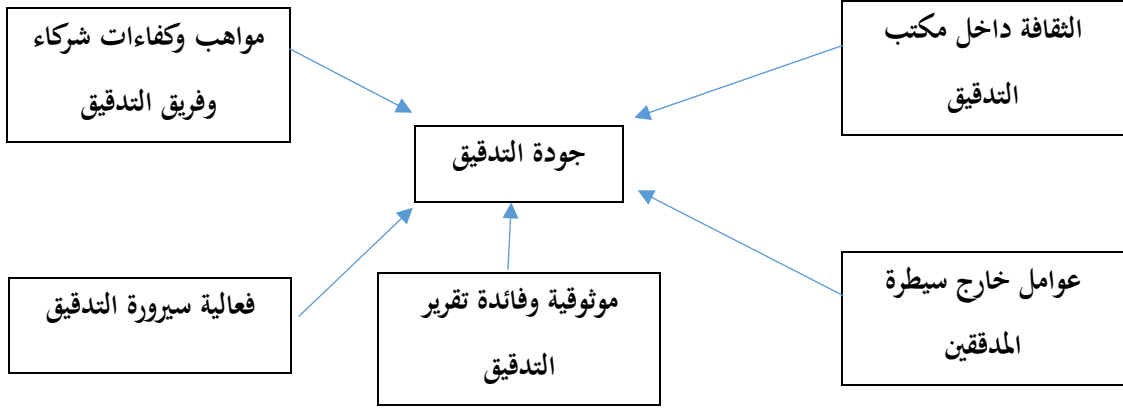


Source : W. Robert Knechel, Gopal V. Krishnan, Mikhail Pevzner, Lori B. Shefchik, Uma K. Velury, Audit Quality: Insights from the Academic Literature, Auditing; A Journal of Practice and Theory, Vol. 32, Supplement 1, 2013, p 404.

الفرع الرابع: الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (FRC, 2008)

اقترح مجلس التقارير المالية Financial Reporting Council في المملكة المتحدة إطارا تصوريا لجودة التدقيق كما هو موضح في الشكل (04.1).

شكل رقم (04.1): الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (FRC, 2008)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

Financial Reporting Council, The Audit Quality Framework, February 2008, pp. 1-7.

إن هذا الإطار التصوري، كما هو موضح في الشكل، يتضمن خمسة أبعاد لجودة التدقيق نوجزها كما يلي¹:

● **الثقافة داخل مكتب التدقيق**: إن الثقافة داخل مكتب التدقيق من الممكن أن تقدم مساهمة إيجابية في جودة التدقيق

حيث تؤدي القيادة في مكتب التدقيق إلى:

- ✓ خلق بيئة يكون فيها تثمين ومكافأة واستثمار في تحقيق أعلى جودة.
- ✓ التأكيد على أهمية القيام بالأشياء الصحيحة لمصلحة الجمهور وأثر القيام بذلك على سمعة كل من مكتب التدقيق والمدققين.
- ✓ ضمان تمتع شركاء وفريق التدقيق بالوقت والموارد الكافية لمواجهة المسائل الصعبة عند ظهورها.
- ✓ ضمان أن الاعتبارات المالية لا تقود إلى أفعال وقرارات تؤثر سلباً على جودة التدقيق.
- ✓ ضمان نظام قوي لقبول العملاء والاستمرار معهم.
- ✓ تشجيع وجود نظام لتقييم ومكافأة شركاء وفريق التدقيق من أجل تطوير الخصائص الشخصية الأساسية لجودة التدقيق.
- ✓ ضمان الرقابة على جودة التدقيق داخل مكتب التدقيق.

● **مواهب وكفاءات شركاء وفريق التدقيق**: إن مواهب وكفاءات شركاء وفريق التدقيق من الممكن أن تقدم مساهمة إيجابية

في جودة التدقيق من خلال:

- ✓ فهم شركاء وفريق التدقيق لنشاط العمل والتزامهم بالمبادئ الأساسية لمعايير وأخلاقيات التدقيق.

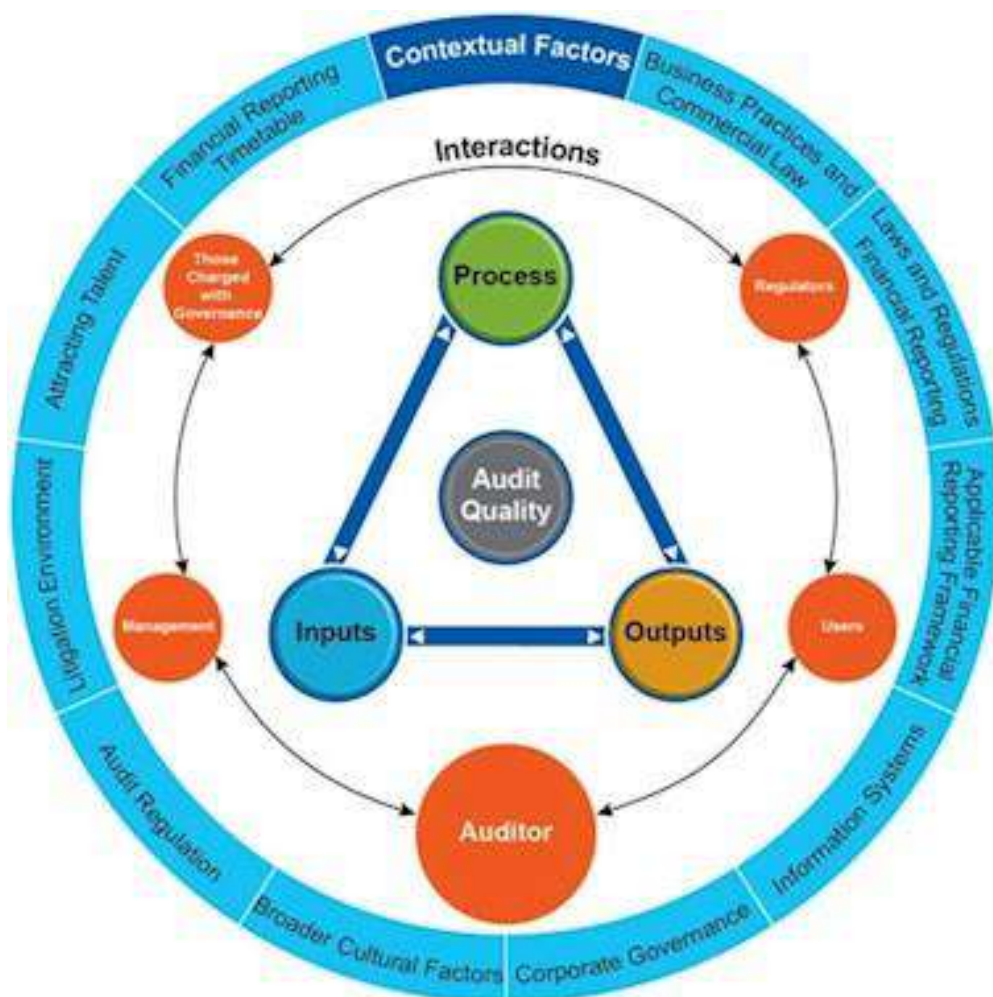
(1) Financial Reporting Council, The Audit Quality Framework, February 2008, pp. 1-7.

- ✓ إظهار شركاء وفريق التدقيق للشك المهني والقوة في مواجهة المشاكل التي تواجههم عند القيام بالتدقيق.
- ✓ تمتع أعضاء فريق التدقيق الذين يقومون بالأعمال الميدانية التفصيلية للتدقيق بالخبرة الكافية والإشراف المناسب من شركاء أو مديري التدقيق.
- ✓ قيام شركاء ومديري التدقيق بالإشراف والتدريب العملي المناسبين للمدققين الصغار.
- ✓ تقديم التدريب الكافي لأفراد التدقيق في مجالات التدقيق والمحاسبة ومسائل التخصص الصناعي.
- **فعالية سيرورة التدقيق:** إن فعالية سيرورة التدقيق من الممكن أن تقدم مساهمة إيجابية في جودة التدقيق من خلال:
 - ✓ الهيكلية الجيدة لمنهجية ووسائل التدقيق (الانخراط الفعال لشركاء ومديري التدقيق في التخطيط، إجراءات فعالة وكفؤة للحصول على أدلة إثبات كافية، التوثيق المناسب للتدقيق، الالتزام بمعايير التدقيق مع ممارسة الحكم الشخصي، المراجعة الجيدة لأعمال التدقيق، فعالية وتطبيق إجراءات الرقابة على جودة التدقيق).
 - ✓ توفير الوسائل التقنية عالية الجودة.
 - ✓ الالتزام بالمعايير الأخلاقية التي تضمن الثقة في استقامة وموضوعية واستقلالية المدقق.
 - ✓ جمع أدلة التدقيق الكافية بعيدا عن الضغوطات المالية.
- **موثوقية وفائدة تقرير التدقيق:** إن موثوقية وفائدة تقرير التدقيق من الممكن أن تقدم مساهمة إيجابية في جودة التدقيق من خلال:
 - ✓ كتابة تقارير التدقيق بطريقة تعبر بوضوح ودون غموض عن رأي المدقق في القوائم المالية وتواجه احتياجات مستخدمي القوائم المالية في سياق القوانين والتشريعات المعمول بها.
 - ✓ استنتاج المدققين بصورة صحيحة فيما يخص صحة وعدالة القوائم المالية.
 - ✓ التواصل مع لجنة التدقيق والنقاش حول نطاق التدقيق، تحديدات موضوعية المدقق، المخاطر الرئيسية التي تم تحديدها والأحكام التي تم إصدارها للوصول إلى رأي التدقيق، الطرق الممكنة لتحسين التقارير المالية.
- **عوامل خارج سيطرة المدققين:** إن العوامل التي هي خارج سيطرة المدققين والتي من الممكن أن تقدم مساهمة إيجابية في جودة التدقيق تتضمن:
 - ✓ وجود رؤية لحوكمة المؤسسة تولى أهمية للتقارير المالية وسيرورة التدقيق.
 - ✓ وجود لجان تدقيق مهنية ونشطة وقوية في التعامل مع المسائل التي تظهر أثناء التدقيق.
 - ✓ دعم المساهمين للمدقق مما يزيد في أرححية امتثال الإدارة لالتزاماتها عند إعداد القوائم المالية.
 - ✓ وجود ترتيبات مناسبة متفق عليها في حالة أي حد من ممارسة المسؤولية.
 - ✓ وجود بيئة تشريعية للتدقيق تهتم بمحددات ودوافع جودة التدقيق.

الفرع الخامس: الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (IAASB, 2014)

أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدوليين IAASB في فيفري 2014 إطارا تصوريا قدم فيه رؤيته المفصلة لجودة التدقيق بهدف تقوية الوعي بالعناصر المفتاحية لجودة التدقيق، تشجيع أصحاب المصلحة الأساسيين لاكتشاف طرق لتحسين جودة التدقيق، وتسهيل النقاش بينهم حول الموضوع، والشكل التالي يوضح هذا الإطار التصوري.

شكل رقم (05.1): الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب (IAASB, 2014):



Source : www.ifac.org

إن هذا الإطار التصوري يميز بين الأبعاد الخمسة التالية لجودة التدقيق¹:

- **المدخلات:** إن خصائص الجودة المرتبطة بالعوامل المتعلقة بمدخلات التدقيق تضم مجموعتين من العوامل وكل مجموعة موزعة بين ثلاث مستويات كما يلي؛

✓ **القيم، الأخلاقيات وسلوكيات المدققين:**

- **على مستوى مهمة التدقيق:** من أمثلة ذلك التزام فريق التدقيق بالمتطلبات الأخلاقية، النزاهة والموضوعية، الاستقلالية والكفاءة، العناية المهنية، والشك المهني.
- **على مستوى مكتب التدقيق:** إن ثقافة مكتب التدقيق لها تأثير مهم على قيم وأخلاقيات وسلوكيات شركاء وأفراد فريق التدقيق من جهة كيفية أدائهم لمسؤولياتهم، ومن أمثلة ذلك: ترتيبات الحوكمة المعمول بها لضمان استقلالية المكتب، وجود نظام لتقييم الأداء يدعم جودة التدقيق، وتوفير فرص التطوير المهني المستمر لشركاء وأفراد فريق التدقيق، تبني نظام قوي لقرارات قبول والاستمرار مع العملاء.
- **على المستوى الوطني:** إن الإطار القانوني والتنظيمي لنشاطات التدقيق لها تأثير مهم على القيم والأخلاقيات والسلوكيات داخل مكتب التدقيق وعلى مستوى شركاء وأفراد فريق التدقيق، ومن أمثلة ذلك: وضوح المتطلبات الأخلاقية المنصوص عليها، فعالية المشرعين ومصدري المعايير الوطنيين والهيئات المهنية للمساءلة في ضمان فهم المبادئ الأخلاقية وتطبيق متطلباتها، تبادل المعلومات المتعلقة بقرارات قبول العملاء بين مكاتب التدقيق.

✓ **المعرفة والمهارات وخبرة المدققين والوقت المخصص لهم لإنجاز التدقيق:**

- **على مستوى مهمة التدقيق:** من أمثلة ذلك فهم شركاء وأفراد فريق التدقيق لنشاط العمل، الانخراط الفعال لشريك التدقيق في تقدير المخاطر وتخطيط ومتابعة ومراجعة الأعمال المنجزة، الوقت الكافي لشركاء وأفراد فريق التدقيق للقيام بالتدقيق بطريقة فعالة.
- **على مستوى مكتب التدقيق:** من أمثلة ذلك الهيكل المناسبة لأفراد فريق التدقيق، قيام شركاء التدقيق والمدققين الرئيسيين بتقديم التدريبات العملية المناسبة للمدققين المبتدئين.
- **على المستوى الوطني:** من أمثلة ذلك وجود ترتيبات صارمة للترخيص بمزاولة النشاط لمكاتب التدقيق والمدققين، وضوح متطلبات التعليم والتدريب، الوضع الجيد لمهنة التدقيق من أجل جذب والإبقاء على الأفراد ذوي الكفاءات المناسبة.

(1) International Auditing and Assurance Standards Board, A Framework for Audit Quality: key elements that create an environment for audit quality, February 2014, pp. 1-59.

- **السيورة:** إن هذه الخصائص الجودة مرتبطة بصرامة سيورة التدقيق وإجراءات الرقابة على الجودة وهي موزعة كذلك بين ثلاث مستويات كما يلي؛
 - **على مستوى مهمة التدقيق:** من أمثلة ذلك التزام فريق التدقيق بمعايير التدقيق والقوانين والتشريعات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب، استخدام فريق التدقيق لتكنولوجيات المعلومات، التفاعل الفعال بين المنخرطين في التدقيق.
 - **على مستوى مكتب التدقيق:** من أمثلة ذلك تكييف منهجية التدقيق مع التطورات الحاصلة في المعايير المهنية ونتائج المراجعة الداخلية للجودة والتفتيش الخارجي، تشجيع منهجية التدقيق لأفراد فريق التدقيق على ممارسة وتطبيق الشك والحكم المهنيين، القيام بمراجعة جودة مهمة التدقيق.
 - **على المستوى الوطني:** ومن أمثلة ذلك أن تأخذ الهيئات المسؤولة عن التفتيش على التدقيق الخارجي بالاعتبار خصائص الجودة المتعلقة بكل من مكتب التدقيق ومهام التدقيق، وجود نظام فعال للتحري عن ادعاءات فشل التدقيق واتخاذ الإجراءات التأديبية المناسبة.
- **المخرجات:** يحصل مختلف الأطراف على مخرجات مختلفة من التدقيق، ويتم تقييم هذه المخرجات بناء على فائدتها وتوقيتها المناسب وينظر إليها كمظاهر لجودة التدقيق، ومن أمثلة ذلك:
 - **على مستوى مهمة التدقيق:** تقارير التدقيق المختلفة، القوائم المالية المدققة.
 - **على مستوى مكتب التدقيق:** تقارير الشفافية التي يصدرها مكتب التدقيق والتقارير السنوية الأخرى.
 - **على المستوى الوطني:** التقارير التي تصدرها الهيئات التشريعية والتنظيمية والمتضمنة لنتائج التفتيش والرقابة على مكاتب التدقيق.
- **التفاعلات الأساسية داخل سلسلة إمداد التقارير المالية:** إن كل طرف من أصحاب المصلحة في سلسلة إمداد التقارير المالية يلعب دوراً مهماً في دعم الجودة العالية للتقارير المالية، والطريقة التي تتفاعل بها هذه الأطراف فيما بينها يمكن أن يكون لها أثر خاص على جودة التدقيق. هذه التفاعلات، التي تتضمن اتصالات رسمية وغير رسمية، تتأثر بالبيئة التي يتم إنجاز التدقيق فيها مما يسمح بوجود علاقة ديناميكية بين مدخلات التدقيق ومخرجاته. ومن أمثلة ذلك التفاعل بين المدقق وكل من إدارة المؤسسة والمكلفين بالحوكمة بها ومستخدمي القوائم المالية والمشرعين، التفاعل بين إدارة المؤسسة وكل من المكلفين بالحوكمة بها ومستخدمي القوائم المالية والمشرعين، التفاعل بين المكلفين بالحوكمة وكل من مستخدمي القوائم المالية والمشرعين، وأخيراً التفاعل بين مستخدمي القوائم المالية والمشرعين.
- **البيئة:** إن العوامل البيئية أو السياقية Contextual Factors يمكن أن تؤثر على طبيعة وجودة التقارير المالية، وبطريقة مباشرة أو غير مباشرة، على جودة التدقيق. لذا ينبغي على المدققين الاستجابة لهذه العوامل عند تحديد الطريقة الأفضل للحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات المناسبة. ومن أمثلة هذه العوامل:
 - ✓ الممارسات والقوانين التجارية.

- ✓ القوانين والتشريعات المرتبطة بالتقارير المالية.
- ✓ الإطار التصوري للتقارير المالية المطبق.
- ✓ أنظمة المعلومات.
- ✓ حوكمة الشركات.
- ✓ العوامل الثقافية العامة.
- ✓ الإطار التشريعي والتنظيمي للتدقيق.
- ✓ بيئة الدعاوى والمقاضاة.
- ✓ جذب المواهب والكفاءات.
- ✓ الإطار الزمني للتقارير المالية.

المطلب الثالث: النظريات المفسرة لأهمية جودة التدقيق

توجد العديد من النظريات التي يمكن الاستناد إليها لتقديم أسس ومبررات نظرية لأهمية تحقيق جودة التدقيق أهمها:

الفرع الأول: نظرية الوكالة

تجد نظرية الوكالة جذورها في أدبيات نظرية حقوق الملكية (Berle et Means 1932, Alchian et Demsetz 1972) التي تهدف إلى فهم كيفية عمل المؤسسات انطلاقاً من مفهوم حقوق الملكية التي هي ليست علاقات بين الأفراد والأشياء، بل هي علاقات بين الأفراد وطريقة استعمال هذه الأشياء، فحقوق الملكية لا تتحقق إلا بشرطين أساسيين هما الاستقلالية والتحويل: الاستقلالية في استعمال الأصول والمراقبة الشاملة، أما التحويل فيتمثل في القدرة على التبادل¹. وحسب هذه المقاربة فإن توزيع حقوق الملكية له تأثير على سلوكيات الأفراد ووظيفة وكفاءة النظام الاقتصادي عامة والشركة بصفة خاصة. ففي الشركات ذات الأسهم أين يوجد فصل بين الذين يمارسون الحق في اتخاذ القرارات بشأن استخدامات الموارد (المديرون) والذين يتحملون العواقب (المساهمون)، يرى أصحاب نظرية حقوق الملكية أنها الشكل التنظيمي الأكثر كفاءة بما يوفره للمديرين من تحفيز على التصرف في مصلحة المساهمين لأنه من المحتمل أن يتم استبدالهم في أي وقت عن طريق قوى السوق². وفي هذا السياق ينظر إلى نظرية الوكالة على أنها تعميم وامتداد لنظرية حقوق الملكية، إذ تعتبر علاقة الوكالة التي تربط المساهمين (الملكية) بالمديرين (القرار) ضرورية لفهم وتحليل عمل المؤسسة.

(1) ناصر دادي عدون و هشام سفيان صلواتشي، التأهيل، عملية لتطبيق الحوكمة في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، العدد 5، 2008، ص 139.

(2) Mark-Hubert Depret, Gouvernement d'entreprise, De Boeck et Larcier, Bruxelles, 2005, p 43.

يعرف Jensen et Meckling (1976) علاقة الوكالة " كعقد يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الأصيل/الأصلاء) شخصاً آخر (الوكيل) من أجل تنفيذ مهام معينة باسمه(هم)، وهو ما يستلزم تفويض جزء من سلطة اتخاذ القرار للوكيل"¹. وفق هذه الرؤية، فإن لكلا الطرفين مصلحة في القيام بعملية تبادل، حيث يحتاج المساهمون إلى رأس المال البشري والمعرفة والخبرة التي يمتلكها المديرون، في حين أن المديرين يحتاجون إلى رؤوس الأموال التي يمتلكها المساهمون.

إن علاقة الوكالة هذه بين الطرفين تركز على فرضية أساسية هي أن كلا من الأصيل والوكيل شخص أو أشخاص يتميزون بالحصافة والوعي، بمعنى أن كلا من الطرفين يعرف مصلحته ولذا يسعى إلى تعظيم منفعته المتوقعة، وهذه المنافع هي التي ستحدد بالتالي تصرفاته وقراراته. وتأسيساً على ذلك سيعتمد الوكيل على تعظيم منفعة حتى ولو كان ذلك على حساب مصلحة الموكل، ومن هنا سينشأ نوع من تضارب المصالح بينهما². كما أن التفويض الذي يحصل عليه الوكيل (المدير) من خلال عقد الوكالة يؤدي إلى عدم تماثل المعلومات بينه وبين الأصيل (المالك) مما يعني تمتعه بميزة معلوماتية يمكنه استغلالها لتحقيق مصالحه وتعظيم دالة منفعته وذلك من خلال محاولات التجذر Enracinement والتصرف بانتهازية Opportunisme، ما يؤدي إلى نشوء مشاكل الوكالة مثل الاختيار العكسي والخطر المعنوي.

إن هذه الوضعية تجعل الأصيل/المالك يتحمل تكاليف وكالة من خلال تطبيق وسائل لتعديل سلوك الوكيل/المدير حيث تأخذ هذه الوسائل شكلين أساسيين هما التحفيزات والرقابة. تهدف التحفيزات، مثل المكافأة على أساس الأداء، إلى ضمان حد أدنى من تقارب المصالح بين المساهمين والمديرين، أما الرقابة فتكون عبر وضع إجراءات لمتابعة أداء المديرين بهدف تخفيض عدم تماثل المعلومات، وفي هذا السياق يمثل إعداد القوائم المالية إحدى الوسائل الرقابية لأنها تقدم صورة حول نشاط المؤسسة، ويمكن من خلالها الحكم على أداء المديرين³. وهنا يأتي دور التدقيق للقيام بفحص انتقادي شامل لهذه القوائم لتقديم ضمان معقول حول مصداقيتها وجودتها وتخفيض العجز المعلوماتي لدى المالك.

وفي ظل نموذج النجاعة التعاقدية، فإن المؤسسات ينبغي أن تكون محفزة على التميز على مستوى جودة سيرورة التدقيق بهدف تقوية المنفعة الاجتماعية التعاقدية للمعلومة المحاسبية والمالية التي تفصح عنها، إذ أن رهان تحقيق جودة سيرورة التدقيق يتموضع على مستويين: الأول هو تقوية وظيفة المتابعة والرقابة، والثاني هو السماح للمديرين بالتبرير حول جودة الأرقام المحاسبية⁴.

(1) Michael C. Jensen and William H. Jensen, Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, Journal of Financial Economics, V.3, No.4, October 1976, P 308.

(2) مؤيد محمد علي الفضل، العلاقة بين محددات السلوك الإداري وتكلفة الوكالة للملكية ومدى تأثيرها بالأداء : دراسة حالة في العراق، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16، العدد 2، ديسمبر 2013، ص 108.

(3) Guillaume MULLER, les pratiques d'audit légal : le cas du contrôle des comptes des sociétés cotées françaises, thèse de doctorat, université Montpellier 1, 2012, p 63.

(4) Chrles Piot, Op Cit, p 175.

الفرع الثاني: نظرية الإشارة

تجد نظرية الإشارة جذورها في أعمال كل من Akerlof (1970) في إطار سوق السيارات المستعملة، Spence (1973) حول سوق عمل المديرين، Ross (1977) حول تحديد الهيكل المالي للمؤسسة¹، ويمكن تعميم جوهر هذه النظرية على جميع الأسواق طالما أن الفرضية الرئيسية التي تقوم عليها، وهي عدم تماثل في المعلومات بين البائع والمشتري في السوق، قائمة.

تهتم نظرية الإشارة بدراسة العلاقة بين المديرين من جهة والمستثمرين والدائنين المحتملين في السوق المالي في ظل عدم تماثل المعلومات بينهما بسبب التوزيع غير العادل لها، حيث يمتلك المديرون، باعتبارهم طرفا داخليا في الشركة Insiders، معلومات أكثر، كما ونوعا، حول وضعيتها المالية وحقيقة أدائها مقارنة مع المستثمرين والدائنين المحتملين في السوق باعتبارهم طرفا خارجيا عنها Outsiders. عدم التماثل في المعلومات هذا يمكن تخفيضه من طرف المديرين عن طريق إرسال إشارة من طرفهم بمعلومات يمتلكونها إلى من لا يملك هذه المعلومات وهم أصحاب رؤوس الأموال من المستثمرين والدائنين المحتملين.

يقوم المديرون، من خلال إصدار القوائم المالية، بتزويد المستثمرين والدائنين المحتملين بمعلومات (تنقصهم) حول جودة الوضعية الحقيقية للمؤسسة وبالتالي جودة الإدارة في حد ذاتها، وفي هذا السياق يمكن النظر إلى الطلب على التدقيق الخارجي كوسيلة يستخدمها المديرون الجيدون من أجل إصدار إشارة إلى المستثمرين، وبالتالي يلعب تقرير التدقيق دورا مهما في تخفيض الخطر بالنسبة للمستثمرين ويساهم في كفاءة السوق المالي². وهنا تلجأ الإدارة لإظهار المستوى المرتفع لجودة التدقيق إلى التعاقد مع مدقق ذي سمعة جيدة أو أحد مكاتب التدقيق الكبرى وتدفع أتعاب تدقيق مرتفعة كإشارة لتمييز تلك الجودة.

الفرع الثالث: النظرية الإيجابية للمحاسبة

تعتبر النظرية الإيجابية للمحاسبة امتدادا لنظرية الوكالة التي ترى أن حياة المؤسسة يتم إدارة شؤونها من خلال نشاطات تعتمد على عقود وعلاقات تفويض ينتج عنها تضارب المصالح وعدم تماثل المعلومات بين المالك والمدير، وهو ما يتطلب وضع آليات رقابية من أجل الحد من السلوكيات الانتهازية، لذا يرى Jensen et Meckling (1976) أن الإجراءات المحاسبية تلعب دورا مهما في متابعة العقود، وهو ما يجعل المحاسبة في قلب علاقات الوكالة³.

تعود النظرية الإيجابية للمحاسبة إلى أعمال Watts et Zemmerman (1978) وهي تهدف أساسا إلى تفسير لماذا المحاسبة هي ما هي عليه، ولماذا يفعل المحاسبون ما يفعلونه، وما هو أثر هذه الظواهر على الأفراد في تخصيص مواردهم⁴. فالنظرية الإيجابية للمحاسبة قد حددت لنفسها هدفا هو استنتاج، بناء على الممارسات الملاحظة، مجموع قواعد السلوك المتحقق من صحتها تجريبيا

(1) Alassane OUATTARA, Op Cit, p 23.

(2) David Carassus, Nathalie Gardes, Audit légal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations, conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, IAAER, Bordeaux, septembre 2005, p 9.

(3) Pierre Loyer, L'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs déterminants, thèse de doctorat en sciences de gestion, université Lille1, 2006, p 69.

(4) Alassane OUATTARA, Op Cit, p 24.

والمؤسسة لنظرية عامة حول إعداد القوائم المالية من طرف المؤسسات، فهي تعنى بتفسير العوامل المرتبطة باختيار الطرق الخاصة وتوضيح دوافع السياسة المحاسبية للمديرين والتنبؤ باختياراتهم المحاسبية.¹

إن المديرين يمكنهم القيام باختيارات محاسبية انتهازية موجهة لخدمة مصالحهم الشخصية، حيث أن اختيارهم لسياسة محاسبية يستجيب لثلاثة أهداف:²

- ✓ تخفيض التكاليف السياسية: في حالة الرغبة في تخفيض رؤية وظهور المؤسسة *visibilité* أو إدارة الضريبة.
- ✓ تخفيض تكاليف التمويل: في حالة إعادة التفاوض على شروط الاقتراض في حالة العسر أو تمهيد النتيجة لتسهيل رفع رأس المال.
- ✓ تعظيم الثروة الشخصية للمدير: في حالة ارتباط التعويضات بمؤشرات الأداء أو استباق عملية سيطرة على المؤسسة.

وفي هذا الإطار يتموضع التدقيق الخارجي كآلية للرقابة والمصادقة على الممارسات المحاسبية للمديرين،³ حيث أن إظهار هذه الممارسات المحاسبية، وخاصة تلك المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، وتوضيح أثرها على القوائم المالية يتطلب وجود مستوى مرتفع من جودة التدقيق يضمن شفافية المعلومات المحاسبية ويساهم بالتالي في شفافية الأسواق المالية.

الفرع الرابع: نظرية أصحاب المصلحة

قدمت النظريات السابقة مقارنة مساهماتية *approche actionnaire* للمؤسسة بتركيزها على المساهمين والمستثمرين المرتقبين. لكن المؤسسة، وهي تسعى إلى تحقيق أهدافها في البيئة التي تنشط فيها، تدخل في علاقات تبادلية تنطوي هي كذلك على تحويلات وكالية مع عديد الأطراف الذين اصطلح على تسميتهم بأصحاب المصلحة *Stakeholders* الذين، حتى ولو تعارضت مصالحهم فيما بينهم، إلا أنهم يشتركون في هدف ضمان بقاء واستمرارية المؤسسة، وهذا ما يقود إلى أهمية النظر إلى المؤسسة وفق مقارنة تشاركية *approche partenariale*.

يعرف أصحاب المصلحة بأنهم مجموعة الأفراد والجماعات والمؤسسات التي تؤثر وتتأثر بالأفعال التي تتخذها المؤسسة⁴، ومن أمثلتهم المساهمون، الإدارة، أعضاء مجلس الإدارة، والعمال، وهم أصحاب مصلحة داخليون. أما أصحاب المصلحة الخارجيون فمن أمثلتهم المستثمرون والمقرضون، العملاء والموردون، الحكومة والجمهور العام.

(1) Jean-François Casta, Théorie positive de la comptabilité, In encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, paris, 2009, p 1396.

(2) Pierre Loyer, Op Cit, p 68.

(3) Alassane OUATTARA, Op Cit, p 24.

(4) أحمد القطامين، الإدارة الاستراتيجية : مفاهيم وحالات تطبيقية، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 25.

من أجل اتخاذ قرارات من طرف أصحاب المصلحة تعظم منفعتهم من المؤسسة، فإنهم يحتاجون إلى معلومات تفصح عنها المؤسسة، حيث تعتبر القوائم المالية إحدى أهم وسائل إيصال هذه المعلومات إلى مختلف الأطراف المستفيدة منها. ولضمان جودة ومصداقية وزيادة ثقة المستخدمين بها، فإن وجود تدقيق خارجي ذي جودة من شأنه أن يساهم في ذلك.

إذن، وفق النظرة التشاركية للمؤسسة، فإن المدقق يتحمل دورا اجتماعيا بالمصادقة على المعلومات المالية المنشورة، فيقدم بذلك لمستخدميها خدمة تأكيد بأن المخاطر المرتبطة بجودة المعلومات منخفضة، كما يمكن اعتباره آلية تحفيز أو إلزام للأفراد الذين فوضت إليهم مسؤوليات أن يعملوا وفقا لمصالح شركاء المؤسسة.¹

المطلب الرابع: قياس جودة التدقيق الخارجي

إن الطابع متعدد الأبعاد لجودة التدقيق الخارجي وتدخل عوامل مختلفة في التأثير عليها قد جعل من الصعوبة بمكان قياس هذه الجودة، وهو ما ألقى بظلاله على تنوع الطرق المستخدمة في قياسها، وهو ما سنتطرق إليه من خلال محاولة تصنيف مختلف هذه الطرق في خمسة مداخل كما يلي.

الفرع الأول: قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال مدخلات التدقيق

إن الاعتماد على مدخلات التدقيق Audit Inputs يعتبر أحد طرق الاستدلال على جودة التدقيق التي تجدد جدواها إذا ما نظرنا إلى جودة التدقيق من جانب الطلب، حيث أن عملاء التدقيق يختارون الحصول على جودة تدقيق عالية بناء على مؤشرات proxies يمكن ملاحظتها وترتبط مباشرة بمدخلات التدقيق². ومن أهم هذه المؤشرات:

أولا: خصائص مكتب التدقيق

يعتبر حجم مكتب التدقيق أحد خصائص جانب العرض الذي يمكن أن يكون مؤشرا على جودة خدمة التدقيق الخارجي، ويمكن قياس حجم مكتب التدقيق وفقا لعدة معايير كعدد العاملين بالمكتب، عدد العملاء، إجمالي أصول أو مبيعات العملاء، حجم أتعاب التدقيق، أو كون مكتب التدقيق أحد مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى³، كما يعتبر التخصص الصناعي أو القطاعي لمكتب التدقيق، الذي يتم قياسه عادة بتركز عملاء صناعة أو قطاع معين، أحد المؤشرات المستعملة كذلك لقياس جودة التدقيق بناء على مدخلات التدقيق، حيث ينظر إلى مكاتب التدقيق كبيرة الحجم أو تلك المتخصصة صناعيا على أن لديها الدوافع الأقوى (خاصة الدوافع المتعلقة بالسمعة) والإمكانات الأكبر (خاصة تلك المتعلقة بالكفاءة) لتقديم خدمة تدقيق عالية الجودة.

(1) David Carassus, Nathalie Gardes, Op Cit, p 11.

(2) Mark Defond, Jieying Zhang, A Review of Archival Auditing Research, Journal of Accounting and Economics, 58(2014), p 284.

(3) Makram CHEMANGUI, Op Cit, p 64.

وبالرغم من وجاهة وسهولة استخدام هذه المؤشرات لقياس جودة التدقيق، إلا أنها تبدي بعض جوانب المحدودية ما يجعل استخدامها عرضة للانتقاد. من ذلك مثلا الطريقة المستخدمة في قياس الحجم أو التخصص الصناعي حيث لا يوجد إجماع بهذا الشأن. كما أن الطريقة الأكثر استخداما تعتمد مقارنة ثنائية Dichotomy في قياس حجم مكتب التدقيق أو تخصصه الصناعي، وهي بالتالي تفترض ضمنا تجانسا في مستوى جودة التدقيق داخل كل مجموعة¹، بمعنى أن افتراض أن مكاتب التدقيق الكبيرة كمجموعة أو مكاتب التدقيق المتخصصة في قطاع معين كمجموعة يمكنها الاحتفاظ بتقديم نفس المستوى العالي من الجودة لكل العملاء وعبر كل الأوقات يبدو أمرا صعبا وغير أكيد.

ثانيا: أتعاب التدقيق

تستخدم أتعاب التدقيق كمؤشر لقياس جودة التدقيق لأنه ينظر إليها كمقياس لمستوى الجهد المبذول في التدقيق والذي يتم قياسه عادة باستخدام الزمن المستغرق في عملية التدقيق، حيث يعتبر أحد مدخلات عملية التدقيق التي ترتبط بديهيها بجودة التدقيق.

إن استخدام أتعاب التدقيق كمؤشر لقياس جودة التدقيق ينطوي على عدة مزايا أهمها أنه متغير ذو طبيعة مستمرة، ما يجعل الاعتماد عليه قادرا على تحديد التغيرات الدقيقة في مستويات الجودة². لكن هذا لا يعتبر دائما صحيحا، لأن ارتفاع أتعاب التدقيق بسبب ارتفاع عدد ساعات التدقيق قد لا يعني في كثير من الأحيان ارتفاع جودة التدقيق، حيث أن زيادة عدد الساعات التي تستغرقها عملية التدقيق قد يعود إلى انخفاض كفاءة إنجاز أعمال التدقيق³، كما أن نتائج الكثير من الدراسات التجريبية التي هدفت إلى قياس جودة التدقيق انطلقا من أتعاب التدقيق قد أدت إلى تطوير العديد من نماذج تقدير أتعاب التدقيق التي تشير إلى أن هذه الأخيرة تتحدد أساسا بدلالة خصائص المؤسسة محل التدقيق (الحجم، درجة التعقد، والخطر) إضافة إلى خصائص المدقق (الحجم والسمعة) والعلاقة بينهما (المدة)⁴، ما يعني أن أتعاب التدقيق تأخذ المخرجات المشتركة بين عوامل كل من جانبي العرض والطلب على التدقيق⁵.

إن مدخلات التدقيق سابقة الذكر، والتي يمكن إدراكها وملاحظتها بسهولة في سوق التدقيق من قبل مختلف الأطراف المعنية به، ومهما كانت قدرتها على التعبير عن جودة التدقيق بطريقة أو بأخرى في ظروف أو سياقات معينة، لا تعتبر خاصية جوهرية لكل عمليات التدقيق، إذ قد تكون بمثابة الشجرة التي تخفي الغابة، حيث قد تحجب أو تضلل الرؤية عن ملاحظة الأداء السيء لعملية التدقيق، وهو ما يقودنا إلى المدخل الثاني من مداخل قياس جودة التدقيق.

(1) DeFond et al, Op Cit, p 289.

(2) Ibid, p 290.

(3) أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 18.

(4) Sophie Audoussot-Coulier, L'utilisation des honoraires d'audit pour mesurer la qualité de l'audit : théorie et évidence, 30^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité : la place de la dimension européenne dans la comptabilité, contrôle, audit, Strasbourg, France, 2009, p 14.

(5) DeFond et al, Op Cit, p 290.

الفرع الثاني: قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال جودة سيرورة/عملية التدقيق

يمكن تعريف سيرورة التدقيق بأنها مجموع المراحل إجبارية الاتباع من طرف المدقق الخارجي كي ينجز بطريقة جيدة أعمال تدقيق المؤسسة محل التدقيق¹. وبالرغم من أهمية سيرورة عملية التدقيق بالنظر إلى أنها تمثل التجسيد العملي الفعلي لعمل المدقق الخارجي، إلى درجة اعتبارها من طرف بعض الباحثين بمثابة العلة السوداء²، إلا أنها لم تحظ بالكثير من البحوث التطبيقية مقارنة بطرق ومؤشرات القياس الأخرى. وفيما يلي عرض مختصر لبعض هذه البحوث التي حاولت وضع مؤشرات لقياس جودة سيرورة عملية التدقيق باعتبارها تعبر عن الجودة الفعلية والمباشرة للتدقيق.

قام **Mock et Samet (1982)** بدراسة حاولا فيها تطوير طريقة شاملة لتقييم جودة مهمة التدقيق من خلال تحديد العوامل أو الاعتبارات التقييمية التي يمكن أن تؤثر على جودة سيرورة عملية التدقيق في مختلف مراحلها، وقد توصلت الدراسة إلى تحديد 34 عنصرا من الاعتبارات التقييمية موزعة على خمسة مراحل لعملية التدقيق هي التخطيط، الإدارة، الإجراءات، التقييم، والأداء.

وقام **Sutton (1993)** بتطوير مقياس يتضمن مجموعة من العوامل التي تؤثر على جودة عملية التدقيق، وقد أسفرت الدراسة عن تحديد 25 عاملا (بعضها تتكرر في أكثر من مرحلة) ومقاييس مختلفة لكل واحد منها (بلغ مجموعها 63 مقياسا)، وقد توزعت هذه العوامل على أربعة مجموعات تتماشى مع أربعة مراحل لأداء لعملية التدقيق هي³:

- **عوامل مرتبطة بتخطيط عملية التدقيق:** تشمل هذه العوامل التغيرات لدى المنشأة محل التدقيق، توقيت التخطيط لعملية التدقيق، تقدير خطر التدقيق.
- **عوامل مرتبطة بالعمل الميداني خلال السنة المالية:** تشمل هذه العوامل على تفهم النظم المحاسبية لدى العميل، مدى كفاءة النظم المحاسبية للعميل، خبرة فريق التدقيق، حجم أعمال التدقيق التي يتم إنجازها قبل انتهاء السنة المالية، مدى توطد العلاقة مع العميل.
- **عوامل مرتبطة بالعمل الميداني بعد انتهاء السنة المالية:** تتضمن هذه العوامل مدى كفاءة النظام المحاسبي للعميل، مدى إتمام أوراق العمل، قيود الوقت على عملية التدقيق.
- **عوامل مرتبطة بإدارة الأعمال النهائية لعملية التدقيق:** تشمل هذه العوامل رد فعل العميل تجاه التوصيات والتعديلات التي يقترحها المدقق، توقيت وجودة عملية تقييم أداء فريق التدقيق، تحليل الجدول الزمني لعملية التدقيق.

(1) Chihi Hamida, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal : évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises, Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine, France, 2014, p 62.

(2) Riadh Manita, Makram Chemangui, Op Cit, p 16.

(3) Steve G. Sutton, Toward an Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit Process, Decision Science, Vol. 24, 1993, pp. 88-105.

كما قدم **Manita (2008)** مقياساً لتقييم جودة عملية التدقيق بالاعتماد على آراء مدققي الحسابات وأعضاء مجالس إدارات الشركات المدرجة في البورصة في تونس، وقد اشتمل على 49 مؤشراً للجودة موزعة على ست مراحل لعملية التدقيق كما يلي¹:

- **جودة قبول المهمة:** ومن مؤشرات جمع المعلومات الأولية حول نشاط المؤسسة، مقابلة المدققين الداخليين والاطلاع على تقاريرهم، تحرير رسالة المهمة، مقابلة الإدارة وزيارة مواقع المؤسسة.
- **جودة تخطيط المهمة:** ومن مؤشرات وجود خطة مكتوبة قبل بدء المهمة، مواءمة موازنة الوقت مع الوسائل المستعملة وحجم العمل المطلوب إنجازه، تحديد المخاطر الجوهرية للمؤسسة وقطاع نشاطها وتوجيه المهمة نحوها، تغطية المدقق للسياسات المحاسبية والنظم المعلوماتية والبيئة الرقابية والأساليب الإدارية للمؤسسة.
- **جودة نظام الرقابة الداخلية:** ومن مؤشرات وجود دليل تدقيق لدى مكتب التدقيق وتكييف برامج التدقيق مع خصوصيات المؤسسة، كفاية موازنة الوقت وفريق التدقيق المتدخل مع حجم الأعمال، الاستجابة لتطلعات العميل، كفاءة وخبرة فريق التدقيق لاسيما في قطاع نشاط المؤسسة.
- **جودة عملية الجرد المادي:** ومن مؤشرات مراجعة المدقق لتعليمات الجرد قبل القيام بالعملية، حضور المدقق لسير عملية الجرد المادي، تغطية التوزيع الجغرافي، تغطية الالتزامات خارج الميزانية.
- **جودة مراقبة الحسابات:** ومن مؤشرات القيام بالاختبارات التحليلية، تغطية برنامج التدقيق لاستمرارية نشاط المؤسسة، الاستعمال الجيد للوسائل المعلوماتية والطرق الإحصائية، تغطية برنامج التدقيق للجوانب القانونية والاجتماعية والجبائية المرتبطة بنشاط المؤسسة.
- **جودة الانتهاء من المهمة:** ومن مؤشرات جودة الاستنتاجات وتقرير التدقيق، استقلالية المدقق، تغطية برنامج التدقيق للأحداث اللاحقة لإغلاق الميزانية.

الفرع الثالث: قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال مخرجات التدقيق

إن جودة مدخلات التدقيق، على الرغم مما تتميز به من سهولة الإدراك والملاحظة المباشرة من أطراف بيئة التدقيق، إلا أنها لا تضمن بالضرورة تحقيق الجودة على مستوى عملية التدقيق أو مخرجاته. كما أن جودة عملية التدقيق تتميز بعدم إمكانية ملاحظتها إلا من قبل المنخرطين فيها مباشرة (المدقق والعميل) دون غيرهم من المستفيدين من التدقيق ومن المهتمين بنتائجه (المستثمرون والدائنون والمحللون الماليون مثلاً)، وهذا ما يبرر الاستعانة بمخرجات التدقيق، استكمالاً وتأكيداً لجودة المدخلات أو استعاضة وبديلاً عن جودة السيرورات.

(1) Riadh Manita, la qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit, M@n@gement, volume 11, No 2, Spécial Issue : Corporate Governance and Ethics, pp 191-210.

إن الاعتماد على مخرجات التدقيق Audit Outputs يعتبر أحد طرق الاستدلال على جودة التدقيق التي تجدها إذا ما نظرنا إلى جودة التدقيق من جانب العرض، حيث أن مؤشرات جودة التدقيق المبينة على المخرجات تحاول قياس مستوى جودة التدقيق التي تم تقديمها فعلياً¹. ومن أهم طرق قياس جودة التدقيق المبينة على المخرجات نذكر:

أولاً: جودة القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية المدققة إحدى المخرجات الأساسية لعملية التدقيق الخارجي، لذا فإن جودتها ترتبط بصفة وثيقة بجودة التدقيق الخارجي وقد تعتبر معبراً واضحاً ومباشراً عنها. وبالنظر إلى اتساع مفهوم جودة القوائم المالية، فإنه يمكن قياسها من عدة مداخل أهمها:

1- تعديل القوائم المالية Financial Statements Restatement: حسب معيار التدقيق الدولي ISA 200 فإن الأهداف الأساسية للمدقق الخارجي من قيامه بتدقيق القوائم المالية تتمثل في الحصول على تأكيدات معقولة حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من الأخطاء المادية التي تعود إلى الغش أو الخطأ، بما يمكن المدقق من إصدار رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها بما يتوافق مع الإطار المرجعي لإعداد القوائم المالية المطبق، والتقرير عن نتائج التقرير وتوصيلها بما يتوافق مع معايير التدقيق الدولية.²

وقد أشار معيار التدقيق الدولي ISA 240 إلى أن الخطأ يعني تحريفات غير مقصودة في القوائم المالية، مثل خطأ في جمع البيانات أو معالجتها، أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالاعتراف أو القياس أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح، وتكون غير متعمدة حيث لا ترتكب بناء على تصميم سابق³، كما أشار إلى أن الغش يعني فعلاً مقصوداً من شخص أو أكثر في الإدارة، أو أولئك المكلفين بالرقابة، أو الموظفين، أو أطراف خارجية، ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية، والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية. وقد يتضمن الغش التلاعب والتزييف أو تعديل السجلات والمستندات واختلاس الأصول وطمس تأثيرات المعاملات من السجلات أو المستندات أو حذفها، أو تسجيل معاملات وهمية، أو سوء تطبيق السياسات المحاسبية⁴.

إن وجود تحريفات في القوائم المالية يستدعي تصحيحها، وحسب ما جاء في معيار المحاسبة الدولي IAS 8 فإن تعديلات القوائم المالية بأثر رجعي هي تصحيح تسجيل، قياس، أو الإفصاح عن قيم عناصر القوائم المالية كما لو أن أخطاء الفترة السابقة لم تظهر إطلاقاً⁵.

(1) DeFond et al, Op Cit, p 283.

(2) Jonas Tritschler, Op Cit, p 69.

(3) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 196.

(4) نفس المرجع، ص 203.

(5) Jonas Tritschler, Op Cit, p 87.

ويمكن من خلال تحليل التعديلات في القوائم المالية تسليط الضوء على جوانب من الأداء السيء للمدقق، حيث يمكن القول بوجود علاقة ضمنية بين تعديلات القوائم المالية وانخفاض جودة التدقيق، وقد توصلت دراسة (Palmrose & Scholz) (2000) حول مقاضاة المدقق الناتجة عن التعديلات إلى أن المسائل المحاسبية التي تقود إلى تعديلات في القوائم المالية هي في نقطة التقاطع بين جودة التقارير المالية وجودة التدقيق¹.

إن الاعتماد على التعديلات في القوائم المالية يمكن من القياس المباشر والفعلي لجودة التدقيق، حيث تقاس هذه التعديلات كمتغير متقطع مع وجود إجماع كبير نسبياً على طريقة قياسها، ما يجعل أخطاء القياس قليلة نسبياً، كما أن من مزاياها الأساسية أنها تشكل دليلاً قوياً على أن جودة التدقيق منخفضة. لكن في المقابل فإن من أهم جوانب محدودية الاعتماد على التعديلات في القوائم المالية كمقياس لجودة التدقيق هو أن غيابها (أي التعديلات) لا يمكن تفسيره بالضرورة بوجود جودة تدقيق عالية. إضافة إلى ذلك، فإن الأخطاء المادية التي تسمح بها الجودة المنخفضة للتدقيق يمكن أن تمر ببساطة دون أن يتم اكتشافها². ومن زاوية أخرى، فإن حقيقة أن القوائم المالية قد تم تعديلها لا تعود في بعض الحالات بالضرورة إلى فشل معدي القوائم المالية أو ضمناً إلى فشل المدقق، حيث أنه لغرض تقديم مقارنات بين التقارير المالية عبر عدة سنوات، فإن القوائم المالية للفترات السابقة يجب تعديلها كي تعكس أثر التغيرات في السياسات المحاسبية التي قد تنشأ عن تغيرات في المبادئ المحاسبية، وبالتالي ليست كل التعديلات في القوائم المالية مرتبطة بانخفاض جودة المحاسبة و/أو انخفاض جودة التدقيق³.

2- جودة الأرباح Earnings Quality: أصبحت شفافية الأرباح إحدى الخصائص الرئيسية لجودة التقارير المالية، وباتت جودة الأرباح تمثل درجة من الأهمية بحيث أصبحت المعيار الأساس لترتيب جودة الإفصاح للشركات المدرجة في السوق الأمريكي من قبل المؤسسات المالية الكبرى مثل Standard and Moody poor⁴، حيث تشكل نقطة الانطلاق لتقييم أداء ومخاطر الشركة، كما أن ارتفاعها يساعد في الحد من عدم تماثل المعلومات مما يخلق حالة من التوازن في تداول المعلومات بين المستثمرين في السوق المالي⁵. وقد تناول الباحثون في مجال المحاسبة مفهوم جودة الأرباح بمعان عدة تبعاً لاختلاف مستخدمي القوائم المالية وهدفهم من هذا الاستخدام، وتبعاً لاختلاف وجهة نظرهم فيما تحويه الأرباح من خصائص تجعلها تتمتع بالجودة⁶. وقد عرف Gregory (2014) جودة الأرباح بأنها الأرباح التي تعلنها الشركة والتي تعكس الواقع الحقيقي للعمليات المالية في الشركة والجوهر الاقتصادي

(1) Jonas Tritschler, Op Cit, p 65.

(2) DeFond, Op Cit, p 284.

(3) Jonas Tritschler, Op Cit, pp 65-66.

(4) مؤيد محمد الفضل، العلاقة بين جودة الأرباح وكلفة رأس المال في ضوء نظرية الوكالة : دراسة لحالة الأردن، دورية الإداري، معهد الإدارة العامة، سلطنة عمان، العدد 146، السنة الثامنة والثلاثون، سبتمبر 2016، ص 12.

(5) نفس المرجع، ص 13.

(6) إقبال عدنان الشريف، عماد محمد أبو عجيلة، العلاقة بين جودة الأرباح والحكومية المؤسسية، المؤتمر العلمي السابع، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء، الأردن، 2009، ص 10.

للأنشطة التشغيلية وبدون تدخل الإدارة¹، أي أنه يقصد بجودة الأرباح، حسب Bellovary et al (2005)، بأن الأرباح التي تعلنها الشركة تعبر بصدق عن الأرباح الحقيقية والفعلية للشركة، أي أن أرباح الشركة المنشورة ذات وجود نقدي ملموس وأن هذه الأرقام ليس فيها مبالغة أو تلاعب أو أرقام احتمالية². وتوجد عدة مقاييس يتم استخدامها لتحديد مستوى جودة الأرباح أهمها:

- **إدارة الأرباح Earnings Management**: يعتبر خلو الأرباح من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارة الشركة من المقاييس التي يتم استخدامها لقياس جودة الأرباح، فإذا كانت الأرباح خالية من وجود ما يدل على أنه تم إدارتها فإن ذلك يشير إلى مستوى جيد لجودة الأرباح³. وقد عرف Schipper (2002) إدارة الأرباح بأنها تدخل متعمد في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بنية تحقيق بعض المكاسب الخاصة⁴، كما أشار Healy and Wahlen (1999) إلى أن جودة الأرباح تتحقق عندما يقوم المديرون باستخدام الحكم الشخصي في إعداد التقارير المالية وإعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل التقارير المالية إما لتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للشركة، أو لإبرام تعاقدات تعتمد على الأرقام المحاسبية⁵. وعلى العموم فإن إدارة الأرباح تتم بهدف التأثير في الأرقام المحاسبية (وخصوصاً الأرباح المحاسبية) باستغلال بعض المرونة المنطوية في بعض السياسات المحاسبية وممارسة التقديرات الشخصية⁶.

وعادة ما يتم الاعتماد على مفهوم المستحقات Accruals للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، حيث تعبر المستحقات عن مجموع الإيرادات والمصاريف المسجلة في قائمة الدخل والتي لم تنتج عنها تدفقات نقدية خلال فترة النشاط، ويشير Yaari & Ronen (2008) إلى أن المستحقات تنشأ عندما يكون هناك تباين بين توقيت حدوث التدفقات النقدية وتوقيت الاعتراف المحاسبي بالعمليات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة معينة⁷. وتتكون المستحقات الكلية Total Accruals من⁸:

- (1) رزان شهيد، فاطمة محمد شريف عبس، قياس التحفظ المحاسبي وبيان أثره في جودة الأرباح المحاسبية : دراسة تطبيقية على سوق دمشق للأوراق المالية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد الثاني والأربعون (2)، صفر 2017، ص 137.
- (2) سامح محمد رضا، رياض أحمد، أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 4، 2012، ص 738.
- (3) إقبال الشريف، عماد أبو عجيلة، مرجع سابق، ص 14.
- (4) Rohaida, Op Cit, p 77.
- (5) سمير كامل عيسى، مرجع سابق، ص 13.
- (6) علام محمد عيسى حمدان، عماد محمد علي أبو عجيلة، عمر عيد مسلم الجعدي، هل ساهمت إجراءات الحوكمة المؤسسية في خفض ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟ بحوث اقتصادية عربية، العددان 59-60، صيف-خريف 2012، ص 155.
- (7) آسيا لعروسي، السعيد قاسمي، قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية باستخدام المستحقات الاختيارية : دراسة حالة بعض المؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر، مجلة العلوم الانسانية، جامعة أم البواقي، العدد السادس، ديسمبر 2016، ص 241.
- (8) فداوي أمينة، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 3، العدد 5، جويلية 2013، ص 126.

✓ **المستحقات الاختيارية Discretionary Accruals**: وهي المستحقات التي تنشأ من المعالجات المحاسبية التي يتم اختيارها لغرض إدارة الأرباح، ونتيجة اختيار الإدارة بين المعالجات والخيارات المحاسبية البديلة والمتاحة أمامها بهدف تضخيم أو تخفيض الأرباح على غير حقيقتها.

✓ **المستحقات غير الاختيارية Non-Discretionary Accruals**: وهي المستحقات التي تنشأ من المعاملات التي تقوم بها الشركة في الفترة الحالية، والتي تعتبر طبيعية بالنسبة للشركة، بحيث تعكس مستوى أداء الشركة، استراتيجيتها، اتفاقيات العمل، الأحداث على المستوى الكلي، والعوامل الاقتصادية الأخرى.

ويعتبر مؤشر المستحقات الاختيارية واحدا من المؤشرات الأكثر اشتراكا لقياس جودة الأرباح كما جودة التدقيق لأن القوائم المالية هي أساسا الناتج المختلط عن عملية التفاوض ما بين المديرين والمدققين. وترتبط المستحقات الاختيارية إيجابيا بإدارة الأرباح في حين أن جودة التدقيق ترتبط عكسيا بإدارة الأرباح، وبالتالي فإن المستوى المرتفع للمستحقات الاختيارية يستلزم فرصة أكبر لإدارة الأرباح وبالنتيجة جودة أقل للأرباح، ما يجعل منفعة المعلومات حول جودة الأرباح جد ضعيفة، وهكذا قد لا يكون المدقق قادرا على اكتشاف عمليات إدارة الأرباح، ما يجعل جودة التدقيق ضعيفة¹. وقد أظهرت العديد من الدراسات وجود علاقة سلبية بين مستوى المستحقات الاختيارية كمقياس لإدارة الأرباح أو جودة الأرباح، ومؤشرات مختلفة لجودة التدقيق مثل كون المدقق أحد مكاتب التدقيق الكبرى، حجم مكتب التدقيق، سمعة المدقق، التخصص الصناعي للمدقق، طول فترة ارتباط المدقق مع العميل، استقلال المدقق، وأتعاب التدقيق².

● **التحفظ المحاسبي Accounting Conservatism**: يعتبر التحفظ المحاسبي من أهم المبادئ المحاسبية التي تضفي الثقة على البيانات المالية، حيث أن ارتفاع مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية يشير إلى ارتفاع مستوى شفافية المعلومات المحاسبية المقدمة ويبعدها عن المبالغات، مما يكسبها القدرة على تقييم الوضع الحالي للشركة والتنبؤ بالمستقبل المالي لها³.

وقد عرف Basu (1997) التحفظ المحاسبي بأنه ميل المحاسب ليطلب أعلى درجة من اليقين للتحقق والاعتراف بالأنباء الجيدة كمكاسب مقارنة بالاعتراف بالأنباء السيئة كخسارة⁴، فالتحفظ المحاسبي بشكل عام يوجب التقرير عن القيم الأقل للأصول والإيرادات قدر الإمكان، والقيم الأعلى للالتزامات والمصاريف، وهذا يعني أيضا تعجيل الاعتراف بالمصاريف وتأجيل الاعتراف بالإيرادات، وعليه يفضل تقييم الموجودات بقيم أقل واحتساب الدخل الذي يؤدي إلى أقل قيمة من بين مجموعة بدائل متاحة⁵. وقد أظهرت الأبحاث أن المستوى المرتفع للتحفظ المحاسبي يرتبط بمؤشرات جودة التدقيق، فعلى سبيل المثال،

(1) Jueming Bing, Chu Xin Huang, Anqi Li, Xinyi Zhu, Audit Quality Research Report, Australian National Centre for Audit and Assurance Research ANCAAR, January 2014, pp 13-14.

(2) سمير كامل عيسى، مرجع سابق، ص ص 22-27.

(3) علام محمد موسى حمدان، أثر خصائص جودة التدقيق في تحسين مستوى التحفظ المحاسبي في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، دورية الإدارة العامة، المجلد الثاني والخمسون، العدد الرابع، سبتمبر 2012، ص 591.

(4) رزان شهيد، فاطمة محمد شريف عبس، مرجع سابق، ص 136.

(5) علام محمد موسى حمدان، مرجع سابق، ص 593.

يرتبط التحفظ المحاسبي سلبيا بمقاضاة المدقق، في حين يرتبط إيجابيا بالتخصص الصناعي للمدقق، حجم المدقق، وطول مدة علاقة التدقيق¹.

إن مقاييس جودة الأرباح تهدف هي أيضا إلى قياس المخرجات الفعلية لعملية التدقيق لكنها أقل مباشرة من التعديلات على القوائم المالية لأن تأثير المدقق على التقارير المالية في هذه الحالة يكون أكثر محدودية نسبيا، وبالرغم من أن مؤشرات جودة الأرباح تعتمد على مقاييس مستمرة، إلا أنها تعرف إجماعا ضئيلا على طريقة قياسها ومستوى مرتفعا من أخطاء القياس².

ثانيا: تقرير التدقيق حول قدرة العميل على الاستمرار في النشاط

يمكن قياس جودة التدقيق الخارجي بناء على مقياس ثنائي يعتمد على العلاقة بين تقرير المدقق حول استمرارية نشاط العميل وفشل هذا العميل³. ويمكن الحكم على فشل التدقيق وبالتالي انخفاض جودته إذا لم يسبق فشل عميل التدقيق إصدار تقرير تدقيق حول الشك في قدرته على الاستمرار، وهو ما يعني أن تقرير التدقيق يكون دقيقا إذا كان فشل عميل التدقيق قد سبقه إصدار تقرير تدقيق يشك في قدرته على الاستمرار وإذا كان العميل الذي لم يفشل قد حصل على رأي نظيف⁴.

إن تقرير التدقيق يمثل وسيلة الاتصال الوحيدة والمباشرة بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية والذي يقدم لهم نظرة حول سيورة التدقيق ونتائجه، لذا يمكن استخدام رأي المدقق حول تقييم قدرة العميل على الاستمرار في النشاط كأساس لقياس جودة التدقيق الفعلية بالاعتماد على مخرجات التدقيق، كما أنه يعتبر قياسا جديا لمباشر لجودة التدقيق لأن رأي التدقيق هو من مسؤولية المدقق ويقع مباشرة تحت تأثيره ورقابته⁵.

لكن الاعتماد على هذا المقياس تشوبه العديد من النقائص أهمها عدم إمكانية تعميم النتائج لأنه يعتمد فقط على المؤسسات الفاشلة ولا يسمح بالحكم على جودة التدقيق بالنسبة للمؤسسات التي تتمتع بصحة مالية جيدة. إضافة إلى ذلك، فإنه كما يمكن تفسير رأي المدقق حول قدرة العميل على الاستمرار في النشاط كدليل على استقلالية أكبر للمدقق، فإن ذلك قد يؤثر على تحفظ محاسبي مفرط من طرف المدقق، ما قد يخفض جودة التدقيق، حيث أن المدقق قد تكون له دوافع كي يصدر رأيا متشددا حول القدرة على الاستمرارية في النشاط لأن ذلك يخفض من مسؤوليته عن الفشل⁶.

(1) Knechel et al, Op Cit, p 398.

(2) DeFond, Op Cit, p 287.

(3) Jonas Tritschler, Op Cit, p 66.

(4) Francis, Op Cit, p 128.

(5) DeFond, Op Cit, p 287.

(6) DeFond, Op Cit, p 287.

الفرع الرابع: قياس جودة التدقيق من خلال بناء نماذج متعددة الأبعاد لجودة التدقيق

حاولت بعض الأبحاث تقديم مقارنة شاملة لجودة التدقيق تهدف إلى إيجاد مقاييس أو سلم قياس لهذه الجودة عن طريق تطوير نماذج متعددة الأبعاد Multidimensionnel Models وذلك من خلال سلسلة من الأسئلة الموجهة لاستقراء مدارك Perceptions مختلف الأطراف المتدخلة في بيئة التدقيق مثل المدققين الخارجيين أو شركاء التدقيق، معدي القوائم المالية، المديرون، المساهمون، أعضاء مجالس الإدارات، رؤساء وأعضاء لجان التدقيق، المحللون الماليون، المفتشون، والصحفيون الماليون وغيرهم. وقد استخدمت هذه الأبحاث مصطلحات متنوعة مثل أبعاد جودة التدقيق، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، محددات جودة التدقيق، مؤشرات جودة التدقيق، معايير جودة التدقيق، خصائص جودة التدقيق. وسيتم التطرق لبعض هذه الدراسات في الفصل الموالي.

الفرع الخامس: قياس جودة التدقيق كخدمة وأثرها على رضا عميل التدقيق

أولاً: ماهية جودة الخدمة

نحاول فيما يلي تقديم إحاطة مفاهيمية لماهية الجودة في مجال الخدمات من خلال التطرق إلى مفهوم الخدمة وخصائصها المميزة ومن ثم نتطرق إلى مفهوم جودة الخدمة.

1/ مفهوم الخدمة:

لقد تعددت التعاريف التي تم تقديمها لضبط مفهوم الخدمة، ومن بين هذه التعاريف نذكر:

- ✓ الخدمة هي منتجات غير ملموسة تهدف أساساً إلى إشباع حاجات ورغبات المستهلك وتحقق له منفعة¹.
- ✓ الخدمة هي أي نشاط أو إنجاز أو منفعة يقدمها طرف ما لطرف آخر، وتكون أساساً غير ملموسة، ولا ينتج منها أي ملكية، وإنتاجها وتقديمها قد يكون مرتبطاً بمنتج مادي أو لا يكون مرتبطاً به².
- ✓ الخدمة هي منتج غير ملموس يقدم فوائد ومنافع مباشرة للعميل كنتيجة لتطبيق أو استخدام جهد أو طاقة بشرية أو آلية على أشخاص أو أشياء معينة ومحددة، والخدمة لا يمكن حيازتها أو استهلاكها مادياً³.
- ✓ الخدمة هي تجربة زمنية يعيشها العميل أثناء تفاعله مع أفراد المؤسسة أو داعم مادي أو تقني⁴.
- ✓ الخدمة هي نشاط أو سلسلة أنشطة ذات طبيعة غير ملموسة والتي عادة، ولكن ليس بالضرورة، تستلزم تفاعلاً بين العميل ومقدم الخدمة و/أو موارده المادية وتجهيزاته، والتي يتم تقديمها كحلول لمشاكل العميل⁵.

(1) زكي خليل ساعد، تسويق الخدمات وتطبيقاته، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 35.

(2) P. Kotler, K. Keller, D. Manceau, B. Dubois, Marketing Management, 12^{ème} édition, Pearson education, Paris, 2006, p 462.

(3) أسعد حامد أورمان، أبي سعد الديوه جي، التسويق السياحي والفندقي، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص 4.

(4) André Boyer, Ayoub Nefzi, La perception de la qualité dans le domaine des services : vers une clarification des concepts, La Revue des Sciences de Gestion, 2009/03, N° 237-238, p 45.

(5) هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص 11.

إن التعاريف السابقة تقودنا إلى ضرورة تمييز الخدمات أكثر من خلال الحديث عن خصائصها.

2/ خصائص الخدمة:

تتميز الخدمات عموماً بمجموعة من الخصائص يمكن إجمال أهمها فيما يلي:

- ✓ **تعدد الأبعاد:** تتكون الخدمة عموماً من بعدين أساسيين هما البعد الإجرائي المتمثل في الأنظمة والإجراءات التي تؤدي إلى إنتاج الخدمة، والبعد العلائقي الذي يتضمن تفاعلات الأفراد الذين يتواصلون مع العملاء¹.
- ✓ **اللاملموسية:** إن الملموسية هي المعيار الأكثر قبولاً للتفريق بين المنتجات والخدمات، وتمثل الملموسية عدم القدرة على الولوج عبر الحواس الخمسة قبل الشراء، لذا فإن الخدمات غير ملموسة لأنه لا يمكن رؤيتها، تذوقها، أو لمسها قبل أن يتم إنجازها². لذا نجد المستهلك أثناء العملية الشرائية للخدمات يعتمد على إشارات موضحة أو تدل على نوعية الخدمات³.
- ✓ **التلازمة:** يقصد بالتلازمة تلازم عملية الإنتاج والاستهلاك⁴، وهذا يعني أنه من الصعب فصل الخدمات عن مقدمها، الأمر الذي يترتب عليه ضرورة حضور طالب الخدمة إلى أماكن تقديمها⁵.
- ✓ **عدم التجانس:** بالرغم من إمكانية معايرة إجراءات الخدمات، فإن تأديتها سوف تختلف من عميل لآخر، من مقدم خدمة لآخر، ومن يوم لآخر⁶، كما أن الأشخاص الذين يؤدون الخدمة والعملاء هم جميعاً أفراد مختلفون تتغير سلوكياتهم من موقف لآخر.
- ✓ **صعوبة التقييم:** يواجه العميل صعوبة عند تقييم الخدمة المقدمة له مقارنة بالسلع المادية الملموسة، ويرجع ذلك إلى أن أداء الخدمة يرتبط بتفاعل العميل مع مقدم الخدمة وبخبرة العميل نفسه، وبالتالي فإن الحكم على الخدمة بأنها جيدة أو سيئة يختلف من عميل لآخر ومن وقت لآخر بالنسبة لنفس العميل⁷.

3/ مفهوم جودة الخدمة:

توجد تعريفات مختلفة لجودة الخدمة باختلاف وجهات نظر الباحثين وزاوية مقاربتهم لها وباختلاف مجالات الخدمات وخصوصيات كل منها.

(1) André Boyer, Ayoub Nefzi, Op Cit, p 45.

(2) Ibid, p 45.

(3) P. Kotler, K. Keller, D. Manceau, B. Dubois, Op Cit, p 466.

(4) حاكم جبوري الخفاجي، رضا الزبون كمتغير وسيط بين جودة الخدمة وولاء الزبون : دراسة حالة في مصرف بابل الأهلي فرع النجف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة الثامنة، العدد الخامس والعشرون، ص 81.

(5) هاني حامد الضمور، مرجع سابق، ص 18.

(6) André Boyer, Ayoub Nefzi, Op Cit, p 46.

(7) ثابت عبد الرحمن إدريس، كفاءة وجودة الخدمات اللوجستية : مفاهيم أساسية وطرق القياس والتقييم، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص

فقد عرفت جودة الخدمة على أنها تلك الجودة التي تشمل على البعد الإجرائي والبعد الشخصي كأبعاد مهمة في تقديم الخدمة ذات الجودة العالية، حيث يتكون الجانب الإجرائي من النظم والإجراءات المحددة لتقديم الخدمة، أما الجانب الشخصي للخدمة فهو كيف يتفاعل العاملون بمواقفهم وسلوكاتهم وممارساتهم مع الزبائن¹، والواضح أن هذا التعريف قد ركز على مقارنة جودة الخدمة من زاوية مكوناتها.

كما عرفت جودة الخدمة على أنها تعني قدرة الخدمة على تأدية وظيفتها وملاءمتها للاستخدام²، والواضح أن هذا التعريف قد ركز على مقارنة جودة الخدمة من الجانب الوظيفي والتسويقي.

كذلك عرفت جودة الخدمة على أنها درجة تطابق الأداء الفعلي للخدمة مع توقعات الزبون من هذه الخدمة³، أو أنها إدراك الزبون لمدى تلبية الخدمة لتوقعاته أو تجاوز تلك التوقعات⁴، أو أنها الدرجة التي يمكن انطلاقاً منها إرضاء الزبون بتلبية حاجاته ورغباته وتوقعاته باستمرار⁵، والواضح أن هذا التعريف قد ركز على مقارنة جودة الخدمة من زاوية تحقيق الهدف منها.

ثانياً: نماذج قياس جودة الخدمة

تم تطوير عدة نماذج لقياس جودة الخدمات نذكر منها النماذج الثلاثة التالية.

1/ نموذج الفجوات: يسمى هذا النموذج أيضاً نموذج SERVQUAL وقد طوره على أكثر من مرحلة كل من Parasuraman و Zeithaml و Berry. وفقاً لهذا النموذج فإن تقييم جودة الخدمة يعني تحديد الفجوة بين توقعات الزبائن لمستوى الخدمة وإدراكهم للأداء والفعلي لها، أي معرفة وتحديد مدى التطابق بين الخدمة المتوقعة والخدمة المدركة، وهو ما يمكن التعبير عنه بالعلاقة التالية⁶:

$$\text{جودة الخدمة} = \text{الإدراك} - \text{التوقع}.$$

وبالإضافة للفجوة بين إدراكات وتوقعات الزبون، توصل الكتاب الثلاثة إلى أربع فجوات أخرى افترضوا أنها في النهاية على تقييم الزبون للخدمة وهي⁷:

- (1) مأمون سليمان الدراكة، طارق شلي، الجودة في المنظمات الحديثة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 18.
- (2) بوعبد الله صالح، نماذج وطرق قياس جودة الخدمة : دراسة تطبيقية على خدمات مؤسسة بريد الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، السنة الجامعية 2013/2014، ص 46.
- (3) بثينة لقمان أحمد، تأثير معايير جودة الخدمات في رضا الزبائن : دراسة ميدانية في الشركة العامة لاتصالات و بريد نينوى، مجلة تنمية الرافدين، العدد 109، المجلد 34، سنة 2012، ص 35.
- (4) مراد اسماعيل، عبدوس عبد العزيز، قياس مستوى جودة الخدمات الهاتفية النقالة بنموذج ServPerf : دراسة حالة مؤسسة موبيليس، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الثالث، العدد 1، مارس 2017، ص 4.
- (5) بوعبد الله صالح، مرجع سابق، ص 46.
- (6) حاكم جبوري الخفاجي، مرجع سابق، ص 82.
- (7) بوعبد الله صالح، مرجع سابق، ص 56.

- **الفجوة 1:** الفرق بين توقعات الزبون وبين إدراك الإدارة لهذه التوقعات.
- **الفجوة 2:** الفرق الناشئ عند ترجمة الإدارة لتوقعات الزبون كما تدركها إلى مواصفات.
- **الفجوة 3:** الفرق بين المواصفات المحددة للجودة وبين الأداء الفعلي.
- **الفجوة 4:** الفرق بين الأداء الفعلي وبين مستوى الجودة المروج.

ويتكون مقياس SERVQUAL من خمسة أبعاد هي¹:

- **الملموسية:** تمثل الجوانب الملموسة المتعلقة بالخدمة مثل المباني والتقنيات الحديثة المستخدمة فيه والتسهيلات الداخلية للأبنية والتجهيزات اللازمة لتقديم الخدمة ومظهر الموظفين.
- **الاعتمادية:** تعبر عن قدرة المؤسسة من وجهة نظر الزبائن على تقديم الخدمة في الوقت الذي يطلبها الزبون وبدرجة ترضي طموحه، وتعبر كذلك عن وفاء هذه المؤسسات بالتزاماتها تجاه الزبائن.
- **الاستجابة:** هي القدرة على التعامل الفعال مع كل متطلبات الزبائن والاستجابة لشكاويهم والعمل على حلها بسرعة وكفاءة عالية بما يقنع الزبائن بأنهم محل تقدير واحترام من قبل المؤسسة التي يتعاملون معها. إضافة إلى ذلك فإن الاستجابة تعبر عن المبادرة في تقديم الخدمة من قبل الموظفين بصدر رحب.
- **الأمان (الثقة):** هو الاطمئنان من قبل الزبائن بأن الخدمة المقدمة تخلو من الخطأ أو الخطر أو الشك.
- **التعاطف:** هو إبداء روح الصداقة والحرص على الزبون وإشعاره بأهميته والرغبة في تقديم الخدمة حسب حاجاته.

2/ نموذج الاتجاه: يسمى هذا النموذج أيضا نموذج SERVPERF وقد طوره كل من Taylor و Cornin. وفقا لهذا النموذج فإن الجودة هي مفهوم اتجاهي يرتبط بإدراك الزبون للأداء الفعلي للخدمة المقدمة، ويقوم نموذج الاتجاه على أساس رفض فكرة الفجوة في تقييم جودة الخدمة ويركز على تقييم الأداء الفعلي للخدمة أي جانب الإدراكات الخاصة بالزبون فقط². إذن حسب هذا النموذج فإن: $\text{الجودة} = \text{الأداء}$

حيث يقصد بالجودة هنا الجودة المدركة، ويقصد بالأداء الأداء الفعلي الذي يدركه الزبون³، ومن ثم فإن القياس يجب أن ينصب فقط على اتجاهات المستفيدين من الخدمة المقدمة نحو مستوى الأداء الفعلي لهذه الخدمة⁴.

وقد اعتمد نموذج SERVPERF على نفس المؤشرات المرتبطة بالأبعاد الخمسة لنموذج SERVQUAL وهي الملموسية، الاعتمادية، الاستجابة، الأمان، والتعاطف، لكن مع استبعاد عملية قياس توقعات الزبائن.

(1) مراد اسماعيل، عبدوس عبد العزيز، مرجع سابق، ص 5.

(2) حاكم جبوري الخفاجي، مرجع سابق، ص 82.

(3) بوعبد الله صالح، مرجع سابق، ص 68.

(4) ثابت عبد الرحمن إدريس، مرجع سابق، ص 304.

3/ نموذج الجودة التقنية والجودة الوظيفية: تم اقتراح هذا النموذج من طرف Christian Gronroos سنة 1982، والذي اقترح ثلاثة أبعاد لجودة الخدمة كما يلي¹:

- **الجودة التقنية (الفنية):** يرتبط البعد التقني أو الفني بنتيجة سيرورة إنتاج وتأدية الخدمة، أي ما يتحصل عليه العميل عند انتهاء تجربة الخدمة، فهي تحيل إلى مضمون عرض الخدمة ويمكن قياسها موضوعيا بفضل سلسلة من الخصائص المميزة للخدمة المقدمة.
- **الجودة الوظيفية:** يحيل البعد الوظيفي إلى السيرورة بحد ذاتها أي إلى الطريقة التي تتم بها التجربة، أي أنها تمثل الطريقة التي تمت بها تأدية الخدمة (الاحترام، السرعة، المهنية مثلا). فهذا البعد يتعلق بالجوانب النفسية والسلوكية، ويتم تقييمها بطريقة ذاتية بالنظر إلى كونها تعتمد على إدراكات العملاء.
- **صورة المؤسسة:** يتعلق الأمر بصورة مؤسسة الخدمة كما يدركها العميل، وهذه الصورة تنشأ من الجودة التقنية والجودة الوظيفية للخدمة.

ثالثا: رضا العميل

1/ مفهوم رضا العميل: لقد تعددت وجهات النظر حول مفهوم رضا العميل، وعلى العموم يمكن إجمال اتجاهات الباحثين بهذا الشأن في ثلاث مداخل هي²:

- **الرضا من المنظور الإدراكي:** وفقا لهذا الاتجاه يعرف رضا العميل باعتباره دالة للأداء المدرك والتوقعات، فإذا كان الأداء أقل من التوقعات فإن حالة الرضا لن تتحقق والعكس يؤدي إلى حالة الرضا، وفي هذا الإطار يمكن تعريف الرضا على أنه الحالة التي تتقابل فيها توقعات العميل مع إدراكاته المرتبطة بالخدمة المقدمة إليه.
- **الرضا من المنظور الشعوري:** وفقا لهذا الاتجاه يعرف رضا العميل بالانفعالات الشعورية أو العاطفية، وفي هذا الإطار يمكن تعريف الرضا على أنه حالة نفسية ناتجة عن تجربة استهلاكية، أي أنه شعور أو موقف العميل تجاه منتج أو خدمة معينة بعد استهلاكها أو تجربتها.
- **الرضا من المنظور التراكمي:** وفقا لهذا الاتجاه يعرف رضا العميل بناء على نتائج تكراره لشراء الخدمة، وفي هذا الإطار يمكن تعريف الرضا على أنه حكم إجمالي ناتج عن شراء واستهلاك سلعة أو خدمة عبر فترة زمنية، حيث يستند هذا الحكم على الخبرة الخاصة بالعميل والتي تعد هنا نقطة مرجعية بالنسبة إليه، حيث أنه يقارن ما بين الأداء المقدم له وما قدم له خلال تجارب استهلاكية سابقة.

(1) André Boyer, Ayoub Nefzi, Op Cit, p 49.

Et M. Bouhafs, B. Filali, Mesurer la qualité perçue en utilisant l'instrument SERVQUAL : le cas d'une banque Algérienne, revue administration et développement pour les recherches et les études, Volume 7, juin 2015, p 23.

(2) حلوز وفاء، تدعيم جودة الخدمة البنكية وتقييمها من خلال رضی العميل : دراسة حالة البنوك العمومية الجزائرية بولاية تلمسان، أطروحة دكتوراه، جامعة أوبوكر بلقايد-تلمسان- السنة الجامعية 2013/2014، ص ص 49-52 بتصرف.

2/ خصائص رضا العميل: يتميز الرضا بالخصائص التالية¹:

- **الرضا ذاتي:** في هذه الخاصية يقوم رضا العميل على عنصرين أساسيين هما طبيعة ومستوى الانتظارات والتوقعات الشخصية للعميل من جهة، والإدراك الذاتي للخدمات المقدمة من جهة أخرى، فوجهة نظر العميل هي الوحيدة التي تؤخذ بعين الاعتبار فيما يخص تقييم مستوى الرضا، إذ لا يوجد هناك معنى للواقعية والموضوعية في طريقة تقييم الجودة من طرف العميل، وانطلاقاً من ذلك تظهر أهمية الانتقال من النظرة الداخلية التي تركز على (الجودة/مطابقة) إلى النظرة الخارجية التي تعتمد على (الجودة/رضا) ما يفرض على المؤسسة الخدمية تقديم خدمات وفقاً لمواصفات وتوقعات العميل وليس حسب مواصفاتها ومعاييرها.
- **الرضا نسبي:** لا يتعلق الرضا بحالة مطلقة ولكن بتقدير نسبي والذي مفاده أن كل عميل يقوم بالمقارنة من خلال نظريته لمعايير وعروض السوق المنافسة، فرغم ذاتية الرضا، إلا أنه يتغير حسب مستويات التوقع، فالاختلاف في مستويات التوقع ينتج عنه الاختلاف في تقييم الخدمة، وهذا ما يفسر لنا أنه ليست الخدمة الأحسن هي التي تباع بمعدلات كبيرة، فليس المهم أن تكون الأحسن ولكن يجب أن الأكثر توافقاً مع توقعات العملاء.
- **الرضا تطوري:** إن رضا العميل يمكن أن يكتسب خاصية التطور من خلال معيارين هما مستوى التوقع من جهة ومستوى الأداء المدرك من جهة أخرى. فمع مرور الزمن يمكن لتوقعات العميل أن تعرف تطوراً نتيجة ظهور خدمات جديدة أو تطور المعايير الخاصة بالخدمات المقدمة. كما يمكن ذكر نفس الشيء بالنسبة لإدراك العميل لجودة الخدمة المقدمة الذي يمكن أن يعرف هو أيضاً تطوراً خلال استعمال الخدمة والذي يمكن تفسيره من خلال الطريقة الإشهارية (من الفم إلى الأذن)، أي المقارنة ما بين الجودة التي يتحصل عليها والجودة التي يتحصل عليها عميل آخر في مؤسسة أخرى، وهذا ما يوجب ضرورة تحديث الخدمة دائماً.

3/ أهمية رضا العميل: يعتبر رضا العميل من الأهمية بمكان في سياسة أي منظمة نظراً للاعتبارات التالية²:

- ✓ إذا كان الزبون راضياً عن أداء المنظمة فإنه سيتحدث للآخرين مما يولد زبائن جدد.
- ✓ إذا كان الزبون راضياً عن الخدمة المقدمة له من قبل المنظمة فإن قراره بالعودة إليها سيكون سريعاً.
- ✓ إن رضا الزبون عن الخدمة المقدمة له من قبل المنظمة سيقبل من احتمال توجه الزبون إلى منظمات أخرى منافسة.
- ✓ إن المنظمة التي تهتم برضا الزبون ستكون لديها القدرة على حماية نفسها من المنافسين ولا سيما فيما يخص المنافسة السعرية.
- ✓ إن رضا الزبون عن الخدمة المقدمة له سيقوده إلى التعامل مع المنظمة في المستقبل مرة أخرى.

(1) سعيدي طارق، دراسة سلوك الوفاء عند المستهلك الجزائري، أطروحة دكتوراه، جامعة أبوبكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية 2015/2016، ص 146-145.

(2) أحمد بن مويزة، علاقة جودة الخدمة البنكية وجودة العلاقة (عميل-بنك) على رضا العملاء: دراسة لعينة من عملاء بنك الفلاحة والتنمية الريفية بولاية الأغواط، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 16 لسنة 2016، ص 342.

- ✓ يمثل رضا الزبون تغذية عكسية للمنظمة فيما يتعلق بالخدمة المقدمة له مما يقود المنظمة إلى تطوير خدماتها المقدمة له.
- ✓ إن رضا الزبون يساعد المنظمة على تقديم مؤشرات لتقييم كفاءتها وتحسينها نحو الأفضل من خلال تخطيط الموارد التنظيمية وتسخيرها لخدمة رغبات الزبون وطموحاته في ضوء آرائه التي تعد تغذية عكسية، كما يساهم في الكشف عن مستوى أداء العاملين في المنظمة ومدى حاجتهم للبرامج التدريبية مستقبلاً.

4/ قياس رضا العميل: توجد عدة أساليب تستخدم في قياس رضا العميل يمكن تلخيصها فيما يلي¹:

- **القياسات الدقيقة:** تتضمن عدة مقاييس مثل الحصة السوقية، معدل الاحتفاظ بالزبون أو أفدية الزبون، جلب زبائن جدد، مردودية الزبون أو أصناف الزبائن، معدل الطلب من قبل الزبون، تطور عدد الزبائن.
- **القياسات التقريبية:** وتعتمد على نوعين هما:
 - ✓ **البحوث الكيفية:** وتشمل تسيير شكاوى الزبائن، البحوث حول الزبائن المفقودين، بحوث الزبون الخفي.
 - ✓ **البحوث الكمية:** حيث تعتمد البحوث الكمية في القياس على استعمال أسلوب الاستقصاء.

رابعاً: جودة الخدمة ورضا العميل

يوجد إجماع على توفر ووجود علاقة قوية ما بين الجودة المدركة من قبل العميل والرضا، لكن لا توجد رؤية واضحة ودقيقة حول طبيعة وماهية وكيفية الترابط أو التداخل ولا حتى أي من المتغيرين يدخل ضمن سوابق المتغير الآخر، حيث يرى بعض الباحثين أن العلاقة السببية التي تربط المتغيرين تبدأ بالرضا كمتغير تابع للجودة المدركة، في حين يرى باحثون آخرون أن العلاقة السببية تعتبر الجودة المدركة كمتغير تابع للرضا.

إن مصطلح الرضا أوسع من مصطلح الجودة المدركة، وذلك بسبب أن الرضا يترجم الحالة النفسية للزبون بالنظر إلى خبراته مع المنظمة الخدمية، في حين أن الجودة المدركة تتعلق بإدراك تلك المحددات أو المتغيرات المرتبطة بالخدمة المعروضة (الملموسية، الاعتمادية، الاستجابة، الأمان، والتعاطف) والتي تدخل كعنصر مشكل للخبرة التي يعتمد عليها تقييم الرضا، فالخبرة عند الاقتناء والاستفادة من الخدمة التي تقدمها المنظمات الخدمية هي جزء لا يتجزأ من عملية تقييم الرضا، والتي لا نجدتها في عملية الحكم على الجودة لتلك الخدمات. كما يستند الفصل بين الجودة المدركة والرضا على العوامل المعرفية والشعورية، حيث أن الرضا هو استجابة مزدوجة شعورية ومعرفية بينما الحكم على الجودة يكون فقط معرفياً².

(1) زعباط سامي، دور جودة الخدمة في تحقيق رضا الزبون : دراسة مقارنة، مجلة المالية والأسواق، المجلد 3، العدد 6، مارس 2017، ص 372-373.

(2) بوعمرة فتحي، الجودة المدركة للخدمة ورضا الزبون، مجلة الإبداع، المجلد 6، العدد 6، 2016، ص 124.

المبحث الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي

إن الطبيعة متعددة الأبعاد والمستويات لجودة التدقيق الخارجي تجدها ما يبررها في تعدد العوامل التي تؤثر فيها، وهو ما يجعل من دراسة هذه العوامل مدخلا مهما لفهم أفضل لهذه الجودة، وهو ما سنسلط عليه الضوء فيما يلي.

المطلب الأول: العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي

تتمثل هذه العوامل في:

الفرع الأول: كفاءة المدقق الخارجي

تعرف كفاءة المدقق الخارجي عموما على أنها قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والنقائص في القوائم المالية التي يتم تدقيقها¹، ويرى Flint (1988) أن على المدققين أن يمتلكوا معارف، تكوين، تأهيل، وخبرة كافية كي يحسنوا القيام بالتدقيق المالي²، وبالتالي يمكن القول أن كفاءة المدقق الخارجي تتحدد من خلال عنصرين أساسيين هما: التأهيل المطلوب واللازم للدخول إلى المهنة والخبرة العملية الناتجة من الممارسة الفعلية للمهنة.

أولاً: التأهيل

يهدف تأهيل المدقق الخارجي إلى إكسابه المعارف المهنية الضرورية لممارسة المهنة، وله جانبان: علمي وعملي.

- **التأهيل العلمي:** تتطلب مهنة التدقيق الخارجي امتلاك المدقق لمعارف عميقة متخصصة، ويتعلق الأمر أساسا بضرورة الإلمام بمعايير المحاسبة والتقارير المالية ومعايير التدقيق وتقنياته، إضافة إلى الإلمام بالمعارف الأساسية المساعدة والمكملة مثل مبادئ الاقتصاد والإدارة والإحصاء والقانون. إن هذه المعارف تعتبر بمثابة مكتسبات قبلية يحصل عليها المدقق من خلال التكوين العلمي المتخصص والذي يمنحه شهادة تؤهله لاجتياز الاختبارات الخاصة بالدخول إلى المهنة.
- **التأهيل العملي:** إن الحصول على التأهيل العلمي من خلال التكوين النظري يجب أن يتبع بالتدريب المهني كي يحصل المدقق على التأهيل العملي المناسب، ويكون ذلك من خلال التكوين الميداني في أحد مكاتب التدقيق، أين يحظى المدقق المتدرب بالإشراف والمتابعة اللازمين لإكسابه خبرة أولية لمواجهة التحديات والمتطلبات العملية لممارسة المهنة.

(1) Benito Arrunada, The Economics of Audit Quality: Private Incentives and the Regulation of Audit Non-Audit Services, Springer Science, New York, 1999, p 9.

(2) Makram CHEMANGUI, Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne : Application selon la démarche du paradigme de Churchill, thèse de doctorat, université de Franche-Comté et université de Manouba, 2004, p 64.

ثانياً: الخبرة

تعتبر الخبرة عاملاً مهماً في كفاءة المدقق الخارجي وتنعكس إيجابياً على جودة أدائه لأعمال التدقيق من عدة جوانب. فالمدقق الخبير يكون أكثر ميلاً لتصور المشكلة بالاعتماد على المعلومات المخزنة في ذاكرته من خبراته السابقة والتي يستخدمها في تصور كامل عن الشركة¹، كما أنه يكون أكثر قدرة على التفرقة بين المعلومات الملائمة والمعلومات غير الملائمة لحل مشكلة معينة مقارنة بقدرة المدقق المبتدئ وهو ما يجعل المدقق الخبير أكثر قدرة على تحديد استراتيجيات حل المشاكل بصورة أفضل.² كما أن Colbert (1989) يرى أن المدقق الخبير سوف يصدر أحكاماً بمعدل أخطاء أقل من المدقق قليل الخبرة³.

يمكن تقسيم خبرة المدقق الخارجي على ثلاث مستويات:

- **الخبرة في ممارسة التدقيق:** على المستوى الفردي يحصل المدقق على الخبرة المهنية عبر الزمن الذي يقضيه في ممارسة التدقيق، لذا يمكن قياس الخبرة العامة في التدقيق من خلال إجمالي سنوات الخبرة العملية⁴. لكن هناك من يرى أن هذا المفهوم يعبر عن الأقدمية Experience التي وإن حظيت بقدر من القبول كمقياس للخبرة إلا أن له عيوباً وهي⁵:
 - ✓ عدم وجود علاقة تجريبية واضحة بين الأقدمية والأداء، والمثال على ذلك أن المدققين في نفس المستوى من المحتمل أن يختلفوا في المعرفة التي يكتسبونها خلال مدة الخدمة والتدريب، كما أن المدققين يمتلكون قدرات فطرية مختلفة مما يؤثر على التعلم والأداء لبعض المهام.
 - ✓ أن استخدام الأقدمية كمقياس للخبرة لا يسمح بوجود إطار نظري معين للمفاضلة بين المدققين ذوي المستوى المتماثل من الأقدمية، والمثال على ذلك أن بعض مدراء التدقيق قد يكونوا خبراء أكثر من الآخرين في مهام تدقيق معينة.
- **الخبرة في صناعة معينة:** هي مزيج من المعرفة والممارسة المتخصصة في صناعة معينة والتي يمكن اكتسابها على المستوى الفردي للمدققين أو على مستوى مكتب التدقيق، ويمكن قياسها من خلال عدة مقاييس مثل الحصة السوقية للمدقق من صناعة معينة أو حصة صناعة معينة في محفظة عملاء المدقق⁶.

(1) رباب بنت عبد الملك فراش، أثر الخبرة على أداء المراجع الخارجي : دراسة تطبيقية بالملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2001، ص 48.

(2) أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 33.

(3) Abdul Halim, Sutrisno T, Rosidi, M Achsin, Effect of Competence and Auditor Independence on Audit Quality with Audit Time Budget and Professional Commitment as Moderation Variable, International Journal of Business and Management Invention, Volume 3, Issue 6, June 2014, p 55.

(4) Jonas Tritschler, Op Cit, p 58.

(5) عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية : دراسة نظرية ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 2008، ص 29.

(6) Jonas Tritschler, Op Cit, p 58.

- الخبرة مع عميل معين: إن لكل عميل تدقيق خصوصيات مثل قطاع النشاط، الحجم، الهيكل التنظيمي، الشكل القانوني، طبيعة الملكية، الثقافة وغيرها. لذا فالخبرة مع عميل معين تكتسب من خلال مدة العلاقة بين المدقق وعميل التدقيق.

ثالثا: الكفاءة السلوكية

إن تقديم المدقق الخارجي للخدمة المهنية التي يؤديها بكفاءة يقتضي، إضافة إلى المعرفة التقنية الناتجة من التأهيل والخبرة، أن يظهر المدقق جوانب سلوكية متميزة تزيد من كفاءته المهنية، حيث يتضمن ذلك ضرورة الالتزام بأخلاقيات المهنة إضافة إلى المهارات السلوكية الشخصية.

- مبادئ أخلاقيات المهنة: تتضمن المبادئ التالية:¹

- ✓ الاستقامة: على المدقق أن يكون صادقا ونزيها عند تأدية خدماته المهنية.
- ✓ الموضوعية: يجب على المدقق أن يكون عادلا، نزيها فكريا، ومتحررا من صراعات المصالح، وأن لا يخضع حكمه المهني لأية تأثيرات.
- ✓ الكفاءة والعناية المهنية: يجب أن تكون للمدقق الكفاءة اللازمة لأداء عمله وذلك يتطلب تعليما وتدريباً متخصصين وخبرة عملية، متابعة مستمرة لمستجدات المهنة، وتبني برنامج لرقابة الجودة. كما عليه أن يقوم بتأدية خدماته بالعناية المهنية اللازمة من خلال الحرص المستمر على الحفاظ على المعرفة والمهارات المهنية.
- ✓ السرية: على المدقق أن يحافظ على سرية المعلومات المتعلقة بالعميل والتي حصل عليها أثناء تأدية القيام بعمله، وأن لا يفصح عنها دون إذن مناسب، وأن لا يستعملها لتحقيق مصالحه أو مصالح طرف آخر.
- ✓ السلوك المهني: على المدقق أن يتصرف بطريقة تتناسب مع السمعة الجيدة للمهنة وأن يمتنع عن أي سلوك قد يسيء لمسؤوليات المهنة تجاه العملاء أو الأطراف الأخرى أو أعضاء المهنة أو الجمهور العام.

- المهارات السلوكية الشخصية: ترتبط بالخصائص الشخصية للمدقق وتشمل التوازن، المرونة، تحمل المسؤولية، تحمل الضغوط، إدارة الوقت، الاستماع والتواصل، العمل في فريق، التعلم من الآخرين، التأثير والتحفيز، القيادة والمساعدة، وحل الصراعات.

رابعا: مستويات الكفاءة

لا يمكن تحليل كفاءة المدقق على المستوى الفردي فقط لأن أعمال التدقيق يتم إنجازها من طرف مكاتب تدقيق تتكون من عدة أفراد أو مجموعات أفراد، وبالتالي ترتبط الكفاءة بمحددات مثل تنظيم وهيكله مكتب التدقيق وطريقة الإشراف على المدققين و فرق التدقيق، أي أن كفاءة المدقق كفرد ليست المحدد الوحيد لكفاءة مكتب التدقيق. كما أن اكتساب المعرفة المتخصصة بعميل ما أو قطاع نشاط ما، والتي تنسب لمكتب التدقيق، هي في الحقيقة تحت سيطرة المدققين أو فرق التدقيق التي اكتسبتها من خلال القيام

(1) Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage, Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing, Pearson Education Limited, England, 2005, pp. 77-80.

بأعمال التدقيق المتخصصة، إلا إذا قرروا تحويل هذه المعارف إلى مدققين أو فرق تدقيق أخرى وهو ما ينطوي على تكاليف تحويل يمكن أن يتجنبها المكتب من خلال تفويض حق القرار إلى من يملكون الكفاءة المتخصصة، وبالتالي فإن كفاءة مكتب التدقيق لا يمكن توحيدها وتعميمها لمجموع المدققين أو فرق التدقيق التي تشكله، وبالتالي فإن كفاءة المكتب لا يمكن أن تشكل مؤشرا على كفاءة المدققين و فرق التدقيق العاملة به. كما أن عمل المدققين في فرق صغيرة سوف يسمح لهم بالتفاعل فيما بينهم والمتابعة المتبادلة، ما يساعد على تحويل المعارف والتعرف على كفاءة الزملاء أو اكتشاف الأفراد الذين يفتقرون وراء مجهودات زملائهم في فرق التدقيق التي أنجزت المهام، وهو ما سيصب في النهاية لصالح كفاءة المكتب. بالتحصل، فإن الكفاءة في مجال التدقيق الخارجي يجب النظر إليها من ثلاث مستويات:

- ✓ كفاءة المدقق كفرد.
- ✓ كفاءة مكتب التدقيق.
- ✓ كفاءة فريق التدقيق المتدخل على مستوى المؤسسة.¹

وفي نفس الاتجاه جاءت نتائج الدراسة النوعية التي قامت بها Ammar (2006) حول إشكالية قياس مفهوم الكفاءة في مجال تدقيق الحسابات، وذلك من خلال إجراء مقابلات مع 20 خبير محاسبي تونسي رؤساء مكاتب خبرة محاسبية وتدقيق حسابات، والتي أظهرت أن كفاءة مدقق الحسابات ترتبط بإنجاز مهام معقدة، وأن هيكلية مكتب التدقيق يمكن أن تحفز أو تكبح هذه الكفاءة، كما يمكن الاعتماد على رقم الأعمال، عدد الموظفين، والتنظيم الجيد لمكتب التدقيق لقياس كفاءة مالك المكتب سواء كان فردا أو مجموعة شركاء.²

الفرع الثاني: استقلالية المدقق الخارجي

تعتبر استقلالية المدقق مكونا مهما لجودة التدقيق لأنها تقدم الضمان بأن الأعمال والنتائج المتوصل إليها من طرف المدقق ليست ملوثة بالذاتية أو التلاعب أو الإغفال المتعمد بالتواطؤ مع إحدى الأطراف المتعاقدة في المؤسسة³، لذا فإن استقلالية المدقق هي قلب مهنة التدقيق وأحد أبرز معالمها، إذ يستمد التدقيق سلطته وقبوله من فرض الاستقلالية، وأي شك في هذه الاستقلالية سوف يفقد المجتمع الثقة في المهنة⁴.

(1) Makram CHEMANGUI, Op Cit, pp. 48-49.

(2) Sourour AMMAR, La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables, 27^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité : Comptabilité, Contrôle, Audit et Institutions, Tunis, May 2006.

(3) Riadh Manita, Makram Chemangui, Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : une revue critique, Manuscrit auteur, publié dans " COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT", France 2007, p4.

(4) هيفاء مالك كاظم، تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 9، العدد 29، 2013، ص

تشير استقلالية المدقق الخارجي إلى رغبته وقدرته على الإفصاح عن الأخطاء والانحرافات المكتشفة لدى العميل، لذا ينظر للاستقلالية من وجهين:¹

- **الاستقلالية الذهنية:** هي الحالة الذهنية التي تسمح بتقديم رأي التدقيق دون التأثير بأية مؤثرات تشكك أو تقلل من مصداقية الحكم المهني، وتسمح للمدقق أن يتصرف باستقامة ويمارس الموضوعية والشك المهني.
- **الاستقلالية الظاهرية:** وتعني تجنب الأحداث والظروف الهامة التي إذا علم بها طرف ثالث، لديه المعلومات المناسبة بما فيها الضمانات المطبقة، يمكن أن يستنتج بعقلانية أن نزاهة، موضوعية، أو الشك المهني للمدقق أو أحد أعضاء فريق التدقيق قد انتقصت.

وفي الحقيقة، حتى لو كان المدقق مستقلاً ذهنياً، وهو أمر لا يمكن ملاحظته مباشرة أو التأكد منه أو قياسه، فإن عليه أن يظهر دلائل ملموسة ومفهومة لهذه الاستقلالية. إذ يتم عادة مقابلة الاستقلالية الحقيقية التي تعبر عن قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء بالاستقلالية المدركة التي تعبر عن مستوى الاستقلالية كما يظهر لدى جمهور التدقيق.²

ويرى Mautz et Sharaf (1961) أن استقلالية المدقق تكون على ثلاث مستويات:³

- **الاستقلالية في التخطيط:** أي أن المدقق هو وحده من يقرر تخطيط أعمال التدقيق المراد تنفيذها.
- **الاستقلالية في التحري:** والتي تتطلب حرية في جمع المعطيات التي يحكم المدقق بأهميتها دون أي تدخل أو تلاعب من أطراف أخرى.
- **الاستقلالية في التقرير:** والتي تنص على حرية المدقق في توصيل نتائج التدقيق وإبداء رأيه.

المطلب الثاني: العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق

تتمثل هذه العوامل في:

الفرع الأول: حجم مكتب التدقيق

يعتبر حجم مكتب التدقيق أحد خصائص جانب العرض الذي يؤثر في جودة خدمة التدقيق الخارجي، ويمكن قياس حجم مكتب التدقيق وفقاً لعدة معايير كعدد العاملين بالمكتب، عدد العملاء، إجمالي أصول أو مبيعات العملاء، حجم أتعاب التدقيق، أو كون مكتب التدقيق أحد مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى.⁴

(1) Rick Hayes et al., Op Cit, p 85.

(2) M. Portal, Op Cit, p 204.

(3) Riadh Manita, Makram Chemangui, Op Cit, p 4.

(4) Makram CHEMANGUI, Op Cit, p 64.

وقد بينت DeAngelo (1981) أن حجم مكتب التدقيق يؤثر إيجابيا في جودة التدقيق بناء على أن مكاتب التدقيق كبيرة الحجم تمتلك عددا كبيرا من العملاء وهو ما يزيد من الأتعاب الكلية التي تحصل عليها، وبالتالي تقل أهمية الأتعاب التي تحصل من أحد العملاء، وبالتالي يقل الدافع لديها للخضوع لأي ضغط من طرف العميل بعدم التقرير عن التحريفات الموجودة في قوائمها المالية خوفا من فقدانه، وهو ما ليس موجودا في مكاتب التدقيق صغيرة الحجم¹. كما أن امتلاك مكاتب التدقيق كبيرة الحجم لمحفظة كبيرة من العملاء يجعلها لا تعتمد في مداخيلها على عميل واحد وهو ما يجعلها تحافظ على استقلاليتها، في حين أن مكاتب التدقيق التي ليس لها سوى قلة من العملاء تكون ضمنيا في وضعية اعتماد اقتصادي على عميل وحيد². إضافة إلى ذلك، فإن كبر حجم مكتب التدقيق يمكنه من الاستفادة من اقتصاديات الحجم، كما أن عوائده تمكنه من استثمار موارد أكبر في تحسين جودة خدماته³.

من جهة أخرى، أشار Simunic and Stein (1987) إلى أن مكاتب التدقيق الكبرى أكثر قدرة من مكاتب التدقيق الأقل حجما على اكتشاف الأخطاء بالنظر لامتلاكها موارد وإمكانيات أكبر، كما أن لها القدرة على اجتذاب المدققين من ذوي الكفاءات العالية والخبرة للعمل لديها وهو ما يجعلها أكثر قدرة من غيرها على تأدية مهام التدقيق بمعايير جودة أعلى⁴. وهذا ما أكدته دراسة Sawan et Alsaqqa (2013) التي هدفت إلى اختبار العلاقة بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق في قطاع المحروقات الليبي، حيث أظهرت نتائج الدراسة أن أغلبية شركات المحروقات ومكاتب التدقيق توافق على أن مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى تتفوق على غيرها من المكاتب من غير الأربعة الكبرى وهذا التفوق ينظر إليه من زاوية الموارد وتكنولوجيا التدقيق وكتيحية للحفاظ على العمل بمهنية قدر الإمكان⁵. وللخروج من استخدام ثنائية BIG N/NON-BIG N لقياس حجم مكتب التدقيق، فقد قدمت دراسة Bae et Lee (2013) دليلا منهجيا على أن جودة التدقيق وأتعاب التدقيق ترتبط إيجابيا بحجم مكتب التدقيق مقاسا بمتغيرات مستمرة هي عوائد مكتب التدقيق وعدد المكاتب وعدد الموظفين المهنيين. حيث أظهرت الدراسة أن جودة التدقيق تختلف بصورة معتبرة بين مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى، وأن حجم مكتب التدقيق هو عامل ذو دلالة في تفسير الاختلاف في جودة وأتعاب التدقيق بين هذه المكاتب. إضافة إلى ذلك، فإن نتائج الدراسة تدعم ما ذهب إليه بعض المشرعين من أن الإفصاح عن بعض المعلومات الخاصة بمكاتب التدقيق يمكن المستثمرين والعملاء من تقييم أفضل لجودة التدقيق⁶.

(1) DeAngelo, Op Cit, p 188.

(2) Jonas Tritschler, Op Cit, p 40.

(3) Yahn-Shir Chen, Joseph Hsu, Mei-Ting Huang, Ping-Sen Yang, Quality, Size, and Performance of Audit Firms, The International Journal of Business and Finance Research, Volume 7, Number 7, 2013, 89.

(4) Alan Kilgore, Corporate Governance, Professional Regulation and Audit Quality, Malaysian Accounting Review, Vol. 6, N°1, June 2007, p 70.

(5) Nedal Sawan, Ihab Alsaqqa, Audit Firm Size and Quality: Does Audit Firm Size Influence Audit Quality in Libyan Oil Industry? African Journal of Business Management, Vol. 7, No. 3, January 2013, pp. 213-226.

(6) Gil S. Bae, Jae Eun Lee, Does Audit Firm Size Matter? The Effect of Audit Firm Size Measured by Audit Firm Revenues, Number of Offices, and Professional Headcounts on Audit Quality and Audit Fees, Research Paper, July 2013, Available at <http://ssrn.com>.

الفرع الثاني: سمعة مكتب التدقيق

يمكن اعتبار سمعة مكتب التدقيق أحد الأصول المعنوية الخاصة به والتي تشكل قيمة مضافة، وهي بمعنى ما ريع اقتصادي مرتبط باستخدام اسمه¹، حيث يمكن ملاحظة وجود آثار اقتصادية مباشرة كنتيجة للحصول على خدمات مكاتب تدقيق ذات سمعة عالية، والتي عادة ما تكون من مكاتب التدقيق الكبرى، مما يؤكد وجود ارتباط بين سمعة المكتب وجودة التدقيق.

وقد أظهرت الدراسات المتعلقة بالأتعاب حصول مكاتب التدقيق الكبرى على علاوات أتعاب بالنظر إلى سمعتها، كما أظهرت الدراسات المتعلقة بالعروض الأولى للاكتتاب في البورصة وجود أثر لسمعة مكاتب التدقيق الكبرى تتجلى في ارتفاع العوائد الأولية، كذلك أظهرت الدراسات المتعلقة بتغيير المدقق أن أسهم الشركات التي تغير من مكتب تدقيق من غير المكاتب الكبرى إلى أحد مكاتب التدقيق الكبرى تتجه لتحقيق أداء سوقي أفضل لأسهمها². في المقابل أظهرت الدراسات حدوث رد فعل سلبي في السوق تجاه عملاء Andersen بعد فضيحة Enron³

وقد اقترحت Palmrose (1987) معدل الدعاوى القانونية كمؤشر عكسي لجودة التدقيق لأنها تمثل حافزا لمكاتب التدقيق للحفاظ على السمعة، حيث قامت بتحليل عينة من القضايا عددها 472 قضية و183 قرارا من قرارات المحاكم المتعلقة بهذه القضايا، وقد كانت هذه القضايا رفعت ضد مكاتب التدقيق الثمانية الكبرى (في حينها) ومكاتب تدقيق كبرى من غير الثمانية الكبار خلال الفترة من 1960 إلى 1985. وقد أظهرت نتائج الدراسة التي قامت بها أن مكاتب التدقيق من غير الثمانية الكبار (في ذلك الوقت) كمجموعة تعرضت لقضايا أكثر من الثمانية الكبار، وهو ما يدعم تميز مكاتب التدقيق الثمانية في الجودة، أي أن هناك علاقة عكسية بين عدد القضايا المرفوعة ضد مكاتب التدقيق وجودة خدمة التدقيق التي تقدمها⁴.

وفي نفس السياق هدفت دراسة Fan et al. (2015) إلى اختبار كيفية تأثير الدعاوى القضائية ضد المدققين على تسعير خدمات التدقيق واستراتيجيات قبول العملاء لكل من مكاتب التدقيق المسؤولة عن فشل التدقيق والمكاتب الأخرى غير المسؤولة عنه والتي تنتمي لنفس شركة التدقيق. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن مكاتب التدقيق غير المتابعة قضائيا والمتابعة لشركات تدقيق متابعة قضائيا تقوم بتخفيض أتعابها بعد إيداع الدعوى، كما أن كلا من مكاتب التدقيق المتورطة في دعاوى قضائية وتلك غير المتورطة والتابعين لشركة تدقيق متورطة في دعاوى قضائية أقل احتمالا لأن تحصل على مهمة تدقيق جديدة بعد بداية الدعوى، كما أن العملاء الجدد من المحتمل أن يكونوا صغارا، لديهم مستحقات غير عادية وتعديلات في قوائمهم المالية مقارنة مع عملائهم الحاليين⁵.

(1) Pierre Loyer, Op Cit, p 203.

(2) Idem, p 71.

(3) Mark Defond and al., Op Cit, p 297.

(4) Zoe-Vonna Palmrose, An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality, The Accounting Review, Vol. LXIII, N° 1, January 1988.

(5) Yangyang Fan, Chan Li, Nandu Natarajan, and Jared Smith, Auditor Litigation, Audit Office Pricing and Client Acceptance, March 2015, Available at <http://ssrn.com>.

الفرع الثالث: التخصص الصناعي (القطاعي) لمكتب التدقيق

يعتبر التخصص الصناعي أو القطاعي مقياساً للخبرة ويعتمد على التدريب والممارسة العملية للتدقيق في صناعة معينة. وتوجد عدة طرق لقياس التخصص في التدقيق تصب في النهاية في مدخلين اثنين هما:¹

- **مدخل الحصة السوقية:** وهي حصة مكتب التدقيق من أحد القطاعات، حيث يعتبر مكتب التدقيق متخصصاً بامتلاكه الحصة السوقية الأكبر من عدد منشآت القطاع. وعند ذلك يمكن القول أن هذا المكتب حصده المعرفة والخبرة الأكبر عن غيره من المنافسين بخصوص تدقيق منشآت ذلك القطاع، وأصبح لديه الحافز في استثمار تقنيات تدقيق جديدة لخدمة ذلك القطاع، أخذاً بعين الاعتبار أن تكلفة هذا الاستثمار سوف يتم توزيعها على هذا العدد الكبير من المنشآت محققاً بذلك اقتصاديات حجم عالية، مما يعني تكلفة أقل وجودة أعلى في خدمة العميل الواحد من ذلك القطاع.
- **مدخل المحفظة:** وهي حصة أحد القطاعات من محفظة مكتب التدقيق، حيث يركز هذا المدخل على القطاعات المختلفة التي يخدمها مكتب التدقيق، ويصنف مكتب التدقيق متخصصاً في القطاع الذي يحتل النسبة الأكبر من محفظة هذا المكتب، وبالتالي يقوم المكتب بتركيز استثماراته في ذلك القطاع حتى وإن كان لا يملك حصة سوقية رائدة من ذلك القطاع.

وترتبط جودة التدقيق إيجابياً بتخصص مكتب التدقيق وخبرته في صناعة عميل التدقيق، حيث أن التخصص الصناعي يقود إلى معرفة متخصصة ومستوى عالٍ من الكفاءة التقنية للمدقق، مما ينعكس في قدرته على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية². ويرى Wooten (2003) أن مكاتب التدقيق التي لها العديد من العملاء الذين ينتمون إلى نفس الصناعة تقدم تفهماً أكثر عمقاً لمخاطر التدقيق المشتركة الخاصة بتلك الصناعة³. إضافة إلى ذلك، فإن استثمار مكتب التدقيق في التخصص في صناعة معينة قد يكون له نتائج إيجابية من خلال تحسين سمعته ومصداقيته في السوق وحصوله بالتالي على أتعاب تدقيق أعلى⁴.

وقد أظهرت الدراسة التي قام بها لبيب (2005) حول آثار التخصص القطاعي في النهوض بمستوى كفاءة الأداء المهني للمدقق الخارجي في المحيط المهني في كل من مصر والسعودية وجود دور هام لاستراتيجية التخصص القطاعي في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمدقق الخارجي وذلك من خلال تحسين قدراته على كل من تقدير المخاطر الحتمية، جودة قرارات تخطيط عمليات التدقيق، اكتشاف حالات الغش والاحتيايل المالي، وأساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي، وتضييق فجوة التوقعات القائمة في واقع التدقيق

(1) دعاء خالد أبو عيسى، مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1، 2011، ص ص 52-53.

(2) Seyed Mahmoud Housseinnakani, Helena INACIO, Rui MOTA, A Review on Audit Quality Indicators, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management sciences, Vol. 4, N° 2, April 2014, p 246.

(3) Chadegani and Mohamed, Op Cit, p 88.

(4) Housseinnakani and Al. , Op Cit, p 246.

الخارجي. كما أظهرت أن استراتيجية التخصص القطاعي من شأنها تقوية سوق خدمات التدقيق الخارجي من خلال الارتقاء بمستوى الخبرة والمنافسة المهنية¹.

كما توصلت الدراسة التي قامت بها Lowensohn et al. (2007) أن تخصص المدقق يرتبط إيجابياً بجودة التدقيق المدركة من طرف مدراء المالية للحكومات المحلية في ولاية فلوريدا الأمريكية، كما أن مكاتب التدقيق الكبرى لا ترتبط بصفة موحدة بجودة مدركة مرتفعة للتدقيق ولكنها تطلب باستمرار أتعاب تدقيق أعلى، مع الإشارة إلى أنه تم قياس التخصص باستخدام ثلاث مؤشرات للحصة السوقية هي: عدد الحكومات المحلية في ولاية فلوريدا التي تم تدقيقها من طرف مكتب تدقيق معين سنة 2003، مبلغ العوائد المالية الحكومية لولاية فلوريدا التي تم تدقيقها من طرف مكتب تدقيق معين سنة 2003، والعدد المتوسط للحكومات المحلية في ولاية فلوريدا التي تم تدقيقها من طرف مكتب معين خلال الفترة الممتدة من 1993 إلى 2003².

الفرع الرابع: تنظيم مكتب التدقيق

إن مكاتب التدقيق هي منظمات مكونة من العديد من الأفراد-المدققين الذين لديهم أوضاع تراتبية ودوافع مختلفة تجاه هدف تحسين جودة التدقيق، وبالتالي، وكأي كيان اقتصادي، فإن جودة الخدمة المقدمة من مكتب التدقيق تتوقف على التنظيم الداخلي وعلى مستوى الجهود المبذولة من الأفراد-المدققين³. وعلى العموم يمكن إجمال العوامل التنظيمية الخاصة بمكتب التدقيق والتي تؤثر في جودة الخدمات التي تقدمها فيما يلي⁴:

- ✓ مدى التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية.
- ✓ كفاءة إجراءات اختيار العملاء أو استمرار تقديم الخدمة لهم.
- ✓ كفاءة إجراءات انتقاء المدققين بمكتب التدقيق.
- ✓ كفاءة تخصيص الأفراد على المهام.
- ✓ هيكلية عملية التدقيق.
- ✓ قيود الوقت.
- ✓ التطوير والتطوير المهني المستمر

(1) خالد محمد عبد المنعم لبيب، دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي (دراسة تطبيقية مقارنة)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد الأول، مارس 2005، ص 83-185.

(2) Suzanne Lowensohn, Laurence E. Johnson, Ronald J. Elder, Stephen P. Davies, Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit Fees in the Local Government Audit Market, Journal of Accounting and Public Policy, No. 26, 2007, pp. 705-732.

(3) Makram Chemangui, Op Cit, p 65.

(4) أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق ص 19-28.

وقد قدمت الدراسة التي قام بها Viet Vu (2009) رؤية المدققين الفرنسيين لأبعاد أداء مكاتب التدقيق القانوني حيث هدفت إلى تطوير سلم قياس لمؤشرات أداء هذه المكاتب من خلال لوحة قيادة متكاملة لأبعاد الأداء، وقد توصلت الدراسة إلى تحديد المؤشرات التالية:¹

- **البعد المالي:** نمو مكتب التدقيق، نمو رقم الأعمال من نشاط تدقيق الحسابات.
- **بعد العملاء والبيئة:** حجم المكتب، الصورة الجيدة للمكتب.
- **بعد رأس المال البشري والتعلم:** الجزء المتغير من دخل المتعاونين، إدارة فرق التدقيق، التكوين، والكفاءة التقنية للمدققين عند التوظيف.
- **السيرورة الداخلية والتجديد:** احترام الاجراءات والقواعد والقيم، احترام منهجية وطرق التدقيق، تكافؤ الامكانيات مع النشاط.

المطلب الثاني: العوامل المتعلقة بالعلاقة بين مكتب التدقيق وعميل التدقيق

تتمثل هذه العوامل في:

الفرع الأول: أتعاب التدقيق

إن أتعاب التدقيق يمكن أن تؤثر على جودة التدقيق بطرق مختلفة، فأتعاب التدقيق المرتفعة تحفز المدققين على بذل جهد أكبر وتحسين جودة الخدمة التي يقدمونها²، وبالنظر إلى تعقد معايير المحاسبة ونماذج الأعمال فإن أتعاب التدقيق المرتفعة يمكن أن تنتج من ارتفاع مخاطر التدقيق وانخفاض جودة المحاسبة، حيث يحصل المدقق على علاوة المخاطر المرتفعة إذا قبل القيام بمهام تدقيق عالية المخاطر تحتم على المدقق القيام باختبارات جوهرية إضافية لتخفيض خطر التدقيق³. كما ترتبط أتعاب التدقيق المرتفعة عادة بجودة التدقيق المرتفعة بدافع تعويض السعر المرتفع لرأس مال السمعة بالنسبة لمكاتب التدقيق الكبرى أو مكاتب التدقيق المتخصصة.⁴

إن زيادة الأهمية النسبية لمساهمة المنشأة محل التدقيق في الإيراد الكلي لمنشأة التدقيق يجعل المدقق معرضا لضغوط قوية تجعله يخشى عزله وتعيين مدقق آخر بدلا منه وخاصة في ظل البيئة التنافسية للمهنة، وبالتالي يزداد احتمال التأثير السلبي على استقلال المدقق⁵. كما أن حصول المدقق استثنائيا على أتعاب تدقيق مرتفعة من عميل ما قد يجعله يسمح له بسلوك إدارة انتهازية للأرباح، حيث أن أتعاب التدقيق في هذه الحالة ترتبط بصفة لصيقة بمحاولة لرشوة المدقق وستخفف من جودة الأرباح المفصح عنها من خلال

(1) Viet Ha Tran Vu, Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal, 30^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité : la place de la dimension européenne dans la comptabilité, contrôle, audit, Strasbourg, France, 2009.

(2) Chadegani and Mohamed, Op Cit, p 88.

(3) Jonas Tritschler, Op Cit, p 43.

(4) Rohaida BASIRDDIN, The Relationship Between Governance Practices, Audit Quality and Earnings Management: UK Evidence, Doctoral Thesis, Durham University, 2011, p 61.

(5) نور وآخرون، مرجع سابق، ص 18.

تخفيض قدرة المدقق على مقاومة تحريفات العميل لإدارة الأرباح، فقد وصلت أتعاب التدقيق الفعلية لشركة Enron سنة 2000 حوالي 250% من أتعاب التدقيق العادية المقدرة، وبالتالي فإن أتعاب التدقيق غير العادية يمكن أن تكون مقياساً مناسباً لتقدير درجة المصالح والاعتماد الاقتصادي للمدقق على عميل معين¹. وفي هذا الإطار، اختبرت الدراسة التي قام بها Coi et al (2010) وجود وطبيعة العلاقة بين جودة التدقيق المعبر عنها بحجم المستحقات الاختيارية المطلقة وأتعاب التدقيق غير العادية التي تعرف بالفرق بين أتعاب التدقيق الفعلية والمستوى العادي لأتعاب التدقيق المتوقعة، وأظهرت نتائجها أن الارتباط بين المتغيرين غير متماثل ويعتمد على إشارة أتعاب التدقيق غير العادية، وهو ما يوحي بأن دوافع المدققين لردع الانحياز في التقارير المالية تختلف جذرياً وتعتمد عما إذا كان عملاء التدقيق يدفعون أكثر أو أقل من المستوى العادي لأتعاب التدقيق². كما هدفت دراسة Ettredge et al (2014) إلى تحري العلاقة بين ضغط أتعاب التدقيق ومؤشر عكسي لجودة التدقيق وهو الأخطاء في البيانات المالية المدققة خلال فترة الركود الاقتصادي، وقد تم قياس ضغط الأتعاب في السنة بالفرق بين أتعاب التدقيق العادية وأتعاب التدقيق الفعلية. وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود ارتباط موجب وكبير بين ضغط الأتعاب والأخطاء المحاسبية سنة 2008 التي شكلت مركز الركود، وأن ضغط الأتعاب ارتبط بتخفيض جودة التدقيق خلال تلك السنة³

من جهة أخرى، فإن انخفاض أتعاب التدقيق بسبب زيادة المنافسة يمكن أن يعتبر بمثابة تهديد لجودة التدقيق⁴، إذ أن حصول مكتب التدقيق على أتعاب جد منخفضة يجعله، للحفاظ على ربحيته، يقوم بتخفيض حجم ساعات العمل، وهو ما سيؤثر على قدرة المدققين على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية⁵. كما أن تزايد المنافسة لاجتذاب العملاء من قبل مكاتب التدقيق يمكن أن يخلق الدافع لدى العملاء لتغيير المدقق بقصد خفض أتعاب عملية التدقيق⁶، وفي المقابل قد يلجأ بعض المدققين إلى تخفيض أتعاب التدقيق بصفة عمدية من أجل جذب عملاء جدد، ويكون ذلك من خلال فورة أتعاب تدقيق في السنة الأولى قد تكون أقل حتى من تكلفة التدقيق التي يتحملها المدقق (Low Balling) ويكون ذلك على أمل أن يستمر المدقق في التعاقد مع العميل خلال السنوات التالية ويستطيع تحقيق أرباح على إجمالي السنوات نتيجة تحكمه بفعالية في تكلفة التدقيق التي تعود إلى اكتساب الخبرة مع العميل والأتعاب التي يحصل عليها من تقديم الخدمات الاستشارية له وهو ما يسمى شبه الربوع الخاصة من العميل

7. Client-specific Quasi-rents

(1) Jonas Tritschler, Op Cit, p 43.

(2) Jong-Hag Choi, Jeong-Bon Kim, Yoonseok Zang, Does Abnormally Audit Fees Impair Audit Quality? Auditing: A Journal of Practice and Theory, April 2010, Available at ssrn.com

(3) Michael Ettredge, Elizabeth E. Fuerherm, Chan Li, Fee Pressure and Audit Quality, Accounting, Organization and Society, Vol. 39, 2014, pp. 247-263.

(4) Marine Portal, Op Cit, p 210.

(5) Manita et Chemangui, Op Cit, p 11.

(6) يوسف محمود جربوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، تنمية الرافدين، المجلد 26، العدد 76، 2004، ص 7.

(7) Jonas Tritschler, Op Cit, p 44.

الفرع الثاني: طول مدة العلاقة بين المدقق والعميل

يتمثل طول مدة العلاقة بين المدقق الخارجي و عميل التدقيق في عدد السنوات المتتابة التي يقوم فيها المدقق الخارجي بتدقيق حسابات العميل، ولا يوجد إجماع حول طبيعة تأثير طول هذه المدة على جودة خدمة التدقيق الخارجي التي يقدمها المدقق لعميله، حيث تضاربت الآراء واختلفت نتائج الدراسات بهذا الشأن من النقيض إلى النقيض.

يرى الفريق الأول أن طول مدة العلاقة بين المدقق الخارجي والعميل تؤثر إيجابيا على جودة التدقيق الخارجي، حيث أن جودة عملية التدقيق تتطلب معرفة معمقة من المدقق لطبيعة نشاط العميل والمتغيرات المؤثرة عليه، ومن ثم فإن طول مدة الارتباط مع العميل تجعل المدقق في موقف أفضل من حيث معرفته الجيدة بنشاط هذا العميل والمؤثرات عليه، وبالتالي اختصار وقت تنفيذ عملية التدقيق وكفاءة أدائها¹. كما أن المدقق الخارجي حديث التعيين يمكن أن يفشل بسبب غياب الفهم العميق للعميل، كما يمكن أن يرتكب أخطاء أكثر تؤدي إلى نشوء تصور بأن حالات المتابعة والتقاضي ستكون أكثر ضد المدققين ممن لديهم مدة علاقة قصيرة نسبيا مع عملائهم، وعلى العكس من ذلك، فإن المدقق الذي يمارس مهمته منذ مدة يمكن أن يستفيد من أثر منحى الخبرة في اكتشاف الأخطاء والانحرافات الجوهرية²، حيث يرى Carcello et Nagy (2004) أن أعمال التلاعب والغش تكون أساسا في السنوات الثلاث الأولى من العهدة³، وهي الفترة التي يكون لدى المدقق فيها دوافع قوية للخضوع لضغوطات العميل بسبب احتمال تخفيضه لأتعاب التدقيق⁴ Low-balling .

أما الفريق الثاني فيرى أن طول مدة العلاقة بين المدقق الخارجي والعميل تؤثر سلبيا على جودة التدقيق الخارجي لأنها تهدد استقلاله، حيث تقود إلى نشوء ارتباط اقتصادي بين المدقق والعميل وهو ما قد ينتج عنه نشوء علاقات شخصية بينهم. وكلما طالت مدة العلاقة بين المدقق والعميل، سينشأ لدى المدقق اتجاه لأن تتماشى قراراته تدريجيا مع رغبات الإدارة، وستؤثر على قدرة المدقق على الحفاظ على الموضوعية والنظرة النقدية⁵، إضافة إلى الآثار السلبية التالية: المجاملة، غياب الإبداع والتجديد، انخفاض صرامة إجراءات التدقيق، والثقة التي تنشأ من الارتباط الطويل مع العميل⁶.

(1) يوسف جربوع، مرجع سابق، ص 9.

(2) Ann Vanstraelen, Impact of Renewable Long-term Audit Mandates on Audit Quality, The European Accounting Review, Vol. 9, No. 3, 2000, p. 423.

(3) Emna Ben Saad, Cédric Lesage, Des facteurs d'indépendance à un système d'indépendance : proposition d'une nouvelle grille d'analyse de l'indépendance de l'auditeur, Manuscrit auteur, publié dans " COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT", 28^{ème} congrès international de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, France, mai 2007. p 10.

(4) Mark DeFond, Op Cit, p 310.

(5) Maslina Binti Ahmad, Auditor Independence in Malaysia: The Perceptions of Loan Officers and Professional Investors, PhD Thesis, Cardiff Business School, Cardiff University, 2012, p 41.

(6) Ann Vanstraelen, Op Cit, p 423.

ولعل الموقف الوسط بين الفريقين هو أنه في السنوات الأولى من العلاقة يكون خطر فشل التدقيق مرتفعاً وتكون جودة التدقيق أدنى من السنوات اللاحقة، ثم تزداد جودة التدقيق بمرور الزمن بسبب تحصيل المدقق للمعرفة والخبرة المعمقة للعميل، ولكن بعد فترة معينة من السنوات تنخفض جودة التدقيق بسبب تهديدات العلاقات الشخصية والمحابة¹. وهنا يجب تغيير المدقق.

الفرع الثالث: تضارب المصالح بين المدقق والعميل

يرجع تضارب المصالح في العلاقة بين المدقق الخارجي و عميل التدقيق إلى عدم توازن القوة بينهما، حيث يفسر Price et Nicholas (1976) هذه الوضعية من خلال نظرية التبادل كما يلي: إن الموقف الضعيف للمدقق الخارجي *infériorité* يفسر بكون أن العميل هو الذي يدفع، ما يعني أن المدقق الخارجي هو الذي يحتاج للعميل. أما الموقف القوي للعميل *supériorité* فيرجع إلى كونه يحتاج إلى أي مدقق وليس إلى مدقق بعينه². وهو ما قد يؤدي إلى ظهور نوعين من الصراعات³:

✓ الصراعات المرتبطة بتحديد الأتعاب رفعا (عند التحول من مكتب تدقيق محلي إلى مكتب تدقيق جهوي أو وطني مثلا) أو تخفيضا (عند ممارسة سياسة تخفيض الأتعاب في السنوات الأولى من العلاقة تحت ضغط العميل على أسعار الخدمات أو تحت ضغط المنافسة في سوق التدقيق).

✓ الصراعات المرتبطة بالتحفظ في الرأي، والتي تظهر عند إصدار المدقق لتقرير تدقيق به تحفظات حول تطبيق المبادئ المحاسبية، حيث يرغب المديرون في تجنب تحفظات التدقيق للمحافظة على قيمة الأسهم، والإمكانية اللاحقة لرفع رأس المال، وأيضا للحفاظ على سمعتهم ومكافآتهم. وهو ما يقود إلى تغيير المدقق الخارجي بحثا عن مدقق أقل تحفظا أو ما يعرف بتسول رأي التدقيق *Opinion Shopping*.

الفرع الرابع: تقديم الخدمات الاستشارية (الخدمات بخلاف التدقيق)

شكل موضوع قيام المدقق الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميله وتأثير ذلك، إيجابا أو سلبا، على جودة التدقيق مجالا واسعا للنقاش والدراسات، رشحت عنه مواقف متعاكسة بين القبول والرفض.

وقد عرف المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الخدمات الاستشارية بأنها "الاستشارات المهنية التي تهدف أساسا إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له بما يحقق أهداف التنظيم"⁴.

(1) Jonas Tritschler, Op Cit, p 51.

(2) Abir SAKKA, L'auditeur : complice ou victime de l'audit ? 29^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité : La place de la dimension européenne dans la comptabilité, contrôle, audit, Strasbourg, May 2009, p 6.

(3) Charles PIOT, Couts d'agence et changements de commissaire aux comptes, une approche empirique, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 9, Volume 2, Novembre 2003, p. 8.

(4) عصام قريط، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008، ص 15.

يرى البعض أن للمدققين دافعا اقتصاديا لتقديم الخدمات بخلاف التدقيق لعملائهم لأن هذه الخدمات هي عادة أكثر ربحية بحيث قد تجعل المدققين، إذا ما خيروا بين تقديم خدمات التدقيق أو الخدمات بخلاف التدقيق، يختارون الأخيرة¹. وفي حالة تقديمهما معا لنفس العميل، فإن ذلك يجعل المدقق الخارجي في وضعية أفضلية عن العميل تمكنه من الحفاظ على استقلاله لأن العميل قد يجد نفسه مضطرا لتحمل تكاليف صفقات أعلى من أجل تغيير المدقق الخارجي²، كما أن ذلك سيقود حتما إلى مستوى ضمان أكبر نظرا لاكتساب المدقق الخارجي للمعرفة والخبرة التي تسمح له بفهم أفضل لقطاع العميل، نشاطه، نظام الرقابة الداخلية لديه، ومخاطر الأعمال³، وسيكون لذلك عدة فوائد، كما أظهرته نتائج العديد من الدراسات مثل التنبؤ الأفضل بالتدفقات النقدية المستقبلية وتخفيض خطر المعلومات، فترة أقل لإصدار تقرير التدقيق، وجودة أرباح أحسن⁴.

في المقابل، يرى البعض أن تقديم المدقق الخارجي لخدمات بخلاف التدقيق لعميله سوف يؤثر سلبيا على جودة التدقيق من خلال التأثير على استقلال المدقق، إذ أن ذلك سوف يؤدي إلى نشوء ارتباط اقتصادي للمدقق الخارجي بعميله، ما قد يخلق لديه دافعا للتصرف بانتهازية ومعالجة الصراعات بطريقة تكون لفائدة العميل، إضافة إلى نشوء ارتباط اجتماعي يخلق ثقة مبنية على العلاقات الشخصية والتفاعل المتكرر بين المدقق والعميل⁵، وبالتالي فإن ممارسة المدقق الخارجي لدور المستشار يمكن أن يخلق وضعية تعاطف بينه وبين المدير يكون من نتائجها تشويه أحكامه⁶. كما أن شبه الربوع التي يحصل عليها المدقق الخارجي من العميل في هذه الوضعية تجعله يخاف من فقدان مداخيله وبالتالي يمكن أن يخضع لإملاءات العميل، حيث أظهرت إحدى الدراسات وجود علاقة إيجابية بين نسبة الأتعاب من الخدمات بخلاف التدقيق إلى إجمالي الأتعاب (كمقياس للارتباط الاقتصادي للمدقق) ومستوى المستحقات الاختيارية (كمقياس لإدارة الأرباح)، كما أظهرت دراسة أخرى وجود أدلة على أن جودة التدقيق تنخفض عندما تتجاوز أتعاب الخدمات بخلاف التدقيق 50% من إجمالي الأتعاب⁷. وقد شكلت قضية مكتب التدقيق Arthur Andersen منعطفا حاسما جعل المشرعين يقفون موقفا أكثر صرامة تجاه إمكانية تقديم مكتب التدقيق لخدمات بخلاف التدقيق لعميله، فقد نصت الفقرة 201 من قانون SOX الصادر بالولايات المتحدة سنة 2002 على منع الخدمات التالية:

- ✓ مسك الدفاتر المحاسبية أو الخدمات الأخرى المرتبطة بالتسجيلات المحاسبية أو القوائم المالية لعميل التدقيق.
- ✓ تصميم وتنفيذ نظم المعلومات المالية.
- ✓ خدمات التقييم
- ✓ الخدمات الاكتوارية
- ✓ خدمات المناولة للتدقيق الداخلي

(1) Nopmanee Tepalagul, Ling Lin, Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review, Journal of Accounting, Auditing and Finance, Vol. 30, Issue 1, 2015, p 105.

(2) Pierre Loyer, Op Cit, p 216.

(3) Jonas Tritschler, Op Cit, p 48.

(4) Nopmanee Tepalagul, Ling Lin, Op Cit, p 107.

(5) Tobias Svansson, Non-audit Services and Audit Quality: Evidence from Private Firms, European Accounting Review, Vol. 22, No. 2, 2013, p 340.

(6) Pierre Loyer, Op Cit, p 222.

(7) Jonas Tritschler, Op Cit, p 49.

- ✓ الوظائف الإدارية أو الموارد البشرية
- ✓ خدمات الوساطة والاستشارات الاستثمارية أو البنكية
- ✓ الخدمات القانونية وخدمات الخبرة المرتبطة بالتدقيق
- ✓ أية خدمات أخرى يحددها المشرع كخدمات ممنوعة¹

أما في الجزائر فقد نصت المادة 65 من القانون 01/10 على أنه يمنع على محافظ الحسابات²:

- ✓ القيام بأعمال تسيير بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو نيابة عن المسيرين
- ✓ قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير
- ✓ قبول مهام تنظيم أو الإشراف على محاسبة المؤسسة أو المنظمة المراقبة
- ✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى الشركة أو الهيئة التي يراقب حساباتها.

المطلب الثالث: العوامل المتعلقة بعميل التدقيق

تتمثل هذه العوامل في:

الفرع الأول: كبر حجم العميل

إن المؤسسات كبيرة الحجم تتميز ب:

- ✓ كبر حجم أصولها وإيراداتها وعدد عمالها
- ✓ تعدد فروعها وتوزعها الجغرافي
- ✓ تعقد تنظيمها وعملياتها

لذا فإن حجم عميل التدقيق والخصائص المرتبطة به يؤثر على جودة التدقيق حيث يعتبر متغيرا أساسيا في تفسير اختيار المدقق وتحديد أتعابه، حيث تلجأ الشركات الكبرى عادة إلى مكاتب التدقيق الدولية الكبرى بالنظر إلى توفرها على الموارد البشرية والمالية، وفي مقابل ذلك سوف تدفع أتعاب تدقيق معتبرة مقابل أعمال التدقيق المنجزة، وهو ما يعني احتمال وجود علاقة إيجابية بين حجم العميل وجودة التدقيق³. كما أن تعقد عمليات المؤسسة وتنوعها صناعيا وجغرافيا سيجعل من مستخدمي القوائم المالية يواجهون عدم تماثل أكبر في المعلومات خاصة عند إعداد التقارير المجمع⁴، وهو ما يتطلب جهدا أكبر في أعمال التدقيق.

(1) Rick Hayes et al. , Op Cit, p 84.

(2) Loi 10/01.

(3) Wafa Masmoudi Ayadi, Mécanisme de gouvernance et qualité de l'audit externe : le cas français, la revue gestion et organisation, Vol. 5, No. 2, décembre 2013, p 189.

(4) Chih-Liang Liu, Shu –Miao Lai, Organizational Complexity and Audit Quality, Corporate Governance: an International Review, Volume 20, Number 4, July 2012, p 354.

إضافة إلى ذلك، فإن حجم عميل التدقيق قد يؤثر على جودة التدقيق من زاويتين¹:

- ✓ إن الشركات كبيرة الحجم تكون لها قوة تفاوض أكبر في تحديد أتعاب التدقيق، حيث أن هذه الأتعاب تحدد عادة على أساس ساعات التدقيق، وبالنظر إلى حجم العميل الكبير سيكون من الصعوبة الوصول إلى ساعات عمل أكبر في التدقيق، وهو ما يعني أن كبر حجم العميل ستكون له ضغوط على موازنة الوقت.
- ✓ إن الشركات كبيرة الحجم تواجه استحقاقات عمومية أكبر من طرف محلي الاستثمار الذين يعتمدون على التقارير المالية في اتخاذ قرارات الاستثمار، وهو ما يجعلها أكثر قدرة على فرض ضغوط أكبر على المدققين من أجل إصدار تقرير التدقيق في الوقت المناسب وفي فترة أقل مقارنة بعملاء التدقيق الصغار.

الفرع الثاني: الوضعية المالية للعميل

إن الوضعية المالية السيئة لعميل التدقيق يمكن أن تشكل خطر تدقيق لأنه في هذه الحالة قد تكون هناك محاولة للتلاعب في الحسابات لإنتاج قوائم مالية سيكون بها أخطاء أكبر بكثير من المؤسسات التي هي في وضعية جيدة، وبالتالي فإن المدقق الخارجي الذي يدقق حسابات عميل يعاني من وضعية مالية سيئة سيكون أكثر عرضة لخطر المسؤوليات القانونية وهو ما يجعلهم أكثر حذرا في علاقتهم بالعميل². لكن في المقابل فإنه أمام عميل تدقيق يتمنع بوضعية مالية جيدة سيكون المدقق الخارجي أكثر عرضة لخطر الرضا والتسامح والمحابة مع العميل، خاصة وأن هذا الأخير سيكون أكثر ارتياحا في تصحيح الأخطاء المرتكبة ونتاجها، إضافة إلى قدرته على دفع أتعاب تدقيق أعلى وهو ما قد يخلق للمدقق الخارجي خطر فقدان استقلالية أكبر³.

الفرع الثالث: طبيعة الملكية

يرى Piot (2001) أن ضبط العلاقة بين هيكل الملكية وجودة التدقيق الخارجي يمكن أن يتم من خلال الاستعانة بمتغير تكاليف الوكالة التي تشكل رابطا غير مباشر بينهما، حيث أن كل هيكل ملكية يتناسب مع مستوى محدد من تكاليف الوكالة، وكل مستوى من تكاليف الوكالة يستدعي احتياجا خاصا من جودة التدقيق، وهو ما يعني أن كل تغير في كثافة صراعات الوكالة سوف يؤثر في نفس الاتجاه على جودة التدقيق المطلوبة، أي أن جودة التدقيق هي دالة متزايدة لتكاليف الوكالة بين الساهمين والمديرين⁴. وبالتالي فإن دراسة طبيعة وهيكل الملكية تلعب دورا مهما في فهم جودة التدقيق الخارجي وهو ما سنحاول تفصيله فيما يلي.

(1) Lu Huang, Medhat Endrawes, Andreas Hellmann, An Experimental Examination of The Effect of Client Size and Auditors' Industry Specialization on Time Pressure in Australia, Corporate Ownership and Control, Volume 12, Issue 4, Summer 2015, p 400.

(2) Christian Prat, L'indépendance perçue de l'auditeur, Revue Française de Gestion, No 147, 6/2003, p 112.

(3) Pierre Loyer, Op Cit, p 227.

(4) Charles Piot, Agency Costs and Audit Quality: Evidence from France, The European Accounting Review, Vol. 10, No. 3, pp 461-499.

أولاً: الملكية العمومية (الحكومية)

ينظر للملكية العمومية (الحكومية) لرأس مال الشركات كحالة خاصة من الملكية، إذ بالرغم من أنها تبدو شكلياً شديدة التركيز، إلا أنها في النهاية تنتمي لجميع أفراد الشعب، ما يجعلها شديدة التشتت. وينجم عن هذه الوضعية مشكلة واضحة تتعلق بغياب الإمكانية لدى "المساهمين/المواطنين" في المراقبة المباشرة لإدارة المؤسسة، حيث أن حقوق المراقبة تعطى عادة للبيروقراطيين الذين قد يفكرون كما لو أنهم يمتلكون حقوق مراقبة مركزة بلا حدود دون حقوق هامة في التدفقات النقدية التي يتم توزيعها على جميع دافعي الضريبة من المواطنين، وهكذا فإن المديرين المعيّنين من طرف الحكومة يكونون في وضعية مريحة من ناحية السيطرة على كل مظاهر اتخاذ القرار، بما فيها دفع أتعاب تدقيق مرتفعة. على العكس من ذلك، فإن هناك من يرى أن ممثلي الحكومة لديهم دافع قوي لمراقبة إدارة المؤسسة لدواعي السمعة لأن السمعة الجيدة للمديرين تساهم في تخفيض مخاطر المؤسسة وبالتالي تخفيض أتعاب التدقيق¹.

من جهة أخرى، فإن الملكية العمومية لرأس مال المؤسسة الخاضعة للتدقيق تقود إلى تكاليف وكالة أعلى كنتيجة لضعف الشفافية وغياب الاستقلالية عن هياكل الحوكمة في المؤسسة، وبالتالي فإن القيام بالتدقيق في مثل هذه البيئة سوف يزيد من مخاطر التدقيق، ما يزيد بدوره من احتمال عمل المدققين على حماية أنفسهم من خلال بذل جهد أكبر لإعطاء رأي تدقيق مناسب والحصول على علاوة أتعاب لتعويض الخسارة المحتملة التي تعود خصوصاً إلى المقاضاة المحتملة. على العكس من ذلك فإن المؤسسات المملوكة للحكومة يمكن أن تحصل على منافع من ارتباطاتها السياسية مثل الأفضلية في الوصول إلى رؤوس الأموال أو الإنقاذ الحكومي أثناء الصعوبات المالية، وهذه الضمانات الحكومية غير الرسمية وغير المرئية تخفف من إمكانيات الفشل والإفلاس، ما يقدم هوامش أمان للمدققين الخارجيين لأنهم يواجهون مستوى منخفض من مخاطر المقاضاة التي قد تظهر بسبب الإفلاس. وفي هذه الحالة يمكن أن يقدر المدققون أن مخاطر التدقيق منخفضة ما ينتج عنه أتعاب تدقيق منخفضة².

ثانياً: الملكية الأجنبية

يتجنب المستثمرون الأجانب الاستثمار في الشركات ضعيفة الحوكمة التي تجعل هؤلاء المستثمرين يعانون من مشاكل جدية تتعلق بالمعلومات، ويمكن للحكومة أن تتحسن في المؤسسات المخصصة عند تدخل المستثمرين الأجانب الذين يطلبون مستوى أكبر من الإفصاح عن المعلومات مدفوعين برغبة حثيثة لحماية سمعتهم، ما يجعلهم يفضلون التعاقد مع أحد مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى (كضامن مستوى جيد من جودة التدقيق) للتخفيف من تكاليف الوكالة³. فالملكية الأجنبية ترتبط بمستوى عال من الشفافية ومستوى منخفض من عدم تماثل المعلومات⁴

(1) Chiraz Ben Ali, Cédric Lesage, Audit Pricing and Nature of Controlling Shareholders: Evidence from France, China Journal of Accounting Research, Issue 6, 2013, p 25.

(2) Li Liu, Nava Subramaniam, Government Ownership, Audit Firm Size and Audit Pricing: Evidence from China, Journal of Accounting and Public Policy, Issue 32, 2013, p 163.

(3) Omrane Guedhami, Jeffrey A. Pittman, Walid Saffar, Auditor Choice in Privatized Firms: Empirical Evidence on the Role of State and Foreign Owners, Journal of Accounting and Economics, Issue 48, 2009, p 154.

(4) Qasim Mohammad Zureigat, The Effect of Ownership Structure on Audit Quality: Evidence from Jordan, International Journal of Business and Social Science, Vol. 2, No. 10, June 2011, p 41.

ثالثا: الملكية الإدارية

يفترض Jensen et Meckling (1976) أن زيادة الملكية الإدارية تؤدي إلى تخفيض تضارب المصالح بين الملاك والمديرين، وبهذا تشكل الملكية الإدارية عاملا أساسيا في حل مشاكل الوكالة لأنها تحفز المديرين على العمل بما يتوافق مع مصالح المساهمين الآخرين¹، إذ كلما امتلك المديرون حصة مهمة من رأس مال المؤسسة كلما انخفضت لديهم مشاكل الخطر الأخلاقي والسلوك الانتهازي وبالتالي تقل الحاجة إلى مراقبتهم²، ما يعني انخفاض خطر الرقابة والذي ينتج عنه انخفاض الطلب على مستوى عال من جودة التدقيق وبالضرورة انخفاض حجم أتعاب التدقيق.

رابعا: الملكية المؤسسية

يتمثل المستثمرون المؤسسيون في المؤسسات الكبرى المتدخلة في الأسواق المالية مثل البنوك، شركات التأمين، صناديق التقاعد، والصناديق التبادلية، حيث يفترض أن يلعبوا دورا نشيطا في حوكمة المؤسسة باعتبارهم شركاء مؤثرين في رقابة وتسيير المؤسسة بالنظر إلى إمكانياتهم المالية المهمة³. لكن اتجاه تأثير الملكية المؤسسية في جودة التدقيق الخارجي لا يشكل حقيقة واضحة بالنظر إلى تضارب نتائج الدراسات التي أجريت في هذا الشأن، حيث توصلت دراسة Mitra et al. (2007) إلى وجود علاقة سلبية بين الملكية المؤسسية وجودة التدقيق الخارجي بسبب أن المستثمرين المؤسسيين لديهم الدافع والقدرة على مراقبة المديرين بأنفسهم، وبسبب هذه المراقبة الشديدة التي يمارسها المستثمرون المؤسسيون ستؤدي إلى عدم تشجيع المديرين على اختيار تدقيق ذي مستوى عال من الجودة⁴. وعلى العكس من ذلك فقد توصلت دراسة Kane et Velury (2004) إلى أن زيادة مستوى الملكية المؤسسية يزيد من احتمال طلب المؤسسة لمستوى عال من جودة التدقيق من خلال إنجازها من طرف مكتب تدقيق كبير⁵.

خامسا: تركيز وتشتت الملكية

إن تركيز الملكية يمثل ضامنا لفعالية مراقبة تسيير المديرين من طرف المساهمين⁶، هذه المراقبة قد تأخذ عدة أشكال مثل عضوية المساهم (ين) الرئيسي (ين) في مجلس الإدارة، المشاركة النشطة للمساهم (ين) الرئيسي (ين) في عمليات المؤسسة، أو اللقاءات الروتينية مع المديرين. وهذه الأساليب الرقابية المباشرة تمثل استثمارا للوقت والخبرة لدى المساهم (ين) الرئيسي (ين) تمكنهم من فهم أفضل لنتائج وتبعات قرارات الإدارة⁷، كما يمكنهم ممارسة التأثير من خلال حقوق التصويت المعتمدة في الجمعية العامة⁸. وبالتالي لن يكونوا

(1) Wafa Masmoudi Ayadi, Op Cit, p 187.

(2) Marjène Rabah Gana, Azhaar Lajmi, Structure de propriété et qualité de l'audit externe : cas des entreprises belges cotées, Revue Gestion 2000, No. 3, mai-juin 2012, p 85.

(3) Wafa Masmoudi Ayadi, Op Cit, p 187.

(4) Marjène Rabah Gana, Azhaar Lajmi, Op Cit, p 86.

(5) Qasim Mohammad Zureigat, Op Cit, p 41.

(6) Pascal Dumontier, Sonda Shtourou, La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une étude empirique menée dans le contexte tunisien, 27^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité : Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s), Tunis, 2006, p 7.

(7) Ole-Kristian Hope, John Christian Langli, Wayne B. Thomas, Agency Conflicts and Auditing in Private Firms, Accounting, Organization and Society, Issue 37, 2012, p 504.

(8) Pascal Dumontier, Sonda Shtourou, Op Cit, p 7.

بحاجة إلى الاعتماد على خدمة تدقيق ذات جودة عالية كأداة للرقابة¹. لكن هناك من يرى عكس ذلك، حيث أن دور المدقق الخارجي، الكفؤ والمستقل، في حالة تركيز الملكية في يد المساهم (ين) الرئيسي (ين) هو تمكين المساهمين الصغار أو الأقلية من الحصول على معلومة موثوقة تقدم لهم ضمانات حول التوزيع العادل للثروة التي تم خلقها فعلا في المؤسسة مما يساهم في تخفيض مشاكل الوكالة بين المساهمين الكبار والمساهمين الصغار²، أو بمعنى آخر طلب مستوى عال من جودة التدقيق الخارجي من أجل حماية المساهمين الصغار من سلطة المساهمين الكبار.

على العكس من ذلك، فإن تشتت الملكية يؤدي إلى ارتفاع تكاليف الرقابة المباشرة من طرف المساهمين مما يؤدي إلى ثقة أكبر في التدقيق كأداة لمراقبة السلوك الإداري، أي أن الملكية المشتتة ترتبط بتدقيق أكثر عمقا وبالتالي بجودة تدقيق أفضل³.

سادسا: الملكية العائلية

تختلف الملكية العائلية عن غيرها من أنواع الملكية الأخرى أساسا بسبب تميز الحوكمة العائلية بتوحد الملكية مع الرقابة⁴. وبالمقارنة مع الشركات غير العائلية، فإن الشركات العائلية تعرف مشاكل وكالة أقل حدة بين المساهمين والمديرين لأن العائلات المؤسسة تعرف حضورا تاريخيا في شركاتها وعادة ما تملك حيزا واسعا من حقوق الملكية الثابتة ورقابة الإدارة والمناصب الإدارية، ما يجعلها في وضعية متفردة للتأثير والرقابة على شركاتها، بما يؤدي إلى مستوى منخفض من عدم تماثل المعلومات وتضارب المصالح بين المساهمين والمديرين، ينعكس على انخفاض الطلب على مستوى عالي من جودة التدقيق⁵. لكن الرقابة المحكمة تخلق مشكل التحصين الذي يمنح المالكين-المديرين من أفراد العائلة التصرف مع أنفسهم على أساس عدم وجود أي تحدي داخلي من طرف مجلس الإدارة أو خارجي من طرف أسواق السيطرة⁶، كما أن انخراط العائلة في تسيير شؤون الشركة وتوظيف أفراد العائلة، حتى ولو لم يمتلك هؤلاء الأفراد الكفاءة والنية للمحافظة على قدرات الشركة في خلق الثروة، سيقود إلى انخفاض أدائها الاقتصادي، ما يؤثر بدوره على المساهمين الصغار من غير العائلة وحاملي السندات ومانحي القروض، وهو ما يحتم الطلب على مستوى عال من جودة التدقيق لضمان حماية حقوقهم⁷، لأن المالكين-المديرين من أفراد العائلة ستكون لهم دوافع قوية لتعيين مدقق خارجي عالي الجودة كإشارة إلى مصداقية التقارير المالية كمقايضة لشروط تعاقد أفضل (تكلفة رأس مال أقل مثلا)⁸.

(1) Marjène Rabah Gana, Azhaar Lajmi, Op Cit, p 86.

(2) Ezzeddine Abaoub, La demande de la qualité de l'audit externe : Quel apport de la théorie d'agence dans le contexte tunisien ? 29^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité : La comptabilité, le contrôle, L'audit entre changement et stabilité, France, 29-30 mai 2008, p 7.

(3) Wafa Masmoudi Ayadi, Op Cit, p 187.

(4) Mervi Niskanen, Jukka Karjalainen, Jyrki Niskanen, The Role of Auditing in Small, Private Family Firms: Is It About Quality and Credibility? Family Business Review, Volume 23, No 3, 2013, p 230.

(5) Joanna L. Ho, Fei Kang, Auditor Choice and Audit Fees in Family Firms: Evidence from the S&P 1500, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 32, No. 4, November 2013, p 73.

(6) Ibid, p 74.

(7) Mervi Niskanen, Jukka Karjalainen, Jyrki Niskanen, Op Cit, p 232.

(8) Joanna L. Ho, Fei Kang, Op Cit, p 74.

الفرع الرابع: المديونية

يمكن كبح وتقييد قدرة المديرين على الحصول على علاوات ومنح إضافية مفرطة من خلال وضع آليات رقابية أخرى مثل هيكل رأس المال، حيث أن اللجوء إلى الاقتراض الإضافي مقارنة مع حقوق الملكية وما يصاحبه من شروط الاستدانة، يفرض تطورات كبيرة على الإدارة بضرورة تحقيق مستوى أداء جيد لمواجهة التزامات القروض وتجنب ارتفاع تكاليف العمليات التي قد تنجم عن غرامات التخلف عن الدفع وما يرافقها من صعوبة التفاوض على القروض مستقبلاً والتهديد لسمعة المديرين¹. لكن اللجوء إلى الاستدانة يؤسس لعلاقة تعاقدية (علاقة وكالة) بين المساهمين والدائنين يفترض تحليلها وجود تقارب بين مصالح المساهمين والمديرين، إذ يمكن اعتبار أن المديرين سوف يعملون لضمان مصالح موكلهم المساهمين أكثر من مصالح الدائنين، وبالتالي يمكن القول أن المساهمين يتحكمون من خلال المديرين ويقومون بتحويلات الثروة لصالحهم، إذ ستكون هناك دوافع قوية لتخصيص الموارد ليس لتعظيم قيمة المؤسسة وإنما لتعظيم قيمة الأموال الخاصة على حساب الديون، وهو ما يخلق تكاليف وكالة للديون². ومن أجل حل تضارب المصالح هذا وحماية مصالحهم، فإن الدائنين يمكنهم الإلحاح على طلب مستوى عالي من جودة التدقيق الخارجي كضمان لموثوقية المعلومات المالية، أي أن المؤسسات التي تكون فيها نسبة المديونية مرتفعة تكون أكثر احتمالاً لنشوء تكاليف وكالة مرتفعة بين المساهمين والدائنين وتلاعبات على مستوى البنود المقيدة لعقود الاستدانة يكون من نتائجها طلب قوي على تدقيق خارجي ذي جودة مرتفعة³.

الفرع الخامس: خصائص مجلس الإدارة

يمثل مجلس الإدارة آلية مراقبة داخل المؤسسة تهتم بتمثيل مصالح المساهمين والدفاع عن حقوقهم والحفاظة عليها لأنه يعمل كوكيل عنهم، حيث يتم تعيين أعضائه من طرف الجمعية العامة للمساهمين كي يمارس دوره الرقابي في المؤسسة من خلال العمل على تقليص مخاطر انحراف المديرين عن تنفيذ الأهداف المسطرة. ونظراً لأهمية الدور الذي يفترض أن يقوم به مجلس الإدارة ضمن حوكمة الشركات، فقد فرضت التشريعات وتقارير الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في معظم الدول على الشركات المساهمة تشكيل مجلس إدارة وحددت تركيبته ومؤهلات أعضائه واللجان المنبثقة منه. وقد حاولت العديد من البحوث دراسة العلاقة الممكنة بين الخصائص المختلفة لمجلس الإدارة وأثرها على جودة التدقيق الخارجي، وفيما يلي تحليل لعلاقة خاصيتين أساسيتين من خصائص مجلس الإدارة، ألا وهما الاستقلالية والخبرة، بجودة التدقيق الخارجي.

أولاً: استقلالية مجلس الإدارة

يتكون مجلس الإدارة عادة من أعضاء تنفيذيين يشغلون وظائف تنفيذية في الشركة ويسمون أعضاء من الداخل، وأعضاء غير تنفيذيين لا يشغلون أية وظائف تنفيذية في الشركة ويسمون أعضاء من الخارج، لذا ينظر إليهم على أساس أنهم مستقلون.

(1) Ismail Adelopo, The Impact of Corporate Governance on Auditor Independence: A Study of Audit Committees in UK Listed Companies, PhD Thesis, Faculty of Business and Law, Montfort University, January 2010, p 41.

(2) Ezzeddine Abaoub, Op Cit, p 8.

(3) Wafa Masmoudi Ayadi, Op Cit, p 188.

تشكل الاستقلالية أبرز محددات الخصائص النوعية لمجلس الإدارة، ويقصد بذلك استقلالية المجلس عن الإدارة التنفيذية للشركة، بمعنى أن يكون الجزء الأكبر من أعضاء مجلس الإدارة من غير المديرين التنفيذيين، بحيث يحدد ذلك قوة المجلس الإشرافية ودور أعضائه المستقلين في ضبط أداء الإدارة للعمل في إطار مصلحة حملة الأسهم وتعظيم قيمة الشركة¹.

إن أعضاء مجلس الإدارة من الخارج، كممثلين عن المساهمين، لديهم دوافع قوية خاصة لمنع واكتشاف السلوكيات الانتهازية للإدارة، وهذه الدوافع تعود لثلاثة عوامل هي²:

✓ إن الأعضاء المستقلين يمكن ان يبحثوا عن حماية سمعتهم كخبراء في المراقبة لان سوق المديرين يعاقب هؤلاء الذين يرتبطون بأزمات الشركات أو أدائها الضعيف.

✓ من زاوية المسؤولية القانونية، فإن أعضاء مجلس الإدارة الذين يفشلون في ممارسة درجة معقولة من العناية في الوفاء بمسؤولياتهم الرقابية والإشرافية يكونون عرضة لعقوبات صارمة.

✓ إن المساهمين غالبا ما يعانون من خسائر معتبرة تترتب عن وجود مشاكل في التقارير المالية، وبالتالي يعمل الأعضاء المستقلون على حماية حقوق المساهمين من خلال البحث عن خدمات تدقيق ذات جودة عالية ومتميزة.

كما أن زيادة تمثيل الأعضاء غير التنفيذيين من شأنه أن يحسن من جودة سيرورة التدقيق من عدة أوجه كما يلي³:

✓ إن المدققين الخارجيين قادرين على مناقشة الأمور والمسائل التي تظهر خلال تنفيذ التدقيق مع أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين بعيدا عن تأثيرات الإدارة، وهذا الأمر على وجه الخصوص جد مهم إذا كان المدققون الخارجيون يبحثون عن معرفة جوانب معينة تتعلق بالكيفية التي تم بها إعداد القوائم المالية من طرف الإدارة، أو يطلبون القيام باختبارات أكثر (وبالتالي تكاليف أعلى) بهدف الوصول إلى رأي حول جودة القوائم المالية.

✓ إن أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، عند مناقشتهم مع المدقق الخارجي، من المرتقب أن يطلبوا تأكيدات أكبر حول نطاق وجودة التدقيق أكثر من تكاليف التدقيق وذلك مقارنة مع أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين.

✓ إن أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين من المرتقب أن يشجعوا تدقيق أكثر شمولية بغرض استكمال مسؤولياتهم الشخصية في المراقبة والإشراف لأنهم يتشاركون مع المدقق الخارجي هدف تحديد وتصحيح الأخطاء الموجودة في التقارير المالية سواء كانت متعمدة أو تم ارتكابها من طرف الإدارة.

(1) يوسف علي، أثر استقلالية مجلس الإدارة في ملاءمة معلومات الأرباح المحاسبية لقرارات المستثمرين في الأسواق المالية-دراسة تطبيقية- مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 28، العدد 2، دمشق، 2012، ص 237.

(2) Wan Zanani Wan Abdullah, Shahnaz Ismail, Nurasyikin Jamaluddin, The Impact of Board Composition, Ownership and CEO Duality on Audit Quality: the Malaysian Evidence, Malaysian Accounting Review, Volume 7, No 2, 2008, p 20.

(3) Noel O'Sullivan, The Impact of Board Composition and Ownership on Audit Quality: Evidence from Large UK Companies, British Accounting Review, Issue 32, 2000, p 399.

إضافة إلى ذلك، فإن أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين لديهم الدافع لطلب مدقق خارجي ذي جودة عالية كطريقة لمساعدتهم على تخفيض عدم تماثل المعلومات بينهم وبين أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين¹، ولأجل ذلك فإنهم قد يؤثرون على قرار اختيار التعاقد مع مدقق خارجي ذي سمعة جيدة أو أحد مكاتب التدقيق الكبرى.

ثانياً: خبرة مجلس الإدارة

إن خبرة أعضاء مجلس الإدارة تعتبر عنصراً حساساً في ضمان فعالية أداء الدور الرقابي لمجلس الإدارة. ويمكن القول بأن المديرين الذين يملكون مقعداً في عدة مجالس إدارات قد قاموا باستثمار هام في تطوير سمعتهم كخبراء قرار، لذا يمكن استعمال متوسط عدد العضويات التي يملكها أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين في مجالس إدارات شركات أخرى كمؤشر لخبرة مجلس الإدارة، حيث من المتوقع أن يكون لأعضاء مجلس الإدارة، ذوي العضويات المتعددة والذين يمتلكون خبرة أكبر، فهم أفضل لقيمة التدقيق، لذا فإنهم يكونون أكثر دعماً لسيرورة التدقيق لأنهم أكثر عرضة للخسائر الناجمة من التصرفات الانتهازية للإدارة، حيث أظهرت إحدى الدراسات أنهم يجدون صعوبة في الحصول على عضوية جديدة في مجلس إدارة بعد استقالتهم من عضوية مجلس إدارة شركة تعرضت للإفلاس أو لإعادة هيكلة ديونها². إضافة إلى ذلك، فإن معرفة وخبرة أعضاء مجلس الإدارة بالأمر المالي تمكنهم من فهم وطرح القضايا المتعلقة بالقوائم المالية، حيث أظهرت عدة دراسات أن خبرة أعضاء مجلس الإدارة تقلل من ظهور عمليات إدارة الأرباح أو إعادة تصحيح القوائم المالية، كما أنهم يعملون على الحد من الخدمات بخلاف التدقيق التي يقدمها المدقق الخارجي للحفاظ على استقلاليته³.

الفرع السادس: فعالية لجنة التدقيق

من أجل تنظيم العمل، يقوم مجلس الإدارة بتفويض بعض سلطاته من خلال إنشاء لجان فرعية متخصصة تابعة له للقيام بالمهام الموكلة لها، ومن هذه اللجان نجد لجنة التسميات، لجنة المكافآت، ولجنة التدقيق.

تلعب لجنة التدقيق، كآلية حوكمة، دور الرابط بين مجلس الإدارة وآليات الرقابة الداخلية في الشركة والمدقق الخارجي، ووجودها في الشركة يستجيب لثلاثة احتياجات أساسية هي⁴:

- ✓ زيادة مصداقية القوائم المالية المدققة.
- ✓ مساعدة مجلس الإدارة في مسؤولياته حول جودة المعلومة المحاسبية من خلال تمكينه من متابعة سيرورة التدقيق والإشراف عليها بطريقة أفضل.

(1) Yahia A. Aljabr, The role of non-executive members of board of directors in the auditor choice: evidence from Saudi Arabia, Journal of King Saud University-Business Administration, Vol. 22, No. 1, 2011, 29.

(2) Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson, Terry L. Neal, Richard R. Riley, Board Characteristics and Audit Fees, April 2000, p 10. Available at SSRN.COM

(3) Rohaida BASIRDDIN, Op Cit, p 71.

(4) Charles Piot, Op Cit, p 172.

✓ حماية استقلالية المدققين الداخليين والخارجيين.

وللقيام بذلك، فإن للجنة التدقيق ثلاث مهام أساسية هي¹:

✓ مراجعة جودة ومطابقة الحسابات السنوية والمعلومة المالية الدورية، مع فحص مرجعية تجميع الحسابات، والصفقات التي

يمكن أن تتأثر بتضارب المصالح، الخيارات والطرق المحاسبية الأساسية المطبقة من طرف الإدارة.

✓ التحليل النقدي ومتابعة نظام الرقابة الداخلية بالتعاون مع المدققين الداخليين والخارجيين.

✓ متابعة العلاقات مع المدققين الخارجيين م خلال مراقبة استقلاليتهم، فعاليتهم، وفحص نتائج أعمالهم.

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

تتوقف فعالية لجنة التدقيق وقدرتها على القيام بمهامها الرقابية على مدى توافرها على مجموعة من الخصائص الأساسية هي:

أولاً: حجم لجنة التدقيق

إن حجم لجنة التدقيق (عدد أعضائها) يعتبر مؤشرا على الموارد والكفاءات المتوفرة لها للقيام بواجباتها بفعالية، إذ من المنتظر أن تملك لجان التدقيق الكبيرة خبرات أكثر بمعارف أوسع وصلاحيات أكبر.

ثانياً: استقلالية لجنة التدقيق

تقاس استقلالية لجنة التدقيق بعدد أعضائها المستقلين غير التنفيذيين، لأن لجان التدقيق التي لا يوجد بها أعضاء مستقلون لا ينظر لها على أنها وسيلة رقابية موضوعية بين الأصلاء والوكلاء وهذا سيكون له أثر سلبي على لجان التدقيق²، بينما لجان التدقيق المستقلة من المرتقب أن تقدم تقييمات وأحكام غير منحازة وأن تكون قادرة على مراقبة الإدارة بفعالية³.

ثالثاً: خبرة لجنة التدقيق

يجب أن تتضمن لجنة التدقيق على الأقل عضوا واحدا له خبرة مالية لأنه ينظر إليها على أنها أكثر كفاءة عند وجود خبير في الأمور المحاسبية والمالية⁴، وقد أوضح قانون (SOX, 2002) في الفقرة 407 الخصائص التي يجب توافرها في العضو الذي يمكن وصفه بأنه خبير محاسبي ومالي وهي: القدرة على فهم وتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، الخبرة في مراجعة وتحليل القوائم المالية،

(1) Idem, p 173.

(2) Rabih Nehme, Dynamics of Audit Quality: Behavioural Approach and Governance Framework: UK Evidence, PhD Thesis, Durham University, 2013, p 141.

(3) Rohaida BASIRDDIN, Op Cit, p 74.

(4) Rabih Nehme, Op Cit, p 142.

الفهم الواضح لإجراءات الرقابة الداخلية وعمليات التقرير المالي، وكذلك الدراية بطبيعة المسؤوليات التي يجب على لجنة التدقيق القيام بها¹.

رابعاً: العناية المهنية

تقاس العناية المهنية للجنة التدقيق بعدد الاجتماعات التي تقوم بها خلال السنة المالية²، فقد أوصت لجنة (Tredway, 1987) في الولايات المتحدة الأمريكية بأن يكون الاجتماع على أساس ربع سنوي مع مراعاة ضرورة حضور كل من المدقق الداخلي والخارجي، وأوصت لجنة (BRC, 1999) بأن تجتمع لجنة التدقيق أربعة مرات سنوياً على الأقل وأن تتم الاجتماعات مع الأطراف التي بإعداد ومراجعة التقرير المالي، كما أوصى تقرير (Smith, 2003) في بريطانيا بأن العدد المناسب لاجتماعات اللجنة خلال العام يجب أن لا يقل عن ثلاث مرات³. أما المعهد الفرنسي للإداريين IFA و KPMG فقد أصدرتا دليلاً بالممارسات الجيدة للجنة التدقيق جاء فيه بهذا الخصوص⁴:

- ✓ يجب إعداد برنامج عمل سنوي أو متعدد السنوات من طرف رئيس لجنة التدقيق، ويجب أن تقوم لجنة التدقيق بتخطيط تنفيذ مهامها على أساس هذا البرنامج.
- ✓ يقوم رئيس لجنة التدقيق بإعداد وتيرة الاجتماعات بناء على البرنامج السنوي، ويجب أن تكون هناك اجتماعات للجنة التدقيق بقدر الضرورة التي تمكنها من إنجاز المهام الموكلة.
- ✓ يجب على لجنة التدقيق أن تضمن أن المهام المقدرة في البرنامج السنوي تم تغطيتها على الأقل مرة واحدة في السنة.
- ✓ كل مشكلة يمكن أن يكون لها تأثير مهم على الحسابات يجب أن تكون موضوعاً للنقاش في جدول أعمال الاجتماعات المنتظمة للجنة التدقيق، وإذا استدعت الظروف يتم عقد جلسة خاصة، كما أنه يبدو مفيداً تنظيم اجتماع حول خيارات غلق الحسابات.
- ✓ يجب تقدير الوقت الكافي لتغطية مجموع نقاط جدول الأعمال وللسماع لمختلف الأطراف بطرح الأسئلة والمناقشة وتبادل المعلومات.
- ✓ إذا رأت لجنة التدقيق أنه أمر ضروري، فإنه يمكن تخصيص وقت إضافي لعقد اجتماعات مغلقة.
- ✓ وفي النهاية فإن تنظيم وعدد اجتماعات لجنة التدقيق يتوقف على حجم وامتداد المهام الملقاة على عاتق لجنة التدقيق.

(1) مجدي مليحي عبد الحكيم، علاء محمد ملو العين، أثر خصائص لجان المراجعة على نوع الرأي بتقرير مراقب الحسابات : دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 4، 2012، ص 22.

(2) Rabih Nehme, Op Cit, p 141.

(3) مجدي مليحي عبد الحكيم، علاء محمد ملو العين، مرجع سابق، ص 21.

(4) Institut Français des Administrateurs, KPMG-Audit Committee Institute, Guide des Bonnes Pratiques pour les comités d'audit & Modus Operandi, Juin 2015, p 12.

الفرع السابع: التدقيق الداخلي

يعرف معهد المدققين الداخليين IIA التدقيق الداخلي بأنه "نشاط تأكيد واستشاري، مستقل وموضوعي، مصمم لإضافة القيمة وتحسين عمليات المنظمة، كما يساعدها على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة، وعمليات الحوكمة"¹.

إن الاختلافات الموجودة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لا تعني وجود تعارض في عمل الطرفين أو أنهما في وضع تنافسي، فبالرغم من اختلاف المهام والأهداف وطرق العمل، إلا أن هناك فرصا كبيرة للتكامل وبناء علاقة شراكة فعالة بينهما من خلال²:

- ✓ مد جسور التعاون والتنسيق في الأعمال ذات الاهتمام المشترك (القيادة المشتركة لنظام الرقابة الداخلية مثلا).
- ✓ تبادل الخبرات والمهارات وخطط العمل، المعلومات المتعلقة بالمشاكل ذات الاهتمام المشترك، الاشتراك في مهمات تدقيق، متابعة توصيات المدقق الخارجي من طرف المدقق الداخلي.

إن الأدوات التي يستخدمها المدقق الداخلي والمدقق الخارجي للوصول إلى أهدافهما تكون في كثير من الأحيان متشابهة، وبالتالي فإن هناك فرصة كبيرة لتبادل الجهود بينهما من أجل تجنب العمل المضاعف غير الضروري³، كما أن التنسيق والتعاون بينهما يمكن أن يمنح نتائج متآزره ومتضافرة في شكل جودة تدقيق أعلى ومنافع اقتصادية، وهو ما جعل مختلف واضعي معايير التدقيق يعترفون بالمساهمة الممكنة التي يمكن أن تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي مثل SAS No. 65 الصادر سنة 1991 عن AICPA، ISA No. 610 الصادر سنة 2000 عن IFAC، AS No. 5 الصادر سنة 2007 عن PCAOB.⁴

إن استثمار الشركات في أقسام التدقيق الداخلي لديها قد يؤدي إلى ضغوط متزايدة على المدقق الخارجي لتخفيض أتعاب التدقيق لأن اعتماده المتزايد على المدقق الداخلي يمكن أن يقود مباشرة إلى تخفيض حجم أعمال التدقيق التي يقوم بها. وبما أن المدقق الخارجي يجب أن يستخدم حكما مهنيا عند تخطيط إجراءات التدقيق، فإن من بين العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند اتخاذ قرار الاعتماد على عمل المدققين الداخليين هو تقييم منفعة هذا العمل من ناحية طبيعة أعمال الرقابة التي خضعت لعمل المدققين الداخليين، وكذا كفاءة وموضوعية الأفراد الذين قاموا بأدائه⁵. وقد أظهرت دراسة Maletta et Kida (1993) أن حجم التخفيض في العمل المخطط أدائه من طرف المدقق الخارجي يعد دالة في مجموعة من العوامل من بينها وجود وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة، حيث أن المدققين الخارجيين قد خفضوا من العمل المخطط أدائه بنسبة تصل إلى 28% استنادا إلى حالات

(1) Institute of Internal Auditors, Professional Practices Framework, www.theiia.org

(2) Etienne Barbier, Mieux piloter et mieux utiliser l'audit, Maxima, Paris, 1999, p 104.

(3) Siti Zabedah Saidin, Does reliance on internal auditors' work reduced the external audit cost and external audit work? International Conference on Accounting Studies, 18-19 August 2014, Kuala Lumpur, Procedia-Social and Behavioural Sciences, 164(2014), p 642.

(4) Zulkifflee Mohamed, Mazlina Mat Zain, Nava Subramaniam, Wan Fadzilah Wan Yusoff, Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees, International Journal of Auditing, 16(2012), p 269.

(5) Richard G. Brody, External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: The influence of work style and barriers to cooperation, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, 28(2012), p 12.

وجود وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة¹. كما أظهرت دراسة Felix et al (2001) وجود تأثير لمساهمة التدقيق الداخلي في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي، وأن هذه المساهمة تتأثر بجودة التدقيق الداخلي وترتبط بمستوى المخاطر الجوهرية، متاحة التدقيق الداخلي، ومدى التنسيق بين المدققين الداخليين والخارجيين². كما أظهرت دراسة Pizzini et al (2015) أن أجل الانتهاء من أعمال التدقيق الخارجي تنخفض بارتفاع جودة وظيفة التدقيق الداخلي، وهذا الانخفاض مرده إلى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي وجودة عملها الميداني³.

الفرع الثامن: فعالية نظام الرقابة الداخلية

عرفت لجنة رعاية المنظمات COSO التي تشكلت بناء على توصيات لجنة Tredway الرقابة الداخلية بأنها " عملية أو سيرورة تتأثر بمجلس الإدارة، إدارة المؤسسة، وأفراد آخرين، يتم تصميمها لتقديم ضمان معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف في المجالات التالية: كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، مصداقية التقارير المالية، الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها، وحماية الأصول"⁴.

وتتميز هذه اللجنة خمسة مكونات لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة هي⁵:

- بيئة الرقابة: وهي تمثل الأعمال والسياسات والإجراءات التي تعكس موقف وسلوك الإدارة العليا وأعضاء مجلس الإدارة والملاك تجاه الرقابة وأهميتها، وتشمل الاستقامة والقيم الأخلاقية، الالتزام بالكفاءة، المكلفون بالحوكمة مثل مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، فلسفة الإدارة وأساليب العمل، الهيكل التنظيمي، تحديد السلطات والمسؤوليات، سياسات وممارسات الموارد البشرية.
- تقييم الإدارة للمخاطر: وتعني قيام الإدارة بتحديد وتحليل المخاطر المرتبطة بإعداد القوائم المالية من خلال تأكيداتها حول المعلومات المالية من ناحية الوجود، الاكتمال، التقييم، العرض، القياس، والإفصاح.
- أنظمة المعلومات المحاسبية والاتصال: وتعني الطرق المستخدمة لتعريف، جمع، تصنيف، تسجيل، والتقرير عن عمليات التي تقوم بها المؤسسة والمحافظة على المساءلة بشأن الأصول المتعلقة بها.
- نشاطات الرقابة: وتعني السياسات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة لمواجهة أهدافها المتعلقة بالتقارير المالية مثل الفصل المناسب بين الواجبات، التفويض الخاص بالصفقات والأنشطة، الوثائق والتسجيلات المناسبة، الرقابة المادية على الأصول والتسجيلات، الفحص المستقل عن الأداء.

(1) حمادي نبيل، أثر الآليات الداخلية للحوكمة على جودة المراجعة المالية في الجزائر : دراسة ميدانية، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، العدد 10، 2011، ص 143.

(2) William L. Felix, JR., Audrey A. Gramling, Mario J. Maletta, The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution, Journal of Accounting Research, Vol. 39, No. 3, December 2001, pp 513-534.

(3) Mina Pizzini, Shu Lin, Douglas E. Ziegenfuss, The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 34, No. 1, February 2015, pp. 25-58.

(4) Rick Hayes et al., Op Cit, p 230.

(5) Ibid, p 236.

● **المتابعة:** التقييم المستمر والدوري من طرف الإدارة لفعالية تصميم وعمل هيكل نظام الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كان يعمل كما هو مخطط والقيام بالتعديلات المناسبة إذا لزم الأمر.

وبالنظر إلى أن عملية تدقيق الحسابات هي عملية اختبارية تعتمد على أسلوب المعاينة والقيام باختبارات متعددة، حيث يكفي المدقق الخارجي بتلك العينات إذا ما اطمأن إلى سلامة ما تحتويه من بيانات، فإن اختيار حجم العينة وكمية الاختبارات يعتمد على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة موضوع التدقيق¹، وبالتالي فإن وجود هيكل رقابة داخلية فعال يقلل من كمية أدلة الإثبات التي يجب جمعها².

وقد أظهرت إحدى الدراسات أن التطبيق الفعال لمكونات الرقابة الداخلية من شأنه تحسين جودة التدقيق الخارجي من خلال: تقليل حجم العينة التدقيقية مما ينتج عنه تقليل تعقد مهام التدقيق، وتقليل وقت التدقيق مما ينتج عنه تخفيض أتعاب التدقيق، وتقليل مخاطر التدقيق³.

الفرع التاسع: نظام المعلومات المحاسبي

يعرف نظام المعلومات على أنه مجموعة من المكونات المترابطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة وإيصال هذه المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم والوقت المناسب، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم⁴. أما نظام المعلومات المحاسبي فيعرف بأنه " أحد مكونات التنظيم الإداري، يختص بجمع وترتيب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية كالجهاز الحكومية والدائنين والمستثمرين بالإضافة إلى الأطراف الداخلية كإدارة المؤسسة"⁵.

(1) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة السادسة، 2012، ص 165.

(2) الأهدل، مرجع سابق، ص 37.

(3) مرتضى محمد شاني الحسيني، إبراهيم عبد موسى السعري، توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي : بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة، مجلة جامعة بابل، العلوم المصرفية والتطبيقية، العدد 4، المجلد 25، 2017، ص 1524-1553.

(4) عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 65.

(5) أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص 25.

المطلب الخامس: العوامل المتعلقة بمهمة التدقيق

تتمثل هذه العوامل في:

الفرع الأول: التخطيط الجيد لمهمة التدقيق

ينص معيار التدقيق الدولي ISA 300 "التخطيط لعملية التدقيق" على أنه يجب على المدقق أن يخطط عمل التدقيق لكي يتم إنجاز التدقيق بطريقة كفؤة، ويعني التخطيط تطوير استراتيجية عامة ومقاربة مفصلة بطبيعة، توقيت، وامتداد أعمال التدقيق المرتقبة¹. ويساعد التخطيط لعملية التدقيق في تحقيق الأمور التالية²:

✓ تمكين المدقق من الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة وتقييم هذه الأدلة بحيث يتحقق له بذل القدر المناسب من العناية المهنية المعقولة، وبالتالي تقليل احتمالية الخروج بنتائج غير مناسبة من عملية التدقيق وتجنب المدقق التعرض للمساءلة القانونية.

✓ توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة لتنفيذ عملية التدقيق بشكل مناسب مما يساعد في تحقيق الكفاءة والفاعلية وذلك عن طريق تقليل التكاليف والتركيز على الأمور المهمة.

✓ الحد من إمكانية حصول خلاف بين المدقق والعميل وذلك عن طريق توضيح الأمور الضرورية والمسؤوليات قبل البدء بعملية التدقيق.

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

أولاً: قبول مهمة التدقيق

تهدف مرحلة قبول العميل إلى تحقيق هدفين هما:

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

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

وتتمثل إجراءات قبول العميل في: الحصول على معرفة بنشاط العميل، التأكد من المتطلبات الأخلاقية والكفاءة التقنية لمكتب التدقيق، الاستعمال المحتمل لمهنيين آخرين في التدقيق بما فيهم خبراء خارجيين، الاتصال مع المدقق السابق، تحضير الاقتراح للعميل، اختيار فريق التدقيق، تقديم شروط المهمة في شكل رسالة مهمة التدقيق أو ما يسمى كتاب التكليف³.

(1) Rick Hayes et al., Op Cit, p 194.

(2) علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية : نظرية وتطبيق، دار وائل، عمان، الطبعة الخامسة، 2015، ص 142.

(3) Rick Hayes et al., Op Cit, p 165.

ثانياً: فهم المؤسسة ومحيطها

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

وينص معيار التدقيق الدولي ISA 315 "فهم المؤسسة ومحيطها وتقييم مخاطر الأخطاء المادية" على الجوانب التالية لفهم المؤسسة ومحيطها¹:

- ✓ قطاع النشاط، القوانين والتشريعات المطبقة، والعوامل الخارجية الأخرى بما فيها الإطار المرجعي للتقارير المالية المطبق.
- ✓ طبيعة المؤسسة بما فيها السياسات المحاسبية المطبقة.
- ✓ الأهداف والاستراتيجيات ومخاطر الأعمال المرتبطة بها والتي يمكن أن ينتج عنها أخطاء مادية في القوائم المالية.
- ✓ قياس ومراجعة الأداء المالي للمؤسسة.
- ✓ الرقابة الداخلية.

ويقدم المعيار نظرة حول الإجراءات التي ينبغي على المدقق اتباعها من أجل الحصول على الفهم الكافي لقيام بتقييم المخاطر وأخذها بعين الاعتبار عند تصميم برنامج التدقيق، حيث أن إجراءات تقييم الخطر يجب أن تتشكل على الأقل من²:

- ✓ الاستعلام من الإدارة: حيث من المهم مناقشة إدارة المؤسسة حول أهدافها وتطلعاتها وخططها لتحقيق هذه الأهداف. وعلى الرغم من أن الإدارة هي المصدر المثالي للمعلومات الكفؤة والفعالة، إلا أنه سيكون من الأفضل الحصول على المعلومات من أطراف أخرى أيضا من أجل تخفيض التحريفات المحتملة من الإدارة.
- ✓ الإجراءات التحليلية: التي قد تساعد المدقق على تحديد الصفقات أو الوضعيات غير العادية، والتي تستلزم عادة مقارنة نتائج المؤسسة بنتائج القطاع مثلا.
- ✓ الملاحظة والتفتيش: هذه الإجراءات يمكن أن تغطي مجالا واسعا يمتد من ملاحظة مركز نشاطات المؤسسة، قراءة تقارير الإدارة أو دليل الرقابة الداخلية، إلى تفتيش الوثائق وفحصها. كما أن زيارة المدقق لمواقع المؤسسة سوف تساعده على فهم أفضل لنشاطها وعملياتها.

(1) Rick Hayes et al, Op Cit, p 199.

(2) Ibid, pp. 197-198.

ثالثاً: تحديد مستوى الأهمية النسبية (المادية)

يعرف معيار التدقيق الدولي ISA 320 الأهمية النسبية بأنها مقدار الحذف أو الانحراف في البيانات المالية والذي، في ضوء الظروف المحيطة، يجعل من الممكن تغيير القرار المتخذ من قبل مستخدم البيانات المالية الحصيف عند علمه بهذا الحذف أو الانحراف¹. وبالتالي فإنه يجب على المدقق القيام بتقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأن ذلك سوف يساعده على²:

- ✓ التعرف على حدود الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات والتي خارجها لا يستطيع قبول تحريف القوائم المالية وتغييرها.
- ✓ تحديد العناصر والقيم غير المهمة ومن ثم يكون باستطاعته التركيز على الجوانب المهمة وبالتالي نوعية عملية التدقيق ورفع كفاءتها.
- ✓ تخطيط طريقة جمع الأدلة.

رابعاً: تقدير مخاطر التدقيق

يعرف خطر التدقيق بأنه احتمال إبداء رأي غير سليم في القوائم المالية موضوع الفحص وذلك بسبب فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي فيها رأيه³. وتعتبر مخاطر التدقيق من العوامل الهامة التي يجب على المدقق أن يأخذها في الاعتبار سواء عند تخطيط عملية التدقيق أو عند تحديد إجراءات التدقيق أو عند تقييمه للأدلة وقرائن الإثبات، وحيث أنه من غير الممكن التخلص من مخاطر التدقيق بشكل مطلق، فإن على المدقق أن يبذل جهده لجعلها عند أدنى مستوى لها.

خامساً: إعداد برنامج التدقيق

في نهاية عملية التخطيط يقوم المدقق بتصميم خطة التدقيق العامة التي يوضح فيها استراتيجية التدقيق المناسبة بناء على الخطوات السابقة ونتائج تقديره لمختلف أنواع المخاطر. أما برنامج التدقيق فيشمل توضيح الإجراءات التفصيلية التي تتعلق بكل هدف من أهداف التدقيق، حيث يأخذ المدقق بعين الاعتبار طبيعة الإجراءات التي سيقوم بها ومداهم والتوقيت المناسب للقيام بكل إجراء⁴.

(1) علي عبد القادر الذنبيات، مرجع سابق، ص 144.

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

(3) نور وآخرون، مرجع سابق، ص 66.

(4) علي عبد القادر الذنبيات، مرجع سابق، ص 153.

الفرع الثاني: ضغوط موازنة الوقت

تعرف موازنة الوقت على أنها الوقت المخصص لإكمال مهمة التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار أتعاب المهمة ومستوى خبرة الفريق المخصص للقيام بها¹. وتعتبر موازنة الوقت هامة جدا لمكاتب التدقيق لأن لها العديد من الوظائف، حيث تستخدم كأساس لتحديد الأتعاب وتقدير التكاليف وللرقابة على إنجاز المهام وتقييم الأداء، وتستخدم أيضا لتخصيص الأفراد على المهام².

تظهر ضغوط موازنة الوقت عندما يخصص مكتب التدقيق عدد ساعات عمل غير مناسب للمدققين لإكمال إجراءات التدقيق³، وعند التعرض لضغوط موازنة الوقت، فإن المدققين يستجيبون لها إما بطريقة فعالة أو غير فعالة.

إن الاستجابة الفعالة لضغوط موازنة الوقت من طرف المدققين قد تكون ببساطة من خلال العمل بقوة وجدية أكثر واستغلال كل الوقت كما يجب، أو من خلال الطلب الشخصي والحصول على زيادة في موازنة الوقت من مسؤوليهم، أو باستخدام تقنيات تدقيق أكثر فعالية. كما أن ضغوط موازنة الوقت قد تشكل إمكانية لتحسين أحكام التدقيق من خلال تشجيع المدققين على التركيز أكثر على المعلومات المهمة وتجنب ضرر الانتقاص من الأحكام من خلال التأثير عليها بالمعلومات غير المهمة⁴.

أما الاستجابة غير الفعالة لضغوط موازنة الوقت فتكون من خلال ظهور أحد النوعين من السلوكيات غير الوظيفية هما⁵:

• الممارسات المخفضة لجودة التدقيق: مثل

- ✓ الإنهاء المبكر عمدا لإحدى مراحل التدقيق المطلوبة، والتي لا تتم تغطيتها في مراحل أخرى، دون إكمال العمل أو دون تسجيل نسيان أو عدم القيام بالإجراءات.
- ✓ القبول بتفسيرات ضعيفة من العميل.
- ✓ القيام بفحص سطحي لوثائق العميل.
- ✓ الفشل أو القصور في البحث عن المبادئ المحاسبية.

• التقرير عن الوقت المنقضي في التدقيق أو أحد الإجراءات بأقل من الوقت الفعلي: والذي قد يكون له آثار ضارة

على التدقيق المنجز أبعد من السلوكيات المخفضة بالنظر إلى أنه يضعف ويقوض بيئة الرقابة على المدققين، لأنه من الممكن أن يظهر في موازنة الوقت للأعوام القادمة، وهو ما يلقي بضغوط أكبر على المدققين الذين ينجزون نفس المهام في المستقبل، وهو ما يقود إلى ارتكاب السلوكيات المخفضة لجودة التدقيق.

(1) Rabih Nehme, Op Cit, p 125.

(2) غوالي محمد بشير، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية : دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة الباحث، العدد 12، 2013، ص 13.

(3) Mohd Nazli Mohd Nor, Malcolm Smith, Zubaidah Ismail, Auditors' Perception of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Practices: A Preliminary Study from Malaysian Context, Research Paper, p 5.

(4) Shaun M. McNamara, Gregory A. Liyanarachchi, Time Budget Pressure and Auditor Dysfunctional Behaviour within an Occupational Stress Model, Accountancy Business and the Public Interest, Vol. 7, No. 1, 2008, pp. 9-10.

(5) Ibid, pp 10-11.

وفي هذا السياق، توصلت دراسة Coram et al (2003) إلى أن ضغوط موازنة الوقت لها تأثير كبير على التوجه نحو ارتكاب السلوكيات المخفضة لجودة التدقيق التالية: عدم رفض عناصر غير ملائمة في العينة، القبول بأدلة تدقيق مشكوك فيها، القصور في اختبار كل عناصر العينة، حيث يزيد احتمال ارتكاب هذه السلوكيات المخفضة لجودة التدقيق عندما يكون مستوى ضغوط موازنة الوقت مرتفعا ويكون مستوى الخطر المرتبط بإجراءات التدقيق منخفضا¹.

ولتلافي التأثيرات السيئة لضغوط موازنة الوقت فإنه من الضروري تحديد توقيت البدء في عملية التدقيق بصورة تجعل قيود الوقت أقل تأثيرا في قرار الإنهاء المبكر وغير الكفء لعملية التدقيق، ومن ناحية أخرى فإنه للتغلب على مشكلة الإنهاء لعملية التدقيق ينبغي إعداد الخطط الزمنية بصورة أكثر واقعية، وأن يتم التركيز على الجودة كمعيار أداء له الأولوية الأولى عن معيار عدم تجاوز الوقت المحدد للانتهاء من عملية التدقيق².

الفرع الثالث: استخدام الإجراءات التحليلية

عرفت نشرة معايير التدقيق رقم 56 الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1988 الإجراءات التحليلية في التدقيق بأنها "عملية تقييم المعلومات للمعلومات المالية وذلك للحكم على معقولية العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية"³. كما عرفها معيار التدقيق الدولي ISA 520 "الإجراءات التحليلية" بأنها "تقييمات المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المقبولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل الإجراءات التحليلية أيضا تحقيقا يعد ضروريا لتحديد التقلبات أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو المختلفة مع القيم المتوقعة بمقدار كبير"⁴.

ومن بين الإجراءات التحليلية الأساسية نذكر⁵:

- ✓ مقارنة المعلومات المالية الحالية للشركة مع المعلومات المالية المرتبطة بفترة أو فترات سابقة (التحليل الأفقي).
- ✓ مقارنة المعلومات المالية الحالية للشركة مع معلومات مالية تتعلق بالنتائج المتوقعة أو المستهدفة عن طريق الموازنات أو التنبؤات.
- ✓ دراسة العلاقة بين عناصر المعلومات المالية المتوقعة بغرض مطابقتها وتكييفها مع نموذج قابل للتنبؤ تأسيسا على خبرة الشركة حيث يتوقع وجود هذه العلاقة بنمط معين واستمرارها عليه إذا لم هناك تغيرات جوهرية قد أدت إلى تغيره.
- ✓ مقارنة المعلومات المالية مع معلومات مالية مماثلة ترتبط بالصناعة التي تعمل فيها الشركة.

(1) Paul Coram, Juliana NG, David Woodliff, The Effect of Budget Time Pressure and Risk of Error on Auditor Performance, pp. 1-32.

(2) نور وآخرون، مرجع سابق، ص 27.

(3) علي محمد موسى، إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع، المجلة الجامعة، العدد 15، المجلد 2، 2013، 314.

(4) صالح أبو بكر الجاوزي، أثر استخدام المراجع الخارجي اللبني لأساليب المراجعة التحليلية في اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ليبيا، 2015، ص 21.

(5) علي محمد موسى، مرجع سابق، ص 315.

✓ دراسة علاقة المعلومات المالية مع معلومات مالية أخرى غير ملائمة.

ويجب على المدقق أن يطبق الإجراءات التحليلية عند التخطيط وعند القيام بالفحص في كل مراحل التدقيق¹، وقد أشارت نشرة معايير التدقيق SAS 56 أن استخدام إجراءات التدقيق التحليلية من قبل المدقق يساعد في تحقيق الأغراض التالية²:

✓ في مرحلة التخطيط: تحديد طبيعة وتوقيت ومدى سلامة إجراءات التدقيق، والتعرف على الأرصدة التي تتطلب اختبارات تفصيلية موسعة، وتخفيض الوقت وتحديد المخاطر المختلفة والمجالات التي تتطلب المزيد من التحقق.

✓ في مرحلة التنفيذ: الحصول على أدلة إثبات واكتشاف الأخطاء والغش.

✓ في المرحلة النهائية: التعرف على البنود التي تتطلب إفصاحاً أكثر.

ويساهم استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق جودة التدقيق من خلال³:

✓ تفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يمارسه

✓ تقدير قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرار.

✓ الإشارة إلى التحريفات الممكنة في القوائم المالية.

✓ تخفيض الاختبارات التفصيلية.

كما أن الضغط المستمر على تخفيض أتعاب عملية التدقيق والمطالبة بزيادة مسؤولية المدقق للكشف عن أية أخطاء في البيانات المالية للمؤسسة محل التدقيق، أدت بالمدقق للبحث عن إجراءات تدقيق فعالة وغير مكلفة في آن واحد، وهو ما أدى إلى الاهتمام باستخدام نموذج الفحص التحليلي (الإجراءات التحليلية) نظراً لقدرته على كشف الأخطاء أو المخاطر التي ينبغي تلافيها عن طريق توسيع كمية الاختبارات في مجال معين، وكذلك لما يمتاز به من سهولة في التطبيق وشموليته على عدد من البدائل التي يمكن استخدامها للتأكد من نتيجة الفحص⁴.

(1) Rick Hayes et al., Op Cit, p 318.

(2) علي محمد موسى، مرجع سابق، ص 319.

(3) صالح أبو بكر الجاوزي، مرجع سابق، ص 22.

(4) بلقاسم سعودي، نماذج الفحص التحليلي المستخدمة لتحسين كفاءة وفعالية مراجعة الحسابات، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2010/2011، ص 53.

الفرع الرابع: جودة أدلة الإثبات

إن التدقيق هو عملية نظامية للحصول والتقييم الموضوعي على أدلة إثبات بشأن تأكيدات حول الأعمال والأحداث الاقتصادية، حيث أن عمل المدقق هو الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لكي يكون قادراً على الوصول إلى استنتاجات معقولة يتأسس عليها رأي التدقيق¹، ويمكن القول أن أدلة التدقيق هي جوهر عملية التدقيق².

والإثبات في التدقيق يعني كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها مما يستطيع به أن يدعم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية ككل، ويعتبر دليل الإثبات بينة قاطعة بحد ذاتها، أما القرينة فتستعمل للاستعاضة بها عن الدليل، حيث يلجأ المدقق إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعوض بها عن دليل الإثبات القاطع³.

وتعرف أدلة الإثبات بأنها كل المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأي التدقيق وهي تتضمن السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى التي تدعم القوائم المالية⁴، ويتم الحصول على هذه المعلومات وتوثيقها من طرف المدقق من خلال ملاحظة الظروف، مقابلة الأفراد، فحص السجلات، واختبار الوثائق⁵.

وتتميز أدلة الإثبات الجيدة بالخصائص التالية⁶:

- **كفاية الأدلة:** يتعلق الأمر بكمية الأدلة التي ينبغي على المدقق أن يقوم بجمعها حتى يتمكن من التحقق من تأكيدات الإدارة فيما يتعلق بالبيانات المالية، حيث لا بد للمدقق بأن يقوم بتقدير مدى كفاية الأدلة التي يجمعها، ويلعب الحكم المهني للمدقق دوراً كبيراً في تحديدها. ويأخذ المدقق مجموعة من العوامل التي يمكن أن تؤثر على حكمه فيما يتعلق بكفاية الأدلة ومن بينها توقعات المدقق عن التحريفات في القوائم المالية، قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية للعميل، مستوى الأهمية النسبية، طبيعة البند أو النشاط الذي يقوم بتدقيقه والمخاطر المتعلقة به، العوامل الاقتصادية (تكلفة الحصول على الدليل والوقت المتاح لذلك)، وحجم وخصائص المجتمع.
- **موثوقية الأدلة:** تتحقق موثوقية الأدلة في حالة اختيار إجراءات تدقيق تتوفر فيها درجة عالية من الجودة تتعلق ببعض الخصائص مثل استقلالية مصدر الدليل، وقت الحصول على الدليل، موضوعية الدليل، فعالية نظام الرقابة الداخلية للعميل، كفاءة الأفراد الذين يزودون المدقق بالمعلومات، والمعرفة المباشرة لدى المدقق.

(1) Rick Hayes et al., Op Cit, p 353.

(2) Mohamed Abulgasem Zakari, Does Audit Evidence Type Effects on Quality of Auditor's Opinion? International Conference "Financial Distress: Corporate Governance and Financial Reporting Issues", Rome, Italy, 17-18 October 2013, p 4.

(3) خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 127.

(4) Rick Hayes et al., Op Cit, p 353.

(5) Mohamed Abulgasem Zakari, Op Cit, p 5.

(6) علي عبد القادر الذنبيات، مرجع سابق، ص ص 203-206.

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

الفرع الخامس: فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يتطلب معيار التدقيق الدولي 315 أن يحصل المدقق على فهم كاف لرقابة الداخلية في كل عملية تدقيق، ويجب أن يكون هذا الفهم، كحد أدنى، كافياً لتخطيط التدقيق على نحو ملائم¹. وعلى العموم فإن مسؤولية المدقق الخارجي تجاه نظام الرقابة الداخلية تتلخص في العناصر الرئيسية التالية²:

- **الفحص المبدئي:** يهتم المدقق بداية بما يعرف بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بغرض الإلمام بمعلومات كافية عن البيئة التي يعمل فيها هذا النظام وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المؤسسة، حيث يمكن أن يتوصل المدقق إلى أحد الاستنتاجين التاليين:

✓ **الاستنتاج الأول:** عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وهذا بعد أن يتوصل إلى النتائج التالية:

- لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي وأنه وهو بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للتدقيق.
- إن أي عملية تقييم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام المتضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكلف أكبر بكثير من المنافع المتوقعة من هذا الفحص.

وبناء على هاتين النتيجتين يتوقف المدقق عن أي دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية، وبذلك يقوم بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية بدون اعتماد كلية على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المؤسسة.

✓ **الاستنتاج الثاني:** الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية حيث يصل المدقق إلى هذا الاستنتاج عندما يرى أن نظام

الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج التدقيق، ولذلك عليه الاستمرار في فحصه وتقييمه لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية.

- **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** يقوم المدقق بإجراء التقييم النهائي على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، وبناء عليه يستطيع أن يحكم على عنصرين من عناصر التدقيق هما:

(1) حسين دحدوح، حسين القاضي، مرجع سابق، ص 298.

(2) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص ص 97-101.

✓ تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها ويكون هذا المقدار ذا أهمية رئيسية لعملية التدقيق.

✓ التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة المؤسسة.

ولا يمكن اختصار دور المدقق الخارجي تجاه نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة في مجرد تقييمه لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه من أجل تصميم برنامج التدقيق، ولكن دوره امتد إلى المساهمة في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال إعداد تقرير عن مدى فاعلية وكفاءة هذا النظام.

الفرع السادس: الإشراف الجيد على فريق التدقيق

إن عملية التدقيق هي عمل جماعي يقوم به المدقق الخارجي بمساعدة فريق التدقيق الذي يختاره للقيام بالمهمة، وفي هذا الإطار يعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً عن تقسيم العمل والإشراف على مساعديه وتوجيه جهودهم لتحقيق أهداف الفحص وتقييم أدائهم بناء على مدى تحقيق هذه الأهداف. ويعتمد مدى الإشراف الملائم في كل حالة على عدة عوامل منها درجة تعقيد وصعوبة مهمة الفحص ومؤهلات الأفراد القائمين به¹.

ويجب على المدقق الخارجي مراعاة الاعتبارات التالية عند الإشراف على المساعدين من أجل رفع مستوى جودة عملية التدقيق²:

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

إن الإشراف على أعمال التدقيق يشتمل على إصدار التعليمات للمساعدين، التعرف بصورة مستمرة على المشكلات المهنية، مراجعة العمل المؤدى، ومعالجة الاختلافات في الآراء بين المساعدين، وبالتالي فإن الإشراف يؤثر على الأداء المهني من الزوايا التالية³:

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

(1) عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص 45.

(2) عبد الفتاح الصحن، عبد الوهاب نصر، أسس المراجعة العلمية والعملية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص 31.

(3) عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 32.

الفرع السابع: الاتصال بين المدقق الخارجي والعميل

إن خدمة التدقيق تعتمد على العلاقة الثنائية المباشرة والتفاعلية بين مكتب التدقيق والمؤسسة محل التدقيق، لذا فإن الاتصالات الجيدة بينهما تعتبر أحد الخصائص التي تساهم في تحقيق جودة التدقيق، فالاتصالات الجيدة بين المدقق والعميل تعتبر إحدى الخصائص التي تشير إلى تحقق جودة التدقيق، حيث أن وجود وسائل اتصال جيدة بين المدقق الخارجي وفريق التدقيق من جهة والعميل من جهة أخرى أو إدارة الشركة يعد من العوامل التي تنعكس على جودة التدقيق، وأن هناك مظاهر عديدة لهذا الاتصال مثل الزيارات المتعددة لمدير التدقيق أو مسؤول المهمة لمواقع العمل الميداني، إشعار العميل أولاً بأول بالنتائج التي تم التوصل إليها، بالإضافة إلى وجود اتصالات متكررة بين فريق التدقيق وإدارة الشركة ولجنة التدقيق بها¹.

المطلب الخامس: العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق

تتمثل هذه العوامل في:

الفرع الأول: الإطار التنظيمي للمهنة

عرفت مهنة التدقيق الخارجي منذ نشوئها وإلى مراحل متقدمة من تطورها شكلاً تنظيمياً مستقلاً من خلال التنظيم الذاتي للمهنة أين يلعب الأعضاء الممارسون للمهنة الدور الأساسي والوحيد تقريباً في تصميم وتنفيذ القواعد والإجراءات التنظيمية التي تكفل سيطرة المهنيين عليها.

إلا أن هذا الشكل التنظيمي قد نتجت عنه الكثير من المساوئ التي أضرت بمصداقية المهنة وأثرت سلباً على جودة الأداء المهني ومن ذلك²:

✓ التحكم في توزيع الثروات والسيطرة على المجتمع وقرارات أفرادهم ومؤسساتهم من خلال استخدام السلطة السياسية والاقتصادية، حيث أن المكاتب المهنية الكبرى تحتكر تقديم الخدمات للشركات الكبرى، فضلاً عن أنها تؤثر بشكل مباشر على صياغة المعايير وقواعد السلوك والأنظمة والتعليمات المهنية بشكل عام.

✓ تبني عدد من الاستراتيجيات لتفادي آثار التغيرات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية المحيطة بالمهنة بهدف الحفاظ على مواقعهم المميزة كممارسين ومنظمين، ومن هذه الاستراتيجيات سياسة الحفاظ على العلاقات مع العملاء من خلال محاولة تلبية رغباتهم في تخفيض مقدار الأتعاب المهنية أو تقديم خدمات إضافية دون مقابل، وسياسة الحفاظ على العلاقات مع الأطراف الأخرى بخلاف العملاء مثل المؤسسات المالية والأكاديمية والإعلامية والخيرية بهدف تكوين تصور مثالي عن دور

(1) رنا محمد عبد الحميد، أثر متغيرات بيئة المراجعة على جودة الأداء المهني لمكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة : دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013، ص 35.

(2) هبة عبد القادر العيتاني، حسام عبد المحسن العنقري، تركيز السوق وآثاره على تنظيم مهنة المراجعة : دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة، المجلد 26، العدد 1، 2012، ص 8-13.

المهنة في خدمة المجتمع، وأخيرا سياسة تكوين انطباع مميز عن دور المكتب المهني وأهمية ما يقدمه من خدمات مهنية للعملاء وللإقتصاد والمجتمع بشكل عام من خلال إبراز أهمية المعرفة والخبرة التي يستند إليها أعضاء المكتب ومستوى ونوعية الخدمات التي يشاركون في تقديمها.

- ✓ تسويق شعار خدمة الصالح العام وصياغة معايير وأنظمة المهنة بشكل يتيح الجدل في الحكم على مستوى جودة الأداء بما يمكنها من الدفاع عن نفسها في حال تم توجيه أي انتقاد لها.
- ✓ الحفاظ على احتكار تنظيم وتقديم الخدمات المهنية التقليدية واحتكار خدمات أخرى أكثر ربحية كالاستشارات المالية والإدارية.
- ✓ تغطية الأدوار والممارسات غير السليمة في تمكين عمليات الغش والتلاعب والتهرب الضريبي وغسيل الأموال.

إن هذه الوضعية دفعت العديد من الدول إلى القيام بإصلاحات عميقة لمهنة التدقيق من خلال التدخل الحكومي المباشر في تنظيم المهنة والإشراف عليها وتقليص دور المهنيين أو على الأقل تدعيم موقف الجهات الحكومية في العلاقة معهم، وكان الهدف من ذلك هو تحسين جودة الأداء المهني من خلال إرساء شفافية أكبر والقضاء على الممارسات السلبية التي ارتبطت في جزء كبير منها بالتنظيم الذاتي للمهنة، وقد تم تبني هذا التوجه في كل من الولايات المتحدة بعد صدور قانون سارينس-أوكسلي سنة 2002، وفي فرنسا بعد صدور قانون الحماية المالية سنة 2003، وكذا في الجزائر بعد صدور القانون 01/10.

الفرع الثاني: الإطار التشريعي للمهنة

تتميز مهنة التدقيق كغيرها من المهن بوجود نصوص قانونية وتشريعية تؤطر ممارسة المهنيين لها، وبالرغم من اشتراكها في محاولة تقديم أفضل الأطر التي تخدم المهنة وتساعد على تأدية الوظائف الموكلة لها والنهوض بجودة الخدمات التي تؤديها، إلا أن مضمون وتوجهات هذه الأطر القانونية والتشريعية لمهنة التدقيق يختلف من بلد لآخر بخصوص العديد من المسائل التي تؤثر على جودة التدقيق، حيث تعددت المواقف منها ما بين المنع أو الإلزام أو السماح وكل ذلك بشروط ومتطلبات متفاوتة نسبيا، ومن ذلك مثلا:

- ✓ الموقف من حالات التنافي مع ممارسة المهنة.
- ✓ الموقف من القيام بالإعلان أو الإشهار للمهنة.
- ✓ الموقف من طول مدة العلاقة مع العميل والتغيير الإلزامي للمدقق.
- ✓ الموقف من تقديم الخدمات بخلاف التدقيق.
- ✓ الموقف من القيام بالتدقيق المشترك.
- ✓ الموقف من نشر أتعاب التدقيق والإفصاح عنها.

الفرع الثالث: مخاطر المسؤولية القانونية:

يمارس المدقق مهنته التي تستفيد منها أطراف متعددة ومتضاربة المصالح في إطار من المسؤوليات متعددة المستويات هي:

● **المسؤولية المدنية:** تقسم المسؤولية المهنية للمدقق الخارجي إلى نوعين؛ النوع الأول هو المسؤولية العقدية الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المدقق بعميله ويترتب عليه مساءلة المدقق عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالعميل. أما النوع الثاني فهو المسؤولية التقصيرية وهي مسؤولية المدقق تجاه الأطراف الأخرى من غير المساهمين الذين تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المدقق. ويشترط تحقيق المسؤولية المدنية للمدقق، عقدية كانت أو تقصيرية، توافر شروط أو أركان هي:

✓ **الضرر:** يمكن إثبات الضرر عن طريق إهمال المدقق وعدم بذله العناية المهنية.

✓ **الإهمال:** يسأل المدقق الخارجي مدنيا في حدود إهماله، أما حين ينتفي الإهمال فلا محل لمساءلته، حيث تؤثر درجة الإهمال في نتيجة الدعاوى القضائية المرفوعة ضده.

✓ **العلاقة السببية بين الإهمال والضرر:** لا يكفي لقيام مسؤولية المدقق المدنية توفر الإهمال من جانبه وحدث ضرر للمدعي، بل لا بد من وجود علاقة سببية بين الإهمال والضرر أي لا بد أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للإهمال¹.

● **المسؤولية الجزائية:** إن تحقق المسؤولية الجزائية للمدقق الخارجي تفترض توفر ثلاثة شروط ضرورية هي²:

✓ **العنصر القانوني:** إن السلوك السيء يجب أن يكون منصوصا عليه قانونا سواء كان القانون في إطار تشريعي أو تنفيذي.

✓ **العنصر المادي:** يجب أن يتم ارتكاب السلوك ماديا من طرف المدقق بما يحقق مسؤوليته سواء كان ذلك في شكل فعل أو في شكل نسيان.

✓ **العنصر الأخلاقي:** يجب أن يتم ارتكاب السلوك السيء من طرف المدقق في شروط تسمح بإدانتها، حيث يمكن التمييز بين الخطأ المتعمد الذي يفترض النية والإرادة في تحقيق النتيجة التي يعرف بأنها غير مشروعة، والخطأ الناتج عن عدم الحذر والإهمال والذي يحيل إلى مفهوم عدم تقدير النتيجة.

● **المسؤولية التأديبية:** إن الهدف من القواعد التأديبية أو الانضباطية هو تأطير المهنة وحمايتها من خلال السهر على كفاءة أعضائها والتزامهم الأخلاقي، حيث أن كل خرق للقوانين أو التشريعات أو معايير ممارسة المهنة، وكل إهمال فادح أو فعل يتناقض مع النزاهة أو الشرف أو الاستقلالية يرتكبه المدقق الخارجي، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، وحتى لو لم يكن مرتبطا مباشرة بممارسة المهنة، يشكل خطأ أدبيا يكون عرضة لإحدى العقوبات التأديبية³.

إن هذه المسؤوليات تجعل المدقق الخارجي عرضة لمخاطر المقاضاة والعقوبات في حالة إخلاله بإحداها، وهذا يدفعه إلى الالتزام بالتشريعات القانونية والمعايير المهنية والقواعد السلوكية التي تساعد على إنجاز مهامه بأحسن أداء ممكن.

(1) حسين دحدوح، حسين القاضي، مرجع سابق، ص ص 190-192.

(2) Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, Manuel Comptabilité et Audit, Editions BERTI, Alger, 2013, p 741.

(3) Ibid, p 743.

الفرع الرابع: الرقابة على جودة التدقيق

تعتبر الرقابة على جودة التدقيق داعماً أساسياً لتحقيق مستويات جودة عالية لأعمال التدقيق والنهوض بالمهنة ككل والمساهمة في الارتقاء بالأداء المهني للمدققين وتحسين جودة الخدمة التي يقدمونها للمستفيدين منها.

أولاً: مفهوم وأهداف الرقابة على جودة التدقيق

يقصد بالرقابة على جودة أعمال التدقيق أن مكاتب التدقيق يجب أن تقوم بالرقابة المطلوبة التي تمنحها فناعة بأنها تلتزم بمسئولياتها لعملائها وللمجتمع¹، فرقابة الجودة على أعمال التدقيق تشمل السياسات والإجراءات التي ينبغي على مكتب التدقيق أن يقوم بها سواء فيما يتعلق بالمكتب بشكل عام أو بمهام التدقيق الخاصة، أي على مستوى المكتب ككل وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مكتب التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق².

وتسعى رقابة الجودة في مكاتب التدقيق إلى تحقيق الأهداف التالية³:

- ✓ التأكيد على التزام المكاتب بمعايير التدقيق المتفق عليها.
- ✓ التزام مكاتب التدقيق بالقوانين المحلية والعقود مع العملاء والمعايير المهنية التي يضعها المكتب لتنظيم عمله
- ✓ التزام مكاتب التدقيق بالمعايير الأخلاقية الشخصية.
- ✓ ضمان قيام المكاتب بأداء عملها بأقل التكاليف وبكفاءة عالية، ووفقاً للبرنامج الزمني المعد وزيادة أرباحها.
- ✓ التقليل من احتمال التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية وتجنب قضايا التقصير في الأداء المهني.
- ✓ توضيح وجود برامج للتطوير الذاتي للمهنة لتوفير الضمان المقبول بالتزام المدققين بأعلى مستويات المهنية.
- ✓ السعي إلى مساعدة المهنة للحفاظ على سمعتها.
- ✓ تطوير الخدمات التي تقدمها المهنة للعملاء.
- ✓ تطوير كفاءة الممارسة العملية للمهنة.
- ✓ توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المدقق للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة التدقيق.

(1) رياض العبد الله، وهيب الضلعي، رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمينية : دراسة ميدانية، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد الثامن، العدد الأول، فيفري 2007، ص 38.

(2) علي عبد القادر الذنيبات، مرجع سابق، ص 62.

(3) رياض العبد الله، وهيب الضلعي، مرجع سابق، ص 39.

ثانياً: عناصر الرقابة على جودة التدقيق

حسب معيار التدقيق الدولي ISA 220 فإن عناصر الرقابة على جودة أعمال المراجعة تتمثل في¹:

- **الحياد والأمانة والموضوعية:** يجب أن يتوافر في جميع الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الحياد في الواقع وفي الظاهر، ويجب أن يقوموا بأداء كافة المسؤوليات المهنية على نحو أمين وموضوعي.
- **إدارة الأفراد:** يجب وضع السياسات والإجراءات على نحو يوفر تأكيداً مناسباً عن:
 - ✓ توافر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل على نحو جيد.
 - ✓ اقتصار العمل على الأفراد الذين تتوافر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب.
 - ✓ يجب اشتراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكلة إليهم.
 - ✓ يجب أن يتوافر في الأفراد الذين ستم ترفيتهم التأهيل المناسب لإنجاز الأعمال المخصصة لهم.
- **القبول والاستمرار في تدقيق العملاء:** يجب وضع السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى القبول أو الاستمرار في التعامل عميل معين، ويجب أن تقلل هذه السياسات والإجراءات من الخطر المتعلق بالعملاء الذين تفتقر الإدارة لديهم للأمانة.
- **أداء عملية التدقيق:** يجب إيجاد السياسات والإجراءات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به المدققون يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في مكتب التدقيق.
- **المتابعة أو المراقبة:** يجب وضع السياسات والإجراءات للتأكد من أن باقي عناصر رقابة الجودة الأربعة الأخرى قد تم تطبيقها على نحو فعال.

ثالثاً: برامج الرقابة على جودة التدقيق

أولت العديد من المنظمات المهنية والجهات التشريعية، سواء في إطار التنظيم الذاتي للمهنة أو في ظل التدخل الحكومي في تنظيمها، أهمية للرقابة على جودة التدقيق، وقد تمت ترجمة هذه الأهمية من خلال الآليات والبرامج التي تم تبنيها في هذا الصدد والتي يمكن تقسيمها إلى نوعين:

(1) حسين دحدوح، حسين القاضي، مرجع سابق، ص 70.

1/برنامج مراجعة النظر: تعرف مراجعة النظر على أنها نظام يتم بمقتضاه استخدام خبرات الممتهين لمهنة التدقيق في تقييم عمل ممتهين آخرين في ضوء مجموعة من المعايير العامة للأداء، ويكون المدقق القائم بالتقييم لديه خبرة تمكنه من تقييم أداء مكتب تدقيق آخر¹. وتبرز أهمية مراجعة النظر في النقاط التالية²:

- ✓ تمثل مراجعة النظر أداة لتوكيد جودة عملية التدقيق، إذ يمكن استخدام مراجعة النظر في التنبؤ بفشل مكتب التدقيق حيث تعاني مكاتب التدقيق التي تتعرض للفشل من ضعف نظام رقابة الجودة بها، كما أن برنامج مراجعة النظر يفيد المتدربين في التعرف على الفرص المتاحة لممارسة المهنة بمستوى مرتفع من الجودة.
- ✓ تفيد مراجعة النظر في التحقق من قيام مكتب التدقيق بمراحل عملية التدقيق وفقا لمعايير الأداء المهني.
- ✓ تساعد مراجعة النظر الممتهين للتدقيق على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية التدقيق.
- ✓ تساعد مراجعة النظر على تحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسية للتدقيق وتقديم النصح والإرشاد في هذا المجال.
- ✓ تقدم مراجعة النظر الأساس لوضع وتنفيذ الخطة الاستراتيجية لتحسين مهنة التدقيق وتحسين جودتها.
- ✓ تفيد مراجعة النظر في إخضاع إجراءات كل مكتب من مكاتب التدقيق المشاركة في البرنامج لقواعد معيارية محددة بالبرنامج.
- ✓ تفيد مراجعة النظر في تحديد نقاط الضعف الأساسية في أداء مكتب التدقيق الذي خضع للتقييم، وتوصيل تلك النقاط إلى المكتب لاتخاذ القرارات التصحيحية، كما يقوم فريق العمل القائم بمراجعة النظر بالاطلاع على تقرير مراجعة النظر السابق للوقوف على التوصيات التي قام مكتب التدقيق بتنفيذها.

وقد تعرض برنامج فحص النظر لكثير من الانتقادات حيث اتفقت العديد من الدراسات على عدم استقلاليتها وعدم مصداقيته، حيث وفقا لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لا يطلع الفاحص على وثائق ومستندات العملاء التي لا يرغب العملاء في مراجعتهم، ويمكن للمكتب الذي سيتم فحص نظم الرقابة على الجودة الخاص به أن يختار المكتب القائم بالفحص وبالتالي ظهور قصور التنظيم المهني في فحص نظام رقابة الجودة على مكاتب التدقيق. كما اعتبرت بعض الدراسات أن نظام فحص النظر أثبت فشله بعض ائخبار كبريات الشركات واتهام مكاتب التدقيق بالفشل والتواطؤ في عدم الكشف عن التلاعب والفساد المالي، إذ اعتبر هذا النظام عبارة عن فحص بالتواطؤ بين شركاء في مكاتب التدقيق، وأنه غير قادر على تحقيق الأهداف المرجوة منه أو على اكتشاف الأخطاء والتجاوزات الكبيرة³.

(1) حسن شلقامي محمد، مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة : دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والمراجعة، ص 76.

(2) نفس المرجع، ص ص 78-80.

(3) خليفة عابي، إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية : دراسة المفاهيم، الأنظمة، البرامج والمعايير المهنية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، العدد السابع، السنة السابعة، 2016، ص 282.

2/برنامج رقابة الجودة للهيئات الإشرافية: إن الشك في مصداقية أعمال الرقابة الناتجة من تطبيق برامج مراجعة النظر دفعت العديد من الدول إلى تبني آليات للرقابة على جودة أعمال التدقيق التي تقدمها مكاتب التدقيق من خلال تكوين هيئات مستقلة عن مكاتب التدقيق من أجل الإشراف على أعمال الرقابة على جودة التدقيق الخارجي.

ففي الولايات المتحدة مثلاً، انبثق عن إصدار قانون ساربنس-أوكسلي SOX سنة 2002 وصاية الحكومة على المهنة بدل التنظيم الذاتي لها، وتم إنشاء مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق التي تدقق الشركات المسجلة في البورصة PCAOB والذي يرفع تقاريره إلى لجنة الأوراق المالية SEC بهدف حماية مصلحة المستثمرين والجمهور من خلال التأكد من مصداقية واستقلالية تقارير التدقيق¹، وقد أوكلت إلى المجلس الواجبات التالية²:

- ✓ الإشراف على مكاتب التدقيق المسجلة لديه والتي تعد تقارير التدقيق للشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية.
- ✓ إصدار أو تبني معايير التدقيق ومعايير رقابة الجودة ومبادئ السلوك المهني ومعايير الاستقلال وأية معايير أخرى تتعلق بإصدار تقارير التدقيق للشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية.
- ✓ إجراء تفتيش لمكاتب التدقيق المسجلة لديه.
- ✓ إجراء التحقيقات والإجراءات التأديبية المتعلقة بها وفرض العقوبات الملائمة على مكاتب التدقيق المسجلة لديه وعلى أي شخص ذي علاقة بها.
- ✓ القيام بالوظائف والواجبات الضرورية والملائمة لتطوير المعايير المهنية وتحسين خدمات التدقيق المقدمة من قبل مكاتب التدقيق المسجلة لديه أو أي شخص ذي علاقة بذلك، وأي متطلبات أخرى لتنفيذ هذا القانون مما يؤدي إلى حماية المستثمرين والمصلحة العامة بشكل أفضل.
- ✓ تأكيد التزام مكاتب التدقيق المسجلة لديه وأي شخص ذي علاقة بها بهذا القانون وقواعد المجلس والمعايير المهنية وقوانين الأوراق المالية المتعلقة بإعداد وإصدار تقارير التدقيق.
- ✓ وضع ميزانية خاصة بالمجلس وإدارة عملياته وموظفيه.

وفي فرنسا تم إصدار قانون الحماية المالية LSF سنة 2003 وقد انبثق عنه إنشاء المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات الذي أوكلت إليه مهمة متابعة ومراقبة مهنة تدقيق الحسابات وجودتها أدائها، وهو نفس التوجه الذي تبنته الجزائر عند إصلاح المهنة سنة 2010 من خلال إعادة وصاية الحكومة عليها ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة الذي تفرعت منه لجنة لرقابة الجودة.

وفي هذا السياق فقد أظهرت العديد من الدراسات فعالية الرقابة على جودة التدقيق التي تقوم بها الهيئات الإشرافية، حيث أظهرت دراسة (DeFond & Lennox, 2011) أن أكثر من 600 مدقق يملكون أقل من 100 عميل غادروا السوق بعد تطبيق قانون SOX، وبالمقارنة مع المدققين الذين بقوا، فإن المدققين الذين غادروا كانت جودة التدقيق لديهم منخفضة، حيث تقاس

(1) DeFond, Op Cit, p 309.

(2) عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 79.

هذه الجودة بتجنب مراجعة النظير ل AICPA وال فشل في التوافق مع قواعد PCAOB. إضافة إلى ذلك، فإن عملاء المدققين الذين غادروا السوق يحصلون على جودة تدقيق أعلى من المدقق الجديد من خلال احتمال أكبر في الحصول على تطمينات باستمرارية النشاط. بهذا تشير نتائج الدراسة إلى أن برنامج التفتيش الذي يقوم به PCAOB يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق من خلال دفع المدققين ذوي الجودة المنخفضة إلى مغادرة السوق¹.

أما دراسة (Carcello & Hollingsworth & Mastrolia, 2011) فقد هدفت إلى اختبار ما إذا كانت عمليات التفتيش التي يقوم بها PCAOB قد نتج عنها تحسين في جودة أعمال التدقيق التي تقدمها مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى، حيث تم قياس جودة التدقيق من خلال فحص التغيرات في المستحقات غير العادية لعملاء التدقيق بعد كل عملية من أول عمليتي تفتيش خضع لها هؤلاء العملاء. وقد توصلت الدراسة إلى وجود انخفاض هام في المستحقات غير العادية في السنة التي تلت أول تفتيش قام به PCAOB، وانخفاض أكبر في المستحقات غير العادية في السنة التي تلت ثاني تفتيش قام به PCAOB. وقد قدمت هذه النتائج دليلاً أولياً على أن عمليات التفتيش التي قام بها PCAOB أدت إلى تحسين جودة التدقيق على الأقل عندما يتم قياس هذه الجودة من خلال تخفيض إدارة الأرباح لدى عملاء التدقيق².

وفي فرنسا، هدفت دراسة (Hazgui et Pochet, 2009) إلى تحليل العلاقة بين مهنة التدقيق الخارجي في فرنسا والمهنة الرقابية التي تخضع لها وهي المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات وذلك باستخدام الإطار النظري لسوسيولوجيا المهن في تحليل الإطار التشريعي والتنظيمي للتدقيق في فرنسا. وقد أظهرت نتائج الدراسة توجه الدولة نحو تعزيز الرقابة على المدققين وهو ما يمر بالضرورة باختفاء التنظيم الذاتي للمهنة، كما تبين أن الاختلاف في تصور دور مهنة المدقق بين المهنة والدولة يعكس أهدافهما المختلفة، إذ تهدف الأولى إلى مراقبة وتوجيه المؤسسات، في حين تهدف الثانية إلى الحفاظ على ثقة المستثمرين في جودة المعلومات المالية واحترام المؤسسات لقانون الشركات³.

كما أظهرت نتائج دراسة (الغامدي والعنقري، 2005) أن تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب التدقيق في السعودية قد ساهم في تحسين جودة الخدمات المهنية التي تقدمها، فضلاً عن أنه ساهم في الحد من تجاوزات ممارسي المهنة في الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من التعليمات والأنظمة المهنية. كما كشفت الدراسة عن عدد من المعوقات التي تحول دون وفاء مكاتب التدقيق بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني وعدد من المشكلات التي ترتبت على تطبيقه⁴.

(1) Mark L. DeFond, Clive S. Lennox, The effect of SOX on small auditor exits and audit quality, Journal of Accounting and Economics, Vol. 52, 2011, pp. 21-40.

(2) Joseph V. Carcello, Carl Hollingsworth, Stacy A. Mastrolia, The effect of PCAOB inspections on Big 4 audit quality, Research in Accounting Regulation, 23(2011), pp. 85-96.

(3) Mouna Hazgui, Christine Pochet, Analyse des relations entre les auditeurs légaux et leur autorité de contrôle : le cas Français, 30^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité : La place de dimension européenne dans la comptabilité, contrôle, audit, Strasbourg, France, 2009.

(4) سالم بن علي الغامدي، حسام بن عبد المحسن العنقري، آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية : دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 19، العدد 2، 2005، ص ص 187-224.

الفرع الخامس: المنافسة

كغيره من الأسواق، يمكن أن يتسم سوق التدقيق بالمنافسة بين المكاتب العاملة فيه خاصة مع زيادة العرض من خلال تزايد عدد المكاتب والمهنيين المسموح لهم بمزاولة المهنة، وزيادة الطلب على خدمات التدقيق بالنظر إلى الدور الحيوي المهم الذي تلعبه المهنة في خدمة مختلف الأطراف ذات المصلحة فيما تقدمه من خدمات.

إن تحليل تأثير المنافسة في سوق التدقيق على جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق يغطي المسائل التالية¹:

- ✓ تركيز سوق التدقيق.
- ✓ المزايدات أو المناقصات العمومية التنافسية.
- ✓ المناشدات المباشرة أو نشاطات المناشدة المباشرة غير المرغوبة.
- ✓ الإعلانات.
- ✓ قدرة المدققين على مقاومة ضغوط العميل.
- ✓ تخفيض أتعاب التدقيق.

وعلى العموم، لا يوجد اتفاق حول تأثير المنافسة في سوق التدقيق على جودة التدقيق، حيث أن المنافسة على الأتعاب تؤدي إلى تدني هامش الربح لأعمال التدقيق وتخفيض التكاليف والموارد التي تنفق على عملية التدقيق، وهو ما قد يؤدي إلى تخفيض السمعة والشك في استقلال المدقق²، أي أنها يمكن تقوض استقلالية المدقق لأنها قد تخلق دافعا قويا لدى المدققين الانتهازيين لاقتراح أتعاب تدقيق منخفضة غير معقولة واستخدام طرق مختصرة عند فحص حسابات المؤسسة محل التدقيق بما يمكنها من تحقيق أرباح، وهو ما قد يؤدي إلى رفع قوة التفاوض لدى المؤسسات محل التدقيق لتسول رأي التدقيق³. كما يمكن أن تكون دافعا قويا لتحسين جودة التدقيق خاصة إذا كان معيار المفاضلة في الاختيار بين مكاتب التدقيق عند الطلب على الخدمة يتم على أساس الجودة فقط بافتراض أن هناك التزاما بالمعايير المهنية التي تضمن ذلك.

(1) Zulkarnain Muhamad SORI, Audit Market Competition: Causes and Consequences, The Icfai University Journal of Audit Practice, Vol. VI, No. 1, 2009, p 37.

(2) عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 14.

(3) Zulkarnain Muhamad SORI, Op Cit, p 37.

خلاصة الفصل الأول:

هدف هذا الفصل إلى محاولة تقديم إطار نظري متكامل حول جودة التدقيق الخارجي بغرض الإلمام بالموضوع من جوانبه المختلفة، حيث تم استعراض العديد من المقاربات المفاهيمية والتصورية التي تم تقديمها من مختلف المهتمين بالموضوع من مشرعين ومهنيين وأكاديميين، بهدف بلورة وضبط مفهوم واضح لجودة التدقيق، وقد تم التوصل فيه إلى اختلاف وجهات النظر وتناقضها أحيانا بين مختلف الأطراف، الأمر الذي يرجع بدرجة أساسية إلى الطابع متعدد الأبعاد لجودة التدقيق الخارجي، والذي انعكس بدوره على تعدد الطرق التي يمكن استخدامها لقياس وتقييم هذه الجودة، والذي يجد جزء من تفسيره أو تبريره في تعدد وتداخل وتكامل العوامل التي تؤثر عليه.

الفصل الثاني

الدراسات السابقة

تمهيد:

حاولنا في الفصل الأول تقديم إطار نظري لموضوع جودة التدقيق الخارجي، وسنقوم في هذا الفصل باستعراض مجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع والتي تتماشى مع الإشكالية المطروحة فيه، وذلك من خلال تقديم عرض مختصر لكل دراسة نتناول فيه أهدافها ومنهجيتها وأهم النتائج التي توصلت إليها، وقد تم مراعاة الترتيب الزمني التصاعدي في ذلك، وتم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول:** الدراسات التي تناولت جودة التدقيق كبناء متعدد الأبعاد من خلال تحليل تأثير عوامل متعددة عليها.
- **المبحث الثاني:** الدراسات التي تناولت تقييم جودة التدقيق كخدمة أو حاولت ربطها برضا عملاء التدقيق.
- **المبحث الثالث:** التعليق على الدراسات السابقة وموقع الدراسة الحالية منها.

المبحث الأول: الدراسات التي تناولت جودة التدقيق كبناء متعدد الأبعاد من خلال تحليل تأثير عوامل متعددة عليها.

1/ دراسة (Schroeder et Al., 1986) :¹

هدفت الدراسة إلى التعرف على الأثر المدرك لبعض العناصر على جودة التدقيق الخارجي من خلال استقصاء، عن طريق استبيان يتكون من 15 بندا، لآراء عينة تتكون من 81 من رئيسا للجان التدقيق في أكبر 500 شركة و 41 شريكا من شركاء التدقيق في مكاتب التدقيق الثمانية الكبرى (في وقتها).

نتائج الدراسة تشير إلى أن العوامل المتعلقة بفريق التدقيق، وعلى رأسها مستوى اهتمام شريك التدقيق أو رئيس فريق التدقيق بعملية التدقيق وتخطيط وتنفيذ عمل فريق التدقيق والاتصال بين فريق التدقيق وإدارة الشركة، ينظر إليها من طرف رؤساء لجان التدقيق وشركاء التدقيق على أنها أكثر تأثيرا على جودة التدقيق من العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق مثل الدعاوى القضائية المرفوعة على مكتب التدقيق وإجمالي حجم الأتعاب المدفوعة لمكتب التدقيق.

2/ دراسة (Knapp, 1991) :²

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى تأثير خصائص المدقق التي يمكن ملاحظتها من قبل الطرف الثالث كبدائل لجودة التدقيق على جودة التدقيق، وقد تمثلت هذه الخصائص في حجم مكتب التدقيق، طول مدة العلاقة بين المدقق والعميل، نوع الاستراتيجية المطبقة في التدقيق، حيث أجريت الدراسة على عينة تتكون من أعضاء لجان التدقيق في 192 شركة مسجلة في سوق الأوراق المالية في نيويورك.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ إن تقديرات أعضاء لجان التدقيق لجودة التدقيق تتأثر بصورة كبيرة بحجم مكتب التدقيق، وطول مدة العلاقة مع المدقق.
- ✓ لا يرى أعضاء لجان التدقيق أن هناك تأثيرا لاستراتيجية التدقيق المهيكلة على اكتشاف المدقق للأخطاء الجوهرية.
- ✓ إن أعضاء لجان التدقيق يعتقدون أن مكاتب التدقيق الثمانية الكبرى (في وقتها) أكثر قدرة على اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتعتبر أكثر كفاءة للإفصاح عنها.
- ✓ يعتقد أعضاء لجان التدقيق بوجود علاقة ارتباط إيجابية بين جودة التدقيق وطول مدة العلاقة مع المدقق وذلك في السنوات الأولى من لعلاقة المدقق بالعميل، غير أنها تتحول إلى علاقة ارتباط سلبية في السنوات التالية.

(1) Mary S. Schroeder, Ira Solomon and Don Vickrey, Audit Quality: The Perceptions of Audit-Committee Chairpersons and Audit Partners, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 5, No. 2, Spring 1986, pp. 86-94.

(2) Michael C. Knapp, Factors that Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality, Auditing : A Journal of Practice and Theory, Vol.10, No. 1, Spring 1991, pp. 35-52.

✓ إن عدم قدرة الدراسة على إثبات وجود تأثير لاستراتيجية التدقيق المهيكل مقارنة باستراتيجية التدقيق غير المهيكل على جودة التدقيق يرجع إلى عدم إلمام أعضاء لجان التدقيق بنوعي استراتيجية التدقيق.

3/دراسة (Joseph V. Carcello et Al., 1992) :¹

هدفت الدراسة إلى تحديد خصائص جودة التدقيق من وجهة نظر أطراف مختلفة، حيث شملت عينة البحث 245 من شركاء التدقيق في المكاتب الست الكبرى (في وقتها)، 246 من معدي القوائم المالية، و120 من مستخدميها (المستثمرون والمقرضون). استخدم الباحثون لجمع البيانات استبياناً يتضمن 41 خاصية للتدقيق موزعة على 12 مجموعة، حيث طلب من المستجوبين تحديد درجة تأثير كل منها في جودة التدقيق للتمكن من إجراء المقارنة بين إدراكات الفئات الثلاث، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ العوامل الأربعة التي اعتبرت أكثر أهمية في تحديد جودة التدقيق هي: خبرة فريق التدقيق ومكتب التدقيق مع العميل، الخبرة في مجال الصناعة خاصة لدى فريق التدقيق، الاستجابة لاحتياجات العميل، الالتزام بالمعايير العامة (الكفاءة والاستقلالية والعناية المهنية) من معايير التدقيق المتعارف عليها.
- ✓ وجود اختلاف كبير بين آراء الفئات الثلاثة حول أهمية كل عامل، حيث يعطي معدو القوائم المالية ومستخدموها أهمية أكبر للالتزام بالمعايير العامة من معايير التدقيق المتعارف عليها بالمقارنة مع شركاء التدقيق، كما يعطي معدو القوائم المالية أهمية أكبر للاستجابة لاحتياجات العميل بالمقارنة مع شركاء التدقيق، ومن جهة أخرى يشدد شركاء التدقيق على الشك المهني أكثر مما يفعله معدو القوائم المالية. أخيراً يشدد مستخدمو القوائم المالية بدرجة أقل مما يفعله شركاء التدقيق فيما يتعلق بمشاركة كبار أعضاء فريق التدقيق في عملية التدقيق.

4/دراسة (Rasmussen and Jensen, 1998) :²

هدفت الدراسة إلى استقصاء إدراكات مجموعات مختلفة من المعنيين بالتدقيق لخصائص جودة التدقيق، ولهذا الغرض تم توزيع استبيان يتضمن 30 خاصية لجودة التدقيق على عينة تتكون من 100 فرد من المجموعات التالية في الدانمارك: المساهمون، الصحفيون الماليون، المديرون، والمحاسبون القانونيون، وقد تم استرجاع خنها على التوالي: 74، 49، 71، 68. نتائج الدراسة أظهرت ما يلي:

(1) Joseph V. Carcello, Roger H. Hermanson, And Neal T. McGrath, Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers and Financial Statements Users, Auditing : A Journal of Practice and Theory, Vol. 11, No. 1, Spring 1992, pp. 1-16.

(2) Bent Warming-Rasmussen, Lars Jensen, Quality Dimensions in External Audit Services- an External User Perspective, The European Accounting Review, Vol. 7, No. 1, 1998, pp. 65-82.

- ✓ تم اختزال الخصائص الثلاثين لجودة التدقيق في ستة أبعاد هي: المصداقية الشخصية للمدقق، الاستقلالية عن إدارة الشركة، الانفتاح في تقرير المدقق، المعرفة بالصناعة، العدالة تجاه صغار المساهمين، الشك المهني للمدقق.
- ✓ توجد اختلافات ذات دلالة في أهمية الأبعاد الستة لجودة التدقيق لدى المجموعات الأربعة من المستجوبين، حيث يولي المساهمون والصحفيون الماليون (كمستعملين خارجيين) أهمية كبيرة لبعدي الشك المهني للمدقق وانفتاح المدقق في تقرير التدقيق، في حين أن المديرين (كمعددين) لم يركزوا على الشك المهني للمدقق، أما المدققون فلم يركزوا على بعد انفتاح المدقق في تقرير التدقيق.

5/دراسة (جربوع، 2005)¹:

هدف البحث إلى التعرف على الأسباب التي تؤدي إلى عدم ممارسة المراجعين للأداء المهني المطلوب منهم، وقد وضع الباحث الفرضيات الأربع التالية:

- ✓ لا توجد علاقة بين قيام المراجع بالمحافظة على الاستقلال والنزاهة والموضوعية وتوافر الكفاءة المهنية والشك المهني عنده، وبين الالتزام بالأداء المهني السليم.
- ✓ لا توجد علاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة، وبين الالتزام بالأداء المهني السليم للمراجع الخارجي.
- ✓ لا توجد علاقة بين موقف المراجع الخارجي من مرحلة تخطيط عملية المراجعة وتنفيذها ومرحلة إعداد التقرير، وبين الالتزام بالأداء المهني السليم.
- ✓ لا توجد علاقة بين المعرفة الكافية بمنشأة العميل وتأثير المخاطر وعدم التأكد وتأثير الضغوط التنافسية على المراجع الخارجي، وبين الالتزام بالأداء المهني.

ومن أجل ذلك قام الباحث بتصميم استبيان وتوزيعه على كل مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة وعددهم 85 مكتباً، وبلغ إجمالي الردود 70 مكتباً تمثل نسبة إرجاع قدرها 82% تقريباً، وبعد تفريغ البيانات التي تضمنتها أداة البحث، تمت معالجتها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS بغرض التحقق من صحة فرضيات الدراسة.

وقد أظهرت النتائج عدم صحة الفرضيات الأربع بالنسب التالية على التوالي: 88.75%، 85.71%، 95.72%، 88.57%. كما قدم الباحث جملة من التوصيات منها ضرورة أن تعمل مكاتب المراجعة المزاولة للمهنة على توفير بيئة مدعمة لممارسة الأداء المهني، وضرورة تفادي المراجعين لتأثيرات الضغوط المتعلقة بالأعباء والوقت وفجوة التوقعات والتي قد تضع قيوداً على تنفيذهم واجباتهم المهنية بكفاءة تامة، وذلك حتى يحافظوا على ثقة مستخدمي القوائم المالية للمنشآت في تقاريرهم.

(1) يوسف محمود جربوع، العوامل المؤثرة في الأداء المهني لمراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 78(27)، 2005، ص 9-38.

6/دراسة (النوايسة، 2006)¹:

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن وذلك من خلال تحليل مجموعة من المتغيرات المستقلة وبيان أثرها على جودة التدقيق، وقد حدد الباحث المتغيرات التالية: العوامل المتعلقة بإجراءات العمل الميداني، العوامل المتعلقة بأتعاب التدقيق، العوامل المتعلقة بتنظيم المكتب، والعوامل المتعلقة بفريق التدقيق. لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم تصميم استبانة وذلك بالرجوع إلى الدراسات السابقة ومعايير التدقيق الدولية وقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية في الأردن لسنة 1973. وقد تكونت العينة النهائية المعتمدة لأغراض البحث والتحليل من 62 مدققاً تم اختيارهم بطريقة عشوائية من أصل 314 مدققاً مزاولين للمهنة في الأردن حتى نهاية سنة 2004.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق (80.20%)، وأن أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق (74.4%)، في حين أن أقل ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم مكتب التدقيق (64.6%)، كما لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم مكتب التدقيق والتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل.

7/دراسة (الأهدل، 2008)²:

استهدف البحث التعرف على مفاهيم جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة عليها ونوعية أثر تلك العوامل، بالإضافة إلى التعرف على وسائل تحسين جودة المراجعة، وذلك من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في البيئة اليمنية. لتحقيق ذلك تم إعداد قائمة استقصاء وزعت على الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في البيئة اليمنية، وقام الباحث بالتحليل الإحصائي لتلك المستلمة منها (85 من المراجعين الخارجيين، 100 من المدراء الماليين، 27 من موظفي الائتمان).

وقد توصل البحث إلى أن خبرة فريق عمل المراجعة هي أهم العوامل المؤثرة على جودة 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 وعميل المراجعة. كما وافقت جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة على مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة، حيث جاء الالتزام بالمعايير المهنية في المرتبة الأولى من حيث الأهمية، تلا ذلك اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها في تقرير المراجعة، ثم عدم قبول مكتب المراجعة لمهام مراجعة تنقصه الخبرة في ممارستها. أما بخصوص وسائل تحسين جودة المراجعة، فقد توصل البحث إلى عدم وجود اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة حول

(1) محمد إبراهيم النوايسة، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات : دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 3، 2006، ص ص 390-415.

(2) عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية : دراسة نظرية ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 2008.

تلك الوسائل فيما عدا الرقابة على جودة المراجعة بواسطة مراجعة النظير أو بواسطة هيئة حكومية. وقد احتل وجود معايير للرقابة على الجودة المرتبة الأولى من حيث الأهمية من وجهة نظر جميع الأطراف، تلا ذلك تدعيم استقلال المراجع، ثم إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عددا معينا من ساعات التعليم المهني المستمر.

8/دراسة (التويجري والنافعاني، 2008)¹:

هدف البحث إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبة القانونية، وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب مراجعة على آخر.

تم توزيع الاستبيان على 95 مراجعا تابعين لثمانية (8) مكاتب مراجعة في مدينة جدة في المملكة العربية السعودية، وبلغ عدد الاستبيانات المستلمة 56 استبيانا خضعت للتحليل الوصفي والاختباري احصائيا باستخدام برنامج SPSS.

نتائج التحليل أوضحت أن أكثر ثلاثة عوامل تأثيرا في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين هي: الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة، الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها، الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية. أما أكثر ثلاث عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة فهي: التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل، أتعاب المراجعة، السمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة. كما أوضحت نتائج التحليل الإحصائي وجود فروق جوهرية بين التأثير المتوقع لبعض العوامل ووجودها في الواقع. كذلك تبين من نتائج التحليل أن عددا من عوامل الجودة وعددا من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد أو أكثر مما يلي: نوع وظيفة المراجع، العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، والخبرة.

9/دراسة (جبران، 2010)²:

هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في اليمن والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية، مع تقديم بعض الإرشادات للجهات الحكومية والهيئات المهنية المنظمة للمهنة تساعد على إيجاد رقابة مهنية فاعلة على مراجعة الحسابات.

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باتباع المنهج الوصفي التحليلي في البحث، حيث قام بتصميم وتوزيع استبانة على مجتمع الدراسة الذي يتمثل في أصحاب مكاتب مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية، ومن ثم قام بتحليل بيانات الاستبانة باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS وباستخدام الاختبارات الإحصائية المتنوعة.

(1) عبد الرحمن علي التويجري، حسن محمد النافعاني، جودة خدمة المراجعة : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، 2008، ص ص 219-255.

(2) محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة " مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين"، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19 ماي، 2010.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود تأثير إيجابي كبير على جودة مراجعة الحسابات لكل من التأهيل العلمي والخبرة العملية وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، تنظيم مكتب المراجعة وحجمه وسمعته، استقلال المراجع وتقدير أتعابه، إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، ومثانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل.

وعلى ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات من أهمها: الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني والخبرة العملية الكافية للعاملين في مكاتب المراجعة مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة، المحافظة على استقلالية مراجع الحسابات ودعمها، التخطيط المسبق والتنفيذ السليم لعملية المراجعة، كما يجب على المنظمات المهنية تحديد حد أدنى لأتعاب مراجعي الحسابات مع فرض نظام مناسب وعلمي في تحديد تلك الأتعاب. كما أوصى البحث الجهات الرسمية والجمعيات المهنية في الجمهورية اليمنية بتبني معايير محاسبة ومراجعة محلية، وإعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وذلك لمواجهة أوجه النقص والقصور فيها، مع إعطاء الجمعيات المهنية صفة الإلزام للتوجيهات والتعليمات الصادرة عنها.

10/دراسة (Gonthier-Bésacier et Al., 2012):¹

هدفت البحث إلى دراسة العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والتي تمحورت حول ثلاثة أبعاد هي: سير مهمة التدقيق، خصائص فريق التدقيق/مكتب التدقيق، والإطار التشريعي للتدقيق.

المقاربة المنهجية للدراسة اعتمدت على مرحلتين متتاليتين: نوعية وكمية. في المرحلة الأولى (النوعية) تمت مراجعة الأدبيات الأكاديمية المتعلقة بموضوع جودة التدقيق من أجل تحديد المتغيرات التي تؤثر على جودة التدقيق والتي تمحور حول الأبعاد سابقة الذكر، كما تم تدعيمها بتحليل الإطار التشريعي الفرنسي للتدقيق القانوني بكل مكوناته (قانون الحماية المالية 2003، ميثاق السلوك الأخلاقي ومعايير الممارسة المهنية لمحافظي الحسابات، ترجمة وتكييف التعليمات الثامنة الأوروبية لسنة 2008 في القانون الفرنسي)، ثم إجراء مقابلات فردية مع 5 من مدراء المالية ذوي خلفيات متنوعة (سنوات الخبرة، حجم المؤسسة) سمحت بتأكيد صحة بعض المؤشرات التي تم إحصاؤها، إلغائها، وإضافة أخرى. أما المرحلة الثانية الكمية، فتمثلت في توزيع استبيان يتضمن 55 معياراً لجودة التدقيق على عينة مكونة من 131 فرداً من معدي القوائم المالية، حيث تتوزع هذه المعايير بين الأبعاد الثلاثة سابقة الذكر على التوالي كما يلي: 19، 21، 15، ويتم قياس أهميتها النسبية ودرجة تأثيرها على سلم من 7 درجات أدناها 1 وأعلىها 7.

خلصت عملية التحليل للأبعاد الثلاثة إلى أن المؤشرات المرتبطة بسير مهمة التدقيق، والتي حظيت بأعلى متوسط قدره 5.79، هي الأكثر تأثيراً في حكم معدي القوائم المالية على جودة التدقيق. كما حصل البعد المتعلق بالإطار التشريعي بمكانة أساسية (متوسط قدره 5.34) مع أهمية خاصة حظي بها عنصر تحديد العلاقات المالية والشخصية. أما تأثير المعايير المتعلقة بفريق/مكتب التدقيق

(1) Nathalie Gonthier-Bésacier, Géraldine Hottegindre et Sandrine Fine-Falcy, Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : perceptions des préparateurs de l'information financière, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 18, 2012/2, pp. 33-72.

فكانت أكثر تباعدا وأقل تجانسا (متوسط 4.62)، حيث يركز معدو القوائم المالية انتباههم على المعايير المتعلقة بالكفاءة التقنية لمحافظ الحسابات وفريق التدقيق وكذا أهمية مكتب التدقيق على حساب المؤشرات البعيدة عن السير المباشر للمهمة مثل المشاركة في هيئات مهنية، الالتزام بالقواعد، أو الصعوبات الشخصية للمهنيين. إضافة إلى ذلك فقد خلصت الدراسة إلى الأهمية التي يوليها معدو القوائم المالية للمظاهر التقليدية لجودة التدقيق وهي الكفاءة والاستقلالية، إلا أن النتائج تظهر أن معدّي القوائم المالية يفضلون كفاءة محافظ الحسابات. كما أظهرت النتائج أهمية عنصر التواصل بين فريق التدقيق والمؤسسة الخاضعة للتدقيق، إذ احتل هذا المعيار، وهو السابع في بعد سير مهمة التدقيق، المرتبة الثانية في سلم الأهمية النسبية لدى المعدين وذلك بمتوسط 6. أخيرا، سمحت الدراسة بتحديد مجموعتين من معدّي القوائم المالية بإدراكات مختلفة: الذين يعملون في مؤسسات كبرى يتركز إدراكهم في عدد محدود من المؤشرات تتعلق أساسا بحجم مكتب التدقيق وإدارة فريق التدقيق، في حين أن الذين يعملون في مؤسسات صغيرة يطورون مخططا ذهنيا أكثر امتدادا يدمج كل أبعاد التدقيق.

11/دراسة (Beattie et Al., 2013):¹

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق في المملكة المتحدة بعد التغييرات التي عرفها النظام التشريعي للتدقيق والحوكمة والذي عزز من دور لجان التدقيق وهيئات التفتيش المستقلة على مكاتب التدقيق.

قام الباحثون بتصميم استبيان تضمن 36 عاملا من المحتمل أن تؤثر على جودة التدقيق، وقد تراوحت هذه العوامل بين عوامل اقتصادية وتنظيمية عامة (19 عاملا)، عوامل تتعلق بالمعايير التي ينص عليها مجلس ممارسات التدقيق (10 عوامل)، وعوامل تتعلق بنشاطات لجنة التدقيق (7 عوامل). أرسل الاستبيان سنة 2007 إلى عينة تتكون من مدراء المالية للشركات البريطانية المدرجة في البورصة، رؤساء لجان التدقيق، وشركاء تدقيق. وقد بلغت نسبة الردود 36% بعدد 498 استبيانا موزعة بين الفئات المشكلة لعينة الدراسة والمذكورة سابقا بالترتيب على النحو التالي: 149، 130، 219.

وقد توصلت النتائج إلى أن كل فئات العينة تعتبر أن التفاعلات المتنوعة بين لجنة التدقيق والمدققين من العوامل الأكثر تأثيرا في الرفع من جودة التدقيق. ومن خلال تحليل العوامل الستة والثلاثين تم اختزالها في تسعة أبعاد غير مرتبطة فيما بينها وفق الترتيب التالي: المخاطر الاقتصادية، نشاطات لجنة التدقيق، المخاطر التنظيمية، أخلاقيات مكتب التدقيق، الاستقلالية الاقتصادية للمدقق، تغيير شريك التدقيق، خطر خسارة العميل، حجم مكتب التدقيق، وأخيرا المعايير الدولية للتدقيق ISAs والتفتيش على التدقيق. وتبين أنه بالإضافة إلى نشاطات لجنة التدقيق، فإن عوامل الخطر التي يتعرض لها المدقق (سواء تلك الاقتصادية أو المتعلقة ببعض المخاطر التنظيمية) ينظر إليها على أنها الأكثر تأثيرا في جودة التدقيق، في حين أن المعايير الدولية للتدقيق ونظام التفتيش على التدقيق (وهي مظاهر "المعايير-الرقابة-الالتزام" في النظام التشريعي الجديد) اعتبرت من العوامل الأقل فعالية. كما علق المحييون بأن مظاهر التغيير في النظام تتوجه بصورة أساسية إلى العمل الميداني والالتزام وهي جوانب ذات تكلفة عالية بفوائد محدودة.

(1) Vivien Beattie, Stella Fearnley and Tony Hines, Perceptions of Factors Affecting Audit Quality in the Post-SOX UK Regulatory Environment, Accounting and Business Research, Vol. 43, No. 1, pp. 56-81.

12/دراسة (حمادي، 2013)¹ :

هدفت الدراسة إلى تحليل واقع جودة المراجعة الخارجية في الجزائر من خلال استطلاع آراء عينة من المهتمين بالمهنة عن طريق استبيان يتكون من 33 عبارة موزعة على أربعة محاور هي: خصائص مكتب المراجعة، خصائص عملية المراجعة المالية، مهام المراجع المالي، الرقابة على جودة المراجعة المالية.

قام الباحث باختيار 7 من مكاتب الخبرة المحاسبية، 10 من مكاتب محافظة الحسابات، و20 أستاذ جامعي متخصص في مجال المراجعة، وقام بتوزيع 200 استبيان، وتم اعتماد 105 استبيانا صالحا للتحليل.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ مكاتب المراجعة في عينة البحث تتصف بأغلب الخصائص المحددة لجودة مكتب المراجعة، ما عدا خاصية وجود قائمة واضحة لأداب وسلوك ممارسة المهنة في مكتب المراجعة.
- ✓ عمليات المراجعة المالية تتم وفق متطلبات الجودة، ما عدا خاصية تغيير مسؤول المهمة من فترة لأخرى، وتوزيع مهام المراجعة على المساعدين والإشراف عليهم، بالإضافة إلى استخدام الأساليب الإحصائية في عملية المراجعة.
- ✓ تراجع عينة البحث يمارسون المهام المحددة لجودة مهام المراجع المالي وأهمها: اختيار عينة من الحسابات لفحصها، توضيح الأخطاء والمخالفات الموجودة بالقوائم المالية، الاطلاع على نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة لتحديد مدى فعاليته وتقييم مدى الالتزام بإجراءاته، التأكد من صحة التسجيل في الدفاتر المحاسبية وفق القوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ✓ يفضل المستجوبون الرقابة على جودة المراجعة المالية التي يقوم بها المكتب بنفسه أكثر من الرقابة التي يمكن أن تمارسها الهيئات المهنية على مكاتب المراجعة.

13/دراسة (Boumediene, 2014)² :

هدفت الدراسة إلى تحليل آراء محافظي الحسابات ومستخدمي تقارير التدقيق القانوني تجاه إشكالية جودة التدقيق القانوني والأهمية الممنوحة لمختلف العوامل، وكذا إثارة ردود أفعالهم بالنسبة للعوامل المساهمة في نجاح مهمة التدقيق القانوني.

قام الباحث بتطوير استبيان من أجل جمع المعلومات الأولية من أفراد عينة البحث، حيث تضمن أربعة محاور كما يلي:

(1) حمادي نبيل، واقع جودة المراجعة في الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، العدد 15،

2013، ص ص 81-100.

(2) Boumediene Mohammed Rachid, Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprises : une lecture théorique et une approche pratique en Algérie, Thèse de doctorat, Université Abou Bekr Belkaid-Tlemcen, Année universitaire 2013-2014.

- 1) العوامل المؤثرة في جودة التدقيق القانوني: وقد قسمها الباحث إلى عوامل مرتبطة بالمدقق القانوني (17 عاملا) وعوامل مرتبطة بمكتب التدقيق (13 عاملا).
- 2) جودة التدقيق القانوني والآليات الداخلية لحوكمة الشركة: وقد قسمها الباحث إلى عوامل مرتبطة بالآليات الداخلية للحوكمة (11 عاملا)، وعوامل مرتبطة بعميل التدقيق (8 عوامل).
- 3) فجوة التوقعات: وقد قسمها الباحث إلى توقعات المستخدمين (8 عوامل)، وعوامل النجاح (11 عاملا).
- 4) أسئلة إضافية حول الرقابة على جودة التدقيق، أتعاب التدقيق، والنصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق القانوني.

وقد تكونت عينة البحث من فئتين:

- محافظو الحسابات الذين يمثلون الفاعل الرئيسي في مهنة التدقيق، حيث تم توزيع 120 استبياناً، وتم استرجاع 42 منها صالحة للاستعمال أي ما نسبته 35%.
- الفاعلون في حوكمة الشركات ويتمثلون في أعضاء مجالس الإدارات، أعضاء لجان التدقيق، المسيرين، والمدبرين الماليين، حيث تم توزيع 120 استبياناً وتم استرجاع 49 منها صالحة للاستعمال أي ما نسبته 41%.

وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ العوامل الأكثر تأثيراً في جودة التدقيق القانوني والمرتبطة بالمدقق الخارجي هي: الاستقلالية والموضوعية، قيمة أتعاب التدقيق، الأخلاقيات المهنية، عدد سنوات الخبرة، والمعرفة الكافية بنشاط العميل.
- ✓ العوامل الأكثر تأثيراً في جودة التدقيق القانوني والمرتبطة بمكتب التدقيق هي: السمعة الجيدة، التنظيم الداخلي الجيد لمكتب التدقيق، عدم قبول المكتب لمهام ليس لديه الكفاءة المطلوبة لأدائها، عدم ارتباط المكتب بعملاء مشتبه في سمعتهم، الميثاق الأخلاقي للمكتب.
- ✓ العوامل الأكثر تأثيراً في جودة التدقيق القانوني والمرتبطة بالآليات الحوكمة هي: وجود أغلبية من أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين، التواصل الجيد بين المدقق ولجنة التدقيق، استقلالية وكفاءة لجنة التدقيق، وجود مساهم رئيسي في المؤسسة.
- ✓ العوامل الأكثر تأثيراً في جودة التدقيق القانوني والمرتبطة بالمؤسسة الخاضعة للتدقيق هي: مستوى المديونية، نتيجة المؤسسة.
- ✓ عوامل نجاح مهمة التدقيق القانوني هي: تعزيز استقلالية المدقق، الخبرة العملية، تحسين الكفاءة المهنية، وتقوية دور المنظمات المهنية.

14 / دراسة (Kilgore et Al., 2014):¹

هدفت الدراسة إلى تحليل الأهمية النسبية لكل من خصائص فريق التدقيق وخصائص مكتب التدقيق في كما تدركها مجموعتان من مستخدمي خدمات التدقيق: رؤساء وأعضاء لجان التدقيق (أطراف داخلية) والمحللون الماليين ومدبري صناديق الاقتراع (أطراف

(1) Alan Kilgore, Graeme Harrison and Renee Radich, Audit Quality: What's important to users of audit services?, Managerial Auditing Journal, Vol. 29, Issue 9, pp. 776-799.

داخلية)، حيث قام الباحثون بتوزيع استبيان يتضمن 10 من خصائص جودة التدقيق على عينة تتكون من 96 فردا من المجموعة الأولى من المستجوبين و77 فردا من المجموعة الثانية، وقد تم استرجاع 39 و42 استبيانا من المجموعتين على التوالي.

نتائج الدراسة أظهرت أن أفراد كلتا المجموعتين يدركون خصائص فريق التدقيق كأكثر أهمية نسبيا من خصائص مكتب التدقيق عموما، وبالنسبة للأطراف الداخلية (رؤساء وأعضاء لجان التدقيق) فقد حظيت العوامل الثلاثة التالية بأكثر أهمية وهي على التوالي: معرفة مدير التدقيق أو المدقق الرئيسي بصناعة العميل، اهتمام شريك/مدير التدقيق بعملية التدقيق، معرفة فريق التدقيق. أما بالنسبة للأطراف الخارجية (المحللون الماليون ومدبرو صناديق الاستثمار) فقد حظيت العوامل الثلاثة التالية بأكثر أهمية وهي على التوالي: اهتمام شريك/مدير التدقيق بعملية التدقيق، التواصل بين فريق التدقيق وإدارة العميل، حجم مكتب التدقيق. وجاء في المرتبتين الأخيرتين في إدراكات كلتا المجموعتين الخاصيتين المتعلقتان بطول مدة الارتباط مع شريك التدقيق ومراجعة تأكيد جودة التدقيق.

15/ دراسة (بودونت، 2016) ¹:

استهدفت الدراسة محاولة صياغة مؤشرات لقياس جودة التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال استطلاع آراء المدققين الخارجيين، حيث قامت الباحثة بتوزيع استبيان على عينة تتكون من 93 فردا وتم استرجاع 80 استبيانا صالحا للتحليل أي ما نسبته 86.03%، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- ✓ إدراك غالبية المهنيين لأهمية قياس جودة التدقيق.
- ✓ تأييد المهنيين للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر والمرتبطة بمكتب التدقيق، سمعة المدقق، وفريق التدقيق.
- ✓ الاهتمام بقياس جودة التدقيق يساعد مكتب التدقيق على الحفاظ على سمعته ومكانته بين مكاتب التدقيق الأخرى.
- ✓ إن قياس جودة التدقيق يؤدي إلى تحسين القدرة التنافسية بين مكاتب التدقيق حيث كلما ازداد التنافس بين المكاتب أدى ذلك إلى وجود جودة أداء في عملية التدقيق.
- ✓ إن التخصص المهني في صناعة العميل ينتج عنه زيادة في جودة عملية التدقيق.
- ✓ أهمية دراسة طبيعة عمل المؤسسة محل التدقيق من خلال التخطيط الجيد وذلك لزيادة جودة التدقيق.
- ✓ ضرورة توفر مكاتب التدقيق على عاملين ذوي كفاءة ومهارة وخبرة في مجال تخصص العميل.
- ✓ أهم المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق هي: الخبرة وتنوع الاختصاص لدى فريق التدقيق، التعاون بين المدقق وفريقه، عدد العاملين في المكتب ذوي الكفاءة والمهارة، عدد عملاء المكتب، الخبرة في مجال الصناعة التي يمارسها العميل، جمع المعلومات حول نشاط العميل، التخطيط لعملية التدقيق، التحلي بالنزاهة والموضوعية، تدقيق العمل المؤدى، الإشراف

(1) بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات لقياس جودة التدقيق : دراسة ميدانية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر-بسكرة، السنة الجامعية 2015/2016.

على فريق التدقيق، المحافظة على أسرار العملاء، الالتزام بقواعد السلوك المهني، والقيام بدورات تدريبية لتنمية المهارات والقدرات.

المبحث الثاني: الدراسات التي تناولت تقييم جودة التدقيق كخدمة أو حاولت ربطها برضا عملاء التدقيق

1/دراسة (Behn et Al., 1997) ¹:

هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين خصائص جودة التدقيق، رضا العميل، تغيير المدقق، والخبرة العملية للمراقب المالي. ولتحقيق هذا الهدف، تم توجيه استمارة للمراقبين الماليين لأكثر من 1000 شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية، حيث تضمنت 15 بعداً لجودة التدقيق، وطلب منهم تقييم المدقق المالي للشركة بناءً على كل بعد، كما طلب منهم تقييم المستوى العام لرضاهم عن فريق التدقيق وعن مكتب التدقيق.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ وجود علاقة هامة وإيجابية بين الخصائص التالية لجودة التدقيق ورضا عميل التدقيق وهي: الاستجابة لاحتياجات العميل، الالتزام والمشاركة التنفيذية، التفاعل المستمر والفعال مع لجنة التدقيق، سير العمل الميداني، الخبرة في مجال صناعة العميل، الخبرة السابقة مع العميل.
- ✓ وجود علاقة سلبية بين الشك المهني للمدقق ورضا العميل.
- ✓ توجد بعض الأدلة على وجود ارتباط إيجابي بين الخبرة العملية للمراقب المالي للشركة مع المدقق الحالي ورضا عميل التدقيق، فضلاً عن وجود أدلة عن العلاقة بين تغيير المدقق ورضا العميل.
- ✓ إن الاتجاه العام لنتائج الدراسة يسلط الضوء على أهمية الاتصال والعلاقات في تعزيز رضا العميل.
- ✓ قدم المراقبون الماليون العديد من الاقتراحات لتحسين جودة التدقيق أهمها الانخراط أكثر في نشاط العميل وتخفيض دوران فريق التدقيق.

2/دراسة (Duff, 2004) ²:

قام الباحث بتطوير أداة لقياس جودة التدقيق من أبعاد مختلفة وذلك من خلال إعداد استبيان يحتوي على 56 عبارة موزعة على ثلاث مجموعات: مكتب التدقيق (24)، شريك مهمة التدقيق (17)، وفريق التدقيق (15)، حيث تقاس أهميتها على سلم ليكرت الخماسي. تم توزيع الاستبيان على عينة مكونة من 500 من شركاء التدقيق يعملون في أكبر 20 مكتب تدقيق في المملكة المتحدة،

(1) Bruce K. Behn, Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson and Roger H. Hermanson, The Determinants of Audit Client Satisfaction Among Clients of Big 6 Firms, Accounting Horizons, Vol. 11, No. 1, March 1997, pp. 7-24.

(2) Angus Duff, AUDITQUAL: Dimensions of Audit Quality, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2004.

و500 من مديري المالية لشركات بريطانية مدرجة في البورصة، و500 من مديري صناديق استثمار متواجدة في المملكة المتحدة، وبلغت نسب ردود الفئات الثلاث على التوالي: 21.8%، 15%، و15.2%.

باستخدام التحليل العاملي تم اختزال العناصر الستة والخمسين (56) في تسعة (9) أبعاد متميزة هي: السمعة، الكفاءة، الاستقلالية، الخبرة، التجربة مع العميل، الاستجابة، الخدمات غير التدقيقية، التعاطف، وخدمة العميل. وقد أظهر التحليل الإحصائي أن هذه الأبعاد التسعة يمكن اختزالها في بعدين اثنين هما الجودة التقنية (ممثلة في الأبعاد الخمسة الأولى المرتبة تنازليا) وجودة الخدمة (ممثلة في الأبعاد الأربعة المتبقية المرتبة هي أيضا تنازليا)، وبالتالي يحدد هذان البعدان الجودة النهائية للتدقيق وفق هذا النموذج الذي يعتبر نموذجا متداخل الأبعاد، أي أن جودة التدقيق يتم وصفها من خلال بنية ترانجية، مع التأكيد على وجود ارتباطات مهمة بين الأبعاد التسعة وهو ما يعني أنه لا يمكن تفسيرها ببساطة كمتغيرات مستقلة.

أظهرت نتائج الاستطلاع ما يلي:

- ✓ إن تقييم الفئات الثلاثة أعطى بعدي الجودة التقنية المتمثلين في السمعة والكفاءة أعلى مستوى، في حين نال بعد جودة الخدمة المتمثل في تقديم الخدمات غير التدقيقية أدنى اهتمام.
- ✓ جاءت إجابات المدققين ومديري المالية بصفة عامة متقاربة، مع وجود توجه إلى إعطاء جودة الخدمة أهمية أكبر لدى مديري المالية مقارنة مع الأهمية التي حظيت بها لدى شركاء التدقيق، في حين أن العوامل التي حظيت بها الجودة التقنية كانت أكبر لدى شركاء التدقيق منها لدى المديرين الماليين.
- ✓ إن مستوى الأهمية النسبية التي حظيت بها الجودة التقنية لدى مديري صناديق الاستثمار كان أكبر منه لدى كل من شركاء التدقيق ومديري المالية، بينما مستوى أهمية جودة الخدمة لديهم كان أقل مما هو عليه لدى نفس الفئتين، ويمكن إرجاع ذلك إلى عدم انخراطهم في مهمة التدقيق مما يجعلهم غير قادرين على الملاحظة المباشرة لجودة الخدمة.
- ✓ أوصى الباحث بأهمية النظر إلى جودة التدقيق كبناء متعدد الأبعاد، مع ضرورة أن تولي مكاتب التدقيق أهمية للجوانب التقنية لجودة التدقيق وبالأخص السمعة والكفاءة. كما أن هذه المكاتب مطالبة، من أجل تحسين جودة التدقيق، بمتابعة إدراك العملاء لهذه الجودة وتحديد أسباب العجز أو النقص التي تعترضها.

3/دراسة (Saxby et Al., 2004)¹:

هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين جودة الخدمة وكل من رضا العميل والصراع شركة عميل في سياق خدمات مكاتب المحاسبة والتدقيق. تم استخدام استمارة تتكون من 22 بنداً تخص تصورات العملاء عن الأبعاد الخمسة لجودة الخدمة وفق نموذج SERVQUAL، كما تم طرح خمسة أسئلة لجمع معلومات عن مستوى رضا العملاء والصراع بين مكتب التدقيق والعميل، حيث

(1) Carl L. Saxby, Craig R. Ehlen, Timothy R. Koski, Service Quality in Accounting Firms: The Relationship of Service Quality to Client Satisfaction and Firm/Client Conflict, Journal of Business & Economics Research, Vol. 2, No. 11, November 2004, pp. 75-86.

تم قياس البنود والأسئلة وفق سلم ليكرت الخماسي. وجهت الاستمارة والأسئلة إلى 292 من مختلف عملاء شركات المحاسبة والتدقيق، وقد بلغ عدد الردود القابلة للتحليل 154 رداً أي ما نسبته 53%.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ إدراك العملاء لأهمية الأبعاد الخمسة لجودة الخدمة وهي الملموسية، الاعتمادية، الاستجابة، الضمان، والتعاطف.
- ✓ وجود علاقة إيجابية بين جودة خدمات المحاسبة والتدقيق ورضا عملاء التدقيق وخاصة بعدي الاعتمادية (بند التعامل بدقة على الأخص) والضمان (بند امتلاك المعرفة للإجابة عن الأسئلة على الأخص).
- ✓ وجود علاقة سلبية بين جودة الخدمة المقدمة من مكاتب المحاسبة والتدقيق والصراع مع عملائها، مع التأكيد على قدرة مكاتب المحاسبة والتدقيق على التخفيض من حدة هذا الصراع بالتركيز على الاعتمادية والضمان وذلك من خلال العمل على التطوير المستمر للمعرفة بالتشريعات المحاسبية وتعزيز مستوى ثقة ووعي عملائهم بهذا الشأن، وهذا يتطلب الإصرار على التكوين المستمر لضمان خدمة العملاء بدقة وتزويدهم باستشارات حديثة.

4/دراسة (Samelson et Al., 2006) :¹

هدفت الدراسة إلى الوقوف على خصائص الجودة المدركة للتدقيق الخارجي والعوامل المحددة لرضا عملاء التدقيق في القطاع العمومي من خلال استطلاع آراء عينة تتكون من 302 من مدراء مالية الحكومات المحلية.

تم تقدير نموذجي انحدار متعدد مستقلين لكل من الجودة المدركة للتدقيق ورضا عميل التدقيق على التوالي كما يلي:

$$\text{HIQUAL} = b_0 + b_1 \text{ATEN} + b_2 \text{EXPERT} + b_3 \text{SCHED} + b_4 \text{INDEP} + b_5 \text{DPCARE} + b_6 \text{MGRTIME} + b_7 \text{FIELDW} + b_8 \text{SKEPT} + b_9 \text{B5} + \varepsilon.$$

$$\text{OSAT} = b_0 + b_1 \text{ATEN} + b_2 \text{EXPERT} + b_3 \text{SCHED} + b_4 \text{MGRTIME} + b_5 \text{FIELDW} + b_6 \text{SKEPT} + b_7 \text{B5} + \varepsilon.$$

HIQUAL: الجودة المدركة للتدقيق وهو المتغير التابع الأول*.

OSAT: الرضا الإجمالي عن التدقيق وهو المتغير التابع الثاني*.

ATEN: مدة عمل مكتب التدقيق كمدقق للحكومة المحلية ويتم قياسها بالسنوات.

EXPERT: الخبرة الضرورية لفريق التدقيق في مجال المحاسبة والتدقيق الحكوميين*.

SCHED: استجابة فريق التدقيق لاحتياجات الخطط الحكومية*.

(1) Donald Samelson, Suzanne Lowensohn and Laurance E. Johnson, The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction in Local Governments, Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management, Vol. 18, No. 2, SUMMER 2006, pp. 139-166.

INDEP: استقلالية فريق التدقيق ظاهريا وفعليا*.

DPCARE: العناية المهنية اللازمة المبذولة من فريق التدقيق أثناء القيام بمهمة التدقيق*.

MGRTIME: التزام مدير مهمة التدقيق بنشاط في تخطيط وتنفيذ المهمة*.

ACCTSYS: فهم فريق التدقيق للنظام المحاسبي الحكومي*.

ICS: شمولية فحص نظام الرقابة الداخلية الحكومي من طرف فريق التدقيق*.

FIELDW: العمل الميداني وهو متغير مركب من المتغيرين السابقين*.

SKEPT: الشك المهني لفريق التدقيق أثناء إنجاز المهمة*.

B5: مكتب التدقيق هو واحد من المكاتب الخمسة الكبرى وهو متغير ثنائي يأخذ القيمة 1 أو 0.

* يتم قياس بنود المتغير وفقا لسلم ليكرت السباعي.

تم توجيه استبيان الدراسة في ربيع 2002 إلى كل مدراء المالية للبلديات الأمريكية التي يتجاوز عدد سكانها 25000 نسمة وعددها 1217 بلدية، وتم استرجاع 302 استبيانا صالحا للتحليل أي ما نسبته 25%، وكانت الإجابات تتعلق بأعمال التدقيق للسنة الضريبية المنتهية في 2001.

أظهرت نتائج الدراسة ما يلي:

- ✓ وجود علاقة واضحة بين الجودة المدركة للتدقيق وخصائص التدقيق التالية: الخبرة في مجال نشاط العميل، الاستجابة لاحتياجات العميل، بذل العناية المهنية، سير العمل الميداني، وممارسة الشك المهني.
- ✓ مدة العلاقة مع مكتب التدقيق والاستقلالية ليست مرتبطة بالجودة المدركة للتدقيق.
- ✓ العوامل المحددة لرضا عميل التدقيق هي: الخبرة في مجال نشاط العميل، الاستجابة لاحتياجات العميل، التزام مدير مهمة التدقيق، وسير العمل الميداني، أما الخبرة مع العميل والشك المهني فليس لها تأثير في رضا العميل.
- ✓ إن مكاتب التدقيق الخمسة الكبرى ترتبط سلبيا بالجودة المدركة للتدقيق ويس لها ارتباط ذو دلالة مع رضا عميل التدقيق.

5/دراسة (Ismail et Al., 2006) :¹

هدفت الدراسة إلى تحري العلاقة بين جودة خدمة التدقيق، رضا العميل والولاء لمكتب التدقيق، وذلك باستخدام نموذج SERVQUAL لقياس تطلعات وإدراكات عملاء التدقيق للخدمات المقدمة من مكاتب التدقيق.

تم اختيار عينة عشوائية تتكون من 500 شركة من أصل 900 شركة مدرجة في بورصة ماليزيا سنة 2005، وتم إرسال استبانة البحث إليها، وقد بلغ عدد الردود 115 ردا بمعدل رد قدره 23%، وكان أغلبية المجيبين عن الاستبانة إما رئيس قسم المالية (63 ردا بنسبة 54.8%) أو رئيس قسم المحاسبة والتدقيق (34 ردا بنسبة 29.6%).

نتائج الدراسة أظهرت أن بعد الاعتمادية كان الأكثر أهمية في تطلعات المستجوبين، يليه بعد الضمان، ثم الاستجابة، فالملموسية، وأخيرا التعاطف. أما إدراكات المستجوبين لأبعاد جودة الخدمة المقدمة فكانت مرتبة كما يلي: الضمان، الاعتمادية، الملموسية، الاستجابة، التعاطف.

توصلت الدراسة كذلك إلى وجود فجوة إجمالية سلبية بين تطلعات أفراد العينة بشأن ما ينبغي أن تكون عليه خدمات مكاتب التدقيق وجودة الخدمة المقدمة حاليا من طرف هذه المكاتب، وهو ما يعني أن أداء هذه الأخيرة لا يلي تطلعات الشركات المدرجة في البورصة. وقد أشارت النتائج إلى أن أكبر فجوة سلبية كانت في بعد التعاطف متبوعا ببعده الاعتمادية، أما أصغر فجوة فكانت في بعد الاستجابة، في حين كانت الفجوة في بعد الملموسية فقط إيجابية.

أظهرت النتائج أيضا أن جودة خدمة التدقيق تؤثر في رضا عميل التدقيق حيث أن كلا من أبعاد الملموسية والاعتمادية والتعاطف تزيد من مستوى هذا الرضا، على عكس بعدي الاستجابة والضمان الذين يخفضانه.

أخيرا، فقد خلصت الدراسة إلى أن مستوى الرضا الجيد عن جودة خدمة التدقيق يؤدي إلى رفع مستوى ولاء العميل لمكتب التدقيق، حيث أن رضا العميل يمكن أن يلعب دور الوسيط بين جودة خدمة التدقيق ممثلة في بعد الاعتمادية وولاء العميل لمكتب التدقيق.

6/دراسة (Morton and Scott, 2007) :²

هدفت الدراسة إلى تطوير واختبار أداة لقياس جودة الخدمة في مكاتب التدقيق ومن ثم استخدام هذه الأداة في تقييم أثر الجودة المدركة للخدمة في نوايا عملاء مكاتب التدقيق الحصول على خدمات إضافية.

(1) Ishak Ismail, Hasnah Haron, Daing Nasir Ibrahim and Salmi Mohd Isa, Service Quality, Client Satisfaction and Loyalty towards Audit Firms, Perceptions of Malaysian Public Listed Companies, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 7, 2006, pp. 738-756.

(2) Anja Morton, Donald Robert Scott, The Association between Perceived Audit Firm Service Quality and Behavioral Intentions, *Journal of Contemporary Issues in Business & Government*, Vol. 13, No. 2, pp. 17-30.

استلهمت أداة الدراسة من نموذج SERVQUAL، ولكن بالنظر إلى الاختلافات التي وجدت بين أبعاد جودة الخدمة في مختلف الصناعات، فإن من المحتمل أن عملاء خدمات التدقيق قد يعبرون عن مجموعة خاصة من الاحتياجات، لذا تم تكييف أسئلة نموذج SERVQUAL كي تعكس بطريقة أفضل وتنسجم مع سياق الخدمات التدقيقية. نتج عن هذا استبيان يتضمن 28 سؤالاً مصمماً لقياس (على سلم ليكرت السباعي) اعتمادية ورقابة وخصائص أخرى لجودة خدمة التدقيق.

عينة البحث التي اختيرت عشوائياً تتكون من 200 شركة مدرجة في بورصة الأوراق المالية الأسترالية، وتم اختيار مدرء المحاسبة والمالية للإجابة عن أسئلة الاستبيان، وقد بلغت نسبة الردود الصالحة للتحليل 68% أي ما يعادل 136 رداً.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ وجود ارتباط ضعيف بين جودة خدمة التدقيق والاحتفاظ بالعميل، ما قد يوحي بأن اختيار مكاتب التدقيق يتم لغرض تحقيق انسجام اقتصادي ناجع بين العميل والمدقق.
- ✓ عدم وجود ارتباط بين جودة خدمة التدقيق والنية في الحصول على خدمات إضافية من مكتب التدقيق، ما قد يفسر بعدم الرغبة في التبعية لجهة واحدة في أكثر من خدمة، أو في تبني الكثير من عملاء التدقيق سياسة تقتضي عدم الحصول على خدمات أخرى من مدققهم بسبب إمكانية تأثير ذلك سلباً على استقلالية المدقق ولو ظاهرياً، كما أن جودة التدقيق لا يمكن أن تنتقل بالضرورة إلى الخدمات الأخرى قد يتم تقديمها من أفراد آخرين.
- ✓ وجود ارتباط بين جودة خدمة التدقيق والنية في توصية عملاء آخرين بالحصول على خدمات مكتب التدقيق.

7/ دراسة (Boon and McKinnon, 2008):¹

هدفت الدراسة إلى تحليل أهم الخصائص المدركة لجودة خدمة التدقيق في ظل إلزامية اللجوء إلى مناقصات عمومية للحصول على خدمات التدقيق في المجالس المحلية في منطقة جنوب ويلز الجديدة، حيث ركزت أساساً على ما إذا كان اللجوء الإلزامي للمناقصات العمومية يقود إلى تخفيض استقلالية المدقق وجودة التدقيق.

شملت عينة الدراسة 235 من المهنيين المتخصصين في المالية الذين حضروا، سنة 2005، مؤتمر مهني مالي الحكومات المحلية الذي يعقد مرة كل سنتين، و35 من المدققين الداخليين للمجالس المحلية في منطقة جنوب ويلز الجديدة. وقد طلب من المستجوبين تقييم جودة خدمة التدقيق المقدمة من المدقق الحالي بناءً على 48 عنصراً موزعة على 14 خاصية لجودة خدمة التدقيق تم اقتراحها واختبارها في دراسات سابقة، كما طلب منهم التعبير عن مستوى رضاهم عن آخر تدقيق فيما يخص كلا من مكتب التدقيق وفريق التدقيق. بلغ عدد الإجابات الصالحة للتحليل 185 من مهنيي المالية و28 من المدققين الداخليين أي بنسبة كلية 86%، وقد تم قياس الإجابات على سلم ليكرت السباعي.

(1) Kym Boon, Jill McKinnon, Audit Service Quality in Compulsory Audit Tendering: Preparers Perceptions and Satisfaction, Accounting Research Journal, Vol. 21, No. 2, 2008, pp. 93-122.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ الخصائص المدركة لجودة التدقيق التي تعتبر الأكثر أهمية في تقييم جودة خدمة التدقيق هي: الخبرة في مجال الصناعة، التجربة مع عميل التدقيق، الكفاءة التقنية، الاستقلالية، المعايير الأخلاقية والعناية المهنية.
- ✓ الخصائص التي اعتبرت الأقل أهمية فتمثلت في الشك المهني، حجم مكتب التدقيق، وتقديم خدمات غير تدقيقية.
- ✓ وجود خمسة خصائص لجودة التدقيق ذات علاقة مع الرضا العام عن جودة خدمة التدقيق، حيث أن مستوى هذا الرضا يكون عاليا عندما يكون لمكتب التدقيق وفريق التدقيق تجربة مع المجلس، وعندما تكون هناك استجابة لاحتياجات المجلس، عندما يكونون مستقلين، وعندما يحتفظون بمعايير أخلاقية عالية، وعندما يظهر مكتب التدقيق وفريق التدقيق مستوى منخفض من الشك المهني.
- ✓ توافق نتائج الدراسة مع نتائج دراسات سابقة تمت في سياق عدم إلزامية اللجوء إلى الصفقات العمومية للحصول على خدمات التدقيق، وهو ما يشير إلى أن اعتبار ذلك قد يؤدي إلى تخفيض استقلالية المدقق أو جودة التدقيق أمر لا يمكن تأكيده.

8/دراسة (Turk and Avcilar, 2009) ¹:

هدفت الدراسة إلى تحليل التأثير المحتمل لجودة خدمة مكاتب التدقيق على رضا عملاء التدقيق ونواياهم السلوكية. وقد استخدم الباحثان لقياس جودة التدقيق نموذج SERVQUAL مع إدخال تعديلات طفيفة على بنود الاستبيان الـ 22 كي تتماشى مع طبيعة خدمة التدقيق، حيث يتم قياس البنود بالاعتماد على سلم ليكرت الخماسي.

اشتملت عينة الدراسة على 326 شركة مدرجة في بورصة إسطنبول سنة 2007، حيث تم إرسال الاستبيان إلى مدراء المحاسبة في هذه الشركات، وتم استرجاع 207 استبيانا صالحا للتحليل أي ما نسبته 63%.

أظهرت نتائج الدراسة أن بعد الضمان هو الأكثر أهمية في جودة خدمة مكاتب التدقيق، يليه بعد الاعتمادية، ثم الاستجابة، ثم التعاطف، وأخيرا الملموسية. كما أظهرت النتائج أن الجودة المدركة لخدمة مكاتب التدقيق لها تأثير إيجابي مباشر على رضا العملاء، دون أن يكون لها تأثير مباشر إيجابي على النوايا السلوكية لهم، لكن له تأثيرا غير مباشر عليها من خلال التأثير في درجة الرضا.

(1) Zeynep Turk, Mutlu Yeksel Avcilar, The Effects of Perceived Service Quality of Audit Firms on Satisfaction and Behavioural Intentions: A Research on Istanbul Stock Exchange Listed Companies, Research Journal of Business Management, Vol. 2, No. 1, 2009, pp. 36-46.

9/ دراسة (Iskandar and Al., 2010):¹

هدفت الدراسة إلى اختبار رضا العملاء عن خدمة التدقيق كما تدركها إدارة الشركات المدرجة في بورصة ماليزيا وعلاقة ذلك بخصائص جودة التدقيق، مع إجراء مقارنة في هذا الإطار بين رضا العملاء عن أعمال التدقيق للمكاتب الأربعة الكبرى وغيرها من المكاتب. وقد اعتمدت الدراسة نفس أداة البحث المستخدمة في دراسة (Behn et Al, 1997) المذكورة سابقا مع إدخال بعض التعديلات عليها. أما الفئة المختارة للإجابة عن أسئلة الاستبيان بشأن تقييم أعمال التدقيق فكانت المراقبين الماليين بالنظر إلى كونهم الأكثر قدرة على تقديم نظرة العميل حول أداء مكتب التدقيق، كما أنهم الأكثر قدرة على فهم أعمال التدقيق بالنظر إلى تفاعلهم اليومي معهم.

عينة البحث شملت 704 شركة مدرجة في بورصة ماليزيا سنة 2003، حيث تم إرسال استمارة البحث إلى المراقبين الماليين لهذه الشركات سنة 2004، وقد بلغ عدد الردود الصالحة للتحليل 246 ردا أي بمعدل رد 35%.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ خصائص الجودة المرتبطة بمكتب التدقيق أكثر أهمية من تلك المرتبطة بفريق التدقيق.
- ✓ عدم وجود اختلاف ذو دلالة في رضا العميل عن أعمال التدقيق التي تقدمها مكاتب التدقيق الكبرى وغيرها من المكاتب الأخرى.
- ✓ رضا عميل التدقيق مرتبط بدرجة كبيرة بأربعة خصائص لجودة التدقيق المتعلقة بمكتب التدقيق وهي: الخبرة مع العميل، الاستجابة لاحتياجات العميل، الاستقلالية، والتزام مكتب التدقيق بالجودة.
- ✓ رضا عميل التدقيق مرتبط بدرجة كبيرة بخمسة خصائص لجودة التدقيق المتعلقة بفريق التدقيق وهي: الخبرة مع العميل، الاستقلالية، سير العمل الميداني، الالتزام بالمعايير الأخلاقية، والمعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق.

10/ دراسة (Cameran et Al., 2010):²

هدفت الدراسة إلى استقصاء أثر صورة المؤسسة وجودة الخدمة على رضا العميل في صناعة الخدمات المهنية في إيطاليا. وقد تم قياس صورة مكاتب التدقيق الإيطالية من وجهة نظر مدراء المالية التنفيذيين وذلك عن طريق استبيان يحتوي على 30 بعدا، أما جودة خدمة التدقيق فقد تم قياسها بأسلوبين اثنين: الأسلوب الأول من خلال الحكم على أداء المدققين في آخر عملية تدقيق قاموا بها وذلك عن طريق استبيان يحتوي على 9 أسئلة بهذا الشأن. أما الأسلوب الثاني فمن خلال نموذج الفجوة وأداة SERVQUAL.

(1) Takiah Mohd. Iskandar, Moh. Mohid Rahmat and Hashanah Ismail, The Relationship Between Audit Client Satisfaction and Audit Quality Attributes : Case of Malaysian Listed Companies, Int. Journal of Economics and Management, Vol. 4, No. 1, 2010, pp. 155-180.

(2) Mara Cameran, Peter Moizer and Angela Pettinichio, Customer Satisfaction, Corporate Image, and Service Quality in Professional Services, The Service Industries Journal, Vol. 30, No. 3, March 2010, pp. 421-435.

تم توزيع الاستبيان في ربيع 2004 على مدراء المالية في 1185 شركة موزعة كما يلي: 765 شركة صناعية، 188 شركة تأمين، 232 بنكا. وقد تم استرجاع 295 استبيانا صالحا للاستعمال بمعدل رد 25%، حيث توزعت على الأنواع الثلاثة من الشركات على التوالي كما يلي: 153 استبيانا بنسبة 50%، 82 استبيانا بنسبة 26%، 60 استبيانا بنسبة 24%.

نتائج الدراسة أظهرت ما يلي:

- ✓ بخصوص العلاقة مع صورة المؤسسة، فإن أهم متغير يفسر رضا العميل هو الفعالية الظاهرة لمكتب التدقيق.
- ✓ بخصوص العلاقة مع جودة الخدمة، فإن أهم ما يؤدي إلى تحقيق رضا العميل هو إدراكهم لعمل مكتب التدقيق كخدمة ذات منفعة وتضيف قيمة، لكن الأمر لا يرتبط مباشرة بسيرورة التدقيق وإنما بفائدة التدقيق للإدارة خاصة في توليد أفكار للتحسين.
- ✓ طول مدة العلاقة بين مكتب التدقيق وعميل التدقيق، الموقع الجغرافي لمكتب التدقيق، والخصائص الشخصية لمدير المالية التنفيذي تعتبر محددات أساسية لرضا العميل.

11/دراسة (Reheul et Al., 2013):¹

هدفت الدراسة إلى التحري عن أداء المدققين في عينة من المنظمات البلجيكية غير الهادفة للربح، واختبار العلاقة بين الأداء المدرك للمدقق ورضا العميل عنه من جهة، والعلاقة بين رضا العميل وولائه للمدقق من جهة أخرى. وقد صاغ الباحثون النموذجين التاليين لاختبار فرضيات الدراسة:

$$SAT = \beta_0 + \sum \beta_i \text{FACTORS}_i + \sum \beta_j \text{CONTROL}_j + \varepsilon$$

$$LOY = \beta_0 + \beta_1 SAT + \sum \beta_i \text{CONTROL}_i + \varepsilon$$

حيث:

SAT: رضا العميل عن المدقق (مكتب التدقيق وفريق التدقيق)

LOY: ولاء العميل للمدقق

FACTORS: عوامل مشتقة من تحليل العبارات المتضمنة في الاستبيانين المستخدمين في الدراسة:

- الاستبيان الأول مشتق من أدبيات جودة الخدمة بالاعتماد على نموذج SARVPERF ويتضمن 22 سؤالاً موزعة على أربعة أبعاد لأداء الخدمة هي: الاهتمام بالعميل، الاعتمادية، الثقة، والوسائل المادية.

(1) Anne-Mie Reheul, Tom Van Ceneghem and Sandra Verbruggen, Auditor Performance, Client Satisfaction and Client Loyalty: Evidence from Belgian Non-profits, International Journal of Auditing, Vol. 13, 2013, pp. 19-37.

- الاستبيان الثاني مشتق من أدبيات التدقيق ويتضمن 34 سؤالاً موزعة على خمسة أبعاد لأداء الخدمة هي: خدمة العميل، أخلاقيات المهنة والسمعة، سهولة التواصل، أتعاب التدقيق، والخبرة في مجال الصناعة.

CONTROLS: متغيرات الرقابة وتشمل مدة العلاقة بين المدقق والعميل، حجم العميل، تدقيق القوائم المالية من طرف خارجي، التحفظ في رأي المدقق، كون المدقق أحد الأربعة الكبار، لجوء المؤسسة الاختياري على التدقيق الخارجي، المديونية، عضوية المجيب عن الاستبيان في مجلس الإدارة.

بالاعتماد على إحصائيات المعهد البلجيكي للمحاسبين القانونيين تم إحصاء 2353 منظمة بلجيكية غير هادفة للربح دقت حساباتها من طرف مدقق خارجي سنة 2008، حيث تم اختيار عينة عشوائية تتكون من 500 منظمة أرسل إليها الاستبيان الأول، ثم تم اختيار عينة عشوائية أخرى تتكون من 1000 منظمة من بين 1853 المتبقية وأرسل إليها الاستبيان الثاني. وقد بلغت نسبة الردود عن الاستبيان الأول 43.40%، أما نسبة الردود عن الاستبيان الثاني فبلغت 32.40%، وكان المجيبون من فئات مختلفة هي: رؤساء مجالس إدارة، أعضاء مجالس إدارة، مدراء تنفيذيون، مدراء مالية، ومحاسبون.

النتائج العامة للدراسة أظهرت ما يلي:

- ✓ وجود درجة عالية من الرضا والولاء للمدقق مع الإشارة إلى أن عملاء مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى أقل رضا وولاء تجاه مدققيهم، كما أن العوامل المتضمنة في كلا الاستبيانين ذات علاقة بشكل كبير برضا العميل عن المدقق.
- ✓ أكثر العوامل أهمية في تفسير رضا عميل التدقيق ترتبط مباشرة بالعلاقة العملية بين المدقق والعميل بما في ذلك الاهتمام الشخصي والرغبة في مساعدة العميل.
- ✓ محددات رضا العميل وولائه للمدقق هي ذات طبيعة سلوكية أكثر منها اقتصادية.
- ✓ أداة القياس المشتقة من أدبيات التدقيق تبدو جزئياً أفضل في تفسير الرضا العام لعميل التدقيق.

12/دراسة (Harling, 2013):¹

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر بعض خصائص جودة التدقيق على رضا عملاء التدقيق في إندونيسيا. من أجل ذلك قام الباحث باستخدام استبيان يتضمن 12 خاصية لجودة التدقيق وسؤالاً واحداً لتقييم مستوى رضا عملاء التدقيق عن خدمة التدقيق بوجه عام، حيث تكون الإجابات وفقاً لسلم ليكرت الخماسي. وقد اقترح الباحث نموذجاً خطياً لخصائص جودة التدقيق الاتنتي عشرة كمتغيرات مستقلة على رضا عميل التدقيق كمتغير تابع لاختبار فرضية البحث. وقد تمثلت هذه الخصائص في: الخبرة في مجال التدقيق، فهم صناعة العميل، الاستجابة لمتطلبات العميل، الالتزام بالمعايير العامة، الاستقلالية، العناية المهنية، التوجه القوي نحو الجودة، انخراط قيادة المكتب، العمل الميداني الصحيح، انخراط لجنة التدقيق، المعايير الأخلاقية العالية، والشك المهني.

(1) Marthlin Novten Van Harling, *The Effect of Audit Quality Attributes on Client Satisfaction*, The Indonesian Accounting Review, Vol. 3, No. 1, January 2013, pp. 67-76.

وقد اشتملت عينة البحث على المديرين والمراقبين الماليين في الشركات العاملة في إحدى الولايات الإندونيسية، حيث تم توزيع 107 استبياناً على أفراد عينة البحث، وتم استرجاع 37 منها أي بمعدل رد قدره 34.91%.

نتائج الدراسة أظهرت أنه لا يوجد تأثير لخصائص جودة التدقيق الاثني عشر على رضا عملاء التدقيق، وقد يعود ذلك إلى أن رضا عملاء التدقيق يتحدد بعوامل أخرى بعيدة عن خصائص الجودة هذه، أو أنهم يرغبون أن يعمل المدقق بما يتماشى تماماً مع تطلعاتهم.

13 / دراسة (Al Sawalqa, 2014):¹

سلطت الدراسة الضوء على وضعية التدقيق الخارجي في الأردن، وحاولت بالخصوص تقييم خصائص جودة التدقيق ورضا العميل عن خدمات التدقيق في قطاعات مختلفة.

قام الباحث بتصميم استبيان لقياس جودة التدقيق يتلاءم مع المتطلبات القانونية التي تنظم مهنة التدقيق في الأردن وذلك بالاعتماد على الأدبيات السابقة الخاصة بالموضوع وكذا قانون الشركات الأردني لسنة 1997، وقد احتوى الاستبيان على 23 خاصية لجودة التدقيق يتم قياس أهميتها على سلم ليكرت الخماسي.

شملت عينة البحث كل الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان، وتوزع المستجوبون على فئات مختلفة شملت المديرين العامين، المديرين الماليين، المدققين الداخليين، المحاسبين وغيرهم. وقد تم توزيع 80 استبياناً واسترجع منها 55 منها 48 فقط صالحة للتحليل أي بمعدل 60%.

أظهرت نتائج الدراسة أن الخصائص المتعلقة بسير العمل الميداني والكفاءة التقنية هي الأكثر أهمية لتحقيق جودة التدقيق، تليها الخصائص المتعلقة بالخبرة والاستجابة لاحتياجات العميل، ثم الخصائص المتعلقة بالاستقلالية والالتزام التنفيذي. كما أظهرت الدراسة أن العملاء راضون عن خدمة التدقيق في الأردن بنسبة معتبرة ودون اختلافات جوهرية بين قطاعات النشاط. كذلك توجد علاقة إيجابية وذات دلالة بين خصائص سير العمل الميداني والكفاءة التقنية ورضا العميل، في حين لا توجد هذه العلاقة مع باقي الخصائص الأخرى (الخبرة والاستجابة، الاستقلالية والالتزام). وقد أوصت الدراسة بضرورة إعطاء أهمية أكبر لبعض خصائص التدقيق مثل الاستقلالية لزيادة الرضا العام للعملاء عن خدمات التدقيق في الأردن، كما أن تقديم التدريب المستمر للمدققين والالتزام بقانون حوكمة الشركات من شأنه المساهمة في تحسين جودة التدقيق في الأردن.

(1) Fawzi Al Sawalqa, External Audit Service Quality and Client Satisfaction: Evidence from Jordan, Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 5, No. 12, 2014, pp. 223-236.

المبحث الثالث: التعليق على الدراسات السابقة ومساهمة الدراسة الحالية

المطلب الأول: التعليق على الدراسات السابقة

من خلال استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع يمكن تسجيل الملاحظات التالية:

- ✓ لقد تم اختيار هذه الدراسات بناء على اختيار منهجي يتعلق أساسا بالأداة المستخدمة في جمع المعلومات ألا وهي الاستبيان، وهي نفس الأداة التي تم استخدامها في هذا البحث، وبالتالي فإن الأمر يتعلق بقياس أو تقييم الجودة المدركة لخدمة التدقيق وخصائصها، ما يعني أن نتائج الدراسة مرتبطة بمدارك وتصورات أفراد الفئات المستجوبة حول الموضوع.
- ✓ إن هذه الدراسات قد اعتمدت مقارنة متعددة الأبعاد لجودة التدقيق.
- ✓ إن الدراسات السابقة قد تم إنجازها في فترات زمنية متباعدة نسبيا وفي بيئات مختلفة، حيث يلقي عامل الزمن بظلاله على مقارنة موضوع البحث بالنظر إلى التطورات المختلفة التي عرفتتها مهنة التدقيق الخارجي، دوليا ومحليا، وذلك على امتداد أكثر من 30 سنة. كما أن اختلاف خصائص البيئات التي تم فيها إنجاز هذه الدراسات يلقي بظلاله أيضا، وبصفة أكثر وضوحا، على موضوع البحث باعتبار أن مهنة التدقيق هي مهنة اقتصادية واجتماعية بالأساس، حيث تتأثر بمدى تطور الواقع الاقتصادي بمختلف جوانبه، مثل تطور وفعالية النظام الاقتصادي وحجم الطلب على خدمات المهنة، الأهمية الفعلية للمهنة بالنظر إلى طبيعة واحتياجات المستفيدين منها، تطور النظم المالية كوجود وكفاءة بورصة الأوراق المالية من عدمه، وكذا الثقافة العامة السائدة في البيئة. كما أن مهنة التدقيق الخارجي هي مهنة مهيكلتة بامتياز، حيث تحكمها أطر تنظيمية وتشريعية ومعيارية، ولا شك بأن الاختلافات الموجودة بين هذه الأطر من بيئة لأخرى، ومن مرحلة لأخرى، تلقي هي كذلك بظلالها على المهنة عموما، وبالتالي على تصورات المهتمين بها والمتفاعلين معها تجاه قضاياها المختلفة ومنها جودة التدقيق.
- ✓ بالرغم من أن خصائص جودة التدقيق المقترحة نظريا للفحص والاختبار من خلال هذه الدراسات تتشابه إلى حد كبير وتكاد تتطابق أحيانا، حيث أنها مستمدة من أدبيات نظرية ومرجعيات مهنية متعارف عليها، إلا أن نتائج اختبارها ميدانيا قد أظهرت وجود اختلافات جوهرية حولها تصل أحيانا إلى درجة التناقض الواضح.
- ✓ حاولت الدراسات السابقة استطلاع آراء مختلف الفئات المستفيدة من مهنة التدقيق والمتفاعلة معها، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، حيث شملت هذه الفئات: المدققون الخارجيون، شركاء التدقيق، مدراء التدقيق، المساهمون، المستثمرون، المقرضون، المدراء العاميين، رؤساء وأعضاء مجالس الإدارات، رؤساء وأعضاء لجان التدقيق، المدققون الداخليون، المراقبون الماليون، مدراء المالية، الصحفيون الماليون، والأكاديميين. ولا شك أن اختلاف خلفيات هؤلاء المهنية ومناصبهم الوظيفية وكذا احتياجاتهم الموضوعية من المهنة ومخرجاتها، قد جعل مقارباتهم وتصوراتهم للأبعاد ومحددات جودة التدقيق الخارجي مختلفة ومتباعدة أحيانا إلى درجة التناقض.

المطلب الثاني: مساهمة الدراسة الحالية

- بالنسبة للدراسة الميدانية الأولى:
 - ✓ تبنت الدراسة مقارنة متعددة الأبعاد لجودة التدقيق الخارجي تماشياً مع الدراسات السابقة، لكنها حاولت اقتراح أكبر عدد ممكن من الخصائص المتنوعة التي توزعت على مختلف متغيرات بيئة التدقيق، والتي يمكن أن تشكل محددات ذات أهمية بالنسبة لها.
 - ✓ اكتفت الدراسة باستطلاع آراء المدققين الخارجيين فقط للوقوف على تصوراتهم تجاه محددات جودة التدقيق الخارجي، ويجد ذلك مبرره بالنظر إلى معرفتهم المفترضة أكثر من غيرهم من الفئات الأخرى بمضمونها وأهميتها، أي أن هذه الدراسة هي محاولة لتحليل جودة التدقيق الخارجي من داخل المهنة فقط وبالتالي من جانب العرض لخدمة التدقيق.
 - ✓ أنجزت الدراسة ميدانياً بعد حوالي ست سنوات من بداية إصلاح المهنة في الجزائر سنة 2010، وبالتالي من الممكن تخمين أن تصورات الأفراد المستجوبين، على قلتهم نسبياً مقارنة بالحجم الكلي لمجتمع المدققين الخارجيين في الجزائر، قد تكون تأثرت ولو جزئياً بمخرجات هذا الإصلاح ونتائجه المباشرة قصيرة المدى.
- بالنسبة للدراسة الميدانية الثانية:
 - ✓ اكتفت الدراسة باستطلاع آراء فئة معدي القوائم المالية، وهي فئة لها تواصل وتفاعل مباشر ومستمر مع خدمة التدقيق الخارجي، ما يؤهلها لأن تكون إدراكات أفرادها لجودة الخدمة التي يقدمها المدققون الخارجيون (الأداء المهني الفعلي لهم) أكثر دقة واعتمادية.
 - ✓ إن الاكتفاء بفئة معدي القوائم المالية له ما يبرره في هدف الدراسة إلى تقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي من خارج المهنة أو من جانب الطلب على خدمة التدقيق.
 - ✓ تبنت هذه الدراسة مقارنة بتقييم جودة التدقيق الخارجي من خلال تقييم كل خدمة على حدة Service-by-Service وذلك بالنظر إلى أنه لا يمكن تقديم نفس المستوى من جودة الخدمة لكل العملاء في نفس الوقت، كما لا يمكن تقديم نفس المستوى من جودة الخدمة لنفس العميل في كل الأوقات، ما يعني أن التقييم في هذه الدراسة يتوجه لأن يكون لحظياً في الزمان وموضوعياً في المكان.
 - ✓ لم تكتف الدراسة بتقييم جودة التدقيق الخارجي من الجوانب التقنية للتدقيق والمعروفة عموماً في أدبيات معايير المهنة، وإنما حاولت مقارنة جودة التدقيق كخدمة، حيث تم استلهاً أدبيات قياس وتقييم جودة الخدمات أو ما يعرف بالمقارنة التسويقية لقياس جودة الخدمة، حيث تم الاعتماد على نموذج (Gronroos, 1984) في تحديد بعدي جودة الخدمة وهما الجودة الفنية والجودة الوظيفية، كما تم استلهاً نموذج الأداء SERVPERF لقياس الجودة المدركة للأداء الفعلي للمدققين الخارجيين، مع تعديل وتكييف الأبعاد المختلفة لجودة الخدمة ومكوناتها بما يتماشى مع متطلبات التدقيق الخارجي كخدمة مهنية لها خصوصياتها.

خلاصة الفصل الثاني:

استعرضنا في هذا الفصل عددا من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع جودة التدقيق الخارجي والتي أُنجزت في بيئات متنوعة وفي مراحل زمنية مختلفة، حيث أن التدقيق الخارجي هو مهنة تتم ممارستها في أطر تشريعية وسياقات مهنية مختلفة لكل منها خصوصياتها التي تلقي بظلالها على جودة التدقيق.

لقد ركزت بعض هذه الدراسات على تقييم جودة التدقيق الخارجي من خلال تحليل محدداتها أو العوامل المؤثرة فيها، أي أنها نظرت لجودة التدقيق كبناء متعدد الأبعاد تتشارك عديد العوامل في تحديد مضمونه وخصائصه، في حين ركزت بعض الدراسات الأخرى على مقارنة التدقيق الخارجي كخدمة يمكن قياس جودتها باستعمال نماذج تقييم الخدمات المعروفة والعمل على ربطها بأحد أهم المتغيرات المرتبطة بالمقاربة التسويقية للخدمات ألا وهي رضا العميل، لكنها اعتمدت منهجيا في مجملها على معلومات أولية إدراكية تتعلق أساسا بمعلومات تم جمعها عن طريق الاستبيان للوقوف على تصورات المستقيمين حول أبعاد وخصائص جودة التدقيق التي أريد معالجتها وتحليلها.

انطلاقا مما تم استفادته من الأدبيات النظرية والتطبيقية، سوف يتناول القسم الثاني من الأطروحة الجانب الميداني من البحث والذي هو عبارة عن دراستين ميدانيتين، تتعلق الأولى بتقييم جودة التدقيق الخارجي من خلال تحليل العوامل المحددة لها من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، في حين تتعلق الثانية بقياس رضا أحد أهم أطراف بيئة التدقيق، ألا وهو معدو القوائم المالية في الجزائر، عن جودة خدمة التدقيق الخارجي أو عن جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات.

القسم الثاني

الدراسة التطبيقية

الفصل الثالث

محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر

—دراسة ميدانية—

تمهيد:

استكمالاً للبحث وبغرض الإجابة عن الإشكالية المطروحة فيه، قمنا بدراسة ميدانية أولى تهدف إلى الوقوف على تصورات عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر للخصائص المحددة للجودة المدركة للتدقيق الخارجي، وذلك من خلال استطلاع آرائهم عن طريق الاستبيان الذي قمنا بإعداده استناداً إلى مضمون الإطار النظري والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، مع الأخذ بنظر الاعتبار لخصوصيات البيئة الجزائرية من خلال النص الأساسي المنظم لمهنة التدقيق والمتمثل في القانون 01/10.

وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات.

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للاستبيان.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج.

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات

إن إنجاز البحث بشكل صحيح يقتضي اتباع خطوات منهجية علمية واضحة ودقيقة تمكن الباحث من الإجابة على الأسئلة المطروحة والوصول إلى نتائج موضوعية وموثوقة قدر الإمكان. وعليه فإن هذا المبحث يتضمن الإطار المنهجي للدراسة الميدانية الأولى، وقد تطرقنا فيه إلى منهج الدراسة ومصادر جمع المعلومات، عينة وحدود الدراسة، نموذج الدراسة وفرضياتها، أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة.

المطلب الأول: منهج الدراسة ومصادر جمع المعلومات

الفرع الأول: منهج الدراسة

بالنظر إلى موضوع البحث الذي يتعلق بتقييم جودة التدقيق الخارجي من خلال الخصائص المحددة لها من وجهة نظر مدققي الحسابات في البيئة الجزائرية، فقد استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على وصف خصائص الظواهر أو الوقائع المدروسة وتحليل اتجاهاتها و العلاقات الموجودة بين متغيراتها، كما اعتمدنا على الطريقة الافتراضية-الاستنتاجية من خلال تقديم مقارنة نظرية لمفاهيم ومتغيرات الدراسة ومراجعة الدراسات السابقة التي تناولتها بالبحث، ومن ثم بناء مجموعة من الفرضيات ليتم اختبارها عن طريق الاستقصاء الميداني لعينة من مجتمع البحث والوصول إلى نتائج يمكن تعميمها على مجتمع البحث عن طريق الاستقراء.

الفرع الثاني: مصادر جمع المعلومات

تم الاعتماد على نوعين من المعلومات هما:

أولاً: المصادر الثانوية

تمثل المعلومات الثانوية أساس الجانب النظري من الدراسة، وقد تنوعت مصادر هذه المعلومات بين الكتب، الدوريات العلمية المتخصصة، أبحاث المؤتمرات والملتقيات، أطروحات الدكتوراه، القوانين والتشريعات، والمنشورات المهنية ذات العلاقة بموضوع البحث.

ثانياً: المصادر الأولية

تمثل المعلومات الأولية أساس الجانب التطبيقي من الدراسة، وقد تم الحصول عليها من أفراد عينة البحث عن طريق الاستبيان الذي تم توزيعه عليهم، وتم تحليلها إحصائياً باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS20.

المطلب الثاني: عينة وحدود الدراسة

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

وفقا للجدولين المتضمنين في الملحقين 1 و 2 للقرار رقم 23 المؤرخ في 28 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية، والذي يحدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين (الملحق 1)، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (الملحق 2)، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (الملحق 3) بعنوان سنة 2016، فإن مجتمع الدراسة يتكون من 2171 فردا موزعين كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (01.3): مجتمع الدراسة (المدققون الخارجيون)

المجموع	شخص معنوي	شخص طبيعي	الطبيعة القانونية المهنة
263	2	261	خبير محاسبي
1908	3	1905	محافظ حسابات
2171	5	2166	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القرار رقم 23 المؤرخ في 28 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية (الملحقان 1 و 2)

الفرع الثاني: عينة الدراسة

إن الحجم الكبير نسبيا لمجتمع الدراسة يجعل من الصعوبة بمكان استقصاءه عن طريق الحصر الشامل، وهو ما جعلنا نعتمد على الاستقصاء عن طريق المعاينة. وبناء على ذلك قمنا بتوزيع 200 استبيان بطريقة عشوائية على عينة ميسرة أو متاحة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات، وكانت هذه الاستبيانات إما ورقية تم تسليمها مباشرة على مستوى مكاتب التدقيق من طرفنا أو بالاستعانة ببعض الزملاء من الأساتذة والمعارف من المهنيين، أو إلكترونياً تم إرسالها عن طريق البريد الإلكتروني. وقد أعطيت للمستجوبين مدة زمنية كافية (9 أشهر) لتخلتها عمليات تذكير متكررة بصفة دورية لحثهم على الإجابة. في النهاية تم استرجاع 64 استبياناً أي ما نسبته 32%، وبعد استبعاد استبيانين اثنين غير صالحين للتحليل تحصلنا على 62 استبياناً صالحاً للتحليل أي ما نسبته 31%، والجدول رقم (02.3) يلخص هذه العملية.

جدول رقم (02.3): توزيع الاستبيان (المدققون الخارجيون)

النسبة المئوية	المجموع	الاستبيان الالكتروني	الاستبيان الورقي	
100%	200	160	40	الاستبيانات الموزعة
32%	64	35	29	الاستبيانات المسترجعة
1%	2	0	2	الاستبيانات الملغاة
31%	62	35	27	الاستبيانات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الباحث.

الفرع الثالث: حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة الميدانية فيما يلي:

- **الحدود الزمانية:** تمت الدراسة في الفترة الممتدة ما بين 1 أفريل 2016 و 31 ديسمبر 2016.
- **الحدود المكانية:** شملت الدراسة مجموعة من مكاتب التدقيق الخارجي في الجزائر.
- **الحدود البشرية:** اقتصرت الدراسة على المدققين الخارجيين الجزائريين فقط ممثلين في فئتي خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات المعتمدين من طرف وزارة المالية والممارسين للمهنة فعليا.
- **الحدود الموضوعية:** اهتمت الدراسة بالتعرف على مدارك المدققين الخارجيين الجزائريين تجاه موضوع جودة التدقيق الخارجي من حيث تصورهم لمفهوم هذه الجودة في سياق مهنة التدقيق الخارجي التي يمارسونها، أهمية تحقيق هذه الجودة، ونظرتهم إلى المتغيرات والعوامل التي تحددها في بيئة التدقيق الجزائرية.
- **الحدود المنهجية:** اعتمدت الدراسة على الاستبيان كأداة لجمع المعلومات من أفراد عينة البحث وهو ما يجعل نتائجها مرتبطة بمدى دقة وجدية وموضوعية الإجابات المقدمة من المستجوبين.

المطلب الثالث: فرضيات ونموذج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها، تمت صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: لا يدرك المدققون الخارجيون في الجزائر أهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي.

الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha=0.05)$ بين العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.

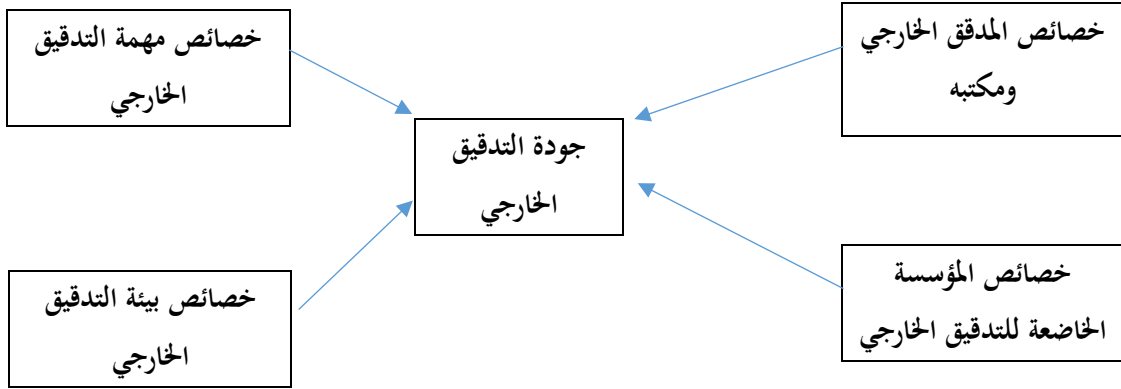
الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha=0.05)$ بين العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.

الفرضية الرابعة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) بين العوامل المتعلقة بخصائص المؤسسة الخاضعة للتدقيق وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.

الفرضية الخامسة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) بين العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.

والشكل التالي يوضح نموذج الدراسة.

شكل رقم (01.3): نموذج الدراسة (محددات جودة التدقيق الخارجي)



المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الرابع: أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة

الفرع الأول: تصميم الاستبيان

لغرض جمع المعلومات الأولية من الميدان وتحليلها، تم تصميم استبيان يتناسب مضمونه مع أسئلة الدراسة وفرضياتها، وقد تم إعداده انطلاقاً من الجانب النظري والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع وكذا القانون 01/10 المتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر. وقد تمت مراجعة الاستبيان الأولي من طرف مجموعة من الأساتذة المتخصصين والمهنيين بغرض التأكد من سلامة محتواه وإثراء مضمونه، ليخرج في شكله النهائي الذي تم توزيعه ميدانياً.

يحتوي الاستبيان على جزأين:

- الجزء الأول: يتضمن الأسئلة المتعلقة بالمعلومات الشخصية والمهنية للمستجوبين وهي الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة، عدد العاملين بالمكتب.
- الجزء الثاني: يتضمن العبارات المتعلقة بمحاور الدراسة كما يلي:

✓ المحور الأول: يتضمن العبارات الخاصة بالعوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي والمتعلقة بإدراك المدقق الخارجي لأهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي وعددها 8.

✓ المحور الثاني: العبارات الخاصة بالعوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي والمتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه وعددها 20.

✓ المحور الثالث: العبارات الخاصة بالعوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي والمتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي وعددها 16.

✓ المحور الرابع: العبارات الخاصة بالعوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي والمتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي وعددها 9.

✓ المحور الخامس: العبارات الخاصة بالعوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي والمتعلقة بخصائص بيئة التدقيق وعددها 10.

وقد تم الاعتماد في تقييم إجابات أفراد عينة الدراسة على مقياس ليكرت الخماسي كما هو موضح في الجدول (03.3).

جدول رقم (03.3): مقياس ليكرت الخماسي.

البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الباحث.

كما تم الاعتماد على المتوسطات المرجحة لمقياس ليكرت من أجل استنتاج اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول عبارات ومحاور الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (04.3): المتوسطات المرجحة لمقياس ليكرت الخماسي

قيمة المتوسط المرجح	اتجاه الإجابة
من 1.00 إلى 1.80	غير موافق بشدة
من 1.80 إلى 2.60	غير موافق
من 2.60 إلى 3.40	محايد
من 3.40 إلى 4.20	موافق
من 4.20 إلى 5.00	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث.

الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم تحليل المعلومات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS20 وبالاعتماد على الأساليب والأدوات الإحصائية التالية:

- ✓ معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach) لقياس ثبات أداة الدراسة.
- ✓ التكرارات والنسب المئوية.
- ✓ المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
- ✓ اختبار التوزيع الطبيعي One Sample Kolmogrov-Smirnov للتأكد من إمكانية استخدام الاختبارات المعلمية.
- ✓ اختبار T Test لعينة واحدة من أجل اختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للاستبيان

يتناول هذا المبحث المعالجة الإحصائية للمعلومات الأولية التي تم جمعها من خلال إجابات أفراد العينة الذين تم استجوابهم، حيث يتضمن اختبار صدق وثبات الاستبيان، تحليل خصائص أفراد العينة، وتحليل اتجاهات إجاباتهم عن عبارات الاستبيان.

المطلب الأول: صدق وثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان أنه سيعطي نفس النتائج تقريبا إذا أعيد تطبيقه على أفراد العينة، أما الصدق فالمقصود به قدرة الاستبيان على قياس ما وضع لقياسه. وقد تم حساب معامل ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات الاستبيان، حيث تتراوح قيمته بين الصفر والواحد وتعتبر نسبة 0.60 مقبولة إحصائيا، كما تم حساب معامل الصدق الذي هو عبارة عن الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ والنتائج موضحة في الجدول التالي.

جدول رقم (05.3): نتائج اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة

الرقم	المحور	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ	معامل الصدق
1	العوامل المتعلقة بأهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي	8	0.566	0.730
2	العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه	20	0.850	0.921
3	العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي	16	0.645	0.803
4	العوامل المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي	9	0.633	0.795
5	العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي	10	0.514	0.716
	عبارات الاستبيان ككل	63	0.870	0.932

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول رقم (05.3) أن معاملات الثبات والصدق للمحاور الخمسة مقبولة عموما، حيث بلغ معامل الثبات والصدق للاستبيان ككل على التوالي 0.870 و 0.932 وهي درجة مرتفعة جدا تدل على ثبات الاستبيان وقدرته على معالجة ما وضع لأجله.

المطلب الثاني: عرض وتحليل خصائص أفراد العينة

نستعرض بالتحليل فيما يلي بعض البيانات الشخصية للأفراد المستجوبين والمتعلقة بالجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، المهنة، الخبرة، وعدد العاملين بالمكتب.

جدول رقم (06.3): الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة (المدققون الخارجيون)

المتغيرات	الفئات	التكرارات	النسب المئوية
الجنس	أنثى	3	% 4.8
	ذكر	59	% 95.2
العمر	35 سنة وأقل	4	% 6.5
	من 36 إلى 50 سنة	46	% 74.2
	أكثر من 50 سنة	12	% 19.4
التخصص	محاسبة	24	% 38.7
	مالية	34	% 54.8
	اقتصاد	4	% 6.5
	أخرى	00	% 00
الشهادة	ليسانس	59	% 95.2
	ماستر	00	% 00
	ماجستير	3	% 4.8
	دكتوراه	00	% 00
المهنة	خبير محاسبي	12	% 19.4
	محافظ حسابات	50	% 80.6
الخبرة	10 سنوات وأقل	14	% 22.6
	من 11 إلى 20 سنة	42	% 67.7
	أكثر من 20 سنة	6	% 9.7
عدد العاملين في المكتب	أقل من 5 عاملين	49	% 79
	من 5 إلى 10 عاملين	13	% 21
	أكثر من 10 عاملين	00	% 00

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (06.3) يتضح:

- **بالنسبة لمتغير الجنس:** شكلت فئة الذكور الأغلبية الساحقة من المستجوبين حيث بلغت نسبتها 95.2% في حين لم تمثل فئة الإناث سوى 4.8% وهو ما يعكس هيمنة الذكور على المهنة، الأمر الذي يتأكد من خلال استقراء القائمة الكلية للمرخصين بمزاولة المهنة وفقا لما جاء بالملحقين 1 و 2 للقرار رقم 23 المؤرخ في 28 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية.
- **بالنسبة لمتغير العمر:** شكلت الفئة العمرية من 36 إلى 50 سنة النسبة الأكبر من المستجوبين بما مقداره 74.2%، تلتها الفئة العمرية لمن أعمارهم أكبر من 50 سنة بنسبة ضعيفة نوعا ما مقدارها 19.4%، وفي الأخير جاءت الفئة العمرية لمن أعمارهم 35 سنة أو أقل بنسبة ضعيفة جدا مقدارها 6.5%. وهو ما يدل نوعا ما على الشباب النسبي للمهنة.
- **بالنسبة لمتغيري التخصص والشهادة:** إن أغلبية المستجوبين حاصلون على شهادة الليسانس في تخصصي المالية والمحاسبة بما نسبته 54.8% و 38.7% على التوالي وهي الشهادات التخصصية الأساسية التي تعطي التأهيل العلمي وإمكانية الولوج إلى المهنة. كما أن القليل فقط من المستجوبين من قام بدراسات عليا فيما بعد التدرج وهو ما يترجم في نسبة 4.8% من حاملي شهادة الماجستير.
- **بالنسبة لمتغير المهنة:** شكلت فئة محافظي الحسابات النسبة الأكبر من المستجوبين (80.6%) في حين بلغت نسبة خبراء المحاسبة 19.4% فقط وهو أمر مقبول نسبيا بالنظر إلى العدد الكبير لمزاولي المهنة من محافظي الحسابات على المستوى الوطني مقارنة بخبراء المحاسبة.
- **بالنسبة لمتغير الخبرة:** شكلت الفئة ذات الخبرة من 11 إلى 20 سنة النسبة الأكبر من المستجوبين بمقدار 67.7%، تلتها الفئة ذات الخبرة 10 سنوات أو أقل، وأخيرا كانت النسبة الأضعف (9.7%) من المشاركين في الاستبيان هم ممن لديهم خبرة تفوق 20 سنة. ويمكن أن يرجع ذلك إلى أن الفئة ذات الخبرة من 10 إلى 20 سنة والتي شكلت الأغلبية قد بدأت ممارسة المهنة بعد صدور أول قانون منظم للمهنة سنة 1991 والتي استمر سريانه إلى غاية سنة 2010 التي شهدت إصدار قانون جديد منظم للمهنة، وبالتالي استطاعت الولوج إلى المهنة خلال هذه الفترة الممتدة نسبيا، في حين أن عدد الأفراد الذين استطاعوا الولوج إلى المهنة بعد سنة 2010 كان قليلا وقد يكون قد تم خلال المرحلة الانتقالية التي تمت فيها معالجة وتصفية الوضعية الناتجة من الإطار القانوني والتنظيمي ساري المعمول به قبل سنة 2010. أما الفئة من ذوي الخبرة التي تفوق 20 سنة فإن فيهم من قد يكون بدأ ممارسة المهنة حتى قبل صدور قانون 1991.
- **بالنسبة لمتغير عدد العاملين بالمكتب:** أغلبية المكاتب، بنسبة 79%، تضم عدد عاملين أقل من 5، والبقية، بنسبة 21%، تضم عدد عاملين من 5 إلى 10، في حين لا يوجد أي مكتب يضم أكثر من 10 عاملين. وعلى العموم فإن هذه المكاتب هي مكاتب فردية صغيرة وبإمكانيات بشرية محدودة نسبيا.

المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان

نستعرض بالتحليل فيما يلي إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات الجزء الثاني من الاستبيان والموزعة على خمسة محاور وذلك باستخدام أدوات التحليل الإحصائي الوصفي الملائمة.

الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الأول (أهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي)

تم الحصول على النتائج الملخصة في الجدول التالي.

جدول رقم (07.3): نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الأول (أهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي)

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة (%)	غير موافق (%)	محايد (%)	موافق (%)	موافق بشدة (%)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	اتجاه الإجابة
1	تخفيض مشاكل الوكالة وعدم تماثل المعلومات	00	00	6.5	69.4	24.2	4.18	0.529	6	موافق
2	تحسين جودة وموثوقية القوائم المالية	00	4.8	1.6	40.3	53.2	4.42	0.759	3	موافق بشدة
3	المساهمة في تعزيز الحوكمة الجيدة للمؤسسة	00	00	1.6	62.9	35.5	4.34	0.510	4	موافق بشدة
4	تخفيض الخطر الكلي للتدقيق	00	00	00	12.9	87.1	4.87	0.338	1	موافق بشدة
5	زيادة الثقة في تقارير التدقيق	00	00	00	54.8	45.2	4.45	0.502	2	موافق بشدة
6	تخفيض فجوة التوقعات بين أطراف بيئة التدقيق	00	00	6.5	66.1	27.4	4.21	0.547	5	موافق بشدة
7	تخفيض مخاطر العقوبات القانونية والتأديبية ضد المدقق	00	00	3.2	77.4	19.4	4.16	0.451	7	موافق
8	اكتساب سمعة جيدة وزيادة محفظة العملاء والمداخل من الأتعاب	1.6	14.5	41.9	37.1	4.8	3.29	0.837	8	محايد

موافق بشدة		0.28	4.23	عبارات المحور ككل
------------	--	------	------	-------------------

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول رقم (07.3) أن الوسط الحسابي لعبارات المحور مجتمعة يساوي 4.23 أي أنه أكبر من الوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف حيث أن الانحراف المعياري يساوي 0.28، وقد جاءت العبارة رقم 4 المتعلقة بـ "تخفيض الخطر الكلي للتدقيق" في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي (4.87) وبأقل انحراف معياري (0.338)، وجاءت في المرتبة الثانية العبارة رقم 5 المتعلقة بـ "زيادة الثقة في تقرير التدقيق" حيث حظيت بوسط حسابي (4.45) وانحراف معياري ضعيف أيضا (0.502) وكلاهما باتجاه موافق بشدة. أما المرتبة الأخيرة فقد كانت للعبارة رقم 8 المتعلق بـ "اكتساب سمعة جيدة وزيادة محفظة العملاء والمداخيل من الأتعاب" حيث حظيت بأقل وسط حسابي (3.29) وبأكبر انحراف معياري (0.837) وقد كانت العبارة الوحيدة في المحور التي جاء اتجاهها العام محايدا، وإجمالا فقد حظيت أغلبية عبارات المحور (5 من 8) باتجاه موافقة شديد، وحظيت عبارتان باتجاه موافقة، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المحور الأول ككل.

الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني (العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه)

تم الحصول على النتائج الملخصة في الجدول التالي.

جدول رقم (08.3): نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني (العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه)

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة (%)	غير موافق (%)	محايد (%)	موافق (%)	موافق بشدة (%)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	اتجاه الإجابة
1	كبر حجم مكتب التدقيق	9.7	51.6	35.5	3.2	00	2.32	0.696	20	غير موافق
2	ارتباط مكتب التدقيق مع مكتب تدقيق عالمي	3.2	50	40.3	4.8	1.6	2.52	0.718	19	غير موافق
3	السمعة الجيدة لمكتب التدقيق/المدقق الخارجي	00	00	11.3	41.9	46.8	4.35	0.680	7	موافق بشدة

موافق	15	0.724	3.97	19.4	62.9	12.9	4.8	00	عدم تعرض مكتب التدقيق/المدقق الخارجي لتابعات قضائية أو عقوبات تأديبية	4
موافق	17	0.822	3.44	4.8	50.0	29.0	16.1	00	التخصص القطاعي/الصناعي لمكتب التدقيق/المدقق الخارجي	5
محايد	18	0.851	3.11	00	37.1	41.9	16.1	4.8	ارتفاع حجم أنعاب التدقيق التي يحصل عليها مكتب التدقيق/المدقق الخارجي	6
موافق	13	0.603	4.11	24.2	62.9	12.9	00	00	التنظيم الداخلي الجيد لمكتب التدقيق	7
موافق بشدة	6	0.497	4.42	41.9	58.1	00	00	00	التكوين العلمي الجيد للمدقق الخارجي	8
موافق بشدة	3	0.495	4.60	59.7	40.3	00	00	00	التدريب المهني المستمر للمدقق الخارجي	9
موافق	16	1.124	3.85	27.4	21.0	38.7	8.1	4.8	الحصول على شهادة الخبرة المحاسبية	10
موافق بشدة	1	0.371	4.84	83.9	16.1	00	00	00	المعرفة المعمقة بمعايير المحاسبة ومعايير التدقيق	11

12	المعرفة المعمقة بالقوانين والتشريعات	00	00	8.1	40.3	51.6	4.44	0.643	5	موافق بشدة
13	التحكم في أدوات التحليل المالي والإحصائي	00	00	6.5	74.2	19.4	4.13	0.495	12	موافق
14	المشاركة في البرامج والندوات المهنية	00	00	8.1	61.3	30.6	4.23	0.584	10	موافق بشدة
15	الخبرة العملية للمدقق الخارجي	00	6.5	00	25.8	67.7	4.55	0.803	4	موافق بشدة
16	وعي المدقق الخارجي بمسؤولياته	00	00	6.5	62.9	30.6	4.24	0.564	9	موافق بشدة
17	الاستقلالية الظاهرية والذهنية للمدقق الخارجي	00	00	3.2	16.1	80.9	4.77	0.493	2	موافق بشدة
18	الالتزام بقواعد السلوك المهني والقيم الأخلاقية	00	00	00	66.1	33.9	4.34	0.477	8	موافق بشدة
19	المحافظة على سرية المعلومات	00	00	6.5	66.1	27.4	4.21	0.547	11	موافق بشدة
20	الامتناع عن قبول مهمة لا يملك الإمكانيات والوقت اللازم لإنجازها	00	00	6.5	77.4	16.1	4.10	0.469	14	موافق
عبارات المحور ككل						4.0129	0.3344			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول رقم (08.3) أن الوسط الحسابي لعبارات المحور مجتمعة يساوي 4.0129 أي أنه أكبر من الوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف حيث أن الانحراف المعياري يساوي 0.33448، وقد جاء العامل رقم 11 المتعلق ب " المعرفة المعمقة بمعايير المحاسبة ومعايير التدقيق " في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي (4.83) وبأقل انحراف معياري (0.371)، وجاء في المرتبة الثانية العامل رقم 17 المتعلق ب " الاستقلالية الظاهرية والذهنية للمدقق الخارجي " حيث حظي بوسط

حسابي (4.77) وبانحراف معياري (0.497) وكلاهما باتجاه موافق بشدة. أما المرتبة الأخيرة فقد كانت للعامل رقم 1 المتعلق ب "كبر حجم مكتب التدقيق" حيث حظي بأقل وسط حسابي (2.32) وبانحراف معياري متوسط (0.696)، سبقه العامل رقم 2 المتعلق ب "ارتباط مكتب التدقيق مع مكتب تدقيق عالمي" وذلك بوسط حسابي ضعيف أيضا (2.52) وبانحراف معياري متوسط كذلك (0.718) وكلاهما باتجاه غير موافق. وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المحور الثاني ككل.

الفرع الثالث: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثالث (العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي)

تم الحصول على النتائج الملخصة في الجدول التالي.

جدول رقم (09.3): نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثالث (العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي)

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة (%)	غير موافق (%)	محايد (%)	موافق (%)	موافق بشدة (%)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	اتجاه الإجابة
1	المعرفة الكافية بالمؤسسة وطبيعة نشاطها	00	3.2	3.2	72.6	21	4.11	0.603	9	موافق
2	الزيارات المتكررة لمواقع العمل في المؤسسة	00	17.7	9.7	59.7	12.9	3.68	0.919	14	موافق
3	تكييف برنامج التدقيق مع مناطق الخطر في المؤسسة	00	00	32.3	46.8	21	3.89	0.727	11	موافق
4	كفاية موازنة الوقت وتناسبها مع حجم العمل المطلوب في التدقيق	00	00	00	71	29	4.29	0.458	4	موافق بشدة
5	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	00	00	00	22.6	77.4	4.77	0.422	1	موافق بشدة
6	بذل العناية المهنية اللازمة والشك المهني	00	00	3.2	62.9	33.9	4.31	0.531	3	موافق بشدة
7	الاطلاع على أعمال التدقيق الداخلي	00	8.1	19.4	56.5	16.1	3.81	0.807	13	موافق

8	جمع العدد الكافي والملائم من أدلة الإثبات	00	00	4.8	67.7	27.4	4.23	0.525	7	موافق بشدة
9	استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق	00	00	19.4	72.6	8.1	3.89	0.515	11	موافق
10	خبرة وكفاءة فريق التدقيق	00	00	00	75.8	24.2	4.24	0.432	6	موافق بشدة
11	الإشراف الجيد على فريق التدقيق أثناء تأدية المهمة	00	00	00	74.2	25.8	4.26	0.441	5	موافق بشدة
12	الاتصال الجيد بين المدقق/فريق التدقيق وإدارة المؤسسة	00	00	00	67.7	32.3	4.32	0.471	2	موافق بشدة
13	تفهم مشاكل المؤسسة واحتياجاتها	00	12.9	33.9	50	3.2	3.44	0.760	16	موافق
14	مناقشة نتائج التدقيق مع إدارة المؤسسة قبل إصدار التقرير	00	11.3	29	43.5	16.1	3.65	0.889	15	موافق
15	إصدار تقرير التدقيق في الوقت المناسب	00	00	3.2	83.9	12.9	4.10	0.393	10	موافق
16	وضوح رأي المدقق الخارجي وتبريره	00	00	00	79	21	4.21	0.410	8	موافق بشدة
	عبارات المحور ككل						4.0171	0.2165		موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول رقم (09.3) أن الوسط الحسابي لعبارات المحور مجتمعة يساوي 4.0171 أي أنه أكبر من الوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف جدا حيث أن الانحراف المعياري يساوي 0.2165، وقد جاء العامل رقم 5 المتعلق بـ "دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة" في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي (4.77) وبانحراف معياري ضعيف (0.422)، وجاء في المرتبة الثانية العامل رقم 12 المتعلق بـ "الاتصال الجيد بين المدقق/فريق التدقيق وإدارة المؤسسة" حيث حظي بوسط حسابي (4.32) وبانحراف معياري ضعيف أيضا (0.471) لتليها في المرتبة الثالثة العبارة رقم 6 المتعلقة بـ "بذل العناية المهنية اللازمة والشك المهني" بوسط حسابي 4.31 وبانحراف معياري 0.531، وكلها باتجاه موافق بشدة.

أما المرتبة الأخيرة فقد كانت للعامل رقم 13 المتعلق ب " تفهم مشاكل المؤسسة واحتياجاتها" حيث حظي بأقل وسط حسابي (3.44) وبانحراف معياري متوسط (0.760)، سبقه العامل رقم 14 المتعلق ب "مناقشة نتائج التدقيق مع إدارة المؤسسة قبل إصدار التقرير" وذلك بوسط حسابي (3.65) وبانحراف معياري (0.889) وقبله العامل رقم 2 المتعلق ب "الزيارات المتكررة لمواقع العمل في المؤسسة" بوسط حسابي (3.68) وبانحراف معياري (0.919) حيث يلاحظ الارتفاع النسبي في قيمة الانحرافات المعيارية للعوامل الثلاث الأخيرة مقارنة مع العوامل الثلاث الأولى. وكلها باتجاه موافق.

وعلى العموم فإن عبارات المحور قد انقسمت مناصفة بين موافق جدا وموافق، وعليه يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المحور الثالث ككل.

الفرع الرابع: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الرابع (العوامل المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي)

تم الحصول على النتائج الملخصة في الجدول التالي.

جدول رقم (10.3): نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الرابع (العوامل المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي)

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة (%)	غير موافق (%)	محايد (%)	موافق (%)	موافق بشدة (%)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	اتجاه الإجابة
1	حجم المؤسسة	4.8	8.1	35.5	30.6	21	3.55	1.066	6	موافق
2	طبيعة الملكية	1.6	50	38.7	8.1	1.6	2.58	0.737	8	غير موافق
3	الوضعية المالية الجيدة للمؤسسة	00	4.8	14.5	62.9	17.7	3.94	0.721	5	موافق
4	نسبة المديونية	9.7	45.2	40.3	4.8	00	2.40	0.735	9	غير موافق
5	حجم واستقلالية مجلس الإدارة	00	14.5	30.6	50	4.8	3.45	0.803	7	موافق
6	وجود لجنة تدقيق	00	00	8.1	45.2	46.8	4.39	0.636	3	موافق بشدة
7	وجود وظيفة تدقيق داخلي	00	00	12.9	66.1	21	4.08	0.581	4	موافق

موافق بشدة	1	0.450	4.73	72.6	27.4	00	00	00	كفاءة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	8
موافق بشدة	2	0.502	4.45	45.2	54.8	00	00	00	كفاءة نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة	9
موافق		0.35	3.72	عبارات المحور ككل						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول رقم (10.3) أن الوسط الحسابي لعبارات المحور مجتمعة يساوي 3.72 أي أنه أكبر من الوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف جدا حيث أن الانحراف المعياري يساوي 0.35، وقد جاء العامل رقم 8 المتعلق ب "كفاءة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة" في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي (4.73) وانحراف معياري ضعيف (0.45)، تلاه في المرتبة الثانية العامل رقم 9 المتعلق ب "كفاءة نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة" حيث حظي بوسط حسابي (4.45) وانحراف معياري ضعيف أيضا (0.502)، وجاء بعده في المرتبة الثالثة العامل رقم 6 المتعلق ب "وجود لجنة تدقيق" بوسط حسابي (4.39) وانحراف معياري (0.636) وكل هذه العوامل الثلاثة باتجاه إجابة موافق بشدة. أما المرتبة الرابعة فكانت للعامل رقم 7 المتعلق ب "وجود وظيفة تدقيق داخلي" وذلك بوسط حسابي (4.08) وانحراف معياري 0.581 وبتجاه إجابة موافق. كما حظي العامل رقم 3 المتعلق ب "الوضعية المالية الجيدة للمؤسسة" بوسط حسابي قدره 3.94 ما جعله يكون في المرتبة الخامسة من حيث الأهمية باتجاه إجابة موافق. وجاء في المرتبتين السادسة والسابعة على التوالي، وبتقارب كبير، كل من العامل رقم 1 المتعلق ب "حجم المؤسسة" بوسط حسابي 3.55 والعامل رقم 5 المتعلق ب "حجم واستقلالية مجلس الإدارة" بوسط حسابي 3.45 وهما وسطان حسابيان أقل نسبيا من العوامل السابقة بالرغم من أن اتجاه الإجابة هو موافق وانحرافات معيارية هي الأعلى (1.066 و 0.803 على التوالي). وفي الأخير جاء، على التوالي، العامل رقم 2 المتعلق ب "طبيعة الملكية" والعامل رقم 4 المتعلق ب "نسبة المديونية" بوسطين حسابيين متقاربين (2.58 و 2.40 على التوالي) وانحراف معياريين متقاربين كذلك (0.737 و 0.735 على التوالي) وكلاهما باتجاه إجابة غير موافق. وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المحور الرابع ككل.

الفرع الخامس: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الخامس (العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي)

تم الحصول على النتائج الملخصة في الجدول التالي.

جدول رقم (11.3): نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الرابع (العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي)

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة (%)	غير موافق (%)	محايد (%)	موافق بشدة (%)	موافق (%)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	اتجاه الإجابة
1	تحديد أتعاب التدقيق في بداية المهمة وليس على أساس النتائج المالية للمؤسسة	00	00	14.5	56.5	29	4.15	0.649	5	موافق
2	عدم اللجوء إلى تخفيض أتعاب التدقيق لاجتذاب العملاء	00	00	4.8	64.5	30.6	4.26	0.541	3	موافق بشدة
3	وصاية الجهات الحكومية (وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة) على المهنة	14.5	40.3	33.9	11.3	00	2.42	0.879	8	غير موافق
4	وجود لجنة للرقابة على الجودة تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة	11.3	45.2	35.5	8.1	00	2.40	0.799	9	غير موافق
5	مخاطر المسؤوليات القانونية والتأديبية للمدقق الخارجي	00	00	11.3	53.2	35.5	4.24	0.645	4	موافق بشدة
6	إلزامية تعيين المدقق الخارجي على أساس دفتر شروط	00	6.5	22.6	61.3	9.7	3.74	0.723	7	موافق
7	منع كل أشكال الروابط والمصالح المباشرة أو غير المباشرة بين المدقق	00	00	00	14.5	85.5	4.85	0.355	1	موافق بشدة

									الخارجي والمؤسسة الخاضعة للتدقيق	
موافق بشدة	2	0.793	4.27	46.8	35.5	16.1	1.6	00	منع مكتب التدقيق/المدقق الخارجي من تقديم الخدمات بخلاف التدقيق للمؤسسة الخاضعة للتدقيق	8
موافق	6	1.247	3.95	48.4	24.2	1.6	25.8	00	التغيير الإلزامي للمدقق بعد عهديتين (6 سنوات)	9
غير موافق	10	0.745	2.26	00	3.2	33.9	48.4	14.5	المنافسة بين مكاتب التدقيق	10
موافق		0.3322	3.6548	عبارات المحور ككل						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول رقم (11.3) أن الوسط الحسابي لعبارات المحور مجتمعة يساوي 3.6548 أي أنه أكبر من الوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف جدا حيث أن الانحراف المعياري يساوي 0.33224، وقد جاء العامل رقم 7 المتعلق ب "منع كل أشكال الروابط والمصالح المباشرة أو غير المباشرة بين المدقق الخارجي والمؤسسة الخاضعة للتدقيق" في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي (4.85) وانحراف معياري ضعيف (0.335)، وجاء في المرتبة الثانية العامل رقم 8 المتعلق ب "منع مكتب التدقيق/المدقق الخارجي من تقديم الخدمات بخلاف التدقيق للمؤسسة الخاضعة للتدقيق" حيث حظي بوسط حسابي (4.27) وانحراف معياري أكبر نسبيا (0.793)، أما في المرتبة الثالثة فجاء العامل رقم 2 المتعلق ب "عدم اللجوء إلى تخفيض أتعاب التدقيق لاجتذاب العملاء" وذلك بوسط حسابي (4.26) وانحراف معياري (0.541)، في حين أن المرتبة الرابعة كانت للعامل رقم 5 المتعلق ب "مخاطر المسؤوليات القانونية والتأديبية للمدقق الخارجي" بوسط حسابي وانحراف معياري قريبين من العامل الذي سبقه (4.24 و 0.645)، وكل هذه العوامل التي حلت في المراتب الأربعة الأولى كانت باتجاه موافق بشدة.

وجاء في المرتبة الخامسة العامل رقم 1 المتعلق ب "تحديد أتعاب التدقيق في بداية المهمة وليس على أساس النتائج المالية للمؤسسة" بوسط حسابي (4.15) وانحراف معياري (0.649)، تلاه في المرتبة السادسة العامل رقم 9 المتعلق ب "التغيير الإلزامي للمدقق بعد عهديتين (6 سنوات)" بوسط حسابي (3.95) وانحراف معياري هو الأكبر (1.247)، وحل سابعا العامل رقم 6 المتعلق ب "إلزامية تعيين المدقق الخارجي على أساس دفتر شروط" وذلك بوسط حسابي (3.74) وانحراف معياري (0.723)، وقد كانت هذه العوامل الثلاثة باتجاه موافق.

أما المرتبة الأخيرة فقد كانت للعامل رقم 10 المتعلق ب " المنافسة بين مكاتب التدقيق " حيث حظي بأقل وسط حسابي (2.26) وانحراف معياري متوسط (0.745)، سبقه العامل رقم 9 المتعلق ب " وجود لجنة للرقابة على الجودة تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة " وذلك بوسط حسابي (2.40) وانحراف معياري (0.799)، وقبله العامل رقم 3 المتعلق ب " وصاية الجهات الحكومية (وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة) على المهنة " بوسط حسابي (2.42) وانحراف معياري (0.879)، وكل هذه العوامل التي حلت في المراتب الثلاثة الأخيرة كانت باتجاه غير موافق. وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المحور الخامس ككل.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

يتضمن هذا المبحث اختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة الميدانية ومن ثم مناقشة النتائج المتوصل إليها.

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي

قبل اختبار الفرضيات، قمنا بإجراء اختبار Kolmogrov-Smirnov One Sample للتأكد من اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي الذي يعتبر شرطاً ضرورياً لإجراء الاختبارات المعلمية، والنتائج موضحة في الجدول التالي.

جدول رقم (12.3): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي.

الرقم	المحور	قيمة الاختبار Z	مستوى الدلالة Sig
	العوامل المتعلقة بأهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي	1.100	0.178
1	العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه	0.688	0.732
2	العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي	1.086	0.189
	العوامل المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي	0.725	0.669
3	العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي	1.203	0.111
	عبارات الاستبيان ككل		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول رقم (12.3) أن مستوى الدلالة لكل محور وكذا للاستبيان ككل أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وهذا يدل أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

من أجل اختبار فرضيات الدراسة، تم استخدام T Test لعينة واحدة وكانت قاعدة القرار كما يلي:

- قبول الفرضية العدمية H_0 إذا كانت قيمة t المحسوبة أقل من قيمة t الجدولية أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى الدلالة (0.05).
- رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل من مستوى الدلالة (0.05).

وفيما يلي نتائج اختبار الفرضيات الخمسة للدراسة.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى (إدراك المدققين الخارجيين في الجزائر لأهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي)

هدفت هذه الفرضية إلى التعرف على مدى إدراك المدققين الخارجيين في الجزائر لأهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي حيث صيغت كما يلي:

- H_0 : لا يدرك المدققون الخارجيون في الجزائر أهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي.
- H_1 : يدرك المدققون الخارجيون في الجزائر أهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي.

وقد جاءت نتائج اختبار الفرضية الأولى كما هو موضح في الجدول التالي.

الجدول رقم (13.3): نتائج اختبار الفرضية الأولى (إدراك المدققين الخارجيين في الجزائر لأهمية تحقيق جودة التدقيق

الخارجي)

الفرضية	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة
لا يدرك المدققون الخارجيون في الجزائر أهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي.	1.999	118.504	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

ومن خلال النتائج المتضمنة في الجدول رقم (13.3) نلاحظ أن قيمة t المحسوبة بالنسبة للمحور الأول تساوي 118.504 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 1.999، كما أن مستوى الدلالة لهذا المحور يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية التي تقول أنه " لا يدرك المدققون الخارجيون في الجزائر أهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي " ونقبل الفرضية البديلة التي تقول أنه " يدرك المدققون الخارجيون في الجزائر أهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي ".

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية (أهمية العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه في التأثير على جودة التدقيق الخارجي)

هدفت هذه الفرضية إلى التعرف على وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر حول أهمية العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه في التأثير على جودة التدقيق الخارجي حيث صيغت كما يلي:

- **H0:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.
- **H1:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.

وقد جاءت نتائج اختبار الفرضية الأولى كما هو موضح في الجدول التالي.

الجدول رقم (14.3): نتائج اختبار الفرضية الثانية (أهمية العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه في التأثير على جودة التدقيق الخارجي)

مستوى الدلالة	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	الفرضية
0.000	94.467	1.999	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

ومن خلال النتائج المتضمنة في الجدول رقم (14.3) نلاحظ أن قيمة t المحسوبة بالنسبة للمحور الثاني تساوي 94.467 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 1.999، كما أن مستوى الدلالة لهذا المحور يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية التي تقول أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر" ونقبل الفرضية البديلة التي تقول أنه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر".

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالثة (أهمية العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي في التأثير على جودة التدقيق الخارجي)

هدفت هذه الفرضية إلى التعرف على وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر حول أهمية العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي في التأثير على جودة التدقيق الخارجي حيث صيغت كما يلي:

- **H0:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.
- **H1:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.

وقد جاءت نتائج اختبار الفرضية الأولى كما هو موضح في الجدول التالي.

الجدول رقم (15.3): نتائج اختبار الفرضية الثالثة (أهمية العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي في التأثير على جودة التدقيق الخارجي)

مستوى الدلالة	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	الفرضية
0.000	129.897	1.999	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

ومن خلال النتائج المتضمنة في الجدول رقم (15.3) نلاحظ أن قيمة t المحسوبة بالنسبة للمحور الثاني تساوي 129.897 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 1.999، كما أن مستوى الدلالة لهذا المحور يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية التي تقول أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر" ونقبل الفرضية البديلة التي تقول أنه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر".

الفرع الرابع: اختبار الفرضية الرابعة (أهمية العوامل المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي في التأثير على جودة التدقيق الخارجي)

هدفت هذه الفرضية إلى التعرف على وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر حول أهمية العوامل المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي في التأثير على جودة التدقيق الخارجي حيث صيغت كما يلي:

- **H0:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.
- **H1:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.

وقد جاءت نتائج اختبار الفرضية الأولى كما هو موضح في الجدول رقم (16.3)

الجدول رقم (16.3): نتائج اختبار الفرضية الرابعة (أهمية العوامل المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي في التأثير على جودة التدقيق الخارجي)

مستوى الدلالة	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	الفرضية
0.000	81.641	1.999	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

ومن خلال النتائج المتضمنة في الجدول رقم (16.3) نلاحظ أن قيمة t المحسوبة بالنسبة للمحور الثاني تساوي 81.641 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 1.999، كما أن مستوى الدلالة لهذا المحور يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية التي تقول أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر" ونقبل الفرضية البديلة التي تقول أنه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر".

الفرع الخامس: اختبار الفرضية الخامسة (أهمية العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي في التأثير على جودة التدقيق الخارجي)

هدفت هذه الفرضية إلى التعرف على وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر حول أهمية العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي في التأثير على جودة التدقيق الخارجي حيث صيغت كما يلي:

- **H0:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.
- **H1:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.

وقد جاءت نتائج اختبار الفرضية الأولى كما هو موضح في الجدول رقم (17.3).

الجدول رقم (17.3): نتائج اختبار الفرضية الخامسة (أهمية العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي في التأثير على جودة التدقيق الخارجي)

مستوى الدلالة	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	الفرضية
0.000	86.618	1.999	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

ومن خلال النتائج المتضمنة في الجدول رقم (17.3) نلاحظ أن قيمة t المحسوبة بالنسبة للمحور الثاني تساوي 86.618 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 1.999، كما أن مستوى الدلالة لهذا المحور يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية التي تقول أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر" ونقبل الفرضية البديلة التي تقول أنه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي وبين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر".

المطلب الثالث: مناقشة النتائج

إن المعالجة الإحصائية لإجابات أفراد العينة من المدققين الخارجيين واختبار الفرضيات تحيلنا إلى النتائج التالية:

1. هناك مستوى عال من الإدراك لدى أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر لأهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي لما لذلك من الآثار الجيدة لهم وللمستفيدين من خدماتهم. ويبدو أن هناك تمركزاً لنظر المدققين الخارجيين حول المهنة، حيث يظهر ذلك جلياً في الأولوية التي يمنحونها لجانب العرض من الخدمة وذلك من خلال التأكيد على الأهمية الأكبر لكل من تخفيض الخطر الكلي للتدقيق (السيرورة المباشرة لعملية التدقيق) وزيادة الثقة في تقارير التدقيق (المخرجات المباشرة لعملية التدقيق)، وقد يعود ذلك لما درجت عليه الممارسة ومن خلال الإطار التشريعي للمهنة في البيئة الجزائرية بأنهم مطالبون بتوفير الوسائل لا النتائج (المادة 59 من القانون 01/10). لكن ذلك لا ينفي وعيهم بأهمية ما تقدمه المهنة، من خلال تحقيق مستويات عالية من جودة الأداء، للأطراف المستفيدة منها، ويكون ذلك من خلال القيام بالدور الأساسي المنوط بالمدقق الخارجي وهو تقديم ضمانات معقولة حول صحة ومصداقية وعدالة وموثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية مما يزيد من جودتها، كما أن العمل الرقابي الذي يؤديه المدقق الخارجي بالمؤسسة من شأنه المساهمة في استغلال أنجع لموارد المؤسسة بما يؤدي إلى حوكمة أفضل لها، وبالتالي فإن تحقيق جودة التدقيق الخارجي سوف يساهم في تخفيض فجوة التوقعات من خلال الاستجابة لتطلعات الأطراف المستفيدة التي يأتي في مقدمتها المؤسسة الخاضعة للتدقيق (عميل التدقيق) من خلال تخفيض مشاكل الوكالة وعدم تماثل المعلومات سواء لمن هم داخل المؤسسة أو لمن هم خارجها. أما أن تحقيق جودة التدقيق سوف يؤدي إلى تحسين السمعة وبالتالي زيادة محفظة العملاء والمداخيل من الأتعاب فقد وقف منها أغلب أفراد العينة (حوالي 84%) موقفاً منقسماً بالتساوي بين محايد وموافق، وقد يعود ذلك إلى عدم وجود مقاييس أو مؤشرات يمكن بناء عليها الحكم على مستويات السمعة لمكاتب التدقيق الجزائرية خاصة في ظل ضعف الاتصال في بيئة التدقيق الجزائرية، إضافة إلى منع المشرع الجزائري لها من القيام بالإشهار لدى الجمهور (المادة 70 من القانون 01/10)، كما أن المفاضلة بين مكاتب التدقيق عند اختيارها قد لا تكون بدرجة أساسية بناء على السمعة.

2. حظيت المجموعات الأربعة من العوامل بالموافقة على تأثيرها على جودة التدقيق الخارجي ولكن بمستويات مختلفة، حيث حلت في المرتبة الأولى العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي بمتوسط درجة تأثير (80.34%)، وجاءت في المرتبة الثانية العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه بمتوسط درجة تأثير قريبة جداً من الأولى (80.25%)، أما في المرتبة الثالثة فجاءت العوامل المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي بمتوسط درجة تأثير (74.58%)، وأخيراً، في المرتبة الرابعة، جاءت العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي وذلك بمتوسط درجة تأثير (73.09%). ولعل هذا يؤكد تمركز نظر المدققين الخارجيين حول جانب العرض من المهنة من خلال إعطاء الأهمية الأكبر لخصائص الجودة المرتبطة بالممارسة المباشرة لمهام التدقيق وخصائص مدخلات التدقيق المتمثلة أساساً في خصائص المدقق الخارجي ومكتبه.

3. يدرك أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر ضرورة أن يكونوا مستقلين شكلياً في المظهر وذهنياً في الجوهر، حيث حظي عامل الاستقلالية بمتوسط تأثير (4.77) وهو ما يترجم أهميتها في تحقيق جودة التدقيق الخارجي بالنسبة لهم، لأن هذه الاستقلالية

تشكل جوهر مهنة التدقيق الخارجي التي يمارسونها ويجب المحافظة عليها خاصة في ظل مخاطر المسؤوليات القانونية والتأديبية المرتبطة بها والتي حظيت بمتوسط تأثير (4.24). وفي هذا السياق، فإنهم يثمنون القواعد التشريعية التي تدعم هذه الاستقلالية من خلال وضع مجموعة من القيود والموانع وحالات التنافي للحيلولة دون الطعن فيها شكليا أو تهديدها موضوعيا مثل منع كل أشكال الروابط والمصالح المباشرة أو غير المباشرة بين المدقق الخارجي والمؤسسة الخاضعة للتدقيق (متوسط أهمية 4.85)، منع مكتب التدقيق/المدقق الخارجي من تقديم الخدمات بخلاف التدقيق للمؤسسة الخاضعة للتدقيق (4.27)، منع اللجوء إلى تخفيض أتعاب التدقيق لاجتذاب العملاء (متوسط أهمية 4.26)، تحديد الأتعاب في بداية المهمة ومنع الأتعاب الشريطية (متوسط أهمية 4.15)، التغيير الدوري الإلزامي للمدقق الخارجي بعد عهديتين (متوسط أهمية 3.95).

4. يولي أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر أهمية كبيرة للمعرفة المعمقة بمعايير المحاسبة ومعايير التدقيق باعتبارهما المرجعية الأساسية للممارسة المهنية، وتأتي هذه الأهمية في ظل الانتشار والتبني المتزايد عالميا لمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتدقيق، والتي سعت الجزائر إلى الاستفادة منها من خلال تبني النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية والشروع في إصدار معايير التدقيق الجزائرية المستوحاة من معايير التدقيق الدولية. إن التطورات المستمرة في كل من معايير المحاسبة ومعايير التدقيق تفرض منطقتها على المدققين الخارجيين بضرورة الإلمام بها واحترامها مما يساهم في مواجهة المشاكل والصعوبات التي قد تحول دون تحقيق جودة التدقيق الخارجي.

5. يولي أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر أهمية خاصة للعوامل المتعلقة بكفاءة المدقق الخارجي بمختلف جوانبها سواء:

- ✓ الكفاءة العلمية: من خلال التكوين العلمي الجيد، التدريب المهني المستمر، التحكم في أدوات التحليل المالي والإحصائي، والمشاركة في البرامج والندوات المهنية.
- ✓ الكفاءة المهنية: من خلال الخبرة العملية، المعرفة المعمقة بمعايير المحاسبة ومعايير التدقيق، المعرفة بالقوانين والتشريعات، والحصول على شهادة الخبرة المحاسبية.
- ✓ الكفاءة السلوكية: من خلال الالتزام بقواعد السلوك المهني والقيم الأخلاقية، الوعي بالمسؤوليات، المحافظة على سرية المعلومات، والامتناع عن قبول مهمة لا يملك الإمكانيات والوقت اللازمين لإنجازها.
- ✓ الكفاءة التنظيمية: من خلال التنظيم الداخلي الجيد لمكتب التدقيق.

إن هذه العوامل المتكاملة، والتي جاءت متوسطات أهميتها ما بين 3.58 و 4.83، تمثل الركائز الأساسية لممارسة أعمال التدقيق الخارجي بالكفاءة المطلوبة من أجل تحقيق مستويات الجودة المرغوبة.

6. إن السمعة الجيدة تعتبر محددًا أساسيًا لجودة التدقيق من وجهة نظر أفراد العينة من المدققين الخارجيين (متوسط أهمية 4.35) وقد يكون عدم تعرض مكتب التدقيق أو المدقق الخارجي لمتابعات قضائية أو عقوبات تأديبية (متوسط أهمية 3.97) مؤشرا أساسيا على توفر هذه السمعة.

7. يرى أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، ولو بدرجة موافقة ضعيفة نسبيا (متوسط أهمية 3.44) أن التخصص الصناعي أو القطاعي يعتبر محددًا لجودة التدقيق الخارجي، وقد يعود ذلك إلى خبرات ماضية خاصة ناتجة عن تدقيق حسابات مؤسسات تنتمي إلى نفس قطاعات النشاط مما أكسبهم معرفة وخبرة متخصصة، أو قد يكون عائداً إلى تصورهم بضرورة وحتمية التخصص القطاعي أو الصناعي من أجل تقديم خدمة تدقيق بالجودة المطلوبة في قطاعات خاصة مثل البنوك أو شركات التأمين مثلاً.

8. يقف أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر موقفاً محايداً من كون أن أتعاب التدقيق تعتبر محددًا لجودة التدقيق الخارجي (متوسط أهمية 3.11)، وقد يرجع ذلك لغياب عامل المنافسة السعرية بين مكاتب التدقيق بالنظر إلى التعود عملياً على الاعتماد على سلم أتعاب موحد، إضافة إلى عدم وجود إلزام قانوني بنشر أتعاب التدقيق بما يسمح بتقدير المستويات العامة أو العادية للأتعاب. كما أن أتعاب التدقيق قد لا تشكل الجزء الأكبر من إيرادات مكتب التدقيق بالنظر إلى قدرته على الحصول على أتعاب من تأدية سلة متنوعة من الخدمات بخلاف التدقيق مثل مسك المحاسبة، الاستشارات الضريبية، الدراسات المالية وغيرها.

9. لا يرى أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر بأن كبر حجم مكتب التدقيق (متوسط أهمية 2.32) أو ارتباطه بمكتب تدقيق عالمي (متوسط أهمية 2.52) تعتبر محددات لجودة التدقيق، وقد يعود ذلك إلى طبيعة مكاتب التدقيق الجزائرية التي هي في أغلبيتها الساحقة مكاتب تدقيق فردية بإمكانيات بشرية ومادية محدودة، كما أن بيئة التدقيق الجزائرية لا تشهد حضوراً قوياً لمكاتب التدقيق العالمية الكبرى، وهو ما انعكس على وضع المنافسة في سوق التدقيق في الجزائر التي لا تشكل عاملاً محددًا لجودة التدقيق (متوسط أهمية 2.26).

10. يرى أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر أن جودة التدقيق تتجسد فعلياً وتتحقق عملياً عند إنجاز مهام التدقيق بالجودة المطلوبة في كل مراحلها، سواء عند:

- ✓ التخطيط: من خلال المعرفة الكافية بالمؤسسة وطبيعة نشاطها، الزيارات المتكررة لمواقع العمل بالمؤسسة، تكييف برنامج التدقيق مع مناطق الخطر في المؤسسة، كفاية موازنة الوقت وتناسبها مع حجم العمل المطلوب في التدقيق.
- ✓ التنفيذ: من خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، بذل العناية المهنية اللازمة والشك المهني، جمع العدد الكافي والملائم من أدلة الإثبات، واستخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق.
- ✓ التقرير: من خلال مناقشة نتائج التدقيق مع إدارة المؤسسة قبل إصدار التقرير، إصدار تقرير التدقيق في الوقت المناسب، ووضوح رأي المدقق الخارجي وتبريره

11. إن الاتصال الجيد يعتبر رافعاً أساسياً لجودة مهمة التدقيق الخارجي سواء بين المدقق الخارجي وفريق التدقيق من خلال الإشراف الجيد على فريق التدقيق أثناء تأدية المهام (متوسط أهمية 4.26)، أو بين المدقق الخارجي وفريقه وإدارة المؤسسة (متوسط أهمية 4.32) بما يؤدي إلى تفهم مشاكل المؤسسة واحتياجاتها (متوسط أهمية 3.44).

12. يولي أفراد العينة من المدققين الخارجيين أهمية واضحة لكفاءة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق (متوسط أهمية 4.73) وكفاءة نظام المعلومات المحاسبي (متوسط أهمية 4.39) ووجود لجنة تدقيق (متوسط أهمية 4.39) ويعود ذلك إلى كونها تمثل أطرا وآليات رقابية أساسية بالمؤسسة تدعم جودة أداء المدقق الخارجي لعمله باعتباره بمعنى ما " رقابة للرقابة".

13. إن نظرة أفراد العينة من المدققين الخارجيين للتدقيق الداخلي تعتبر إيجابية (متوسط أهمية 4.08) ما يجعلهم يطلعون على أعمال التدقيق الداخلي عند تنفيذ المهمة (متوسط أهمية 3.81)، وقد يعود ذلك للأثر الملموس لوظيفة التدقيق الداخلي، في حالة وجودها، على أداء عملية التدقيق الخارجي من ناحية التخطيط وتقدير المخاطر، وهو ما يتأكد من خلال وجود معيار تدقيق دولي (ISA 610) يتناول كيفية ومدى إمكانية الاعتماد على عمل المدقق الداخلي من طرف المدقق الخارجي. وفي النهاية، فإن العوامل المتعلقة بكفاءة نظام الرقابة الداخلية ومجلس الإدارة ووجود لجنة تدقيق ووظيفة تدقيق داخلي تمثل آليات داخلية لحكومة المؤسسة، كلما زادت فاعليتها فإن ذلك سينعكس إيجابا على جودة أداء المدقق الخارجي لعمله.

14. يرى أفراد العينة من المدققين الخارجيين أن الوضعية المالية الجيدة للمؤسسة الخاضعة للتدقيق تعتبر محددات لجودة التدقيق (متوسط أهمية 3.94) ويمكن أن يكون ذلك بسبب أن الوضعية المالية الجيدة لعميل التدقيق تعتبر، نسبيا، مؤشرا على انخفاض مخاطره.

15. إن أفراد العينة من المدققين الخارجيين لا يرون أن نمط الملكية يشكل محددات لجودة التدقيق الخارجي (متوسط أهمية 2.58) بالرغم من أنه موضوعيا قد يؤثر على أداء المدقق لعمله من زاوية مستوى الطلب على جودة التدقيق أو من زاوية الضغوط التي قد يتعرض لها في حالة تجذر المديرين في المؤسسات العمومية أو في حالة عدم فصل الملكية عن التسيير وهو الواقع في أكثر المؤسسات الخاصة الجزائرية ذات الملكية العائلية لرأس المال. ونفس الأمر بالنسبة لنسبة المديونية، حيث لا يعتبرها أفراد العينة من المدققين الخارجيين محددات لجودة التدقيق (متوسط أهمية 2.40)، ربما لأن ارتفاع نسبة المديونية لا يشكل في حد ذاته مبدئيا خطرا أو مؤشرا على صعوبات مالية طالما ارتبط بتحقيق وضعية مالية جيدة، كما أن استعمال البنوك لتقارير التدقيق كمصدر للتأكد من كفاءة استعمال أموالها المقرضة للمؤسسات لا يمثل، عموما، ممارسة دارجة في البيئة الجزائرية، أي أن تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المؤسسات المعدة للتقارير المالية والبنوك لا يشكل دافعا أساسيا لدى المدققين الخارجيين لتحقيق جودة التدقيق بالرغم من أنهم وافقوا على أهمية تحقيق جودة التدقيق للمساهمة في تخفيض عدم تماثل المعلومات وفجوة التوقعات بين أطراف بيئة التدقيق.

16. يرى أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر بأن وصاية الجهات الحكومية على المهنة لا يساهم في تحقيق جودة التدقيق الخارجي بالرغم من سعي هذه الجهات إلى وضع آليات رقابية على جودة خدمات التدقيق التي تقدمها مكاتب التدقيق من خلال إيجاد لجنة للرقابة على أعمال التدقيق تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، ويبدو هذا الموقف منطقيًا في ظل توتر العلاقات بين المهنيين والوصاية بسبب الإصلاحات التي شهدتها المهنة بصدور القانون 01/10 وما نتج عنه من إعادة هيكلة المهنة والتوجه بها نحو الوصاية الحكومية التامة تشريعا وتنظيما وتأطيرا بدل التنظيم الذاتي الجزئي الذي كان ساريا قبل ذلك والذي كان يمنح للمهنيين صلاحيات واسعة في التكوين والترخيص بمزاولة المهنة.

خلاصة الفصل الثالث:

تناول هذا الفصل دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر بهدف التعرف على مداركهم تجاه أهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي وتحليل الأهمية النسبية للعوامل المحددة لهذه الجودة. وقد تم التطرق فيه إلى الجوانب المنهجية للدراسة بدءا بتقديم مجتمع وعينة الدراسة، تصميم وتوزيع أداة جمع المعلومات الأولية ميدانيا وهي الاستبيان، ومن ثم اختبار صدقه وثباته الذي أعطى نتائج مقبولة تطمئن إلى إمكانية الاعتماد عليه. وبعد التحليل الإحصائي لمختلف أجزاء ومحاور الاستبيان بأدوات الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي المناسبة، تم التعرف على اتجاهات إجابات أفراد العينة حول مضمون عبارات الاستبيان ومن ثم اختبار فرضيات البحث التي تم بناؤها للإجابة على الأسئلة المطروحة، ما مكن من الوصول إلى النتائج وتحليلها. هذه النتائج تشير إلى إدراك المدققين الخارجيين لأهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي، كما تشير إلى أن أغلبية العوامل المقترحة في الاستبيان لأن تكون محددات لجودة التدقيق الخارجي قد حظيت بالموافقة ولكن بدرجات متفاوتة.

الفصل الرابع

تقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي وأثرها في رضا عملاء التدقيق من وجهة نظر

معدّي القوائم المالية في الجزائر

—دراسة ميدانية—

تمهيد:

استكمالاً للبحث، وبغرض الوقوف على واقع جودة خدمة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية من زاوية المستفيدين مباشرة من المهنة وهم عملاء التدقيق أو الشركات الخاضعة للتدقيق الخارجي، تم القيام بدراسة ميدانية ثانية تهدف إلى الوقوف على تقييم عينة من المسؤولين عن إعداد القوائم المالية في الشركات، كممثلين عن عملاء التدقيق في الجزائر، لمستوى جودة خدمة التدقيق الخارجي التي يقدمها المدققون الخارجيون ومدى تأثيرها على رضاهم عن أداء محافظي الحسابات في الجزائر، وذلك من خلال استطلاع آرائهم عن طريق الاستبيان الذي تم إعداده استناداً إلى مضمون الإطار النظري والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات.

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للاستبيان.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج.

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات

يتضمن هذا المبحث الإطار المنهجي للدراسة الميدانية الثانية، وقد تطرقنا فيه كذلك إلى منهج الدراسة ومصادر جمع المعلومات، عينة وحدود الدراسة، نموذج الدراسة وفرضياتها، أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة.

المطلب الأول: منهج الدراسة ومصادر جمع المعلومات

الفرع الأول: منهج الدراسة

بالنظر إلى موضوع البحث الذي يتعلق بتقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي وتأثيرها في رضا عملاء التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية للشركات في البيئة الجزائرية، فقد استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على وصف خصائص الظواهر أو الوقائع المدروسة وتحليل اتجاهاتها و العلاقات الموجودة بين متغيراتها، كما اعتمدنا على الطريقة الافتراضية-الاستنتاجية من خلال تقديم مقارنة نظرية لمفاهيم ومتغيرات الدراسة ومراجعة الدراسات السابقة التي تناولتها بالبحث، ومن ثم بناء مجموعة من الفرضيات ليتم اختبارها عن طريق الاستقصاء الميداني لعينة من مجتمع البحث والوصول إلى نتائج يمكن تعميمها على مجتمع البحث عن طريق الاستقراء.

الفرع الثاني: مصادر جمع المعلومات

تم الاعتماد على نوعين من المعلومات هما:

أولاً: المصادر الثانوية

تمثل المعلومات الثانوية أساس الجانب النظري من الدراسة، وقد تنوعت مصادر هذه المعلومات كذلك بين الكتب، الدوريات العلمية المتخصصة، أبحاث المؤتمرات والملتقيات، أطروحات الدكتوراه.

ثانياً: المصادر الأولية

تمثل المعلومات الأولية أساس الجانب التطبيقي من الدراسة، وقد تم الحصول عليها من أفراد عينة البحث عن طريق الاستبيان الذي تم توزيعه عليهم، وتم تحليلها إحصائياً باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS20.

المطلب الثاني: عينة وحدود الدراسة

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات الاقتصادية في الجزائر والتي خضعت قوائمها المالية للتدقيق من طرف المدقق الخارجي من أجل المصادقة على حساباتها السنوية لسنة 2016. ويعتبر هذا المجتمع كبيرا نسبيا، ما جعل من الصعوبة بمكان استقصاءه عن طريق الحصر الشامل، لذا فقد تم الاعتماد على أسلوب الاستقصاء عن طريق المعاينة.

الفرع الثاني: عينة الدراسة

تم القيام بتوزيع 100 استبيان بطريقة عشوائية على عينة ميسرة أو متاحة من معدي القوائم المالية للشركات، وكانت هذه الاستبيانات ورقية تم تسليمها مباشرة على مستوى دائرة المحاسبة والمالية من طرفنا أو بالاستعانة ببعض الزملاء والمعارف، وذلك بمعدل استبيان واحد لكل شركة. وقد أعطيت للمستجوبين مدة زمنية كافية (6 أشهر) لتخلتها عمليات تذكير متكررة بصفة دورية لحثهم على الإجابة. في النهاية تم استرجاع 45 استبيانا أي ما نسبته 45%، وبعد استبعاد ثلاثة استبيانات غير صالحة للتحليل تحصلنا على 42 استبيانا صالحة للتحليل أي ما نسبته 42%، والجدول التالي يلخص هذه العملية.

جدول رقم (01.4): توزيع الاستبيان (معدو القوائم المالية)

النسبة المئوية	الاستبيان الورقي	
100%	100	الاستبيانات الموزعة
45%	45	الاستبيانات المسترجعة
3%	3	الاستبيانات الملغاة
42%	42	الاستبيانات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الباحث.

الفرع الثالث: حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة الميدانية فيما يلي:

- الحدود الزمانية: تمت الدراسة في الفترة الممتدة ما بين 1 جويلية 2017 و 31 ديسمبر 2017.
- الحدود المكانية: شملت الدراسة مجموعة من الشركات في الجزائر والتي خضعت قوائمها المالية للتدقيق سنة 2016.
- الحدود البشرية: اقتصرت الدراسة على معدي القوائم المالية في الشركات الخاضعة للتدقيق الخارجي، وقد تضمنت فئتين من المعدين هم مدراء المالية والمحاسبة ورؤساء أقسام المحاسبة بها.

- **الحدود الموضوعية:** اهتمت الدراسة بالتعرف على تقييم معدي القوائم المالية كممثلين عن عملاء التدقيق (الشركات الخاضعة للتدقيق) لجودة خدمة التدقيق الخارجي التي حصلوا عليها وتأثيرها في مستوى رضاهم عن الأداء المهني لمخاطبي الحسابات (المدققين الخارجيين).
- **الحدود المنهجية:** اعتمدت الدراسة على الاستبيان كأداة لجمع المعلومات من أفراد عينة البحث وهو ما يجعل نتائجها مرتبطة بمدى دقة وجدية وموضوعية الإجابات المقدمة من المستجوبين.

المطلب الثالث: فرضيات ونموذج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها، تمت صياغة الفرضيات التالية:

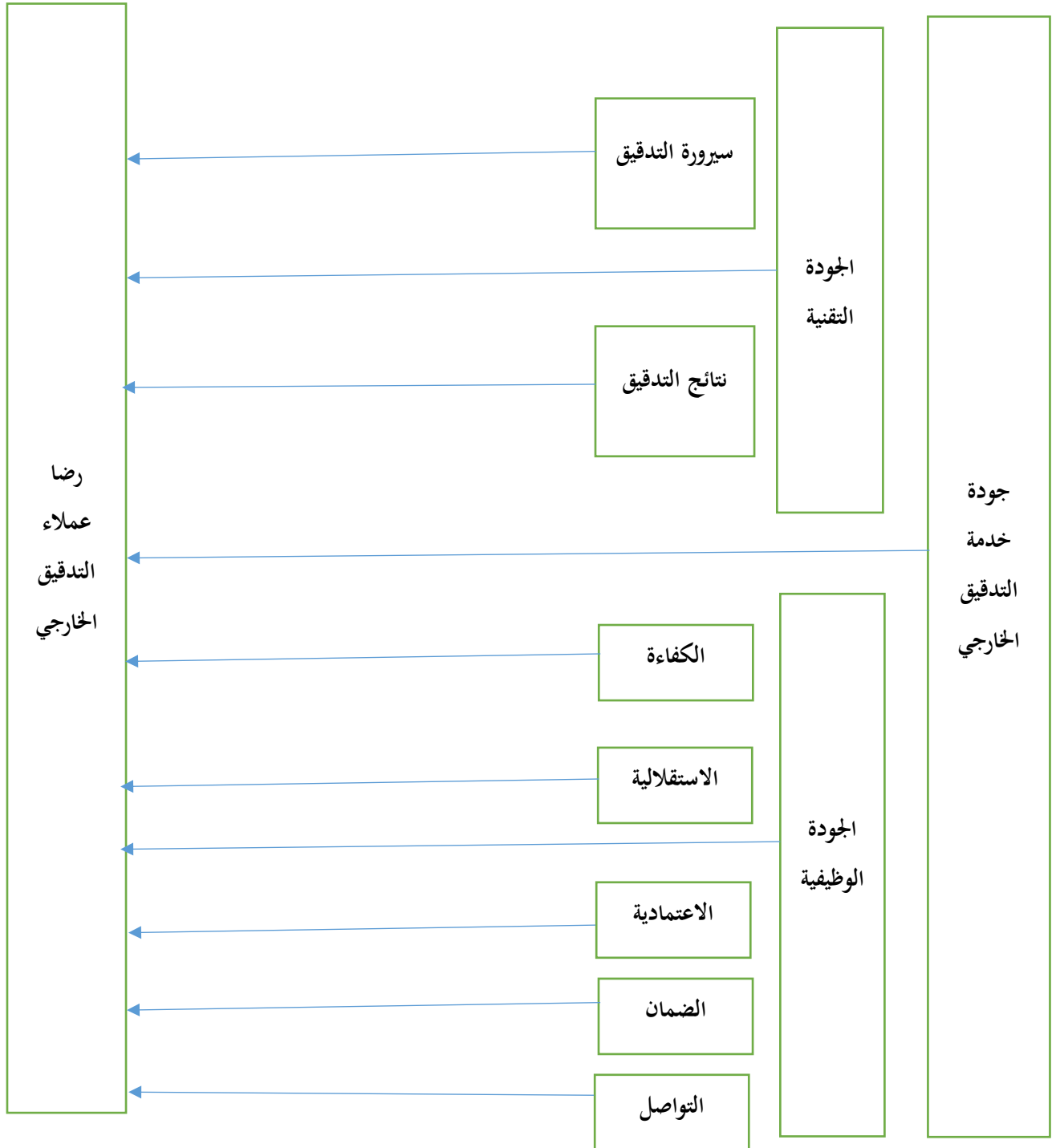
الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($0.05=\alpha$) لخصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل في رضا عميل التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية للشركات في الجزائر.

الفرضية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($0.05=\alpha$) لبعدي جودة خدمة التدقيق الخارجي (الجودة التقنية والجودة الوظيفية) معا في رضا عميل التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية للشركات في الجزائر.

الفرضية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($0.05=\alpha$) لمكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي (سيرورة التدقيق الخارجي، نتائج التدقيق الخارجي، الكفاءة، الاستقلالية، الاعتمادية، الضمان، التواصل) مجتمعة في رضا عميل التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية للشركات في الجزائر.

والشكل رقم (01.4) يوضح نموذج الدراسة.

شكل رقم (01.4): نموذج الدراسة (أثر جودة خدمة التدقيق الخارجي في رضا عملاء التدقيق)



المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الرابع: أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة

الفرع الأول: تصميم الاستبيان

لغرض جمع المعلومات الأولية من الميدان وتحليلها، تم تصميم استبيان يتناسب مضمونه مع أسئلة الدراسة وفرضياتها، وقد تم إعداده انطلاقاً من الجانب النظري والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع. وقد تمت مراجعة الاستبيان الأولي من طرف مجموعة من الأساتذة المتخصصين والمهنيين بغرض التأكد من سلامة محتواه وإثراء مضمونه، ليخرج في شكله النهائي الذي تم توزيعه ميدانياً.

يحتوي الاستبيان على جزأين:

الجزء الأول: يتضمن الأسئلة المتعلقة بالمعلومات الشخصية والمهنية للمستجوبين وهي الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة. وكذا الأسئلة المتعلقة بمعلومات عامة حول الشركات وهي طبيعة الملكية، قطاع النشاط، ومدة التعاقد مع المدقق الخارجي، ورأي التدقيق.

الجزء الثاني: يتضمن العبارات المتعلقة بمحاور الدراسة وعددها 48 عبارة موزعة على محورين كما يلي:

- **المحور الأول:** يتضمن العبارات الخاصة بخصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي وعددها 43 عبارة (خاصية) مقسمة كما يلي:

- **أولاً: بعد الجودة التقنية:** وتتضمن 20 عبارة (خاصية) موزعة على مكونين هما:
 - ✓ **المكون الأول:** سيرورة التدقيق الخارجي: ويتضمن 14 عبارة (خاصية).
 - ✓ **المكون الثاني:** نتائج التدقيق الخارجي: ويتضمن 6 عبارات (خاصية).
- **ثانياً: بعد الجودة الوظيفية:** وتتضمن 23 عبارة (خاصية) موزعة على خمسة مكونات هي:
 - ✓ **مكون الكفاءة:** ويتضمن 6 عبارات (خاصية).
 - ✓ **مكون الاستقلالية:** ويتضمن 4 عبارات (خصائص).
 - ✓ **مكون الاعتمادية:** ويتضمن 4 عبارات (خصائص).
 - ✓ **مكون الضمان:** ويتضمن 4 عبارات (خصائص).
 - ✓ **مكون التواصل:** ويتضمن 5 عبارات (خصائص).

- **المحور الثاني:** يتضمن العبارات الخاصة برضا عميل التدقيق الخارجي وعددها 5 عبارات.

وقد تم الاعتماد في تقييم إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الاستبيان على مقياس ليكرت الخماسي كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (02.4): مقياس ليكرت الخماسي

عبارات المحور الأول	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
عبارات المحور الثاني	غير راض بشدة	غير راض	محايد	راض	راض بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الباحث.

كما تم الاعتماد على المتوسطات المرجحة لمقياس ليكرت من أجل استنتاج اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول عبارات ومحاور الدراسة كما هو موضح في الجدول (03.4).

جدول رقم (03.4): المتوسطات المرجحة لمقياس ليكرت الخماسي

قيمة المتوسط المرجح	اتجاه الإجابة للمحور الأول	اتجاه الإجابة للمحور الثاني
من 1.00 إلى 1.80	غير موافق بشدة	غير راض بشدة
من 1.80 إلى 2.60	غير موافق	غير راض
من 2.60 إلى 3.40	محايد	محايد
من 3.40 إلى 4.20	موافق	راض
من 4.20 إلى 5.00	موافق بشدة	راض بشدة

المصدر: من إعداد الباحث.

الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم تحليل المعلومات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS20 وبالاعتماد على الأساليب والأدوات الإحصائية التالية:

✓ معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach) لقياس ثبات أداة الدراسة.

✓ التكرارات والنسب المئوية.

✓ المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

✓ اختبار التوزيع الطبيعي One Sample Kolmogrov-Smirnov للتأكد من إمكانية استخدام الاختبارات المعلمية.

✓ اختبار T Test لعينة واحدة من أجل اختبار فرضيات الدراسة.

✓ معامل بيرسون للارتباط الخطي البسيط.

✓ تحليل الانحدار الخطي البسيط والانحدار الخطي المتعدد.

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للاستبيان

يتناول هذا المبحث المعالجة الإحصائية للمعلومات الأولية التي تم جمعها من خلال إجابات أفراد العينة الذين تم استجوابهم، حيث يتضمن اختبار صدق وثبات الاستبيان، تحليل خصائص أفراد العينة، وتحليل اتجاهات إجاباتهم عن عبارات الاستبيان.

المطلب الأول: صدق وثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان أنه سيعطي نفس النتائج تقريبا إذا أعيد تطبيقه على أفراد العينة، أما الصدق فالمقصود به قدرة الاستبيان على قياس ما وضع لقياسه. وقد تم حساب معامل ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات الاستبيان، حيث تتراوح قيمته بين الصفر والواحد وتعتبر نسبة 0.60 مقبولة إحصائيا، كما تم حساب معامل الصدق الذي هو عبارة عن الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ والنتائج موضحة في الجدول التالي.

جدول رقم (04.4): نتائج اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة الثانية

المحور/البعد/المكون	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المكون الأول: سيرورة مهمة التدقيق	14	0.769	0.876
المكون الثاني: نتائج مهمة التدقيق	6	0.567	0.752
البعد الأول: الجودة التقنية للتدقيق	20	0.808	0.898
المكون الثالث: الكفاءة	6	0.736	0.857
المكون الرابع: الاستقلالية	4	0.156	0.394
المكون الخامس: الاعتمادية	4	0.700	0.836
المكون السادس: الضمان	4	0.856	0.925
المكون السابع: التواصل	5	0.773	0.879
البعد الثاني: الجودة الوظيفية للتدقيق	23	0.873	0.934
المحور الأول: جودة التدقيق	43	0.894	0.945

0.887	0.788	5	المحور الثاني: رضا عميل التدقيق
0.957	0.916	48	عبارات الاستبيان ككل

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول رقم (04.4) أن معاملات الثبات والصدق لمحاو الاستبيان مقبولة عموما، حيث بلغ معامل الثبات والصدق للاستبيان ككل على التوالي 0.916 و 0.957 وهي درجة مرتفعة جدا تدل على ثبات الاستبيان وقدرته على معالجة ما وضع لأجله.

المطلب الثاني: عرض وتحليل خصائص أفراد العينة (معدو القوائم المالية) وخصائص الشركات الخاضعة للتدقيق

الفرع الأول: عرض وتحليل خصائص أفراد العينة (معدو القوائم المالية)

نستعرض بالتحليل فيما يلي بعض البيانات الشخصية للأفراد المستجوبين والمتعلقة بالجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، المنصب الوظيفي، الخبرة، والمعرفة بالتدقيق.

جدول رقم (05.4): الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة (معدو القوائم المالية)

المتغيرات	الفئات	التكرارات	النسب المئوية
الجنس	أنثى	2	4.8
	ذكر	40	95.2
العمر	35 سنة وأقل	5	11.9
	من 36 إلى 50 سنة	23	54.8
	أكثر من 50 سنة	14	33.3
التخصص	محاسبة	12	28.6
	مالية	30	71.4
	اقتصاد	00	00
	أخرى	00	00
الشهادة	ليسانس	36	85.7
	ماستر	6	14.3
	ماجستير	00	00
	دكتوراه	00	00

42.9	18	مدير المالية والمحاسبة	المنصب الوظيفي
57.1	24	رئيس قسم المحاسبة	
14.3	6	10 سنوات وأقل	الخبرة
47.6	20	من 11 إلى 20 سنة	
38.1	16	أكثر من 20 سنة	
42.9	18	متحصل على شهادة التربص أو ترخيص بمزاولة المهنة	المعرفة بالتدقيق
57.1	24	غير متحصل على شهادة التربص أو ترخيص بمزاولة المهنة	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (05.4) يتضح:

- بالنسبة لمتغير الجنس: شكلت فئة الذكور الأغلبية الساحقة من المستجوبين حيث بلغت نسبتها 95.2% في حين لم تمثل فئة الإناث سوى 4.8% وهو ما يعكس هيمنة الذكور على المناصب المتعلقة بوظائف المحاسبة والمالية في الشركات.
- بالنسبة لمتغير العمر: شكلت الفئة العمرية من 36 إلى 50 سنة النسبة الأكبر من المستجوبين حيث تجاوزت نصف عدد أفراد العينة بمقدار 54.8%، تلتها الفئة العمرية لمن أعمارهم أكبر من 50 سنة بنسبة معتبرة نوعا حيث بلغت ثلث عدد أفراد العينة بما مقداره 33.3%، وفي الأخير جاءت الفئة العمرية لمن أعمارهم 35 سنة أو أقل بنسبة ضعيفة مقدارها 11.9%. وهو ما يدل على طول الفترة الزمنية للتمكن من الوصول إلى هذه الوظائف في الشركات.
- بالنسبة لمتغيري التخصص والشهادة: إن أغلبية المستجوبين حاصلون على شهادة الليسانس بنسبة 85.7%، وذلك في تخصصي المالية والمحاسبة بما نسبته على 71.4% و 28.6% على التوالي وهي الشهادات التخصصية الأساسية التي تكسب المعرفة للتمكن من تبوأ الوظائف المتعلقة بالمالية والمحاسبة في الشركات.
- بالنسبة لمتغير المنصب الوظيفي: تكونت عينة البحث بالتساوي تقريبا بين فئة مدراء المالية والمحاسبة 42.9% وفئة رؤساء أقسام المحاسبة 57.1%.
- بالنسبة لمتغير الخبرة: شكلت الفئة ذات الخبرة من 11 إلى 20 سنة نصف أفراد العينة تقريبا بما مقداره 47.6%، تلتها الفئة ذات الخبرة أكثر من 20 سنة بما مقداره 38.1%، وحلت أخيرا، وبالنسبة الأضعف الفئة ذات الخبرة 10 سنوات فأقل، وعلى العموم يمكن استنتاج أن أغلبية أفراد العينة يتمتعون بخبرة معتبرة في مجالات عملهم.

- بالنسبة لمتغير المعرفة بالتدقيق: إن نسبة معتبرة من أفراد العينة لديهم معرفة عملية متخصصة في التدقيق من خلال حصولهم على شهادة نهاية التربص في التدقيق أو الاعتماد لممارسة المهنة وذلك بنسبة 42.9%.

الفرع الثاني: عرض وتحليل خصائص الشركات الخاضعة للتدقيق

نستعرض بالتحليل فيما يلي بعض خصائص الشركات الخاضعة للتدقيق والمتعلقة بطبيعة الملكية، قطاع النشاط، مدة التعاقد مع المدقق الخارجي، وطبيعة رأي التدقيق.

جدول رقم (06.4): خصائص الشركات الخاضعة للتدقيق

النسب المتوقعة	التكرارات	الفئات	الخصائص
40.5	17	عمومية	طبيعة الملكية
54.8	23	خاصة	
4.8	2	مختلطة	
23.8	10	الخدمات	قطاع النشاط
14.3	6	التجارة	
45.2	19	الصناعة	
16.7	7	البناء والأشغال العمومية	
35.7	15	العهددة الأولى	مدة العلاقة مع المدقق
64.3	27	العهددة الثانية	
59.5	25	مصادقة دون تحفظات	طبيعة رأي التدقيق
40.5	17	مصادقة بتحفظات	
00	00	رفض المصادقة	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (06.4) يتضح أن الشركات الخاضعة للتدقيق والتي شكل معدو القوائم المالية بها أفراد عينة البحث قد توزعت بين الشركات العمومية والخاصة بنسب متقاربة نوعا ما (40.5% و 54.8% على التوالي) مع وجود نسبة ضعيفة من الشركات المختلطة (4.8%). كما أنها توزعت بين مختلف قطاعات النشاط بنسب متفاوتة مع أغلبية معتبرة لقطاع الصناعة (45.2%). أما مدة العلاقة مع المدقق الخارجي فإن أغلبية الشركات (64.3%) تتعاقد مع المدقق الخارجي للعهددة الثانية، وفيما يتعلق بطبيعة رأي التدقيق فإن النسبة الأكبر من الشركات (59.5%) قد حصلت على مصادقة على حساباتها دون تحفظات، في

حين حصلت النسبة الباقية (40.5%) على مصادقة على حساباتها بتحفظات، وبالتالي لم تسجل أي منها رفضا للمصادقة على حساباتها من المدقق الخارجي.

المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان

نستعرض بالتحليل فيما يلي إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات الجزء الثاني من الاستبيان والموزعة على محورين وذلك باستخدام أدوات التحليل الإحصائي الوصفي الملائمة.

الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الأول (تقييم جودة التدقيق الخارجي)

أولاً: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الأول (سيرورة مهمة التدقيق)

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

جدول رقم (07.4): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الأول (سيرورة مهمة التدقيق)

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف (%)	الرتبة	اتجاه الإجابة
1	الزيارات المتكررة لأماكن العمل في المؤسسة بما فيه الكفاية.	3.86	0.683	17.69	10	موافق
2	الاطلاع على أساليب الإدارة في المؤسسة، بيئتها الرقابية، سيرورة العمليات وتدقق المعلومات، والإلمام بالتغيرات الحاصلة في محيطها الداخلي والخارجي.	3.55	0.633	17.83	12	موافق
3	إبلاغ الأطراف المعنية في المؤسسة بالخطة المفصلة للتدقيق وتوقيت التدخل.	3.98	0.604	15.17	7	موافق
4	الاطلاع على أعمال التدقيق الداخلي والاعتماد عليها في توجيه أعمال التدقيق.	3.52	0.505	14.34	14	موافق
5	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة	4.69	0.468	9.97	1	موافق بشدة

					للقوف على مدى فعاليته وتحديد نقاط ضعفه.
موافق بشدة	4	15.68	0.673	4.29	6 تقييم تعليمات وإجراءات ونتائج الجرد المادي.
موافق بشدة	3	10.96	0.501	4.57	7 فهم السياسات والطرق المحاسبية المتبعة من طرف المؤسسة والتأكد من الثبات في تطبيقها.
موافق بشدة	2	10.64	0.492	4.62	8 التأكد من أن كل عناصر القوائم المالية قد تم قياسها وتسجيلها والإفصاح عنها وفقا لما ينص عليه النظام المحاسبي المالي.
موافق	7 مكرر	11.75	0.468	3.98	9 الاهتمام الخاص بالحسابات التي تتميز بمخاطر جوهرية عالية (المخزون، النقدية، الأعباء).
موافق	6	10.99	0.453	4.12	10 اختبار البرمجيات المحاسبية والتأكد من سلامتها وكفاءتها.
موافق	5	15.62	0.647	4.14	11 تحديد مدى مطابقة الحسابات السنوية للمعلومات الواردة في تقرير التسيير.
موافق	9	16.28	0.640	3.93	12 الأخذ بعين الاعتبار للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وتأثيرها المحتمل على القوائم المالية.
موافق	12 مكرر	16.70	0.593	3.55	13 التوثيق الجيد لعملية التدقيق خلال كل مراحلها (التخطيط، التنفيذ، التقرير).
موافق	11	17.78	0.665	3.74	14 إنجاز المهمة وفق معايير التدقيق المتعارف عليها.
موافق		7.15	0.289	4.037	عبارات المكون ككل

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول رقم (07.4) أن الوسط الحسابي لعبارات المكونة لمجموعة يساوي 4.037 أي أنه أكبر من الوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف حيث أن الانحراف المعياري يساوي 0.289 ومعامل الاختلاف يساوي 7.15%. وقد جاءت العبارة رقم 5 المتعلقة بـ " فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة للوقوف على مدى فعاليتها وتحديد نقاط ضعفه" في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي (4.69) وبأقل انحراف معياري (0.415) كما أن معامل الاختلاف قدره (9.97%). وجاءت في المرتبة الثانية العبارة رقم 8 المتعلقة بـ " التأكد من أن كل عناصر القوائم المالية قد تم قياسها وتسجيلها والإفصاح عنها وفقا لما ينص عليه النظام المحاسبي المالي " حيث حظيت بوسط حسابي (4.62) وانحراف معياري ضعيف أيضا (0.492) وقدر معامل الاختلاف بـ (10.64%). أما المرتبة الثالثة فكانت للعبارة رقم 7 والمتعلقة بـ " فهم السياسات والطرق المحاسبية المتبعة من طرف المؤسسة والتأكد من الثبات في تطبيقها" حيث حظيت بوسط حسابي قدره (4.57) وانحراف معياري (0.501) ومعامل اختلاف ضعيف (10.96%). وجاءت في المرتبة الرابعة العبارة رقم 6 المتعلقة بـ " تقييم تعليمات وإجراءات ونتائج الجرد المادي" بوسط حسابي قدره (4.29) ومعامل اختلاف متوسط (45.3%) وقد كانت كلها باتجاه موافق بشدة. أما المرتبة الأخيرة فقد كانت للعبارة رقم 4 المتعلقة بـ " الاطلاع على أعمال التدقيق الداخلي والاعتماد عليها في توجيه أعمال التدقيق " حيث حظيت بأقل وسط حسابي (3.52) وانحراف معياري (0.505) ولكن باتجاه موافق، وإجمالاً فقد حظيت عبارات هذا المكون إما باتجاه موافقة شديد أو باتجاه موافقة على الأقل، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المكون الأول ككل، ما يعني أنهم يرون أن سيرورة مهمة التدقيق قد كانت ذات جودة مرتفعة.

ثانياً: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الثاني (نتائج التدقيق)

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

جدول رقم (08.4): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الثاني (نتائج التدقيق)

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف (%)	الرتبة	اتجاه الإجابة
1	اكتشاف الأخطاء والنقائص في القوائم المالية للمؤسسة والإفصاح عنها.	4.21	0.470	11.16	2	موافق بشدة
2	تقديم ضمان معقول على مصداقية وموثوقية القوائم المالية للمؤسسة.	4.38	0.492	11.23	1	موافق بشدة
3	زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.	4.21	0.682	16.19	2مكرر	موافق بشدة

موافق	5	16.36	0.604	3.69	4	تأكيد الاستغلال الجيد لموارد المؤسسة.
محايد	6	23.67	0.715	3.02	5	تأكيد قدرة المؤسسة على الاستمرارية.
موافق	4	16.32	0.661	4.05	6	إضافة قيمة للمؤسسة.
موافق		8.75	0.343	3.92		عبارات المكون ككل

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول رقم (08.4) أن الوسط الحسابي لعبارات المكون مجتمعة يساوي 3.92 أي أنه أكبر من الوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف حيث أن الانحراف المعياري يساوي 0.305 ومعامل الاختلاف 8.75% فقط.

وقد جاءت العبارة رقم 2 المتعلقة ب " تقديم ضمان معقول على مصداقية وموثوقية القوائم المالية للمؤسسة " في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي (4.38) وبانحراف معياري ضعيف (0.492)، وجاءت في المرتبة الثانية العبارة رقم 1 المتعلقة ب " اكتشاف الأخطاء والنقائص في القوائم المالية للمؤسسة والإفصاح عنها " و العبارة رقم 3 المتعلقة ب " زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة " حيث حظيتا بوسط حسابي (4.21) ولكن بتشتت أكبر بالنسبة للعبارة رقم 3 حيث بلغ معامل الاختلاف 16.19% في حين بلغ بالنسبة للعبارة الأولى 11.16%.. أما العبارة رقم 5 والمتعلقة ب " تأكيد قدرة المؤسسة على الاستمرارية " فقد جاءت الأخيرة حيث حظيت باتجاه محايد وذلك بوسط حسابي قدره 3.02 وبأعلى انحراف معياري (0.661) وبأكبر معامل اختلاف 23.67%.. وإجمالاً فقد حظيت عبارات هذا المكون في أغلبها إما باتجاه موافقة شديد أو باتجاه موافقة، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المكون الثاني ككل، ما يعني أنهم ينظرون إلى مخرجات مهمة التدقيق على أنها ذات جودة مرتفعة.

ثالثا: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الثالث (الكفاءة)

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

جدول رقم (09.4): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الثالث (الكفاءة)

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف (%)	الرتبة	اتجاه الإجابة
1	الخبرة العملية الجيدة في مجال التدقيق.	4.12	0.453	10.99	1	موافق
2	المعرفة الكافية بقطاع نشاط المؤسسة.	3.86	0.751	19.45	4	موافق
3	المعرفة المعمقة بالمبادئ والمعايير والطرق المحاسبية.	4.07	0.808	19.85	2	موافق
4	المعرفة الدقيقة والحديثة بمختلف القوانين التشريعات التي تمس نشاط المؤسسة.	3.93	0.677	17.22	3	موافق
5	لتحكم الجيد في أدوات التحليل المالي والتقنيات الإحصائية.	3.60	0.587	16.30	6	موافق
6	لتفكير المنطقي السليم والقدرة على تفهم وتحليل المشاكل.	3.64	0.577	15.85	5	موافق
	عبارات المكون ككل	3.87	0.433	11.18		موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول رقم (09.4) أن الوسط الحسابي لعبارات المكون مجتمعة يساوي 3.87 أي أنه أكبر من الوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف حيث أن الانحراف المعياري يساوي 0.433 ومعامل الاختلاف قدره 11.18%. وقد جاءت العبارة رقم 1 المتعلقة ب " الخبرة العملية الجيدة في مجال التدقيق " في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي (4.12)

وبانحراف معياري ضعيف (0.453)، وجاءت في المرتبة الثانية العبارة رقم 3 المتعلقة ب " المعرفة المعمقة بالمبادئ والمعايير والطرق المحاسبية " حيث حظيت بوسط حساسي (4.07) ولكن بانحراف معياري كبير نسبيا (0.808). وإجمالاً فقد حظيت كل عبارات المكون باتجاه موافقة، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المكون الثالث ككل أي أنهم يرون أن محافظ الحسابات قد أدى مهمته بكفاءة.

رابعا: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الرابع (الاستقلالية)

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

جدول رقم (10.4): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الرابع (الاستقلالية)

الرقم	العبارات	الوسط الحسائي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف (%)	الرتبة	اتجاه الإجابة
1	النزاهة والالتزام بمعايير أخلاقية عالية.	3.83	0.581	15.16	4	موافق
2	بذل العناية المهنية اللازمة والشك المهني أثناء تأدية مهمة التدقيق.	3.95	0.539	13.64	2	موافق
3	الموضوعية في الفحص والتقرير وإصدار الأحكام.	4.24	0.532	12.54	1	موافق بشدة
4	عدم الوقوع في أي سلوك من شأنه أن يقلل من استقلاليته الظاهرية أو الجوهرية.	3.95	0.379	9.59	2 مكرر	موافق
	عبارات المكون ككل	3.99	0.273	6.84		موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول رقم (10.4) أن الوسط الحسائي لعبارات المكون مجتمعة يساوي 3.99 أي أنه أكبر من الوسط الحسائي الافتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف حيث أن الانحراف المعياري يساوي 0.273 ومعامل الاختلاف قدره 6.84%. وقد جاءت العبارة رقم 3 المتعلقة ب " الموضوعية في الفحص والتقرير وإصدار الأحكام " في المرتبة الأولى باتجاه إجابة موافق بشدة،

حيث بلغ الوسط الحسابي قدره 4.24 والانحراف المعياري 0.532 ونسبة تشتت ضعيفة حيث قدر معامل الاختلاف ب 12.54%. كما حظيت باقي العبارات باتجاه إجابة موافقة وأوساط حسابية جد متقاربة. وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المكون الرابع ككل، ما يعني أنهم يرون أن محافظ الحسابات قد كان مستقلا عند تأديته لمهمة التدقيق.

خامسا: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الخامس (الاعتمادية)

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

جدول رقم (11.4): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الخامس (الاعتمادية)

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف (%)	الرتبة	اتجاه الإجابة
1	بذل الجهد الكافي في أعمال التدقيق وتخصيص الوقت اللازم لذلك.	4.02	0.749	18.63	1	موافق
2	الالتزام بما وعد به في دفتر الشروط ورسالة المهمة.	3.83	0.621	16.21	3	موافق
3	إخبار المؤسسة بدقة متى سيتم تأدية الخدمة وإنجازها في المواعيد المحددة.	3.90	0.617	15.82	2	موافق
4	الحرص على تأدية الخدمة بشكل جيد.	3.74	0.627	16.76	4	موافق
	عبارات المكون ككل	3.87	0.475	12.27		موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول رقم (11.4) أن الوسط الحسابي لعبارات المكون مجتمعة يساوي 3.87 أي أنه أكبر من الوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف حيث أن الانحراف المعياري يساوي 0.475 ومعامل الاختلاف يساوي 12.27%. وقد جاءت العبارة رقم 1 المتعلقة ب " بذل الجهد الكافي في أعمال التدقيق وتخصيص الوقت اللازم لذلك " في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي (4.02) ولكن بأعلى انحراف معياري (0.749) وأكبر معامل اختلاف (18.63%). وجاءت في المرتبة الثانية العبارة رقم 3 المتعلقة ب " إخبار المؤسسة بدقة متى سيتم تأدية الخدمة وإنجازها في المواعيد المحددة " حيث حظيت

بوسط حسابي قدره 3.90 وبأقل انحراف معياري قدره 0.617 وأصغر معامل الاختلاف 15.82%. لتليها العبارة رقم 2 المتعلقة ب " الالتزام بما وعد به في دفتر الشروط ورسالة المهمة" بوسط حسابي 3.83 وأخيرا العبارة رقم 4 المتعلقة ب " الحرص على تأدية الخدمة بشكل جيد" وذلك بوسط حسابي قريب منه قدره 3.74. وإجمالا فقد حظيت كل عبارات المكون باتجاه موافقة، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المكون الخامس ككل، ما يعني أنهم يرون أنه يمكن الاعتماد على محافظ الحسابات الذي قام بتدقيق حساباتهم السنوية.

سادسا: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون السادس (الضمان)

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

جدول رقم (12.4): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون السادس (الضمان)

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف (%)	الرتبة	اتجاه الإجابة
1	الاهتمام الشخصي بالمؤسسة.	3.71	0.742	20	4	موافق
2	الاستعداد الدائم للإجابة عن الأسئلة والاهتمام الصادق بحل المشاكل المطروحة.	3.86	0.751	19.45	1	موافق
3	منح الثقة والأمان عند التعامل معه وإظهار التعاطف عندما تكون هناك مشكلة.	3.76	0.726	19.30	2	موافق
4	صون سرية المعلومات وحفظها في نطاق ما يسمح به القانون.	3.76	0.617	16.40	2مكرر	موافق
	عبارات المكون ككل	3.72	0.549	14.75		موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول رقم (12.4) أن الوسط الحسابي لعبارات المكون مجتمعة يساوي 3.72 أي أنه أكبر من الوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف حيث أن الانحراف المعياري يساوي 0.549 ومعامل الاختلاف يساوي

14.75%، وقد جاءت العبارة رقم 2 المتعلقة ب " الاستعداد الدائم للإجابة عن الأسئلة والاهتمام الصادق بحل المشاكل المطروحة " في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي (3.86) وبأعلى انحراف معياري (0.751) وباتجاه موافقة، وجاءت في المرتبة الثانية العبارتان رقم 3 المتعلقة ب " منح الثقة والأمان عند التعامل معه وإظهار التعاطف عندما تكون هناك مشكلة " ورقم 4 المتعلقة ب " صون سرية المعلومات وحفظها في نطاق ما يسمح به القانون " حيث حظيت كلتاها بوسط حسابي (3.76)، وإجمالاً فقد حظيت كل عبارات المكون باتجاه موافقة وبدرجات متقاربة، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المكون السادس ككل، ما يعني أنهم يرون أن محافظ الحسابات يقدم مستوى جيداً من الضمان عند التعامل معه.

سابعاً: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون السابع (التواصل)

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

جدول رقم (13.4): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون السابع (التواصل)

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف (%)	الرتبة	اتجاه الإجابة
1	القدرة على التواصل بسهولة والتخلي بمهارة الاستماع واللباقة في الحديث.	4.21	0.520	12.35	2	موافق بشدة
2	التعاون والتنسيق مع الأطراف المعنية في المؤسسة قبل، أثناء، وبعد تنفيذ المهمة.	4.07	0.513	12.60	3	موافق
3	عقد اجتماعات متكررة مع الإدارة والأطراف المعنية لإعلامها بتقدم أعمال التدقيق.	3.74	0.665	17.78	5	موافق
4	إصدار تقرير التدقيق في الوقت المناسب.	4.48	0.707	15.78	1	موافق بشدة
5	الحضور والمشاركة الفعالة في اجتماع الجمعية العامة لشرح نتائج التدقيق وعرض محتوى التقرير الذي أعده بهذا الشأن.	4.05	0.795	19.62	4	موافق
	عبارات المكون ككل	3.93	0.559	14.22		موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول رقم (13.4) أن الوسط الحسابي لعبارات المكون مجتمعة يساوي 3.93 أي أنه أكبر من الوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف نسبياً حيث أن الانحراف المعياري يساوي 0.559 ومعامل الاختلاف 14.22. وقد جاءت العبارة رقم 4 المتعلقة بـ " إصدار تقرير التدقيق في الوقت المناسب " في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي (4.48) وانحراف معياري متوسط (0.707) وباتجاه موافقة بشدة، وجاءت في المرتبة الثانية العبارة رقم 1 المتعلقة بـ " القدرة على التواصل بسهولة والتحلي بمهارة الاستماع واللباقة في الحديث " بوسط حسابي (4.21) وانحراف معياري 0.520 وإجمالاً فقد حظيت كل عبارات المكون باتجاه موافقة بشدة أو موافقة، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المكون السابع ككل، أي أنهم يرون أن محافظ الحسابات لديه قدرة على التواصل بصفة جيدة.

ثامناً: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول أبعاد المحور الأول (الجودة التقنية والجودة الوظيفية)

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

جدول رقم (14.4): نتائج إجابات أفراد العينة حول أبعاد المحور الأول (الجودة التقنية والجودة الوظيفية)

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف (%)	الرتبة	اتجاه الإجابة
المكون الأول: سيورة مهمة التدقيق	4.037	0.289	7.15	1	موافق
المكون الثاني: نتائج التدقيق	3.92	0.343	8.75	4	موافق
البعد الأول: الجودة التقنية	4.0048	0.2733	6.82	الأولى	موافق
المكون الثالث: الكفاءة	3.87	0.433	11.18	5	موافق
المكون الرابع: الاستقلالية	3.99	0.273	6.84	2	موافق
المكون الخامس: الاعتمادية	3.87	0.475	12.27	5 مكرر	موافق
المكون السادس: الضمان	3.72	0.549	14.75	7	موافق
المكون السابع: التواصل	3.93	0.559	14.22	3	موافق
البعد الثاني: الجودة الوظيفية	3.9275	0.3294	8.38	الثانية	موافق
المكون الأول: الجودة الكلية	3.9635	0.2649	6.68		موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من خلا الجدول رقم (14.4) أن بعدي الجودة قد حظيا بأوساط حسابية أكبر من الوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3 أي باتجاه إجابة موافق، حيث حظي بعد الجودة التقنية بوسط حسابي قدره 4.0048 وانحراف معياري ضعيف قدره 0.2733 وبلغ معامل الاختلاف 6.82%، كما حظي بعد الجودة الوظيفية بوسط حسابي قدره 3.9275 وانحراف معياري ضعيف أيضا قدره 0.3294 وبلغ معامل الاختلاف 8.38%، وهو ما يدل على ضعف تشتت الإجابات. وبالمحصلة فقد حظيت عبارات المحور الأول ككل وهو الجودة الكلية للتدقيق بوسط حسابي أكبر من الوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3 أي باتجاه إجابة موافق، وانحراف معياري ضعيف قدره 0.2649 حيث يقدر معامل الاختلاف لهذا المحور ب 6.68%، ما يعني أن أفراد عينة البحث يوافقون على أن محافظ الحسابات قد قدم خدمة بمستوى جيد عموما سواء ما تعلق ببعدي هذه الجودة وهما الجودة التقنية والجودة الوظيفية، أو بمكوناتها وهي سيرورة مهمة التدقيق، نتائج مهمة التدقيق، الكفاءة، الاستقلالية، الاعتمادية، الضمان، والتواصل.

الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني (قياس رضا عملاء التدقيق الخارجي)

تم الحصول على النتائج الملخصة في الجدول التالي.

جدول رقم (15.4): نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني (قياس رضا عملاء التدقيق الخارجي)

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف (%)	الرتبة	اتجاه الإجابة
1	أنا راض عن الأداء العام لمحافظ الحسابات.	3.90	0.726	18.61	3	موافق
2	أنا راض عن الجهد الذي بذله محافظ الحسابات مقارنة بالأتعاب التي حصل عليها	3.97	0.643	16.19	2	موافق
3	أقول أشياء إيجابية عن محافظ الحسابات.	3.90	0.532	13.64	3 مكرر	موافق
4	أرغب في استمرار العلاقة مع محافظ الحسابات.	4.09	0.655	16.01	1	موافق

موافق	5	18.76	0.700	3.73	أنصح مؤسسات أخرى بالتعاقد مع محافظ الحسابات.	5
موافق		12.27	0.481	3.92	عبارات المحور ككل	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول رقم (15.4) أن الوسط الحسابي لعبارات المحور مجتمعة يساوي 3.92 أي أنه أكبر من الوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف نسبيا حيث أن الانحراف المعياري يساوي 0.481 ومعامل الاختلاف 12.27%. وإجمالا فقد حظيت كل عبارات المحور باتجاه موافقة حيث تراوحت الأوساط الحسابية بين 3.73 و 4.09، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المحور الثاني ككل، ما يعني أن عملاء التدقيق راضون عن جودة الخدمة التي قدمها محافظ الحسابات.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

يتضمن هذا المبحث اختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة الميدانية ومن ثم مناقشة النتائج المتوصل إليها.

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي

قبل اختبار الفرضيات، قمنا بإجراء اختبار Kolmogrov-Smirnov One Sample للتأكد من اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي الذي يعتبر شرطا ضروريا لإجراء الاختبارات المعلمية، والنتائج موضحة في الجدول التالي.

جدول رقم (16.4): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (الدراسة الثانية)

مستوى الدلالة Sig	قيمة الاختبار Z	المكون/البعد/المحور
0.541	0.802	المكون الأول: سيرورة مهمة التدقيق
0.253	1.016	المكون الثاني: نتائج التدقيق
0.460	0.853	البعد الأول: الجودة التقنية
0.140	1.152	المكون الثالث: الكفاءة
0.125	1.178	المكون الرابع: الاستقلالية
0.072	1.289	المكون الخامس: الاعتمادية

0.083	1.261	المكون السادس: الضمان
0.061	1.322	المكون السابع: التواصل
0.399	0.895	البعد الثاني: الجودة الوظيفية
0.583	0.777	المحور الأول: الجودة الكلية لخدمة التدقيق
0.053	1.349	المحور الثاني: رضا العميل
0.423	0.878	الاستبيان ككل

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول رقم (16.4) أن مستوى الدلالة لكل المكونات والأبعاد والمحاور وكذا للاستبيان ككل أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وهذا يدل أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويمكن استخدام الاختبارات المعلمية وخاصة الانحدار.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

يهدف هذا المطلب إلى اختبار الفرضيات التي قامت عليها هذه الدراسة، وذلك بتطبيق الأساليب الإحصائية المناسبة على بياناتها، وتحقيقا لهذا الهدف سيتم تناول اختبار فرضيات الدراسة واستخلاص النتائج بخصوص ذلك.

في ضوء مشكلة الدراسة وانطلاقا من التأثير المعنوي لجودة خدمة التدقيق الخارجي في رضا عملاء التدقيق الذي أكدت عليه الدراسات النظرية، وبرهنت عليه بعض الدراسات العملية، واعتمادا على معطيات الدراسة الاستطلاعية، نسعى من خلال هذه الدراسة إلى التحقق من طبيعة أثر جودة خدمة التدقيق الخارجي في رضا عملاء التدقيق.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى (أثر خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل في رضا عملاء التدقيق)

تمت صياغة الفرضية كما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) لخصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل في رضا عملاء التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية للشركات في الجزائر.

الفرضية البديلة H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) لخصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل في رضا عملاء التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية للشركات في الجزائر.

ولغرض اختبار هذه الفرضية، قمنا بدراسة وتحليل الانحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل (خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل) والمتغير التابع (رضا عملاء التدقيق) وفق الخطوات التالية:

أولاً: تحليل الارتباط بين خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل ورضا عملاء التدقيق

تحصلنا من خلال تحليل البيانات على النتائج المبينة في الجدول رقم (17.4).

جدول رقم (17.4): مصفوفة الارتباط بين خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل ورضا عملاء التدقيق

المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
جودة خدمة التدقيق الخارجي	رضا عميل التدقيق	0.808	0.652	0.644	0.2875

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

ويتضح من الجدول رقم (17.4) ما يلي:

الارتباط: توجد علاقة ارتباط طردية قوية بين خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل ورضا عملاء التدقيق، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (R) 0.808 أي 80.8 % وهي نسبة قوية تفوق 70 %.

معامل التحديد (نسبة التفسير)، وتشير قيمة معامل التحديد (R^2) التي تساوي 0.652، إلى أن خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل تفسر التغير في رضا عملاء التدقيق بنسبة 65.2 % وهي نسبة جيدة، أما النسبة الباقية 34.8 % تعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة.

معامل التحديد المعدل، وهو أكثر دقة من معامل التحديد ويعبر عن القوة التفسيرية بين المتغيرين، حيث يلاحظ أن خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل تفسر ما بنسبته 64.4 % من التغيرات التي تطرأ على رضا عملاء التدقيق، وهي نسبة جيدة والباقي 35.6 % يرجع إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، إضافة إلى الخطأ العشوائي الناجم عن اختيار عينة الدراسة. **الخطأ المعياري،** ويقاس دقة الاختبار حيث كلما اقترب من الصفر الصحيح كلما زادت دقة الاختبار، وكلما اقترب من الواحد الصحيح تنقص دقة الاختبار. ويلاحظ أن قيمة الخطأ المعياري تساوي 0.2875 وهي قريبة من الصفر وهو ما يدل على دقة الاختبار.

ثانياً: تحليل مؤشر معنوية النموذج (اختبار F test) لأثر خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل في رضا عملاء التدقيق

سيتم من خلال هذه المرحلة اختبار جودة نموذج العلاقة بين خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل كمتغير مستقل ورضا عملاء التدقيق كمتغير تابع، ويتضح ذلك من خلال النتائج المبينة في الجدول (18.4) كما يلي:

الجدول رقم (18.4): نتائج اختبار (F-test) لأثر خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل في رضا عملاء التدقيق

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	معامل التحديد (R^2)	قيمة اختبار (F-Test)	مستوى الدلالة	القرار الإحصائي
الانحدار	6.208	1	6.208	0.652	75.063	*0.000	رفض
الخطأ	3.308	40	0.083				الفرضية
المجموع	9.516	41					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (18.4) فإن قيمة الاختبار (F-Test) تشير إلى جودة نموذج العلاقة بين خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل كمتغير مستقل ورضا عملاء التدقيق كمتغير تابع، حيث كانت قيمة (F) تساوي 75.063، ومستوى الدلالة الإحصائية (sig = 0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$)، وعليه النموذج معنوي ويمكن التوصل إلى قرار برفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، وذلك بإثبات وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$) لخصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل في رضا عملاء التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية للشركات.

ثالثا: اختبار مؤشر معنوية المعلمات (اختبار T-test) لأثر خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل في رضا عملاء التدقيق

يعرض الجدول رقم (19.4) اختبار T-Test لاختبار معنوية المعلمات، واستخلاص النموذج الرياضي الخاص بالفرضية كما يلي:

الجدول رقم (19.4): نتائج اختبار (T-test) لأثر خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل في رضا عملاء التدقيق

النموذج	معدل الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة Beta	T	مستوى الدلالة
الثابت	-1.897	0.673		-2.817	0.007
جودة خدمة التدقيق الخارجي	1.469	0.170	0.808	8.664	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (19.4) يتضح أن قيمة الاختبار (T-Test) بالنسبة لخصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي تساوي 8.664 وتقابلها مستوى دلالة (sig = 0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \geq 0.05$)، وعليه ترفض الفرضية الصفرية

التي مفادها أن المعلمة a_1 غير معنوية ($0 = a_1$)، وتقبل الفرضية البديلة التي مفادها أن المعلمة معنوية ($0 \neq a_1$)، ومما سبق يمكن التوصل إلى نموذج العلاقة الرياضي بين خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل كمتغير مستقل ورضا عملاء التدقيق كمتغير تابع، وبما أن المعادلة الرياضية من الشكل التالي:

$$y_i = a_0 + a_1 X_i + \varepsilon_i$$

حيث:

y_i : المتغير التابع أي رضا عملاء التدقيق.

X_i : المتغير المستقل أي خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل.

a_1 : معامل الانحدار (ميل الخط المستقيم) ويساوي 1.469

a_0 : ثابت الانحدار ويساوي -1.897

ε_i : المتغير العشوائي.

وعقب تقييم نموذج الانحدار والتأكد من استيفائه للمعايير الإحصائية والمنطقية والفرضية، يصبح بالإمكان استخدامه لأغراض التنبؤ، ويتمثل ذلك بتعويض القيم المطلوبة في المعادلة كما يلي:

$$\text{رضا عملاء التدقيق} = -1.897 + 1.469 \text{ خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل}$$

وبالتالي فإن خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل لها تأثير إيجابي في رضا عملاء التدقيق، حيث كلما زادت جودة خدمة التدقيق الخارجي بوحدة واحدة، زاد رضا عميل التدقيق ب 1.469 وحدة.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية (أثر أبعاد جودة خدمة التدقيق الخارجي في رضا عملاء التدقيق)

تمت صياغة الفرضية كما يلي:

الفرضية العدمية H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($0.05 = \alpha$) لأبعاد جودة خدمة التدقيق الخارجي (الجودة التقنية والجودة الوظيفية) معاً في رضا عملاء التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية للشركات في الجزائر.

الفرضية البديلة H_1 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($0.05 = \alpha$) لأبعاد جودة خدمة التدقيق الخارجي (الجودة التقنية والجودة الوظيفية) معاً في رضا عملاء التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية للشركات في الجزائر.

وللتحقق من هذه الفرضية نقوم بدراسة وتحليل الانحدار المتعدد بين المتغيرين المستقلين (الجودة التقنية والجودة الوظيفية) والمتغير التابع (رضا عملاء التدقيق) وفق الخطوات التالية.

أولاً: تحليل الارتباط بين أبعاد جودة خدمة التدقيق الخارجي (الجودة التقنية والجودة الوظيفية) ورضا عملاء التدقيق

تحصلنا من خلال تحليل البيانات على النتائج المبينة في الجدول رقم (20.4).

جدول رقم (20.4): مصفوفة الارتباط بين أبعاد جودة خدمة التدقيق الخارجي (الجودة التقنية والجودة الوظيفية) ورضا

عملاء التدقيق

المتغيرات المستقلة	المتغير التابع	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
أبعاد جودة خدمة التدقيق الخارجي	رضا عميل التدقيق	0.808	0.653	0.635	0.29092

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

ويتضح من الجدول رقم (20.4) ما يلي:

الارتباط: توجد علاقة ارتباط طردية قوية بين بعدي جودة خدمة التدقيق الخارجي مجتمعين ورضا عميل التدقيق، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (R) 0.808 أي 80.8% وهي نسبة قوية تفوق 70%.

معامل التحديد (نسبة التفسير)، وتشير قيمة معامل التحديد (R^2) التي تساوي 0.653، إلى أن خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي تفسر التغير في رضا عميل التدقيق بنسبة 65.3% وهي نسبة جيدة، أما النسبة الباقية 34.7% تعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة.

معامل التحديد المعدل، وهو أكثر دقة من معامل التحديد ويعبر عن القوة التفسيرية بين المتغيرين، حيث يلاحظ أن خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي تفسر ما بنسبته 63.5% من التغيرات التي تطرأ على رضا عميل التدقيق، وهي نسبة جيدة والباقي 36.5% يرجع إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، إضافة إلى الخطأ العشوائي الناجم عن اختيار عينة الدراسة.

الخطأ المعياري، ويقاس دقة الاختبار حيث كلما اقترب من الصفر الصحيح كلما زادت دقة الاختبار، وكلما اقترب من الواحد الصحيح تنقص دقة الاختبار. ويلاحظ أن قيمة الخطأ المعياري تساوي 0.29.92 وهي قريبة من الصفر وهو ما يدل على دقة الاختبار.

ثانيا: تحليل مؤشر معنوية النموذج (اختبار F test) لأثر أبعاد جودة خدمة التدقيق الخارجي (الجودة التقنية والجودة الوظيفية) في رضا عملاء التدقيق

سيتم من خلال هذه المرحلة اختبار جودة نموذج العلاقة بين بعدي جودة خدمة التدقيق الخارجي كمتغيرين مستقلين ورضا عميل التدقيق كمتغير تابع، الذي يتضح من الجدول (21.4) كما يلي:

الجدول رقم (21.4): نتائج اختبار (F- test) لأثر أبعاد جودة خدمة التدقيق الخارجي (الجودة التقنية والجودة الوظيفية)

في رضا عملاء التدقيق

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	معامل التحديد (R^2)	قيمة اختبار (F-Test)	مستوى الدلالة	القرار الإحصائي
الانحدار	6.215	2	3.108	0.653	36.720	*0.000	رفض
الخطأ	3.301	39	0.085				الفرضية
المجموع	9.516	41					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (21.4) فإن قيمة الاختبار (F-Test) تشير إلى جودة نموذج العلاقة بين أبعاد جودة خدمة التدقيق الخارجي كمتغيرات مستقلة ورضا عملاء التدقيق كمتغير تابع، حيث كانت قيمة (F) تساوي 75.063، ومستوى الدلالة الإحصائية (sig = 0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ($0.05 \geq \alpha$)، وعليه النموذج معنوي ويمكن التوصل إلى قرار برفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، وذلك بإثبات وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لأبعاد جودة خدمة التدقيق الخارجي في رضا عملاء التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية للشركات.

ثالثا: اختبار مؤشر معنوية المعلمات (اختبار T-test) لأثر أبعاد جودة خدمة التدقيق الخارجي (الجودة التقنية والجودة الوظيفية) في رضا عملاء التدقيق

يعرض الجدول رقم (22.4) اختبار T-Test لاختبار معنوية المعلمات، واستخلاص النموذج الرياضي الخاص بالفرضية كما يلي:

الجدول رقم (22.4): نتائج اختبار **T-Test** لأثر أبعاد جودة خدمة التدقيق الخارجي (الجودة التقنية والجودة

الوظيفية) في رضا عملاء التدقيق

النموذج	معدل الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة Beta	معامل الارتباط الجزئي	T	مستوى الدلالة
الثابت	-1.841	0.707			-2.605	0.013
الجودة التقنية	0.631	0.194	0.358	0.647	3.257	0.002
الجودة الوظيفية	0.825	0.161	0.564	0.748	5.131	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (22.4) أن قيمة T لبعدها الجودة التقنية تساوي 3.257 مع مستوى دلالة (Sig=0.002) وهي أقل من 0.05، مما يعني أن الجودة التقنية للتدقيق تؤثر في رضا عملاء التدقيق، أما بالنسبة لبعدها الجودة الوظيفية فإن قيمة T 5.131 ومستوى الدلالة (Sig=0.000) وهي أقل من 0.05، مما يعني أن الجودة الوظيفية للتدقيق تؤثر في رضا عملاء التدقيق. كما يلاحظ من خلال الجدول أن قيمة معاملات الارتباط الجزئي للمتغيرين المستقلين مع المتغير التابع تعتبر مقبولة، حيث بلغ معامل ارتباط بعدها الجودة التقنية مع رضا عملاء التدقيق 0.647 مع مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05، كما بلغ معامل ارتباط بعدها الجودة الوظيفية مع رضا عملاء التدقيق 0.748 مع مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05.

ويمكن اقتراح النموذج الإحصائي المتمثل في معادلة الانحدار المتعدد لقياس أثر أبعاد جودة خدمة التدقيق الخارجي (الجودة التقنية والجودة الوظيفية) في رضا عملاء التدقيق كما يلي:

$$y_i = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \varepsilon$$

y_i: قيمة المتغير التابع وهي رضا عملاء التدقيق

X₁: قيمة المتغير المستقل الأول وهي الجودة التقنية للتدقيق الخارجي

X₂: قيمة المتغير المستقل الثاني وهي الجودة الوظيفية للتدقيق الخارجي

β₀: الجزء الثابت غير المرتبط بأبعاد جودة خدمة التدقيق الخارجي

β₁ β₂: تعبر عن معاملات المتغيرات المستقلة.

ε_i: المتغير العشوائي

تشير نتائج الجدول رقم (22.4) إلى أن قيمة المعلمات المقدرة لكل من الجزء الثابت والمتغير المستقل $X1$ والمتغير المستقل $X2$ وهي على التوالي (-1.841) و 0.631 و 0.825 معنوية لأن مستوى الدلالة لكل منها على التوالي هو 0.013 و 0.002 و 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وعليه يكون النموذج النهائي كما يلي:

$$\text{رضا عميل التدقيق} = -1.841 + 0.631 \text{ الجودة التقنية للتدقيق} + 0.825 \text{ الجودة الوظيفية للتدقيق}$$

أي أن رضا عميل التدقيق هو دالة لكل من الجودة التقنية والجودة الوظيفية للتدقيق الخارجي.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالثة (أثر مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي في رضا عميل التدقيق)

تمت صياغة الفرضية كما يلي:

الفرضية العدمية $H0$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) لمكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي (سيرورة التدقيق، نتائج التدقيق، الكفاءة، الاستقلالية، الاعتمادية، الضمان، التواصل) مجتمعة في رضا عملاء التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية للشركات في الجزائر.

الفرضية البديلة $H1$: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) لمكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي (سيرورة التدقيق، نتائج التدقيق، الكفاءة، الاستقلالية، الاعتمادية، الضمان، التواصل) مجتمعة في رضا عملاء التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية للشركات في الجزائر.

وللتحقق من هذه الفرضية نقوم بدراسة وتحليل الانحدار المتعدد بطريقة الإدخال المتزامن بين المتغيرات المستقلة (سيرورة التدقيق، نتائج التدقيق، الكفاءة، الاستقلالية، الاعتمادية، الضمان، التواصل) والمتغير التابع (رضا عميل التدقيق).

أولاً: تحليل الارتباط بين مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي (سيرورة التدقيق، نتائج التدقيق، الكفاءة، الاستقلالية، الاعتمادية، الضمان، التواصل) ورضا عملاء التدقيق

تحصلنا من خلال تحليل البيانات على النتائج المبينة في الجدول رقم (23.4).

جدول رقم (23.4): مصفوفة الارتباط بين مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي (سيرورة التدقيق، نتائج التدقيق، الكفاءة، الاستقلالية، الاعتمادية، الضمان، التواصل) ورضا عملاء التدقيق

المتغيرات المستقلة	المتغير التابع	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي مجتمعة	رضا عميل التدقيق	0.904	0.818	0.781	0.22568

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

ويتضح من الجدول رقم (23.4) ما يلي:

الارتباط: توجد علاقة ارتباط طردية قوية بين مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي مجتمعة ورضا عميل التدقيق، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (R) 0.904 أي 90.4 % وهي نسبة قوية جدا تفوق 90 %.

معامل التحديد (نسبة التفسير)، وتشير قيمة معامل التحديد (R^2) التي تساوي 0.818، إلى أن مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي مجتمعة تفسر التغير في رضا عميل التدقيق بنسبة 81.8 % وهي نسبة جيدة، أما النسبة الباقية 18.2 % تعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة.

معامل التحديد المعدل، وهو أكثر دقة من معامل التحديد ويعبر عن القوة التفسيرية بين المتغيرين، حيث يلاحظ أن مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي تفسر ما بنسبته 78.1 % من التغيرات التي تطرأ على رضا عميل التدقيق، وهي نسبة جيدة والباقي 21.9 % يرجع إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، إضافة إلى الخطأ العشوائي الناجم عن اختيار عينة الدراسة.

الخطأ المعياري، ويقاس دقة الاختبار حيث كلما اقترب من الصفر الصحيح كلما زادت دقة الاختبار، وكلما اقترب من الواحد الصحيح تنقص دقة الاختبار. ويلاحظ أن قيمة الخطأ المعياري تساوي 0.22568 وهي قريبة من الصفر وهو ما يدل على دقة الاختبار.

ثانيا: تحليل مؤشر معنوية النموذج (اختبار F test) لأثر مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي (سيرورة التدقيق، نتائج

التدقيق، الكفاءة، الاستقلالية، الاعتمادية، الضمان، التواصل) في رضا عملاء التدقيق

سيتم من خلال هذه المرحلة اختبار جودة نموذج العلاقة بين مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي كمكونات مستقلة ورضا عميل التدقيق كمعغير تابع، الذي يتضح من الجدول (24.4) كما يلي:

الجدول رقم (24.4): نتائج اختبار (F test) لأثر مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي (سيرورة التدقيق، نتائج

التدقيق، الكفاءة، الاستقلالية، الاعتمادية، الضمان، التواصل) في رضا عملاء التدقيق

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	معامل التحديد (R^2)	قيمة اختبار (F-Test)	مستوى الدلالة	القرار الإحصائي
الانحدار	7.785	7	1.112	0.818	21.835	0.000*	رفض
الخطأ	1.732	34	0.051				الفرضية
المجموع	9.516	41					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (24.4) أعلاه ما يلي:

تشير قيمة الاختبار (F-Test) إلى جودة نموذج العلاقة بين مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي كمتغيرات مستقلة ورضا عميل التدقيق كمتغير تابع، حيث كانت قيمة (F) تساوي 21.835، ومستوى الدلالة الإحصائية (sig = 0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ($0.05 \geq \alpha$)، وعليه النموذج معنوي ويمكن التوصل إلى قرار برفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، وذلك بإثبات وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لمكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي في رضا عميل التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية للشركات.

ثالثاً: اختبار مؤشر معنوية المعلمات (اختبار T-test) لأثر مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي (سيرورة التدقيق، نتائج التدقيق، الكفاءة، الاستقلالية، الاعتمادية، الضمان، التواصل) في رضا عملاء التدقيق

يعرض الجدول رقم (25.4) اختبار T-Test لاختبار معنوية المعلمات، واستخلاص النموذج الرياضي الخاص بالفرضية كما يلي:

الجدول رقم (25.4): نتائج اختبار (T-Test) لأثر مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي (سيرورة التدقيق، نتائج

التدقيق، الكفاءة، الاستقلالية، الاعتمادية، الضمان، التواصل) في رضا عملاء التدقيق

النموذج	معدل الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة Beta	معامل الارتباط الجزئي	T	مستوى الدلالة
الثابت	-1.869	0.690			-2.707	0.011
سيرورة التدقيق	0.221	0.161	0.133	0.488	1.378	0.177
نتائج التدقيق	0.383	0.167	0.274	0.757	2.303	0.028
الكفاءة	-0.038	0.094	-0.034	0.276	-0.403	0.689
الاستقلالية	0.311	0.145	0.176	0.515	2.148	0.039

0.000	4.101	0.814	0.504	0.124	0.510	الاعتمادية
0.045	2.077	0.507	0.294	0.124	0.257	الضمان
0.222	1.245-	0.503	-0.188	0.130	-0.162	التواصل

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (25.4) أن قيمة T للمكونات التالية: نتائج التدقيق، الاستقلالية، الاعتمادية، والضمان كانت على التوالي 2.303، 2.148، 4.101، و 2.077، مع مستويات دلالة 0.028، 0.039، 0.000، و 0.045 على التوالي، وهي أقل من مستوى الدلالة (Sig=0.05)، مما يعني أن هذه المتغيرات تؤثر في رضا عميل التدقيق. كما يلاحظ من خلال الجدول أن قيمة معاملات الارتباط الجزئي لهذه المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع كانت بين مرتفعة ومتوسطة، حيث بلغت على التوالي 0.757، 0.515، 0.814، و 0.507 وكلها عند مستوى دلالة (Sig=0). أما قيمة T للمكونات التالية: سيورة التدقيق، الكفاءة، والتواصل فكانت على التوالي 1.378، -0.403، و -1.245 وهي غير دالة إحصائيا إذ كانت عند مستويات دلالة على التوالي 0.177، 0.689، و 0.222 وهي أكبر من مستوى الدلالة (Sig =0.05).

بناء على ما سبق، يمكن اقتراح النموذج الإحصائي التالي المتمثل في معادلة الانحدار المتعدد لقياس أثر مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي في رضا عميل التدقيق كما يلي:

رضا عميل التدقيق = -1.869 + 0.510 الاعتمادية + 0.383 نتائج التدقيق + 0.311 الاستقلالية + 0.257 الضمان

المطلب الثالث: مناقشة النتائج

إن المعالجة الإحصائية لإجابات أفراد العينة من معدي القوائم المالية للشركات واختبار الفرضيات تحيلنا إلى النتائج التالية:

1- كان تقييم أفراد عينة البحث من معدي القوائم المالية للشركات لجودة خدمة التدقيق الخارجي المقدمة لهم تقييما إجماليا مرتفعا، كما كان رضاهم عن هذه الخدمة المقدمة لهم مرتفعا كذلك، حيث توجد علاقة ارتباط موجبة قوية ومعنوية سواء بين خصائص جودة خدمة التدقيق الخارجي ككل أو بعدي جودة خدمة التدقيق الخارجي معا أو مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي مجتمعة وبين رضا عملاء التدقيق.

2- حظي بعدا جودة خدمة التدقيق الخارجي وهما الجودة التقنية والجودة الوظيفية بتقييم مرتفع ومتقارب من طرف أفراد عينة البحث من معدي القوائم المالية للشركات، مع وجود تفوق طفيف لبعد الجودة التقنية على الجودة الوظيفية. كما أن كلا البعدين يؤثران في رضا عملاء التدقيق، مع وجود ارتباط وتأثير أكبر لبعد الجودة الوظيفية مقارنة بالجودة التقنية، ويمكن تفسير ذلك بأن الجودة التقنية للتدقيق الخارجي تعتبر أمرا قاعديا إذ أنها تترجم العمل الميداني المباشر لمهمة التدقيق وهي تعبر عن مضمون الخدمة التي قد يعتبرها عملاء التدقيق واجبة التقديم من طرف المدققين الخارجيين ومتجانسة نوعا ما بينهم، في حين أن الجودة الوظيفية تعبر عن كيفية

تقديم هذه الخدمة، حيث أنها تتضمن جوانب قد تختلف من مقدم خدمة إلى آخر من المدققين الخارجيين، وبالتالي قد تشكل مصدرا للتمايز في مستوى رضا العملاء.

3- حظيت المكونات السبعة لجودة خدمة التدقيق الخارجي بتقييم مرتفع، وقد جاء في المرتبة الأولى مكون سيرورة مهمة التدقيق الخارجي والتي تجسد الأداء المهني المباشر للمدقق الخارجي، تلاه امكون الاستقلالية الذي يعتبر متطلبا جوهريا للقيام بأعمال التدقيق الخارجي، وتلاه مكون التواصل الذي يدعم الأداء الجيد للمدقق الخارجي من خلال التفاعل مع الأطراف المعنية بالعمل التدقيقي لدى عميل التدقيق، ثم مكون نتائج التدقيق الخارجي التي تعبر عن المخرجات المباشرة لمهمة التدقيق، وبعدها كل من مكون الكفاءة ومكون الاعتمادية بنفس المستوى، وأخيرا مكون الضمان.

4- إن مكونات جودة خدمة التدقيق الخارجي الأكثر تأثيرا في رضا عميل التدقيق هي على الترتيب: الاعتمادية، نتائج التدقيق، الاستقلالية، والضمان، وهي تعبر بمعنى ما عن احتياجات عميل التدقيق من المدقق الخارجي وما يمكن أن يقدمه له من تأكيدات مختلفة.

خلاصة الفصل الرابع:

تناول هذا الفصل دراسة ميدانية لأراء عينة من معدي القوائم المالية في الجزائر بهدف التعرف على تقييمهم لجودة خدمة التدقيق الخارجي وقياس مستوى رضاهم عن الأداء المهني لمحافظي الحسابات. وقد تم التطرق فيه إلى الجوانب المنهجية للدراسة بدءا بتقديم عينة الدراسة، تصميم وتوزيع أداة جمع المعلومات الأولية ميدانيا وهي الاستبيان، ومن ثم اختبار صدقه وثباته الذي أعطى نتائج مقبولة تطمئن إلى إمكانية الاعتماد عليه. وبعد التحليل الإحصائي لمختلف أجزاء ومحاور الاستبيان بأدوات الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي المناسبة، تم التعرف على اتجاهات إجابات أفراد العينة حول مضمون عبارات الاستبيان ومن ثم اختبار فرضيات البحث التي تم بناؤها للإجابة على الأسئلة المطروحة، ما مكن من الوصول إلى النتائج وتحليلها. هذه النتائج تشير إلى أن معدي القوائم المالية يبدون مستوى مقبولا من الرضا عن جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في الجزائر.

خاتمة

تناولت هذه الدراسة موضوع جودة التدقيق الخارجي حيث حاولنا من خلالها تقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية وقياس مدى رضا عملاء التدقيق عن جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في الجزائر.

من أجل الإلمام بالموضوع من مختلف جوانبه، فقد قسمنا الدراسة إلى قسمين، حيث تضمن القسم الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية المتعلقة بالموضوع والذي احتوى على فصلين. تضمن الفصل الأول الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي، أما الفصل الثاني فتضمن استعراضا وتحليلا للدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع. وبالنسبة لقسم الثاني فقد تضمن الدراسة الميدانية، حيث احتوى هو كذلك على فصلين، الفصل الثالث هو عبارة عن دراسة ميدانية لمعرفة آراء المدققين الخارجيين في الجزائر حول العوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي، في حين احتوى الفصل الرابع على دراسة ميدانية ثانية لمعرفة آراء معدي القوائم المالية حول تقييمهم لمستوى جودة خدمة التدقيق الخارجي التي يحصلون عليها ومدى رضاهم عن جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات المتعاقدين مع الشركات التي يعدون قوائمها.

لقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج، سواء النظرية أو التطبيقية والتي نجلها فيما يلي:

النتائج النظرية:

- ✓ إن إعطاء مفهوم واضح ودقيق لجودة التدقيق الخارجي يحقق الإجماع حوله هو أمر من الصعوبة بمكان، حيث تتعدد المقاربات المستخدمة لضبط هذا المفهوم، ولعل السبب الرئيسي في ذلك يعود إلى كون أن التدقيق الخارجي هو مهنة اجتماعية تستفيد منها عدة أطراف تتضارب مصالحها وتختلف احتياجاتها من المهنة، وهو ما يؤدي بالضرورة إلى اختلاف الرؤى حولها.
- ✓ إن الطابع متعدد الأبعاد لجودة التدقيق الخارجي أدى كذلك إلى تعدد المداخل والطرق المستخدمة لقياس هذه الجودة، حيث تنوعت الطرق والمؤشرات المستخدمة في ذلك، إذ يمكن قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال مدخلات التدقيق، أو سيرورة مهمة التدقيق، أو مخرجات التدقيق.
- ✓ إن جودة التدقيق الخارجي تتأثر بمختلف متغيرات بيئة التدقيق، سواء تلك المتعلقة بخصائص المدقق كالكفاءة والخبرة والاستقلالية، أو تلك المتعلقة بخصائص مكتب التدقيق كالحجم والسمعة والتخصص الصناعي، أو تلك المتعلقة بعملية التدقيق كطبيعة الملكية وتوفر هياكل الحوكمة لديه، أو تلك المتعلقة بالبيئة كالمنظومة التشريعية والتنظيمية التي توطر ممارسة المهنة أو المنافسة التي تسود سوق التدقيق.

النتائج التطبيقية:

• نتائج تحليل فقرات الاستبيان:

- ✓ هناك مستوى عال من الإدراك لدى أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر لأهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي لما لذلك من الأثار الجيدة لهم وللمستفيدين من خدماتهم.

- ✓ يدرك أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر ضرورة أن يكونوا مستقلين شكليا في المظهر وذهنيا في الجوهر.
- ✓ يولي أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر أهمية كبيرة للمعرفة العميقة بمعايير المحاسبة ومعايير التدقيق باعتبارهما المرجعية الأساسية للممارسة المهنية، وتأتي هذه الأهمية في ظل الانتشار والتبني المتزايد عالميا لمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتدقيق، والتي سعت الجزائر إلى الاستفادة منها من خلال تبني النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية والشروع في إصدار معايير التدقيق الجزائرية المستوحاة من معايير التدقيق الدولية.
- ✓ يولي أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر أهمية خاصة للعوامل المتعلقة بكفاءة المدقق الخارجي بمختلف جوانبها.
- ✓ إن السمعة الجيدة تعتبر محددًا أساسيًا لجودة التدقيق من وجهة نظر أفراد العينة من المدققين الخارجيين.
- ✓ يرى أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر أن التخصص الصناعي أو القطاعي يعتبر محددًا لجودة التدقيق الخارجي.
- ✓ يقف أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر موقفًا محايدًا من كون أن أتعاب التدقيق تعتبر محددًا لجودة التدقيق الخارجي، وقد يرجع ذلك لغياب عامل المنافسة السعرية بين مكاتب التدقيق بالنظر إلى التعود عمليا على الاعتماد على سلم أتعاب موحد، إضافة إلى عدم وجود إلزام قانوني بنشر أتعاب التدقيق بما يسمح بتقدير المستويات العامة أو العادية للأتعاب. كما أن أتعاب التدقيق قد لا تشكل الجزء الأكبر من إيرادات مكتب التدقيق بالنظر إلى قدرته على الحصول على أتعاب من تادية سلة متنوعة من الخدمات بخلاف التدقيق مثل مسك المحاسبة، الاستشارات الضريبية، الدراسات المالية وغيرها.
- ✓ يرى أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر أن جودة التدقيق تتجسد فعليًا وتتحقق عمليا عند إنجاز مهام التدقيق بالجودة المطلوبة في كل مراحلها، سواء عند التخطيط أو التنفيذ أو التقرير.
- ✓ يولي أفراد العينة من المدققين الخارجيين أهمية واضحة لكفاءة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق وكفاءة نظام المعلومات المحاسبي ووجود لجنة تدقيق ويعود ذلك إلى كونها تمثل أطرا وآليات رقابية أساسية بالمؤسسة تدعم جودة أداء المدقق الخارجي لعمله باعتباره بمعنى ما " رقابة للرقابة".
- ✓ يرى أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر بأن وصاية الجهات الحكومية على المهنة لا يساهم في تحقيق جودة التدقيق الخارجي بالرغم من سعي هذه الجهات إلى وضع آليات رقابية على جودة خدمات التدقيق التي تقدمها مكاتب التدقيق من خلال إيجاد لجنة للرقابة على أعمال التدقيق تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة.
- ✓ يعتبر مستوى رضا عملاء التدقيق عن جودة الأداء المهني لمخاطبي الحسابات في الجزائر جيدا، ويرتبط ذلك إيجابيا بجودة خدمة التدقيق التي يحصلون عليها منهم، مع وجود تأثير لكل من بعد الجودة التقنية والوظيفية

للتدقيق الخارجي في تحقق هذا الرضا، وبصفة أدق للمكونات الأربعة التالية: الاعتمادية، نتائج التدقيق، الاستقلالية، والضمان.

أفاق البحث:

يشكل موضوع جودة التدقيق الخارجي مجالاً خصباً للبحث في البيئة الجزائرية، ويمكن مقارنته من أكثر من جانب، لذا نقتراح المواضيع التالية للبحث والدراسة:

- أهمية تحسين جودة التعليم المحاسبي كمدخل لتحسين جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.
- دور لجنة النوعية في تحسين الرقابة على جودة أعمال التدقيق الخارجي في الجزائر.
- تحليل العلاقة بين المدققين الخارجيين والهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر.
- مساهمة توجه مكاتب التدقيق الجزائرية نحو الاندماج والتخصص في تحسين جودة التدقيق الخارجي.
- دور تقارير التدقيق في تحسين الاتصال في بيئة التدقيق الخارجي في الجزائر.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب:

- 1) أحمد القطامين، الإدارة الاستراتيجية: مفاهيم وحالات تطبيقية، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
- 2) أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
- 3) أسعد حامد أورمان، أبي سعد الديوه جي، التسويق السياحي والفندقي، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000.
- 4) أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
- 5) ثابت عبد الرحمن إدريس، كفاءة وجودة الخدمات اللوجستية: مفاهيم أساسية وطرق القياس والتقييم، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
- 6) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر، عمان، ط 1، 2009.
- 7) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة السادسة، 2012.
- 8) زكي خليل ساعد، تسويق الخدمات وتطبيقاته، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 9) طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة-شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية-الجزء الأول: مسؤوليات المراجع-تخطيط المراجعة-الدار الجامعية، القاهرة، 2004.
- 10) عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
- 11) عبد الفتاح الصحن، عبد الوهاب نصر، أسس المراجعة العلمية والعملية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
- 12) علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، دار وائل، عمان، الطبعة الخامسة، 2015.
- 13) عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.
- 14) مأمون سليمان الدراكة، طارق شلبي، الجودة في المنظمات الحديثة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2002.

15) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، 2002.

16) هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات، دار وائل للنشر، عمان، 2005.

ب. الأطروحات والرسائل:

17) بلقاسم سعودي، نماذج الفحص التحليلي المستخدمة لتحسين كفاءة وفعالية مراجعة الحسابات، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2011/2010.

18) بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق: دراسة ميدانية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر - بسكرة، السنة الجامعية 2016/2015.

19) بوعبد الله صالح، نماذج وطرق قياس جودة الخدمة: دراسة تطبيقية على خدمات مؤسسة بريد الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، السنة الجامعية 2014/2013.

20) حلوز وفاء، تدعيم جودة الخدمة البنكية وتقييمها من خلال رضی العميل: دراسة حالة البنوك العمومية الجزائرية بولاية تلمسان، أطروحة دكتوراه، جامعة أوبوكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية 2014/2013.

21) رباب بنت عبد الملك فراش، أثر الخبرة على أداء المراجع الخارجي: دراسة تطبيقية بالمملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2001.

22) رنا محمد عبد الحميد، أثر متغيرات بيئة المراجعة على جودة الأداء المهني لمكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013.

23) سعيد طارق، دراسة سلوك الوفاء عند المستهلك الجزائري، أطروحة دكتوراه، جامعة أوبوكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية 2016/2015.

24) صالح أبو بكر الجاوي، أثر استخدام المراجع الخارجي الليبي لأساليب المراجعة التحليلية في اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ليبيا، 2015.

25) عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية: دراسة نظرية ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 2008.

ج. المجلات والدوريات:

26) أحمد بن مويزة، علاقة جودة الخدمة البنكية وجودة العلاقة (عميل-بنك) على رضا العملاء: دراسة لعينة من عملاء بنك الفلاحة والتنمية الريفية بولاية الأغواط، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 16 لسنة 2016.

- (27) آسيا لعروسي، السعيد قاسمي، قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية باستخدام المستحقات الاختيارية: دراسة حالة بعض المؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر، مجلة العلوم الانسانية، جامعة أم البواقي، العدد السادس، ديسمبر 2016.
- (28) بثينة لقمان أحمد، تأثير معايير جودة الخدمات في رضا الزبائن: دراسة ميدانية في الشركة العامة لاتصالات و بريد نينوى، مجلة تنمية الرافدين، العدد 109، المجلد 34، سنة 2012.
- (29) بوعمره فتحي، الجودة المدركة للخدمة ورضا الزبون، مجلة الإبداع، المجلد 6، العدد 6، 2016.
- (30) حاكم جبوري الخفاجي، رضا الزبون كمتغير وسيط بين جودة الخدمة وولاء الزبون: دراسة حالة في مصرف بابل الأهلي فرع النجف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة الثامنة، العدد الخامس والعشرون.
- (31) حسن شلقامي محمد، مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة: دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد الأول، فيفري 2007.
- (32) حمادي نبيل، أثر الآليات الداخلية للحكومة على جودة المراجعة المالية في الجزائر: دراسة ميدانية، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، العدد 10، 2011.
- (33) حمادي نبيل، واقع جودة المراجعة في الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، العدد 15، 2013، ص ص 81-100.
- (34) خالد محمد عبد المنعم لبيب، دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي (دراسة تطبيقية مقارنة)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد الأول، مارس 2005.
- (35) خليفة عايي، إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية: دراسة المفاهيم، الأنظمة، البرامج والمعايير المهنية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، العدد السابع، السنة السابعة، 2016.
- (36) دعاء خالد أبو عيسى، مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1، 2011.
- (37) رزان شهيد، فاطمة محمد شريف عبس، قياس التحفظ المحاسبي وبيان أثره في جودة الأرباح المحاسبية: دراسة تطبيقية على سوق دمشق للأوراق المالية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد الثاني والأربعون (2)، صفر 2017.
- (38) رياض العبد الله، وهيب الضلعي، رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمينية: دراسة ميدانية، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد الثامن، العدد الأول، فيفري 2007.
- (39) زعباط سامي، دور جودة الخدمة في تحقيق رضا الزبون: دراسة مقارنة، مجلة المالية والأسواق، المجلد 3، العدد 6، مارس 2017.

- (40) سالم بن علي الغامدي، حسام بن عبد المحسن العنقري، آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 19، العدد 2.
- (41) سامح محمد رضا، رياض أحمد، أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 4، 2012.
- (42) سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم 2، المجلد رقم 45، يوليو 2008.
- (43) عبد الرحمن علي التويجري، حسن محمد النافع، جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، 2008، ص ص 219-255.
- (44) عصام قريط، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008.
- (45) علام محمد عيسى حمدان، عماد محمد علي أبو عجيلة، عمر عيد مسلم الجعدي، هل ساهمت إجراءات الحوكمة المؤسسية في خفض ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟ بحوث اقتصادية عربية، العددان 59-60، صيف-خريف 2012.
- (46) علام محمد موسى حمدان، أثر خصائص جودة التدقيق في تحسين مستوى التحفظ المحاسبي في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، دورية الإدارة العامة، المجلد الثاني والخمسون، العدد الرابع، سبتمبر 2012.
- (47) علي محمد موسى، إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع، المجلة الجامعة، العدد 15، المجلد 2، 2013.
- (48) غوالي محمد بشير، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية: دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة الباحث، العدد 12، 2013.
- (49) فداوي أمينة، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 3، العدد 5، جويلية 2013.
- (50) مجدي مليجي عبد الحكيم، علاء محمد ملو العين، أثر خصائص لجان المراجعة على نوع الرأي بتقرير مراقب الحسابات: دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 4.
- (51) محمد إبراهيم النوايسة، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 3، 2006، ص ص 390-415.

- (52) مراد اسماعيل، عبدوس عبد العزيز، قياس مستوى جودة الخدمات الهاتفية النقالة بنموذج ServPerf: دراسة حالة مؤسسة موبيليس، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الثالث، العدد 1، مارس 2017.
- (53) مرتضى محمد شاني الحسيني، إبراهيم عبد موسى السعبري، توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي: بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة، مجلة جامعة بابل، العلوم المصرفية والتطبيقية، العدد 4، المجلد 25، 2017.
- (54) مؤيد محمد الفضل، العلاقة بين جودة الأرباح وكلفة رأس المال في ضوء نظرية الوكالة: دراسة لحالة الأردن، دورية الإداري، معهد الإدارة العامة، سلطنة عمان، العدد 146، السنة الثامنة والثلاثون، سبتمبر 2016.
- (55) مؤيد محمد علي الفضل، العلاقة بين محددات السلوك الإداري وتكلفة الوكالة للملكية ومدى تأثيرها بالأداء: دراسة حالة في العراق، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16، العدد 2، ديسمبر 2013.
- (56) ناصر دادي عدون، هشام سفيان صلواتشي، التأهيل، عملية لتطبيق الحوكمة في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، العدد 5، 2008.
- (57) هبة عبد القادر العيتاني، حسام عبد المحسن العنقري، تركيز السوق وآثاره على تنظيم مهنة المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 26، العدد 1، 2012.
- (58) هيفاء مالك كاظم، تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 9، العدد 29، 2013.
- (59) يوسف علي، أثر استقلالية مجلس الإدارة في ملاءمة معلومات الأرباح المحاسبية لقرارات المستثمرين في الأسواق المالية-دراسة تطبيقية- مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 28، العدد 2، دمشق، 2012.
- (60) يوسف محمود جربوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، تنمية الرافدين، المجلد 26، العدد 76، 2004.
- (61) يوسف محمود جربوع، العوامل المؤثرة في الأداء المهني لمراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 78(27)، 2005، ص ص 9-38.
- د. المنتقيات والمؤتمرات:**
- (62) إقبال عدنان الشريف، عماد محمد أبو عجيبة، العلاقة بين جودة الأرباح والحاكمة المؤسسية، المؤتمر العلمي السابع، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء، الأردن، 2009.
- (63) محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة " مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين"، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19 ماي، 2010.

هـ. القوانين:

64) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادرة بتاريخ 2010/07/11.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

A. Livres :

65) Charles Piot, Qualité de l'audit, information financière et gouvernance : enjeux et apports, in Alain Flint, Gouvernement d'entreprise, Deboek université, 2005.

66) Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, Manuel Comptabilité et Audit, Editions BERTI, Alger, 2013.

67) Etienne Barbier, Mieux piloter et mieux utiliser l'audit, Maxima, Paris, 1999.

68) Institut Français des Administrateurs, KPMG-Audit Committee Istitute, Guide des Bonnes Pratiques pour les comités d'audit & Modus Operandi, Juin 2015.

69) Jean-François Casta, Théorie positive de la comptabilité, In encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, paris, 2009.

70) Mark-Hubert Depret, Gouvernement d'entreprise, De Boeck et Larcier, Bruxelles, 2005.

71) P. Kotler, K. Keller, D. Manceau, B. Dubois, Marketing Management, 12^{ème} édition, Pearson éducation, Paris, 2006.

B. Thèses :

72) Alassane OUATTARA, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit, thèse de doctorat en sciences de gestion, université Paris-Est, 2016.

73) Boumediene Mouhammed Rachid, Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprises : une lecture théorique et une approche pratique en Algérie, Thèse de doctorat, Université Abou Bekr Belkaid-Tlemcen, Année universitaire 2013-2014.

74) Chihi Hamida, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal : évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises, Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine, France, 2014

75) Guillaume MULLER, les pratiques d'audit légal : le cas du contrôle des comptes des sociétés cotées françaises, thèse de doctorat, université Montpellier 1, 2012.

76) Makram CHEMANGUI, Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne : Application selon la démarche du paradigme de Churchill, thèse de doctorat, université de Franche-Comté et université de Manouba, 2004.

77) Marine Portal, La politique qualité de la certification des comptes publics : Le cas de la cour des comptes, thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Poitiers, 2009.

78) Olivier HERRBACH, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, thèse de doctorat en sciences de gestion, université des sciences sociales-Toulouse 1, 2000.

79) Pierre Loyer, L'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs déterminants, thèse de doctorat en sciences de gestion, université Lille1, 2006.

C. Revues et Périodiques :

80) André Boyer, Ayoub Nefzi, La perception de la qualité dans le domaine des services : vers une clarification des concepts, La Revue des Sciences de Gestion, 2009/03, N° 237-238.

81) Charles PIOT, Coûts d'agence et changements de commissaire aux comptes, une approche empirique, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 9, Volume 2, Novembre 2003.

82) Christian Prat, L'indépendance perçue de l'auditeur, Revue Française de Gestion, No 147, 6/2003.

83) M. Bouhafs, B. Filali, Mesurer la qualité perçue en utilisant l'instrument SERVQUAL : le cas d'une banque Algérienne, revue administration et développement pour les recherches et les études, Volume 7, juin 2015.

84) Marjène Rabah Gana, Azhar Lajmi, Structure de propriété et qualité de l'audit externe : cas des entreprises belges cotées, Revue Gestion 2000, No. 3, mai-juin 2012, research Issue 6, 2013.

85) Nathalie Gonthier-Bésacier, Géraldine Hottegindre et Sandrine Fine-Falcy, Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : perceptions des préparateurs de l'information financière, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 18, 2012/2.

86) Riadh Manita, la qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit, M@n@gement, volume 11, No 2, Spécial Issue : Corporate Governance and Ethics, pp 191-210

87) Wafa Masmoudi Ayadi, Mécanisme de gouvernance et qualité de l'audit externe : le cas français, la revue gestion et organisation, Vol. 5, No. 2, décembre 2013.

D. Séminaires et Congrès :

88) Abir SAKKA, L'auditeur : complice ou victime de l'audit ? 29^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité : La place de la dimension européenne dans la comptabilité, contrôle, audit, Strasbourg, May 2009.

89) David Carassus, Nathalie Gardes, Audit légal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations, conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, IAAER, Bordeaux, septembre 2005

- 90) Emna Ben Saad, Cédric Lesage, Des facteurs d'indépendance à un système d'indépendance : proposition d'une nouvelle grille d'analyse de l'indépendance de l'auditeur Manuscrit auteur, publié dans " COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT", 28^{ème} congrès international de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, France, mai 2007.
- 91) Ezzeddine Abaoub, La demande de la qualité de l'audit externe : Quel apport de la théorie d'agence dans le contexte tunisien ? 29^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité : La comptabilité, le contrôle, L'audit entre changement et stabilité, France, 29-30 mai 2008.
- 92) Mouna Hazgui, Christine Pochet, Analyse des relations entre les auditeurs légaux et leur autorité de contrôle : le cas Français, 30^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité : La place de dimension européenne dans la comptabilité, contrôle, audit, Strasbourg, France, 2009.
- 93) Pascal Dumontier, Sonda Shtourou, La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une étude empirique menée dans le contexte tunisien, 27^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité : Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s), Tunis, 2006
- 94) Riadh Manita, Makram Chemangui, Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : une revue critique, Manuscrit auteur, publié dans " COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT", 28^{ème} congrès international de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, France, mai 2007.
- 95) Sophie Audouset-Coulier, L'utilisation des honoraires d'audit pour mesurer la qualité de l'audit : théorie et évidence, 30^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité : la place de la dimension européenne dans la comptabilité, contrôle, audit, Strasbourg, France, 2009.
- 96) Sourour AMMAR, La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables, 27^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité : Comptabilité, Contrôle, Audit et Institutions, Tunis, May 2006.
- 97) Viet Ha Tran Vu, Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal, 30^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité : la place de la dimension européenne dans la comptabilité, contrôle, audit, Strasbourg, France, 2009.

ثالثا: المراجع باللغة الانجليزية

A. Books:

- 98) Benito Arrunada, The Economics of Audit Quality: Private Incentives and the Regulation of Audit Non-Audit Services, Springer Science, New York, 1999.
- 99) Jonas Tritzler, Audit Quality: Association between published reporting errors and audit firm characteristics, Springer Gabler, 2014.
- 100) Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage, Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing, Pearson Education Limited, England, 2005.

B. Thesis :

101) Ismail Adelopo, The Impact of Corporate Governance on Auditor Independence: A Study of Audit Committees in UK Listed Companies, PhD Thesis, Faculty of Business and Law, Montfort University, January 2010.

102) Maslina Binti Ahmad, Auditor Independence in Malaysia: The Perceptions of Loan Officers and Professional Investors, PhD Thesis, Cardiff Business School, Cardiff University, 2012.

103) Rabih Nehme, Dynamics of Audit Quality: Behavioural Approach and Governance Framework: UK Evidence, PhD Thesis, Durham University, 2013.

104) Rohaida BASIRDDIN, The Relationship Between Governance Practices, Audit Quality and Earnings Management: UK Evidence, Doctoral Thesis, Durham University, 2011.

C. Journals, Periodics and Papers:

105) Abdul Halim, Sutrisno T, Rosidi, M Achsin, Effect of Competence and Auditor Independence on Audit Quality with Audit Time Budget and Professional Commitment as Moderation Variable, International Journal of Business and Management Invention, Volume 3, Issue 6, June 2014.

106) Alan Kilgore, Corporate Governance, Professional Regulation and Audit Quality, Malaysian Accounting Review, Vol. 6, N°1, June 2007.

107) Alan Kilgore, Graeme Harrisson and Renee Radich, Audit Quality: What's important to users of audit services? Managerial Auditing Journal, Vol. 29, Issue 9, 2016.

108) Anja Morton, Donald Robert Scott, The Association between Perceived Audit Firm Service Quality and Behavioral Intentions, Journal of Contemporary Issues in Business & Government, Vol. 13, No. 2.

109) Ann L. Watkins, William Hillison, Susan E. Morecroft, Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence, Journal of Accounting Literature, Vol. 23, 2004.

110) Ann Vanstraelen, Impact of Renewable Long-term Audit Mandates on Audit Quality, The European Accounting Review, Vol. 9, No. 3, 2000.

111) Anne-Mie Reheul, Tom Van Ceneghem and Sandra Verbruggen, Auditor Performance, Client Satisfaction and Client Loyalty: Evidence from Belgian Non-profits, International Journal of Auditing, Vol. 13, 2013.

112) Arezoo Aghaei Chadegani, Zakiah Muhammadun Mohamed, Reporting Errors and Misstatement: A Measurement for The Quality of Auditor's Work, Asian Journal of Business Ethics, N° 3, 2014.

113) Bent Warming-Rasmussen, Lars Jensen, Quality Dimensions in External Audit Services- an External User Perspective, The European Accounting Review, Vol. 7, No. 1, 1998.

114) Bruce K. Behn, Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson and Roger H. Hermanson, The Determinants of Audit Client Satisfaction Among Clients of Big 6 Firms, Accounting Horizons, Vol. 11, No. 1, March 1997.

115) Carl L. Saxby, Craig R. Ehlen, Timothy R. Koski, Service Quality in Accounting Firms: The Relationship of Service Quality to Client Satisfaction and Firm/Client Conflict, Journal of Business & Economics Research, Vol. 2, No. 11, November 2004.

- 116)** Charles Piot, Agency Costs and Audit Quality: Evidence from France, *The European Accounting Review*, Vol. 10, No. 3, 2001.
- 117)** Chiraz Ben Ali, Cédric Lesage, Audit Pricing and Nature of Controlling Shareholders: Evidence from France, *China Journal of Accounting Research*, Issue 6, 2013.
- 118)** Donald Samelson, Suzanne Lowensohn and Laurance E. Johnson, The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction in Local Governments, *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 18, No. 2, SUMMER 2006.
- 119)** Fawzi Al Sawalqa, External Audit Service Quality and Client Satisfaction: Evidence from Jordan, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 5, No. 12, 2014.
- 120)** Gil S. Bae, Jae Eun Lee, Does Audit Firm Size Matter? The Effect of Audit Firm Size Measured by Audit Firm Revenues, Number of Offices, and Professional Headcounts on Audit Quality and Audit Fees, Research Paper, July 2013, Available at <http://ssrn.com>.
- 121)** Ishak Ismail, Hasnah Haron, Daing Nasir Ibrahim and Salmi Mohd Isa, Service Quality, Client Satisfaction and Loyalty towards Audit Firms, Perceptions of Malaysian Public Listed Companies, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 7, 2006, pp. 738-756.
- 122)** Jere R. Francis, A Framework for Understanding and Researching Audit Quality, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 30, No. 2, May 2011.
- 123)** Joanna L. Ho, Fei Kang, Auditor Choice and Audit Fees in Family Firms: Evidence from the S&P 1500, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 32, No. 4, November 2013.
- 124)** Jong-Hag Choi, Jeong-Bon Kim, Yoonseok Zang, Does Abnormally Audit Fees Impair Audit Quality? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, April 2010, Available at ssrn.com.
- 125)** Joseph V. Carcello, Carl Hollingsworth, Stacy A. Mastroli, The effect of PCAOB inspections on Big 4 audit quality, *Research in Accounting Regulation*, 23(2011).
- 126)** Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson, Terry L. Neal, Richard R. Riley, Board Characteristics and Audit Fees, April 2000. Available at ssrn.com.
- 127)** Joseph V. Carcello, Roger H. Hermanson, And Neal T. McGrath, Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers and Financial Statements Users, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 11, No. 1, Spring 1992.
- 128)** Kym Boon, Jill McKinnon, Audit Service Quality in Compulsory Audit Tendering: Preparers Perceptions and Satisfaction, *Accounting Research Journal*, Vol. 21, No. 2, 2008.
- 129)** Li Liu, Nava Subramaniam, Government Ownership, Audit Firm Size and Audit Pricing: Evidence from China, *Journal of Accounting and Public Policy*, Issue 32, 2013.
- 130)** Linda Elizabeth DeAngelo, Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, no. 3, 1981.
- 131)** Lu Huang, Medhat Endrawes, Andreas Hellmann, An Experimental Examination of The Effect of Client Size and Auditors' Industry Specialization on Time Pressure in Australia, Corporate Ownership and Control, Volume 12, Issue 4, Summer 2015.

- 132)** Mara Cameran, Peter Moizer and Angela Pettinicchio, Customer Satisfaction, Corporate Image, and Service Quality in Professional Services, *The Service Industries Journal*, Vol. 30, No. 3, March 2010.
- 133)** Mark Defond, Jieying Zhang, A Review of Archival Auditing Research, *Journal of Accounting and Economics*, 58(2014).
- 134)** Mark L. DeFond, Clive S. Lennox, The effect of SOX on small auditor exits and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 52, 2011.
- 135)** Marthlin Novten Van Harling, The Effect of Audit Quality Attributes on Client Satisfaction, *The Indonesian Accounting Review*, Vol. 3, No. 1, January 2013.
- 136)** Mary S. Schroeder, Ira Solomon and Don Vickrey, Audit Quality: The Perceptions of Audit-Committee Chairpersons and Audit Partners, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 5, No. 2, Spring 1986.
- 137)** Mervi Niskanen, Jukka Karjalainen, Jyrki Niskanen, The Role of Auditing in Small, Private Family Firms: Is It About Quality and Credibility? *Family Business Review*, Volume 23, No 3, 2013.
- 138)** Michael C. Jensen and William H. Jensen, Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, V.3, No.4, October 1976.
- 139)** Michael C. Knapp, Factors that Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.10, No. 1, Spring 1991.
- 140)** Michael Ettredge, Elizabeth E. Fuerherm, Chan Li, Fee Pressure and Audit Quality, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 39, 2014.
- 141)** Mina Pizzini, Shu Lin, Douglas E. Ziegenfuss, The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 34, No. 1, February 2015.
- 142)** Mohd Nazli Mohd Nor, Malcolm Smith, Zubaidah Ismail, Auditors' Perception of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Practices: A Preliminary Study from Malaysian Context, Research Paper.
- 143)** Nedal Sawan, Ihab Alsaqqa, Audit Firm Size and Quality: Does Audit Firm Size Influence Audit Quality in Libyan Oil Industry? *African Journal of Business Management*, Vol. 7, No. 3, January 2013.
- 144)** Noel O'Sullivan, The Impact of Board Composition and Ownership on Audit Quality: Evidence from Large UK Companies, *British Accounting Review*, Issue 32, 2000.
- 145)** Noor Adwa Sulaiman, Mazni Abdullah, Kamisah Ismail, Noor Sharoja Sapiei, Audit Quality in Practice: A Critical Analysis of The Financial Reporting Council (FRC) Discussion Paper, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, December 2013, Vol 9, N°. 12.
- 146)** Nopmanee Tepalagul, Ling Lin, Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 30, Issue 1, 2015.
- 147)** Ole-Kristian Hope, John Christian Langli, Wayne B. Thomas, Agency Conflicts and Auditing in Private Firms, *Accounting, Organization and Society*, Issue 37, 2012.

- 148)** Omrane Guedhami, Jeffrey A. Pittman, Walid Saffar, Auditor Choice in Privatized Firms: Empirical Evidence on the Role of State and Foreign Owners, *Journal of Accounting and Economics*, Issue 48, 2009.
- 149)** Paul Coram, Juliana NG, David Woodliff, The Effect of Budget Time Pressure and Risk of Error on Auditor Performance, 2001.
- 150)** Qasim Mohammad Zureigat, The Effect of Ownership Structure on Audit Quality: Evidence from Jordan, *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 2, No. 10, June 2011.
- 151)** Richard G. Brody, External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: The influence of work style and barriers to cooperation, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 28(2012).
- 152)** Seyed Mahmoud Housseinniakani, Helena INACIO, Rui MOTA, A Review on Audit Quality Indicators, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management sciences*, Vol. 4, N° 2, April 2014.
- 153)** Shaun M. McNamara, Gregory A. Liyanarachchi, Time Budget Pressure and Auditor Dysfunctional Behaviour within an Occupational Stress Model, *Accountancy Business and the Public Interest*, Vol. 7, No. 1.
- 154)** Steve G. Sutton, Toward an Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit Process, *Decision Science*, Vol. 24, 1993.
- 155)** Suzanne Lowensohn, Laurence E. Johnson, Ronald J. Elder, Stephen P. Davies, Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit Fees in the Local Government Audit Market, *Journal of Accounting and Public Policy*, No. 26, 2007.
- 156)** Takiah Mohd. Iskandar, Moh. Mohid Rahmat and Hashanah Ismail, The Relationship Between Audit Client Satisfaction and Audit Quality Attributes : Case of Malaysian Listed Companies, *Int. Journal of Economics and Management*, Vol. 4, No. 1, 2010.
- 157)** Tobias Svanstrom, Non-audit Services and Audit Quality: Evidence from Private Firms, *European Accounting Review*, Vol. 22, No. 2, 2013.
- 158)** Vivien Beattie, Stella Fearnley and Tony Hines, Perceptions of Factors Affecting Audit Quality in the Post-SOX UK Regulatory Environment, *Accounting and Business Research*, Vol. 43, No. 1.
- 159)** W. Robert Knechel, Gopal V. Krishnan, Mikhail Pevzner, Lori B. Shefchik, Uma K. Velury, Audit Quality: Insights from the Academic Literature, *Auditing; A Journal of Practice and Theory*, Vol. 32, Supplement 1, 2013.
- 160)** Wan Zanani Wan Abdullah, Shahnaz Ismail, Nurasyikin Jamaluddin, The Impact of Board Composition, Ownership and CEO Duality on Audit Quality: the Malaysian Evidence, *Malaysian Accounting Review*, Volume 7, No 2, 2008.
- 161)** William L. Felix, JR., Audrey A. Gramling, Mario J. Maletta, The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution, *Journal of Accounting Research*, Vol. 39, No. 3, December 2001.

162) Yahia A. Aljabr, The role of non-executive members of board of directors in the auditor choice: evidence from Saudi Arabia, *Journal of King Saud University-Business Administration*, Vol. 22, No. 1, 2011.

163) Yahn-Shir Chen, Joseph Hsu, Mei-Ting Huang, Ping-Sen Yang, Quality, Size, and Performance of Audit Firms, *The International Journal of Business and Finance Research*, Volume 7, Number 7, 2013.

164) Yangyang Fan, Chan Li, Nandu Natarajan, and Jared Smith, Auditor Litigation, Audit Office Pricing and Client Acceptance, March 2015, Available at <http://ssrn.com>.

165) Zeynep Turk, Mutlu Yeksel Avcilar, The Effects of Perceived Service Quality of Audit Firms on Satisfaction and Behavioural Intentions: A Research on Istanbul Stock Exchange Listed Companies, *Research Journal of Business Management*, Vol. 2, No. 1, 2009.

166) Zoe-Vonna Palmrose, An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality, *The Accounting Review*, Vol. LXIII, N° 1, January 1988.

167) Zulkarnain Muhamad SORI, Audit Market Competition: Causes and Consequences, *The Icfai University Journal of Audit Practice*, Vol. VI, No. 1, 2009.

168) Zulkifflee Mohamed, Mazlina Mat Zain, Nava Subramaniam, Wan Fadzilah Wan Yusoff, Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees, *International Journal of Auditing*, 16(2012).

D. Conferences :

169) Mohamed Abulgasem Zakari, Does Audit Evidence Type Effects on Quality of Auditor's Opinion? International Conference "Financial Distress: Corporate Governance and Financial Reporting Issues", Rome, Italy, 17-18 October 2013.

170) Siti Zabedah Saidin, Does reliance on internal auditors' work reduced the external audit cost and external audit work? International Conference on Accounting Studies, 18-19 August 2014, Kuala Lumpur, *Procedia-Social and Behavioural Sciences*, 164(2014).

E. Reports and Issues:

171) Angus Duff, *AUDITQUAL: Dimensions of Audit Quality*, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2004.

172) Financial Reporting Council, *The Audit Quality Framework*, February 2008, pp. 1-7.

173) Institute of Internal Auditors, *Professional Practices Framework*, www.theiia.org

174) International Auditing and Assurance Standards Board, *A Framework for Audit Quality: key elements that create an environment for audit quality*, February 2014, pp. 1-59.

175) Jueming Bing, Chu Xing Huang, Anqi Li, Xinyi Zhu, *Audit Quality Research Report*, Australian National Center for Audit and Assurance Research.

الملاحق

الملحق رقم 1: استبيان الدراسة الميدانية الأولى

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استبيان موجه لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في إطار إعداد أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تحت عنوان:

تقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي وقياس رضا أطراف بيئة التدقيق عن أداء محافظي الحسابات في الجزائر

-دراسة ميدانية تحليلية -

السيدات/السادة المحترمون،

تحية طيبة وبعد:

يسر الباحث أن يضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف التعرف على آرائكم فيما يتعلق بالأسئلة التي تضمنها في مختلف محاوره، حيث تشكل هذه الأراء مصدرا للمعلومات التي سيتم بناء على تحليلها استكمال الجانب الميداني من البحث لإتمام الأطروحة.

إن الهدف الأساسي من البحث هو تقييم جودة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية من خلال الوقوف على مختلف العوامل المؤثرة فيها والآليات اللازمة لتحسينها. وبمكم ممارستكم المهنية للتدقيق الخارجي، فإن الباحث يرجو منكم التفضل بالاطلاع على الاستبيان بعناية والإجابة عن كل الأسئلة التي تضمنها بدقة ومن واقع خبرتكم العملية، وهو ما سيعزز من قيمة ومصدقية النتائج المتوصل إليها.

إن هذا الاستبيان صمم لأغراض البحث العلمي، لذا يؤكد الباحث أن إجاباتكم ستستخدم لهذا الغرض فقط وستعامل بسرية تامة، كما يمكن تزويدكم بنتائج البحث حال الانتهاء منه، شاكرا لكم مسبقا حسن تعاونكم معه.

تقبلوا فائق التقدير والاحترام

الباحث: تليلي طارق

باحث مسجل في الدكتوراه، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

الهاتف: 0542687499

البريد الإلكتروني: tarektlili935@yahoo.fr

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

الرجاء وضع علامة (X) في الخانة المناسبة

1-الجنس:

ذكر أنثى

2-العمر:

35 سنة وأقل من 36 إلى 50 سنة أكبر من 50 سنة

3-التخصص:

محاسبة مالية اقتصاد أخرى

4-الشهادة:

ليسانس ماجستير دكتوراه ماجستير

5-المهنة

خبير محاسبي محافظ حسابات

6-الخبرة المهنية:

10 سنوات وأقل من 11 إلى 20 سنوات أكثر من 20 سنة

7-عدد العاملين بالمكتب:

أقل من 5 عاملين من 5 إلى 10 عاملين أكثر من 10 عاملين

المحور الأول: أهمية جودة التدقيق الخارجي.

تكمن أهمية جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظركم في:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الأهمية
					1- تخفيض مشاكل الوكالة وعدم تماثل المعلومات.
					2- تحسين جودة وموثوقية القوائم المالية.
					3- المساهمة في تعزيز الحوكمة الجيدة للمؤسسة.
					4- تخفيض الخطر الكلي للتدقيق.
					5- زيادة الثقة في تقارير التدقيق.
					6- تخفيض فجوة التوقعات بين أطراف بيئة التدقيق.
					7- تخفيض مخاطر العقوبات القانونية والتأديبية ضد المدقق.
					8- اكتساب سمعة جيدة وزيادة محفظة العملاء والمداخيل من الأتعاب.

المحور الثاني: العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه

من واقع ممارستكم العملية لمهنة تدقيق الحسابات، ما مدى تأثير العوامل التالية المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه على جودة التدقيق الخارجي؟

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	كبر حجم مكتب التدقيق					
2	ارتباط مكتب التدقيق مع مكتب تدقيق عالمي					
3	السمعة الجيدة لمكتب التدقيق/المدقق الخارجي					
4	عدم تعرض مكتب التدقيق/المدقق الخارجي لمتابعات قضائية أو عقوبات تأديبية					
5	التخصص القطاعي/الصناعي لمكتب التدقيق/المدقق الخارجي					
6	ارتفاع حجم أتعاب التدقيق التي يحصل عليها مكتب التدقيق/المدقق الخارجي					
7	التنظيم الداخلي الجيد لمكتب التدقيق					
8	التكوين العلمي الجيد للمدقق الخارجي					
9	التدريب المهني المستمر للمدقق الخارجي					
10	الحصول على شهادة الخبرة المحاسبية					
11	المعرفة المعمقة بمعايير المحاسبة ومعايير التدقيق					
12	المعرفة المعمقة بالقوانين والتشريعات					
13	التحكم في أدوات التحليل المالي والإحصائي					
14	المشاركة في البرامج والندوات المهنية					
15	الخبرة العملية للمدقق الخارجي					
16	وعي المدقق الخارجي بمسؤولياته					
17	الاستقلالية الظاهرية والذهنية للمدقق الخارجي					
18	الالتزام بقواعد السلوك المهني والقيم الأخلاقية					
19	المحافظة على سرية المعلومات					
20	الامتناع عن قبول مهمة لا يملك الإمكانيات والوقت اللازمين لإنجازها					

المحور الثالث: العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي

من واقع ممارستكم العملية لمهنة تدقيق الحسابات، ما مدى تأثير العوامل التالية المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي على جودة التدقيق الخارجي؟

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	المعرفة الكافية بالمؤسسة وطبيعة نشاطها					
2	الزيارات المتكررة لمواقع العمل في المؤسسة					
3	تكييف برنامج التدقيق مع مناطق الخطر في المؤسسة					
4	كفاية موازنة الوقت وتناسبها مع حجم العمل المطلوب في التدقيق					
5	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة					
6	بذل العناية المهنية اللازمة والشك المهني					
7	الاطلاع على أعمال التدقيق الداخلي					
8	جمع العدد الكافي والملائم من أدلة الإثبات					
9	استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق					
10	خبرة وكفاءة فريق التدقيق					
11	الإشراف الجيد على فريق التدقيق أثناء تأدية المهمة					
12	الاتصال الجيد بين المدقق/فريق التدقيق وإدارة المؤسسة					
13	تفهم مشاكل المؤسسة واحتياجاتها					
14	مناقشة نتائج التدقيق مع إدارة المؤسسة قبل إصدار التقرير					
15	إصدار تقرير التدقيق في الوقت المناسب					
16	وضوح رأي المدقق الخارجي وتبريره					

المحور الرابع: العوامل المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي

من واقع ممارستكم العملية لمهنة تدقيق الحسابات، ما مدى تأثير العوامل التالية المتعلقة بخصائص عميل التدقيق الخارجي على جودة التدقيق الخارجي؟

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	حجم المؤسسة					
2	طبيعة الملكية					
3	الوضعية المالية الجيدة للمؤسسة					
4	نسبة المديونية					
5	حجم واستقلالية مجلس الإدارة					
6	وجود لجنة تدقيق					
7	وجود وظيفة تدقيق داخلي					
8	كفاءة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة					
9	كفاءة نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة					

المحور الخامس: العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي

من واقع ممارستكم العملية لمهنة تدقيق الحسابات، ما مدى تأثير العوامل التالية المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي على جودة التدقيق الخارجي؟

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تحديد أتعاب التدقيق في بداية المهمة وليس على أساس النتائج المالية للمؤسسة					
2	عدم اللجوء إلى تخفيض أتعاب التدقيق لاجتذاب العملاء					
3	وصاية الجهات الحكومية (وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة) على المهنة					
4	وجود لجنة للرقابة على الجودة تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة					
5	مخاطر المسؤوليات القانونية والتأديبية للمدقق الخارجي					
6	إلزامية تعيين المدقق الخارجي على أساس دفتر شروط					
7	منع كل أشكال الروابط والمصالح المباشرة أو غير المباشرة بين المدقق الخارجي والمؤسسة الخاضعة للتدقيق					
8	منع مكتب التدقيق/المدقق الخارجي من تقديم الخدمات بخلاف التدقيق للمؤسسة الخاضعة للتدقيق					
9	التغيير الإلزامي للمدقق بعد عهديتين (6 سنوات)					
10	المنافسة بين مكاتب التدقيق					

الملحق رقم 2: مخرجات التحليل الإحصائي للاستبيان الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,566	8

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,850	20

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,645	16

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,633	9

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,514	10

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,870	63

SEXE

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
H	59	95,2	95,2	95,2
Valide F	3	4,8	4,8	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AGE

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
35 ans et moins	4	6,5	6,5	6,5
entre 36 et 50 ans	46	74,2	74,2	80,6
Valide 51 ans et plus	12	19,4	19,4	100,0
Total	62	100,0	100,0	

SPECIALITE

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	COMPTABILITE	24	38,7	38,7
	FINANCE	34	54,8	93,5
	ECONOMIE	4	6,5	100,0
	Total	62	100,0	100,0

DIPLOME

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	LICENCE	59	95,2	95,2
	MAGISTER	3	4,8	100,0
	Total	62	100,0	100,0

PROFESSION

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	COM	50	80,6	80,6
	EXP	12	19,4	100,0
	Total	62	100,0	100,0

EXPERIENCE

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	10 ans et moins	14	22,6	22,6
	entre 11 et 20 ans	42	67,7	90,3
	plus de 20 ans	6	9,7	100,0
	Total	62	100,0	100,0

TAILLE

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	moins de 5 employés	49	79,0	79,0
	de 5 à 9 employés	13	21,0	100,0
	Total	62	100,0	100,0

IMPOR1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	4	6,5	6,5	6,5
Valide D'accords	43	69,4	69,4	75,8
Fortement d'accords	15	24,2	24,2	100,0
Total	62	100,0	100,0	

IMPOR2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	3	4,8	4,8	4,8
Neutre	1	1,6	1,6	6,5
Valide D'accords	25	40,3	40,3	46,8
Fortement d'accords	33	53,2	53,2	100,0
Total	62	100,0	100,0	

IMPOR3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	1	1,6	1,6	1,6
Valide D'accords	39	62,9	62,9	64,5
Fortement d'accords	22	35,5	35,5	100,0
Total	62	100,0	100,0	

IMPOR4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
D'accords	8	12,9	12,9	12,9
Valide Fortement d'accords	54	87,1	87,1	100,0
Total	62	100,0	100,0	

IMPOR5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
D'accords	34	54,8	54,8	54,8
Valide Fortement d'accords	28	45,2	45,2	100,0
Total	62	100,0	100,0	

IMPOR6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	4	6,5	6,5	6,5
D'accords	41	66,1	66,1	72,6
Fortement d'accords	17	27,4	27,4	100,0
Total	62	100,0	100,0	

IMPOR7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	2	3,2	3,2	3,2
D'accords	48	77,4	77,4	80,6
Fortement d'accords	12	19,4	19,4	100,0
Total	62	100,0	100,0	

IMPOR8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas du tout d'accords	1	1,6	1,6	1,6
Pas d'accords	9	14,5	14,5	16,1
Neutre	26	41,9	41,9	58,1
D'accords	23	37,1	37,1	95,2
Fortement d'accords	3	4,8	4,8	100,0
Total	62	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
IMPOR1	62	4,18	,529
IMPOR2	62	4,42	,759
IMPOR3	62	4,34	,510
IMPOR4	62	4,87	,338
IMPOR5	62	4,45	,502
IMPOR6	62	4,21	,547
IMPOR7	62	4,16	,451
IMPOR8	62	3,29	,837
IMPOR	62	4,2339	,28132
N valide (listwise)	62		

AUDCAB1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas du tout d'accords	6	9,7	9,7	9,7
Pas d'accords	32	51,6	51,6	61,3
Valide Neutre	22	35,5	35,5	96,8
D'accords	2	3,2	3,2	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas du tout d'accords	2	3,2	3,2	3,2
Pas d'accords	31	50,0	50,0	53,2
Valide Neutre	25	40,3	40,3	93,5
D'accords	3	4,8	4,8	98,4
Fortement d'accords	1	1,6	1,6	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	7	11,3	11,3	11,3
Valide D'accords	26	41,9	41,9	53,2
Fortement d'accords	29	46,8	46,8	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	3	4,8	4,8	4,8
Neutre	8	12,9	12,9	17,7
Valide D'accords	39	62,9	62,9	80,6
Fortement d'accords	12	19,4	19,4	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	10	16,1	16,1	16,1
Neutre	18	29,0	29,0	45,2
Valide D'accords	31	50,0	50,0	95,2
Fortement d'accords	3	4,8	4,8	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas du tout d'accords	3	4,8	4,8	4,8
Pas d'accords	10	16,1	16,1	21,0
Valide Neutre	26	41,9	41,9	62,9
D'accords	23	37,1	37,1	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	8	12,9	12,9	12,9
Valide D'accords	39	62,9	62,9	75,8
Fortement d'accords	15	24,2	24,2	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
D'accords	36	58,1	58,1	58,1
Valide Fortement d'accords	26	41,9	41,9	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
D'accords	25	40,3	40,3	40,3
Valide Fortement d'accords	37	59,7	59,7	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas du tout d'accords	3	4,8	4,8	4,8
Pas d'accords	5	8,1	8,1	12,9
Valide Neutre	24	38,7	38,7	51,6
D'accords	13	21,0	21,0	72,6
Fortement d'accords	17	27,4	27,4	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB11

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
D'accords	10	16,1	16,1	16,1
Valide Fortement d'accords	52	83,9	83,9	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB12

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	5	8,1	8,1	8,1
Valide D'accords	25	40,3	40,3	48,4
Valide Fortement d'accords	32	51,6	51,6	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB13

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	4	6,5	6,5	6,5
Valide D'accords	46	74,2	74,2	80,6
Valide Fortement d'accords	12	19,4	19,4	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB14

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	5	8,1	8,1	8,1
Valide D'accords	38	61,3	61,3	69,4
Valide Fortement d'accords	19	30,6	30,6	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB15

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	4	6,5	6,5	6,5
Valide D'accords	16	25,8	25,8	32,3
Valide Fortement d'accords	42	67,7	67,7	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB16

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	4	6,5	6,5	6,5
Valide D'accords	39	62,9	62,9	69,4
Valide Fortement d'accords	19	30,6	30,6	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB17

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	2	3,2	3,2	3,2
Valide D'accords	10	16,1	16,1	19,4
Fortement d'accords	50	80,6	80,6	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB18

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
D'accords	41	66,1	66,1	66,1
Valide Fortement d'accords	21	33,9	33,9	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB19

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	4	6,5	6,5	6,5
Valide D'accords	41	66,1	66,1	72,6
Fortement d'accords	17	27,4	27,4	100,0
Total	62	100,0	100,0	

AUDCAB20

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	4	6,5	6,5	6,5
Valide D'accords	48	77,4	77,4	83,9
Fortement d'accords	10	16,1	16,1	100,0
Total	62	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
AUDCAB1	62	2,32	,696
AUDCAB2	62	2,52	,718
AUDCAB3	62	4,35	,680
AUDCAB4	62	3,97	,724
AUDCAB5	62	3,44	,822
AUDCAB6	62	3,11	0,851
AUDCAB7	62	4,11	,603
AUDCAB8	62	4,42	,497
AUDCAB9	62	4,60	,495
AUDCAB10	62	3,58	1,124
AUDCAB11	62	4,84	,371
AUDCAB12	62	4,44	,643
AUDCAB13	62	4,13	,495
AUDCAB14	62	4,23	,584
AUDCAB15	62	4,55	,803
AUSCAB16	62	4,24	,564
AUDCAB17	62	4,77	,493
AUDCAB18	62	4,34	,477
AUDCAB19	62	4,21	,547
AUDCAB20	62	4,10	,469
AUDCAB	62	4,0129	,33448
N valide (listwise)	62		

MISSION1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	2	3,2	3,2	3,2
Neutre	2	3,2	3,2	6,5
Valide D'accords	45	72,6	72,6	79,0
Fortement d'accords	13	21,0	21,0	100,0
Total	62	100,0	100,0	

MISSION2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	11	17,7	17,7	17,7
Neutre	6	9,7	9,7	27,4
Valide D'accords	37	59,7	59,7	87,1
Fortement d'accords	8	12,9	12,9	100,0

Total	62	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

MISSION3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	20	32,3	32,3	32,3
Valide D'accords	29	46,8	46,8	79,0
Fortement d'accords	13	21,0	21,0	100,0
Total	62	100,0	100,0	

MISSION4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
D'accords	44	71,0	71,0	71,0
Valide Fortement d'accords	18	29,0	29,0	100,0
Total	62	100,0	100,0	

MISSION5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
D'accords	14	22,6	22,6	22,6
Valide Fortement d'accords	48	77,4	77,4	100,0
Total	62	100,0	100,0	

MISSION6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	2	3,2	3,2	3,2
Valide D'accords	39	62,9	62,9	66,1
Fortement d'accords	21	33,9	33,9	100,0
Total	62	100,0	100,0	

MISSION7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	5	8,1	8,1	8,1
Neutre	12	19,4	19,4	27,4
Valide D'accords	35	56,5	56,5	83,9
Fortement d'accords	10	16,1	16,1	100,0
Total	62	100,0	100,0	

MISSION8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	3	4,8	4,8	4,8
Valide D'accords	42	67,7	67,7	72,6
Fortement d'accords	17	27,4	27,4	100,0
Total	62	100,0	100,0	

MISSION9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	12	19,4	19,4	19,4
Valide D'accords	45	72,6	72,6	91,9
Fortement d'accords	5	8,1	8,1	100,0
Total	62	100,0	100,0	

MISSION10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
D'accords	47	75,8	75,8	75,8
Valide Fortement d'accords	15	24,2	24,2	100,0
Total	62	100,0	100,0	

MISSION11

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
D'accords	46	74,2	74,2	74,2
Valide Fortement d'accords	16	25,8	25,8	100,0
Total	62	100,0	100,0	

MISSION12

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
D'accords	42	67,7	67,7	67,7
Valide Fortement d'accords	20	32,3	32,3	100,0
Total	62	100,0	100,0	

MISSION13

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	8	12,9	12,9	12,9
Neutre	21	33,9	33,9	46,8
Valide D'accords	31	50,0	50,0	96,8
Fortement d'accords	2	3,2	3,2	100,0
Total	62	100,0	100,0	

MISSION14

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	7	11,3	11,3	11,3
Neutre	18	29,0	29,0	40,3
Valide D'accords	27	43,5	43,5	83,9
Fortement d'accords	10	16,1	16,1	100,0
Total	62	100,0	100,0	

MISSION15

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	2	3,2	3,2	3,2
Valide D'accords	52	83,9	83,9	87,1
Fortement d'accords	8	12,9	12,9	100,0
Total	62	100,0	100,0	

MISSION16

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
D'accords	49	79,0	79,0	79,0
Valide Fortement d'accords	13	21,0	21,0	100,0
Total	62	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
MISSION1	62	4,11	,603
MISSION2	62	3,68	,919
MISSION3	62	3,89	,727
MISSION4	62	4,29	,458
MISSION5	62	4,77	,422
MISSION6	62	4,31	,531
MISSION7	62	3,81	,807
MISSION8	62	4,23	,525
MISSION9	62	3,89	,515
MISSION10	62	4,24	,432
MISSION11	62	4,26	,441
MISSION12	62	4,32	,471
MISSION13	62	3,44	,760
MISSION14	62	3,65	,889
MISSION15	62	4,10	,393
MISSION16	62	4,21	,410
MISSION	62	4,0171	,21656
N valide (listwise)	62		

CLIENT1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas du tout d'accords	3	4,8	4,8	4,8
Pas d'accords	5	8,1	8,1	12,9
Neutre	22	35,5	35,5	48,4
D'accords	19	30,6	30,6	79,0
Fortement d'accords	13	21,0	21,0	100,0
Total	62	100,0	100,0	

CLIENT2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas du tout d'accords	1	1,6	1,6	1,6
Pas d'accords	31	50,0	50,0	51,6
Neutre	24	38,7	38,7	90,3
D'accords	5	8,1	8,1	98,4
Fortement d'accords	1	1,6	1,6	100,0
Total	62	100,0	100,0	

CLIENT3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	3	4,8	4,8	4,8
Neutre	9	14,5	14,5	19,4
Valide D'accords	39	62,9	62,9	82,3
Fortement d'accords	11	17,7	17,7	100,0
Total	62	100,0	100,0	

CLIENT4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas du tout d'accords	6	9,7	9,7	9,7
Pas d'accords	28	45,2	45,2	54,8
Valide Neutre	25	40,3	40,3	95,2
D'accords	3	4,8	4,8	100,0
Total	62	100,0	100,0	

CLIENT5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	9	14,5	14,5	14,5
Neutre	19	30,6	30,6	45,2
Valide D'accords	31	50,0	50,0	95,2
Fortement d'accords	3	4,8	4,8	100,0
Total	62	100,0	100,0	

CLIENT6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	5	8,1	8,1	8,1
Valide D'accords	28	45,2	45,2	53,2
Fortement d'accords	29	46,8	46,8	100,0
Total	62	100,0	100,0	

CLIENT7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	8	12,9	12,9	12,9
Valide D'accords	41	66,1	66,1	79,0
Fortement d'accords	13	21,0	21,0	100,0
Total	62	100,0	100,0	

CLIENT8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
D'accords	17	27,4	27,4	27,4
Valide Fortement d'accords	45	72,6	72,6	100,0
Total	62	100,0	100,0	

CLIENT9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
D'accords	34	54,8	54,8	54,8
Valide Fortement d'accords	28	45,2	45,2	100,0
Total	62	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
CLIENT1	62	3,55	1,066
CLIENT2	62	2,58	,737
CLIENT3	62	3,94	,721
CLIENT4	62	2,40	,735
CLIENT5	62	3,45	,803
CLIENT6	62	4,39	,636
CLIENT7	62	4,08	,581
CLIENT8	62	4,73	,450
CLIENT9	62	4,45	,502
CLIENT	62	3,7294	,35969
N valide (listwise)	62		

ENV1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	9	14,5	14,5	14,5
Valide D'accords	35	56,5	56,5	71,0
Fortement d'accords	18	29,0	29,0	100,0
Total	62	100,0	100,0	

ENV2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	3	4,8	4,8	4,8
D'accords	40	64,5	64,5	69,4
Fortement d'accords	19	30,6	30,6	100,0
Total	62	100,0	100,0	

ENV3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas du tout d'accords	9	14,5	14,5	14,5
Pas d'accords	25	40,3	40,3	54,8
Neutre	21	33,9	33,9	88,7
D'accords	7	11,3	11,3	100,0
Total	62	100,0	100,0	

ENV4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas du tout d'accords	7	11,3	11,3	11,3
Pas d'accords	28	45,2	45,2	56,5
Neutre	22	35,5	35,5	91,9
D'accords	5	8,1	8,1	100,0
Total	62	100,0	100,0	

ENV5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	7	11,3	11,3	11,3
D'accords	33	53,2	53,2	64,5
Fortement d'accords	22	35,5	35,5	100,0
Total	62	100,0	100,0	

ENV6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	4	6,5	6,5	6,5
Neutre	14	22,6	22,6	29,0
Valide D'accords	38	61,3	61,3	90,3
Fortement d'accords	6	9,7	9,7	100,0
Total	62	100,0	100,0	

ENV7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
D'accords	9	14,5	14,5	14,5
Valide Fortement d'accords	53	85,5	85,5	100,0
Total	62	100,0	100,0	

ENV8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	1	1,6	1,6	1,6
Neutre	10	16,1	16,1	17,7
Valide D'accords	22	35,5	35,5	53,2
Fortement d'accords	29	46,8	46,8	100,0
Total	62	100,0	100,0	

ENV9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	16	25,8	25,8	25,8
Neutre	1	1,6	1,6	27,4
Valide D'accords	15	24,2	24,2	51,6
Fortement d'accords	30	48,4	48,4	100,0
Total	62	100,0	100,0	

ENV10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas du tout d'accords	9	14,5	14,5	14,5
Pas d'accords	30	48,4	48,4	62,9
Valide Neutre	21	33,9	33,9	96,8
D'accords	2	3,2	3,2	100,0
Total	62	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
ENV1	62	4,15	,649
ENV2	62	4,26	,541
ENV3	62	2,42	,879
ENV4	62	2,40	,799
ENV5	62	4,24	,645
ENV6	62	3,74	,723
ENV7	62	4,85	,355
ENV8	62	4,27	,793
ENV9	62	3,95	1,247
ENV10	62	2,26	,745
ENV	62	3,6548	,33224
N valide (listwise)	62		

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		MPOR	AUDCAB	MISSION	CL	ENV
N		62	62	62	62	62
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,2339	4,0129	4,0171	3,7294	3,6548
	Ecart-type	,28132	,33448	,21656	,35969	,33224
	Absolue	,140	,087	,138	,092	,153
Différences les plus extrêmes	Positive	,138	,076	,096	,058	,085
	Négative	-,140	-,087	-,138	-,092	-,153
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,100	,688	1,086	,725	1,203
Signification asymptotique (bilatérale)		,178	,732	,189	,669	,111

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
MPOR	118,504	61	,000	4,23387	4,1624	4,3053
AUDCAB	94,467	61	,000	4,01290	3,9280	4,0978
MISSION	129,897	61	,000	4,01708	3,9621	4,0721
CL	81,641	61	,000	3,72939	3,6380	3,8207
ENV	86,618	61	,000	3,65484	3,5705	3,7392

الملحق رقم 3: استبيان الدراسة الميدانية الثانية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استبيان موجه لمدرء المالية والمحاسبة في الشركات في إطار إعداد أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تحت عنوان:

تقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي وقياس رضا أطراف بيئة التدقيق عن أداء محافظي الحسابات في الجزائر

-دراسة ميدانية تحليلية -

السيدات/السادة المحترمون،

تحية طيبة وبعد:

يسر الباحث أن يضع بين أيديكم هذا الاستبيان بمهدف التعرف على آرائكم فيما يتعلق بالأسئلة التي تضمنها في مختلف محاوره، حيث تشكل هذه الآراء مصدرا للمعلومات التي سيتم بناء على تحليلها استكمال الجانب الميداني من البحث لإتمام الأطروحة.

إن الهدف الأساسي من البحث هو تقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية والوقوف على جانب من محدداتها وخصائصها، ومن ثم قياس مستوى رضا عملاء التدقيق عن هذه الجودة. وبحكم موقعكم الوظيفي في المؤسسة الذي يتيح لكم التواصل والتفاعل المباشر مع محافظ الحسابات وفريق التدقيق، ما يؤهلكم لأن تكونوا الأقدر على الحكم على جودة أدائهم المهني، فإن الباحث يرجو منكم التفضل بالاطلاع على الاستبيان والإجابة عن كل الأسئلة التي تضمنها بدقة وعناية ومن واقع خبرتكم العملية، وهو ما سيعزز من قيمة ومصداقية النتائج المتوصل إليها.

إن هذا الاستبيان صمم لأغراض البحث العلمي، لذا يؤكد الباحث أن إجاباتكم ستستخدم لهذا الغرض فقط وستعامل بسرية تامة، كما يمكنه تزويدكم بنتائج البحث حال الانتهاء منه، شاكرا لكم مسبقا حسن تعاونكم معه.

تقبلوا فائق التقدير والاحترام.

الباحث: تليلي طارق

باحث مسجل في الدكتوراه، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

الهاتف: 0542687499

البريد الإلكتروني: tarektlili935@yahoo.fr

ملاحظة: الرجاء وضع علامة (X) في الخانة المناسبة

الجزء الأول: معلومات عامة

أولاً: معلومات عامة عن المستجوب.

1- اللقب والإسم (اختياري):

2- الجنس:

ذكر أنثى

3- العمر:

35 سنة وأقل من 36 إلى 50 سنة أكبر من 50 سنة

4- التخصص:

محاسبة مالية اقتصاد أخرى

5- الشهادة العلمية:

ليسانس ماجستير دكتوراه

6- المنصب الوظيفي:

مدير المالية والمحاسبة رئيس قسم المحاسبة

7- الخبرة:

10 سنوات وأقل من 11 إلى 20 سنة أكثر من 20 سنة

8- المعرفة بالتدقيق:

متحصل على شهادة التربص أو ترخيص بمزاولة المهنة

غير متحصل على شهادة التربص أو ترخيص بمزاولة المهنة

ثانيا: معلومات عامة عن الشركة.

1-اسم الشركة:

2-طبيعة الملكية:

عمومية خاصة مختلطة

3-قطاع النشاط:

الخدمات التجارة الصناعة البناء والأشغال العمومية

4-تتعقد الشركة مع محافظ الحسابات الذي قام بتدقيق حسابات الشركة للسنة المالية 2016 منذ:

العهد الثانية			العهد الأولى		
السنة 3	السنة 2	السنة 1	السنة 3	السنة 2	السنة 1

5-طبيعة رأي التدقيق:

مصادقة دون تحفظات مصادقة بتحفظات رفض المصادقة

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

ملاحظة: الرجاء وضع علامة (X) في الخانة المناسبة

المحور الأول: تقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي.

أولاً: الجودة التقنية (مضمون مهمة التدقيق)

لغرض تنفيذ مهمة تدقيق حسابات المؤسسة والمصادقة على قوائمها المالية لسنة 2016 قام محافظ الحسابات ب:

الفقرات	غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً
بعد سيرورة مهمة التدقيق					
1-زيارات متكررة لأماكن العمل في المؤسسة بما فيه الكفاية.					
2-الإطلاع على أساليب الإدارة في المؤسسة، بيتتها الرقابية، سيرورة العمليات وتدقق المعلومات، والإلمام بالتغيرات الحاصلة في محيطها الداخلي والخارجي.					
3-إبلاغ الأطراف المعنية في المؤسسة بالخطوة المفصلة للتدقيق وتوقيت التدخل.					
4-الإطلاع على أعمال التدقيق الداخلي والاعتماد عليها في توجيه أعمال التدقيق.					
5-فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة للوقوف على مدى فعاليته وتحديد نقاط ضعفه.					
6-تقييم تعليمات وإجراءات ونتائج الجرد المادي.					
7-فهم السياسات والطرق المحاسبية المتبعة من طرف المؤسسة والتأكد من الثبات في تطبيقها.					
8-التأكد من أن كل عناصر القوائم المالية قد تم قياسها وتسجيلها والإفصاح عنها وفقاً لما ينص عليه النظام المحاسبي المالي.					
9-الإهتمام الخاص بالحسابات التي تتميز بمخاطر جوهرية عالية (المخزون، النقدية، الأعباء).					
10-اختبار البرمجيات المحاسبية والتأكد من سلامتها وكفاءتها.					
11-تحديد مدى مطابقة الحسابات السنوية للمعلومات الواردة في تقرير التسيير.					

					12-الأخذ بعين الاعتبار للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وتأثيرها المحتمل على القوائم المالية.
					13-التوثيق الجيد لعملية التدقيق خلال كل مراحلها (التخطيط، التنفيذ، التقرير).
					14-إنجاز المهمة وفق معايير التدقيق المتعارف عليها.
بعد نتائج مهمة التدقيق					
					1-اكتشاف الأخطاء والنقص في القوائم المالية للمؤسسة والإفصاح عنها.
					2-تقديم ضمان معقول على مصداقية وموثوقية القوائم المالية للمؤسسة.
					3-زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
					4-تأكيد الاستغلال الجيد لموارد المؤسسة.
					5-تأكيد قدرة المؤسسة على الاستمرارية.
					6-إضافة قيمة للمؤسسة.

ثانيا: الجودة الوظيفية (كيفية أداء مهمة التدقيق).

أثناء تدقيق حسابات المؤسسة والمصادقة على قوائمها المالية لسنة 2016، اتسم محافظ الحسابات ب:

موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا	الفقرات
بعد الكفاءة					
					1-الخبرة العملية الجيدة في مجال التدقيق.
					2-المعرفة الكافية بقطاع نشاط المؤسسة.
					3-المعرفة المعمقة بالمبادئ والمعايير والطرق المحاسبية.
					4-المعرفة الدقيقة والحينة بمختلف القوانين التشريعات التي تمس نشاط المؤسسة.
					5-التحكم الجيد في أدوات التحليل المالي والتقنيات الإحصائية.
					6-التفكير المنطقي السليم والقدرة على تفهم وتحليل المشاكل.

بعد الاستقلالية					
					1- النزاهة والالتزام بمعايير أخلاقية عالية.
					2- بذل العناية المهنية اللازمة والشك المهني أثناء تأدية مهمة التدقيق.
					3- الموضوعية في الفحص والتقرير وإصدار الأحكام.
					4- عدم الوقوع في أي سلوك من شأنه أن يقلل من استقلاليته الظاهرية أو الجوهرية.
بعد الاعتمادية					
					1- بذل الجهد الكافي في أعمال التدقيق وتخصيص الوقت اللازم لذلك.
					2- الالتزام بما وعد به في دفتر الشروط ورسالة المهمة.
					3- إخبار المؤسسة بدقة متى سيتم تأدية الخدمة وإنجازها في المواعيد المحددة.
					4- الحرص على تأدية الخدمة بشكل جيد.
بعد الضمان					
					1- الاهتمام الشخصي بالمؤسسة.
					2- الاستعداد الدائم للإجابة عن الأسئلة والاهتمام الصادق بحل المشاكل المطروحة.
					3- منح الثقة والأمان عند التعامل معه وإظهار التعاطف عندما تكون هناك مشكلة.
					4- صون سرية المعلومات وحفظها في نطاق ما يسمح به القانون.
بعد التواصل					
					1- القدرة على التواصل بسهولة والتحلي بمهارة الاستماع واللباقة في الحديث.
					2- التعاون والتنسيق مع الأطراف المعنية في المؤسسة قبل، أثناء، وبعد تنفيذ المهمة.
					3- عقد اجتماعات متكررة مع الإدارة والأطراف المعنية لإعلامها بتقدم أعمال التدقيق.
					4- إصدار تقرير التدقيق في الوقت المناسب.
					5- الحضور والمشاركة الفعالة في اجتماع الجمعية العامة لشرح نتائج التدقيق وعرض محتوى التقرير الذي أعده بهذا الشأن.

المحور الثاني: قياس رضا عميل التدقيق عن جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات.

فيما يلي مجموعة من العبارات المتعلقة بمستوى رضاكم عن الأداء المهني لمحافظ الحسابات الذي قام بتدقيق القوائم المالية للمؤسسة لسنة 2016، والمطلوب تحديد موقفكم منها.

الفقرات	غير راض إطلاقاً	غير راض	محايد	راض	راض جداً
1-أنا راض عن الأداء العام لمحافظ الحسابات.					
2-أنا راض عن الجهد الذي بذله محافظ الحسابات مقارنة بالأتعاب التي حصل عليها.					
3-أقول أشياء إيجابية عن محافظ الحسابات.					
4-أرغب في استمرار العلاقة مع محافظ الحسابات.					
5-أنصح مؤسسات أخرى بالتعاقد مع محافظ الحسابات.					

الملحق رقم 4: مخرجات التحليل الإحصائي للاستبيان الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,769	14

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,567	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,808	20

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,736	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,156	4

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,700	4

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,856	4

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,773	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,873	23

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,894	43

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,788	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,916	48

Sexe

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide Homme	40	95,2	95,2	95,2
Valide Femme	2	4,8	4,8	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Age

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 35 ans et moins	5	11,9	11,9	11,9
Valide entre 36 ans et 50 ans	23	54,8	54,8	66,7
Valide plus de 50 ans	14	33,3	33,3	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Diplome

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide Licence	36	85,7	85,7	85,7
Valide Mster	6	14,3	14,3	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Spécialité

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Finance	30	71,4	71,4
	Comptabilité	12	28,6	100,0
	Total	42	100,0	100,0

ConnaissanceAudit

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Avoir certificat de fin de stage ou agrément	18	42,9	42,9
	Ne pas avoir certificat de fin de stage ou agrément	24	57,1	100,0
	Total	42	100,0	100,0

Expérience

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	10 ans et moins	6	14,3	14,3
	Entre 11 et 20 ans	20	47,6	61,9
	Plus de 20 ans	16	38,1	100,0
	Total	42	100,0	100,0

Poste

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	DFC	18	42,9	42,9
	CDC	24	57,1	100,0
	Total	42	100,0	100,0

Propriété

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Publique	17	40,5	40,5
	Privée	23	54,8	95,2
	Mixte	2	4,8	100,0
	Total	42	100,0	100,0

Secteur

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Services	10	23,8	23,8	23,8
Commerce	6	14,3	14,3	38,1
Industrie	19	45,2	45,2	83,3
Construction et Travaux Publiques	7	16,7	16,7	100,0
Total	42	100,0	100,0	

DuréMandat

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1er mandat	15	35,7	35,7	35,7
2ème mandat	27	64,3	64,3	100,0
Total	42	100,0	100,0	

OpinionAudit

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Certification sans réserves	25	59,5	59,5	59,5
Certification avec réserves	17	40,5	40,5	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Process1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	2	4,8	4,8	4,8
Neutre	7	16,7	16,7	21,4
D'accords	28	66,7	66,7	88,1
Fortement d'accords	5	11,9	11,9	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Process2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	1	2,4	2,4	2,4
Neutre	19	45,2	45,2	47,6
Valide D'accords	20	47,6	47,6	95,2
Fortement d'accords	2	4,8	4,8	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Process3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	1	2,4	2,4	2,4
Neutre	5	11,9	11,9	14,3
Valide D'accords	30	71,4	71,4	85,7
Fortement d'accords	6	14,3	14,3	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Process4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	20	47,6	47,6	47,6
Valide D'accords	22	52,4	52,4	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Process5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
D'accords	13	31,0	31,0	31,0
Valide Fortement d'accords	29	69,0	69,0	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Process6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	5	11,9	11,9	11,9
Valide D'accords	20	47,6	47,6	59,5
Fortement d'accords	17	40,5	40,5	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Process8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
D'accords	16	38,1	38,1	38,1
Valide Fortement d'accords	26	61,9	61,9	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Process9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	5	11,9	11,9	11,9
Valide D'accords	33	78,6	78,6	90,5
Fortement d'accords	4	9,5	9,5	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Process10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	2	4,8	4,8	4,8
Valide D'accords	33	78,6	78,6	83,3
Fortement d'accords	7	16,7	16,7	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Process11

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	6	14,3	14,3	14,3
Valide D'accords	24	57,1	57,1	71,4
Fortement d'accords	12	28,6	28,6	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Process12

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	1	2,4	2,4	2,4
Neutre	7	16,7	16,7	19,0
Valide D'accords	28	66,7	66,7	85,7
Fortement d'accords	6	14,3	14,3	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Process13

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	21	50,0	50,0	50,0
D'accords	19	45,2	45,2	95,2
Fortement d'accords	2	4,8	4,8	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Process14

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	16	38,1	38,1	38,1
D'accords	21	50,0	50,0	88,1
Fortement d'accords	5	11,9	11,9	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	Variance
Process1	42	2	5	3,86	,683	,467
Process2	42	2	5	3,55	,633	,400
Process3	42	2	5	3,98	,604	,365
Process4	42	3	4	3,52	,505	,256
Process5	42	4	5	4,69	,468	,219
Process6	42	3	5	4,29	,673	,453
Process7	42	4	5	4,57	,501	,251
Process8	42	4	5	4,62	,492	,242
Process9	42	3	5	3,98	,468	,219
Process10	42	3	5	4,12	,453	,205
Process11	42	3	5	4,14	,647	,418
Process12	42	2	5	3,93	,640	,409
Process13	42	3	5	3,55	,593	,351
Process14	42	3	5	3,74	,665	,442
PROCESSQUALITY	42	3,00	4,64	4,0374	,28928	,084
N valide (listwise)	42					

Result1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	1	2,4	2,4	2,4
Valide D'accords	31	73,8	73,8	76,2
Fortement d'accords	10	23,8	23,8	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Result2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
D'accords	26	61,9	61,9	61,9
Valide Fortement d'accords	16	38,1	38,1	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Result3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	6	14,3	14,3	14,3
Valide D'accords	21	50,0	50,0	64,3
Fortement d'accords	15	35,7	35,7	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Result4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	16	38,1	38,1	38,1
Valide D'accords	23	54,8	54,8	92,9
Fortement d'accords	3	7,1	7,1	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Result5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	10	23,8	23,8	23,8
Valide Neutre	21	50,0	50,0	73,8
D'accords	11	26,2	26,2	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Result6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	1	2,4	2,4	2,4
Neutre	5	11,9	11,9	14,3
Valide D'accords	27	64,3	64,3	78,6
Fortement d'accords	9	21,4	21,4	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	Variance
Result1	42	3	5	4,21	,470	,221
Result2	42	4	5	4,38	,492	,242
Result3	42	3	5	4,21	,682	,465
Result4	42	3	5	3,69	,604	,365
Result5	42	2	4	3,02	,715	,512
Result6	42	2	5	4,05	,661	,437
RESULTQUALITY	42	3,00	4,67	3,9286	,34363	,118
N valide (listwise)	42					

Compétence1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	2	4,8	4,8	4,8
Valide D'accords	33	78,6	78,6	83,3
Fortement d'accords	7	16,7	16,7	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Compétence2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	3	7,1	7,1	7,1
Neutre	6	14,3	14,3	21,4
Valide D'accords	27	64,3	64,3	85,7
Fortement d'accords	6	14,3	14,3	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Compétence3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	3	7,1	7,1	7,1
Neutre	3	7,1	7,1	14,3
Valide D'accords	24	57,1	57,1	71,4
Fortement d'accords	12	28,6	28,6	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Compétence4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	2	4,8	4,8	4,8
Neutre	5	11,9	11,9	16,7
Valide D'accords	29	69,0	69,0	85,7
Fortement d'accords	6	14,3	14,3	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Compétence5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	19	45,2	45,2	45,2
Valide D'accords	21	50,0	50,0	95,2
Fortement d'accords	2	4,8	4,8	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Compétence6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	17	40,5	40,5	40,5
Valide D'accords	23	54,8	54,8	95,2
Fortement d'accords	2	4,8	4,8	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	Variance
Compétence1	42	3	5	4,12	,453	,205
Compétence2	42	2	5	3,86	,751	,564
Compétence3	42	2	5	4,07	,808	,653
Compétence4	42	2	5	3,93	,677	,458
Compétence5	42	3	5	3,60	,587	,344
Compétence6	42	3	5	3,64	,577	,333
COMPETENCY	42	2,83	5,00	3,8730	,43369	,188
N valide (listwise)	42					

Indépendance1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	11	26,2	26,2	26,2
D'accords	27	64,3	64,3	90,5
Fortement d'accords	4	9,5	9,5	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Indépendance2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	7	16,7	16,7	16,7
D'accords	30	71,4	71,4	88,1
Fortement d'accords	5	11,9	11,9	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Indépendance3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	2	4,8	4,8	4,8
D'accords	28	66,7	66,7	71,4
Fortement d'accords	12	28,6	28,6	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Indépendance4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	4	9,5	9,5	9,5
Valide D'accords	36	85,7	85,7	95,2
Fortement d'accords	2	4,8	4,8	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	Variance
INDEPENDANCE	42	3,50	4,50	3,9940	,27324	,075
Indépendance1	42	3	5	3,83	,581	,337
Indépendance2	42	3	5	3,95	,539	,290
Indépendance3	42	3	5	4,24	,532	,283
Indépendance4	42	3	5	3,95	,379	,144
N valide (listwise)	42					

Reliabilité1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	1	2,4	2,4	2,4
Neutre	8	19,0	19,0	21,4
Valide D'accords	22	52,4	52,4	73,8
Fortement d'accords	11	26,2	26,2	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Reliabilité2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	12	28,6	28,6	28,6
Valide D'accords	25	59,5	59,5	88,1
Fortement d'accords	5	11,9	11,9	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Reliabilité3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	1	2,4	2,4	2,4
Neutre	7	16,7	16,7	19,0
Valide D'accords	29	69,0	69,0	88,1
Fortement d'accords	5	11,9	11,9	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Reliabilité4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	1	2,4	2,4	2,4
Neutre	12	28,6	28,6	31,0
Valide D'accords	26	61,9	61,9	92,9
Fortement d'accords	3	7,1	7,1	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	Variance
Reliabilité1	42	2	5	4,02	,749	,560
Reliabilité2	42	3	5	3,83	,621	,386
Reliabilité3	42	2	5	3,90	,617	,381
Reliabilité4	42	2	5	3,74	,627	,393
RALIABILITY	42	2,25	4,50	3,8750	,47579	,226
N valide (listwise)	42					

Assurance1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	1	2,4	2,4	2,4
Neutre	16	38,1	38,1	40,5
Valide D'accords	19	45,2	45,2	85,7
Fortement d'accords	6	14,3	14,3	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Assurance2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	1	2,4	2,4	2,4
Neutre	12	28,6	28,6	31,0
Valide D'accords	21	50,0	50,0	81,0
Fortement d'accords	8	19,0	19,0	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Assurance3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	2	4,8	4,8	4,8
Neutre	11	26,2	26,2	31,0
Valide D'accords	24	57,1	57,1	88,1
Fortement d'accords	5	11,9	11,9	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Assurance4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	14	33,3	33,3	33,3
Valide D'accords	24	57,1	57,1	90,5
Fortement d'accords	4	9,5	9,5	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Assurance1	42	2	5	3,71	,742
Assurance2	42	2	5	3,86	,751
Assurance3	42	2	5	3,76	,726
Assurance4	42	3	5	3,76	,617
ASSURANCE	42	2,50	4,50	3,7202	,54995
N valide (listwise)	42				

Communication1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	2	4,8	4,8	4,8
D'accords	29	69,0	69,0	73,8
Fortement d'accords	11	26,2	26,2	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Communication2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Neutre	4	9,5	9,5	9,5
D'accords	31	73,8	73,8	83,3
Fortement d'accords	7	16,7	16,7	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Communication3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	1	2,4	2,4	2,4
Neutre	13	31,0	31,0	33,3
D'accords	24	57,1	57,1	90,5
Fortement d'accords	4	9,5	9,5	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Communication4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	1	2,4	2,4	2,4
Neutre	2	4,8	4,8	7,1
Valide D'accords	15	35,7	35,7	42,9
Fortement d'accords	24	57,1	57,1	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Communication5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	1	2,4	2,4	2,4
Neutre	9	21,4	21,4	23,8
Valide D'accords	19	45,2	45,2	69,0
Fortement d'accords	13	31,0	31,0	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Communication1	42	3	5	4,21	,520
Communication2	42	3	5	4,07	,513
Communication3	42	2	5	3,74	,665
Communication4	42	2	5	4,48	,707
Communication5	42	2	5	4,05	,795
COMMUNICATION	42	2,60	4,60	3,9381	,55960
N valide (listwise)	42				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
QTECHNIQUE	42	3,00	4,50	4,0048	,27337
QFONCTIONNELLE	42	2,65	4,39	3,9275	,32940
QUALITEAUDIT	42	2,81	4,35	3,9635	,26497
N valide (listwise)	42				

Satisfaction1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	1	2,4	2,4	2,4
Neutre	10	23,8	23,8	26,2
Valide D'accords	23	54,8	54,8	81,0
Fortement d'accords	8	19,0	19,0	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Satisfaction2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	1	2,4	2,4	2,4
Neutre	6	14,3	14,3	16,7
Valide D'accords	28	66,7	66,7	83,3
Fortement d'accords	7	16,7	16,7	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Satisfaction3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	1	2,4	2,4	2,4
Neutre	5	11,9	11,9	14,3
Valide D'accords	33	78,6	78,6	92,9
Fortement d'accords	3	7,1	7,1	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Satisfaction4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	1	2,4	2,4	2,4
Neutre	4	9,5	9,5	11,9
Valide D'accords	27	64,3	64,3	76,2
Fortement d'accords	10	23,8	23,8	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Satisfaction5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accords	1	2,4	2,4	2,4
Neutre	14	33,3	33,3	35,7
Valide D'accords	22	52,4	52,4	88,1
Fortement d'accords	5	11,9	11,9	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Satisfaction1	42	2,00	5,00	3,9048	,72615
Satisfaction2	42	2,00	5,00	3,9762	,64347
Satisfaction3	42	2,00	5,00	3,9048	,53235
Satisfaction4	42	2,00	5,00	4,0952	,65554
Satisfaction5	42	2,00	5,00	3,7381	,70051
TOTSatisfaction	42	2,00	4,80	3,9238	,48177
N valide (listwise)	42				

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		PROCESSQUALI TY	RESULTQUALIT Y
N		42	42
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,0374	3,9286
	Ecart-type	,28928	,34363
	Absolue	,124	,157
Différences les plus extrêmes	Positive	,076	,157
	Négative	-,124	-,104
Z de Kolmogorov-Smirnov		,802	1,016
Signification asymptotique (bilatérale)		,541	,253

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		COMPETENCY	INDEPENDANCE	RALIABILITY	ASSURA NCE	COMMUNIC
N		42	42	42	42	
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,8730	3,9940	3,8750	3,7202	3,9381
	Ecart-type	,43369	,27324	,47579	,54995	,55960
	Absolue	,178	,182	,199	,195	,204
Différences les plus extrêmes	Positive	,147	,182	,096	,119	,118
	Négative	-,178	-,152	-,199	-,195	-,204
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,152	1,178	1,289	1,261	1,322
Signification asymptotique (bilatérale)		,140	,125	,072	,083	,061

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		QTECHNIQUE	QFONCTIONNEL LE	QUALITEAUDIT	TOTSatisfaction
N		42	42	42	42
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,0048	3,9275	3,9635	3,9238
	Ecart-type	,27337	,32940	,26497	,48177
	Absolue	,132	,138	,120	,208
Différences les plus extrêmes	Positive	,103	,080	,073	,140
	Négative	-,132	-,138	-,120	-,208
Z de Kolmogorov-Smirnov		,853	,895	,777	1,349
Signification asymptotique (bilatérale)		,460	,399	,583	,053

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		QUESTIONNAIR E
N		42
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,9593
	Ecart-type	,27947
	Absolue	,136
Différences les plus extrêmes	Positive	,078
	Négative	-,136
Z de Kolmogorov-Smirnov		,878
Signification asymptotique (bilatérale)		,423

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	QUALITEAUDIT ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : TOTsatisfaction

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,808 ^a	,652	,644	,28758

a. Valeurs prédites : (constantes), QUALITEAUDIT

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	6,208	1	6,208	75,063	,000 ^b
1 Résidu	3,308	40	,083		
Total	9,516	41			

a. Variable dépendante : TOTsatisfaction

b. Valeurs prédites : (constantes), QUALITEAUDIT

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	-1,897	,673		-2,817	,007
1 QUALITEAUDIT	1,469	,170	,808	8,664	,000

a. Variable dépendante : TOTsatisfaction

Corrélations

		TOTSatisfaction	QTECHNIQUE	QFONCTIONNELLE
Corrélation de Pearson	TOTSatisfaction	1,000	,647	,748
	QTECHNIQUE	,647	1,000	,513
	QFONCTIONNELLE	,748	,513	1,000
Sig. (unilatérale)	TOTSatisfaction	.	,000	,000
	QTECHNIQUE	,000	.	,000
	QFONCTIONNELLE	,000	,000	.
N	TOTSatisfaction	42	42	42
	QTECHNIQUE	42	42	42
	QFONCTIONNELLE	42	42	42

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	QFONCTIONNELLE, QTECHNIQUE ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : TOTSatisfaction

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,808 ^a	,653	,635	,29092

a. Valeurs prédites : (constantes), QFONCTIONNELLE, QTECHNIQUE

b. Variable dépendante : TOTSatisfaction

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	6,215	2	3,108	36,720	,000 ^b
1 Résidu	3,301	39	,085		
Total	9,516	41			

a. Variable dépendante : TOTSatisfaction

b. Valeurs prédites : (constantes), QFONCTIONNELLE, QTECHNIQUE

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.		
	A	Erreur standard	Bêta				
1	(Constante)	-1,841	,707		-2,605	,013	
	QTECHNIQUE	,631	,194		,358	3,257	,002
	QFONCTIONNELLE	,825	,161		,564	5,131	,000

a. Variable dépendante : TOTSatisfaction

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,904 ^a	,818	,781	,22568

a. Valeurs prédites : (constantes), COMMUNICATION, COMPETENCY, INDEPENDANCE, PROCESSQUALITY, RESULTQUALITY, RALIABILITY, ASSURANCE

b. Variable dépendante : TOTSatisfaction

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.	
1	Régression	7,785	7	1,112	21,835	,000 ^b
	Résidu	1,732	34	,051		
	Total	9,516	41			

a. Variable dépendante : TOTSatisfaction

b. Valeurs prédites : (constantes), COMMUNICATION, COMPETENCY, INDEPENDANCE, PROCESSQUALITY, RESULTQUALITY, RALIABILITY, ASSURANCE

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.		
	A	Erreur standard	Bêta				
1	(Constante)	-1,869	,690			-2,707	,011
	PROCESSQUALITY	,221	,161	,133	1,378	,177	
	RESULTQUALITY	,383	,167	,274	2,303	,028	
	COMPETENCY	-,038	,094	-,034	-,403	,689	
	INDEPENDANCE	,311	,145	,176	2,148	,039	
	RALIABILITY	,510	,124	,504	4,101	,000	
	ASSURANCE	,257	,124	,294	2,077	,045	
	COMMUNICATION	-,162	,130	-,188	-1,245	,222	

a. Variable dépendante : TOTsatisfaction

