

## محددات جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في منطقة ورقلة

## Determinants of the External Audit Quality from the point of view of External auditors in the Ouargla region

د/ نورة محمدي<sup>1</sup> (\*)، د/ مفيدة بن عثمان<sup>2</sup><sup>1</sup> جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر) nourarabbouh@gmail.com<sup>2</sup> جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)، benotmane25@gmail.com

تاريخ النشر: 2022/01/22

تاريخ القبول: 2022/01/11

تاريخ الاستلام: 2021/11/26

## ملخص:

تبحث هذه الدراسة في العوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بمنطقة ورقلة. ولتحقيق هذا الهدف استخدمنا أداة الاستبيان الذي وزع على عينة مكونة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة في منطقة ورقلة. بينت نتائج الدراسة أن هناك تأثير معنوي إيجابي ضعيف يميل إلى الحياد لأتعباب المراجعة على جودة المراجعة، وأن بقية العوامل المقترحة في الدراسة والمتمثلة في كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية، استقلالية وموضوعية مراجع الحسابات، خصائص مكتب المراجعة والتزام مكتب المراجعة بإجراءات التخطيط وإعداد التقارير تؤثر بصورة معنوية موجبة ومهمة على جودة عملية المراجعة الكلمات المفتاحية: مراجعة خارجية، مراجع، جودة مراجعة، محددات، استقلالية.

## Abstract:

This study examines the determinants of external audit quality from the point of view of external auditors in the Ouargla region. To achieve this objective, we used a questionnaire as the research instrument, which distributed to a sample of account keepers and accounting experts. The results of the study showed that there is a positive, weak, significant impact of audit fees on external quality audit that tends to be neutral. In addition, that the rest of the determinants proposed in the study and represented in both scientific qualification and practical experience, independence and objectivity of the auditor, characteristics of the audit office and the commitment of the audit office to planning and reporting procedures affect the Significantly positive and significant effect on the quality of the external audit process.

**Keywords:** External Audit, Auditor, Audit quality, Determinants, independence.

**JEL codes :** M41, M42

## 1. مقدمة :

أصبحت مهنة المراجعة محل جدل كبير في عالم المال والأعمال بعد إفلاس وانهيار العديد من الشركات الكبرى عبر العالم بسبب التلاعب في حساباتها وإدارة أرباحها وتشكيك المستثمرين في نظم إدارة عموم الشركات، في حين تعتبر صحة ودقة وموثوقية التقارير المالية للشركات وعدالتها من أساسيات صنع القرار الاستثماري. طرح المهتمون إثر ذلك إشكالية إخفاق مهنة المراجعة، سواء على مستوى منحها الثقة للبيانات المالية للشركات محل المراجعة أو على مستوى الكشف والتحذير والتبليغ عن الاحتيال والتجاوزات من قبل الشركات.

وفي ظل تلك الظروف، تزداد الضغوطات على مهنة المراجعة لتحقيق جودة مراجعة أفضل للحد أو التقليل من التلاعبات والتجاوزات في التقارير المالية للشركات، كما أصبحت الرقابة على أعمال المراجعة ضرورة حتمية إلى جانب ضبط محددات نجاحها للتأكد من فعالية ودقة العمل الذي تقوم به الجهة المهنية التي تتولى أعمال المراجعة الخارجية.

وفي هذا الإطار سعت اغلب الدول لإصدار مجموعة من القوانين وتبني المعايير الدولية للمراجعة لضمان تحقيق جودة المراجعة الخارجية للحسابات، والجزائر كغيرها من الدول سعت لإصلاح منظومة المراجعة الخارجية من خلال جملة من الإصلاحات للقوانين المنظمة للمهنة أهمها إصدار القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما قامت بإصدار المعايير الجزائرية للمراجعة المستمدة من المعايير الدولية للمراجعة والتي تعتبر خطوة هامة لتحقيق جودة المراجعة الخارجية

### 1.1 إشكالية الدراسة

في ضوء ما سبق يسعى الباحثون إلى تقديم أدلة تجريبية حول محددات جودة المراجعة الخارجية لتحظى البيانات بالثقة والموثوقية، لذلك نسعى في هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية التالية: ما هي محددات جودة المراجعة الخارجية من منظور المراجعين الخارجيين بمنطقة ورقلة؟

### 1.2 فرضيات الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة استند البحث على الفرضيات التالية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% بين التأهيل العلمي والخبرة العلمية لمراجع الحسابات الخارجي وجودة المراجعة الخارجية؟
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% بين استقلالية وموضوعية مراجع الحسابات الخارجي وجودة المراجعة الخارجية؟
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة الخارجية؟
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% بين خصائص مكتب المراجعة متمثلة في سمعة، حجم وشهرة مكتب المراجعة وجودة المراجعة الخارجية؟
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% بين التزام مكتب المراجعة بإجراءات التخطيط ومعايير إعداد التقارير وجودة المراجعة الخارجية.

تم تصميم ما تبقى من محتوى الدراسة بالترتيب التالي: ملخص للأدبيات النظرية والتطبيقية ذات الصلة بجودة المراجعة الخارجية، منهجية الدراسة، نتائج الدراسة ومناقشتها وخلاصة الدراسة وقيودها وتوجهاتها المستقبلية.

### 1.3 هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم جودة المراجعة الخارجية وتبيان أهميتها بالنسبة لجميع الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، كما تهدف إلى التعرف على أهم الخصائص والمعايير المحددة لجودة المراجعة الخارجية في البيئة الاقتصادية الجزائرية.

#### 4.1 منهج الدراسة

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها.

#### 1.5 الدراسات السابقة

أجريت العديد من الأبحاث التطبيقية من قبل المختصين في ميدان المراجعة على مستوى الدول لتحديد مختلف المحددات المؤثرة في جودة المراجعة، ونستعرض أهمها فيما يلي:

• **دراسة (خيراني، 2013)** والتي هدفت إلى تحليل مفهوم جودة الأداء المهني لدى محافظي الحسابات العاملين في البيئة الجزائرية، ومدى مساهمته في ضبط مخاطر المراجعة الخارجية، بالإضافة إلى تحليل وتصنيف العوامل التي لها تأثير على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر. أجريت الدراسة باستخدام أداة الاستبيان الذي وُزِعَ على عينة من محافظي الحسابات. نتج عن الدراسة أن كل من التأهيل العلمي والعملي والاستقلالية والتخطيط لعملية المراجعة من أهم العوامل التي لها تأثير على جودة أداء محافظي الحسابات، من خلال دورها الكبير في تقليل مخاطر المراجعة. كما أشارت الدراسة إلى أنه في ظل غياب سوق مالي نشط وكفؤ، يبقى دور محافظ الحسابات مقتصرًا على حماية أصول المؤسسة، إضافة إلى أن ممارسة عمله يكون ضمن اعتبارات جبائية مفروضة على الشركات.

• **دراسة (الخير 2017)** : سعت هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم جودة المراجعة الخارجية ووسائل تحسينها، واختبار دورها في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية وترشيد قرارات الاستثمار بما يساعد إدارة الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية في ترشيد قراراتها الاستثمارية. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها هو أن اهتمام مكاتب المراجعة والشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية بمحددات جودة المراجعة الخارجية يحسن كفاءة المعلومات المحاسبية ويجعل منها أداة فعالة لترشيد قرارات الاستثمار.

• **دراسة (Mardijuwono et al, 2018)**: ناقشت هذه الدراسة مدى تأثير كل من الاستقلالية والكفاءة المهنية والتشكيك المهني للمراجعة الخارجية على جودة المراجعة، وذلك من خلال تحليل المعلومات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان الذي وزع على عينة من المراجعين العاملين في إحدى مقاطعات صربيا. وأشارت نتائج هذه الدراسة إلى أن استقلالية المراجعين ترتبط بشكل إيجابي ولكن ليس بشكل كبير بجودة المراجعة الناتجة، ومن ثم فإن استقلالية المراجع لا تضمن نتيجة جودة المراجعة. كما نتج كذلك أن كل من الكفاءة المهنية للمراجع وشكته المهني يرتبطان بشكل إيجابي ووثيق بجودة المراجعة، حيث تبينت أهمية تمتع المراجع بالكفاءة واليقظة المهنية التي تزيد من شكته المهني وبالتالي إنتاج نتائج مراجعة جيدة.

• **دراسة (Hategan, 2019)**: سعت الدراسة إلى إظهار أهمية جودة خدمات المراجعة لكل من المستثمرين والمحاسبين والمراجعين المحترفين، ومن أجل تحقيق ذلك الهدف أجريت الدراسة على عينة مكونة من سبع شركات مدرجة في بورصة بوخارست في مجال الطاقة للفترة 2013-2018 حيث تم هيكلة عوامل جودة المراجعة وفقاً لعدة معايير تمثلت في حجم مكتب المراجعة، التناوب في عملية المراجعة، مدة العقد، وأنواع الخدمات المقدمة. أظهرت نتائج الدراسة أن هناك علاقة متبادلة بين المتغيرات، ولكن تختلف شدة التأثير حسب المؤشرات المختارة، وأن الزيادة في جودة التقارير المالية وجودة المراجعة تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمر في المحاسبين المحترفين.

• **دراسة (Kertarajasaa et al, 2019)** : سعت الدراسة إلى البحث عن أدلة تجريبية حول تأثير الكفاءة والخبرة والاستقلالية والعناية المهنية اللازمة والنزاهة على جودة المراجعة، مع مراعاة أخلاقيات المراجع كمتغير وسيط. وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من 97 مراجعاً خارجياً في جنوب سومطرة بإندونيسيا باستخدام أداة الاستبيان. أظهرت نتائج الدراسة أن متغيرات الكفاءة والعناية المهنية اللازمة والنزاهة تؤثر بشكل إيجابي كبير على جودة المراجعة وأن متغيرتي الخبرة والاستقلالية لا تؤثران بشكل كبير على جودة المراجعة، كما أن متغيرة أخلاقيات المراجع لا تعمل على تعديل تأثير المتغيرات المستقلة في المتغير التابع.

- **دراسة (الجمهودي، 2019)** : تناولت هذه الدراسة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية (العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، العوامل المرتبطة بفريق المراجعة والعوامل المرتبطة بعمل المراجعة) وأثرها في دعم حوكمة الشركات المصرية مع اعتماد جودة المراجعة كمتغير وسيط. أظهر نتيجة تحليل الاستبيان الموجه لفئة المراجعين والأكاديميين من ذوي الاختصاص أن هناك علاقة إيجابية بين العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة الخارجية وبين تدعيم حوكمة الشركات.
- **دراسة (Salih, Flayyih, 2020)**: قامت بقياس مدى مساهمة جودة المراجعة في التقليل من مخاطر مهنة المراجعة الخارجية في البيئة العراقية، باستخدام الاستبيان الذي وجه لعينة عشوائية ضمت مجموعة من المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة. تم التوصل إلى أن جودة المراجعة كان لها أثر في الحد من مخاطر مهنة المراجعة الخارجية. كما كشفت الدراسة أن من أهم محددات جودة المراجعة الخبرة المهنية للمراجعين الذين يعملون في شركات المراجعة المتخصصة في مجال النشاط والذين لديهم المزيد من الفرص لتطوير خبراتهم مقارنة بمن يعملون في شركات غير متخصصة، وبالتالي قد يواجهون مخاطر أقل من المراجعين في الشركات غير المتخصصة.
- **دراسة (Oladejo et al, 2020)**: قيمت هذه دراسة محددات جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بثقة مستخدمي التقارير المالية لعينة مكونة من سبعة بنوك للدائع المالية في نيجيريا بناء على المعلومات المالية للفترة 2010-2017. أظهرت النتائج الإجمالية للدراسة ما يلي:
  - أن التدريب والكفاءة المهنية، حجم مكتب المراجعة، المراجعة المشتركة، واستقلالية المراجع كانت محددات مهمة لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة الخارجية؛
  - وجود علاقة كبيرة بين سمات جودة مكتب المراجعة وثقة مستخدمي التقارير المالية لعينة الدراسة؛
  - الاهتمام بالمتغيرات المستقلة المستخدمة يعمل كضمان لجودة المراجعة، وبالتالي التأثير على الثقة في مصداقية وموثوقية البيانات المالية.
- **دراسة (Uchenna et al, 2021)** : اختبرت هذه دراسة العلاقة بين استقلالية المراجعة وجودتها في عينة مكونة من اثني عشر بنكاً تجارياً مدرجاً في بورصة نيجيريا للفترة الممتدة بين عامي 2010 و2019، وقد تم استخدام مقياسين لاستقلالية المراجعة، تمثلاً في المراجعة المشتركة وأتعاب المراجعة كمتغيرات مستقلة، بينما تم استخدام كل من حجم مكتب المراجعة، العائد على رأس المال المستخدم ووكيل مراجعة الجودة كمتغيرات وسيطية. أشارت نتيجة الدراسة إلى أن ممارسة المراجعة المشتركة بين البنوك التجارية تحد بشكل كبير من جودة المراجعة لبنوك الأموال المودعة المدرجة في نيجيريا على وجه التحديد، بينما زيادة أتعاب المراجعة تزيد من احتمالية الحصول على جودة أفضل لمعلومات البيانات المالية. وأشارت الدراسة كذلك إلى أن الهيئات التنظيمية قد تحتاج إلى إعادة النظر في الدعاية لصالح المراجعة المشتركة الإلزامية، نظراً لوجود توقعات نظرية وتجريبية حول المراجعة المشتركة بأنها لن تعزز من جودة المراجعة. وأوصت الدراسة باتخاذ قرار إداري دقيق فيما يتعلق بزيادة أتعاب المراجعة نظراً لأنه عادةً ما يكون له آثاراً اقتصادية على أرباح الشركات.
- **دراسة (Suryandari, Mulyadi, 2021)** حاولت الدراسة تحديد مدى تأثير كل من مدة المراجعة وتناوبها وأتعابها وحجم شركة العميل على جودة المراجعة الخارجية في بيئة الأعمال الإندونيسية، ولتحقيق هذا الهدف أجرى الباحثان بحثهما على عينة من شركات القطاع المالي المدرجة في بورصة إندونيسيا للفترة الممتدة بين 2015 و2019. كشفت نتائج البحث أن مدة المراجعة وتناوبها لم يكن لهما أي تأثير على جودة المراجعة، وأن لحجم شركة العميل تأثير سلبي على جودة المراجعة، بينما كان لأتعاب المراجعة تأثيراً إيجابياً على جودة المراجعة. وظهر في الوقت نفسه أن تفاعلات أتعاب المراجعة مع كل من مدة المراجعة وتناوب المراجعة لا تؤثر على جودة المراجعة، في حين أن تفاعلات أتعاب المراجعة قادرة على إضعاف تأثير حجم شركة العميل على جودة المراجعة.

قدّمت الأدبيات التطبيقية المذكورة أعلاه محددات مختلفة متباينة التأثير في جودة المراجعة، نظرا لاختلاف بيئات العمل المختلفة. لذلك يهدف العمل البحثي الحالي إلى إيجاد وتحليل مختلف المحددات التي من الممكن أن تؤثر في جودة عملية المراجعة في بيئة المراجعة الجزائرية وبالتحديد في منطقة ورقلة.

## 2. الإطار النظري لجودة المراجعة

### 1.2 مفهوم جودة المراجعة:

أدى تعدد وجهات نظر الهيئات المهنية والبحثية المرتبطة بالمجال المالي والمحاسبي حول جودة المراجعة الخارجية واختلاف الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة إلى عدم الاتفاق بينهم إلى إعطائه تعريفاً موحداً لمفهوم جودة المراجعة. ويعتبر (De Angelo, 1981) من أوائل من قدموا تعريفاً لجودة المراجعة باعتبارها احتمالية اكتشاف المراجع انتهاكاً للوائح في النظام المحاسبي للتعديل و يبلغ عنه. ويعتمد اكتشاف التشويه على جودة وحجم المعرفة المكتسبة وقدرة المراجع، في حين أن الإبلاغ عن التشويه يعتمد على دافع المراجع للإفصاح عنه (A. Masood, M. Afzal, 2016, p25)، ومن جهتها عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية جودة المراجعة بأنها إجراءات منظّمة لجمع وتقويم القرائن بطريقة موضوعية بشأن أحداث اقتصادية لتحديد التوافق بين هذه القرائن ومعايير محده مسبقاً وإيصال نتائج التقويم للمستفيدين (إيمان الجمهوري، 2019، ص504)، وأشار شلقامي إلى أن جودة المراجعة الخارجية عبارة عن قدرة المراجع على منع التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، والتقرير عن تلك التحريفات عند حدوثها، كما تعكس قدرة المراجع على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين إدارة المشروع ومستخدمي القوائم المالية، ويترتب على تحقيق جودة المراجعة التحقق من أن القوائم المالية تتضمن معلومات موثقة وملائمة لمستخدمي تلك القوائم (حسين شلقامي، 2021، ص523-597). ويمكن أن نعرفها من جهتنا على أنها الأداء الجيد لعملية المراجعة مع الالتزام بالمعايير المهنية الصادرة من الهيئات والمنظمات المختصة من أجل وصول مراجع الحسابات الخارجي إلى مقدره عالية من اكتشاف التلاعبات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للشركة وتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره وبالتالي إشباع حاجيات جميع الأطراف ذات المصلحة وكسب تقّتهم.

### 2.2 أهمية جودة المراجعة:

تظهر أهمية جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي من خلال مخرجات عملية المراجعة والمتمثلة في تقرير المراجع الذي يهّم العديد من أصحاب المصالح في الشركة، وبالتالي فإن جودة الأداء المهني في مهنة المراجعة تُعدّ مطلباً ضرورياً لتحقيق المصلحة المشتركة بين جميع أطراف عملية المراجعة. وتتبع تلك الأهمية من خلال عدة مجالات كما يلي (حسين، البكري، 2020، ص116):

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية: يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى القيام بعملية المراجعة بجودة عالية، كما أن الأداء بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المراجع بالمعايير المهنية؛
- تعزيز مكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية: يؤدي إتباع المراجع لأساليب الجودة في الأداء المهني إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل؛
- أداة تنافسية: يؤدي تقديم مكتب المراجعة خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة إلى تحسين مقدرته التنافسية أمام نظرائه. ويترتب على عدم الالتزام بتحقيق جودة عملية المراجعة عدة مخاطر من أهمها أن تكبّد بعض شركات الأعمال والمؤسسات المهنية خسائر مالية بسبب الأضرار التي تلحق بمستخدمي القوائم المالية، نتيجة عدم التزام بعض المراجعين بمعايير وإرشادات المراجعة بصفة عامة، ومعايير جودة عملية المراجعة بصفة خاصة، وكذلك قد يترتب على إغفال معايير جودة عملية المراجعة عدم مصداقية القوائم المالية، وبالتالي فقد الثقة بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية، وهذا فضلا عن عدم قدرة مكاتب المراجعة على الاستمرار في المستقبل (الشيخ، 2017، ص654-695)

### 2. 3 محددات جودة المراجعة الخارجية:

تحظى البيانات المالية لأية شركة باهتمام دائم وعميق للعديد من الأطراف، سواء من طرف تلك المرتبطة بها بصورة مباشرة من فئتي المحاسبين والمراجعين أو الحكومات أو المجتمعات وكذلك المستثمرين، وبالتالي يعتبر التحسين المستمر لجودة

مراجعة تلك البيانات أمراً طبيعياً وضرورياً. يواجه المهتمون بجودة مراجعة البيانات المالية للشركات مشكلة تحديد كيفية تقييم جودة المراجعة الخارجية لأنها تشكل مفهوماً يختلف من طرف لآخر، كما أنه لا يمكن ملاحظة جودة عمليات المراجعة بشكل مباشر، وعليه حاول الخبراء إيجاد محددات لجودة المراجعة الخارجية والتي تم تقسيمها في ثلاث مجموعات على النحو التالي:

## 2. 3. 1 المحددات المرتبطة بخصائص المراجع الخارجي: والمتمثلة في:

- **الكفاءة والتأهيل العلمي والخبرة العلمية للمراجع الخارجي:** يُعدّ التدريب التقني والكفاءة المهنية للمراجع الخارجي أحد أساسيات ممارسته المهنية، الأمر الذي يتوجب على المراجع التحلي بالمهارة والاحترافية في أداء نشاطه. تتحقق الكفاءة بداية بالتأهيل العلمي عن طريق التعليم الرسمي للمراجع، والذي يمتد إلى خبرته اللاحقة. كما يجب أن يخضع المراجع المستقل للتدريب الكافي والمناسب في النطاق التقني لتلبية متطلبات الاحتراف. وعليه، فإن الكفاءة المهنية تؤدي دوراً كبيراً في عملية جودة المراجعة، حيث يؤدي توظيف المراجعين ذوي الخبرة العالية في مكاتب المراجعة إلى تدريب بقية المراجعين وإكسابهم معرفة أعمق وحكماً أفضل لتحقيق بذلك جودة المراجعة وتوفير بيانات مالية أفضل. (E.Nugraha, et al, 2019, p6)
- **استقلالية المراجع الخارجي:** تعبر جودة المراجعة عند العديد من الباحثين عن قدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء الجوهرية والإبلاغ عنها أثناء عملية المراجعة، حيث تعتمد هذه القدرة بشكل كبير على قوة شخصية المراجع ومدى تمكنه من التمتع بالاستقلالية والموضوعية أثناء تأدية مهامه لاسيما عندما تكون التحريفات ناتجة عن الاحتيال. ويعبر استقلال المراجع الخارجي عن الموفق العقلي وغير المتحيز في صنع القرارات بشأن أعمال المراجعة والتقارير المالية. ويعتمد توافر الاستقلال والحياد لدى المراجع الخارجي على مقومات ذاتية تتعلق بشخصه وتكوينه العلمي والخلفي وخبرته العلمية، ومقومات موضوعية تتمثل فيما تتضمنه التشريعات وفيما تصدره الجهات والهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات تخص مهنة المراجعة (محمود، 2020، ص 493-651). ويمكن أن ننظر لاستقلال المراجع الخارجي من خلال ثلاثة أبعاد تتمثل في الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة، الاستقلال في مجال فحص مستندات الشركة محل المراجعة والاستقلال في مجال إعداد التقارير. وتمكن تلك المقومات والأبعاد من منح المراجع القدرة على مقاومة ضغوط العميل، وهي تعتبر الوسيلة الرئيسية التي تمكن المراجع من التوضيح للآخرين على أنه يمكن تنفيذ مهمته بطريقة موضوعية، وبالتالي القدرة على اتخاذ قرارات موضوعية (M.Salehiand et al,2009,p166)، والتأثير بصورة إيجابية على جودة المراجعة. فاستقلالية المراجع تمثل حجر الزاوية لثقة الجمهور في مهنة المراجعة، وهي أيضاً أحد أهم العوامل لتقييم جودة خدمات المراجعة.
- **أتعاب المراجعة الخارجية:** تمثل أتعاب المراجعة المقابل الذي يتقاضاه المراجع عند قيامه بعملية المراجعة. فيمكن النظر لعلاقتها بجودة المراجعة من خلال نظرة مزدوجة؛ فقد يؤدي ارتفاع قيمة هذه الأتعاب إلى تحسين جودة الأداء المهني للمراجع من خلال تمكن مكتب المراجعة من تكليف فريق مراجعة يتمتع بأعضاء بخبرة مهنية جيدة حول طبيعة نشاط الشركة محل المراجعة أو يزيد من عقد دورات تدريبية للعاملين فيه بصورة مستمرة (الجلال، 2010). وفي نظرة مقابلة يمكن أن تصبح الأتعاب المرتفعة لعملية المراجعة وسيلة ضغط على المراجع أو حافزاً ليتغاضى عن التلاعبات (حموده 2011).
- **التخصص الصناعي للمراجع الخارجي:** يعد التخصص المهني للمراجع أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة المراجعة، وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة والانفتاح للأسواق، ومع ذلك لا يوجد معيار يدل صراحة على ضرورة التخصص المهني للمراجع. إلا أن هناك معايير تبين أن فهم المراجع لطبيعة الصناعة التي تعمل فيها المنشأة، والتي يقوم بأداء المراجعة فيها يعد ضرورة أولية لكي يؤدي عمله على أكمل وجه، ويساعد ذلك في معرفة مكان وجود الأخطار في تلك الصناعات وتخطيط أفضل لعمليات المراجعة (المقطيري 2011 ص 414).

## 2. 3. 2 المحددات المرتبطة بخصائص مكتب المراجعة الخارجية: ونذكر منها التالي:

- **حجم مكتب المراجعة:** قد يكون لحجم المكتب علاقة طردية بجودة عملية المراجعة؛ فكلما كانت شركة المراجعة مصنفة ضمن شركات التقييم الكبرى كلما زادت جودة المراجعة لديها. ويعتقد بعض الباحثين أيضاً أن الاسم الكبير لمكتب المراجعة يعني

السمعة الحسنة، والمقدرة على توفير الموارد لتدريب مراجعيه وإجراء اختبارات لهم مقارنة بشركات المراجعة الصغرى. كما أن الاسم الكبير يعنى القدرة على مقاومة ضغط العميل الذي قد يمارسه لاستمالة المراجع في صالحه (أبو هين 2005، ص 46-59). وفي المقابل ترى بعض الدراسات أن جودة المراجعة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط، ويبررون ذلك أن قلة عدد عملاء المكاتب الصغيرة قد يكون راجعا إلى تمسك تلك المكاتب بمعيار الاستقلال، وحرصها وعنايتها عند قبول عملاء جدد. وقد توصلت بعض الدراسات إلى أن مكاتب المراجعة الصغيرة قد تستبدل ببساطة على أساس أنها أقل شهرة بالرغم من أنها قد تقدم خدمات ذات جودة عالية (الأهدل، 2008، ص6).

- **سمعة مكتب المراجعة:** يقصد بسمعة مكتب المراجعة تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة. وقد أشارت بعض الدراسات إلى أن هناك علاقة تبادلية بين كل من جودة المراجعة وحسن سمعة المكتب، فجودة أداء المراجعة تؤدي إلى حسن سمعة المكتب والمحافظة على حسن سمعة المكتب تقود إلى جودة الأداء (نجم 2012، ص42)؛
- **عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة:** يعتبر عدد القضايا أحد المؤشرات على جودة المراجعة، حيث أنه كلما زادت جودة المراجعة كلما قل احتمال فشل عملية المراجعة وبالتالي يقل احتمال رفع القضايا ضد المراجع؛
- **تقديم مكتب المراجعة للخدمات الاستشارية:** إن تقديم مكاتب المراجعة الخارجية للخدمات الاستشارية يؤثر سلبا على جودة المراجعة الخارجية حيث أن أتعاب الخدمات الأخرى خلاف خدمة المراجعة تجعل المراجعين يعتمدون ماليا على عملائهم، ومن ثم يصبحون أقل استعداد أمام ضغوط الإدارة وذلك بسبب الخوف من فقد عملائهم، كما أن طبيعة العديد من الخدمات الأخرى خلاف خدمة المراجعة تضع المراجعين في منطقة الأدوار الإدارية مما يهدد موضوعيتهم فيما يتعلق بالعمليات التي يراجعونها (الطويل، 2012، ص51)؛
- **المنافسة بين مكاتب المراجعة:** تعد المنافسة أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة ولكن نوعية أثرها غير محددة حيث يعتقد البعض أن لها تأثير ايجابي حيث تساهم زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، في حين يعتقد البعض الآخر أن لها تأثير سلبي وذلك من خلال أثرها على موازنة الوقت وبالتالي اختصار برنامج وحذف الكثير من الإجراءات مما يؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة؛
- **مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة محل المراجعة:** فيما يخص العلاقة الترابطية بين مدة المراجع وجودة المراجعة، فيعتقد البعض أن مدة المراجع المطولة تعوق الاستقلال والموضوعية، بينما يعتقد البعض الآخر أن المدة الطويلة للمراجع تزيد من معرفته وكفاءته بصناعة العميل؛ فكلما زاد تخصص مكتب المراجعة في صناعة عميل المراجعة كلما دل ذلك على ارتفاع جودة المراجعة والعكس صحيح، ويقاس بطول الفترة التي يظل فيها المراجع قائما بمراجعة حسابات وقوائم الشركة. كما أنه كلما زاد تخصص المراجع في صناعة العميل كلما زادت مدة بقاءه بمراجعة حسابات العميل لزيادة علمه بأمور الشركة وتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وعلم معدّي القوائم المالية بخبرة المراجع وقدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية وينعكس ذلك حتما على جودة المراجعة (شلقامي 2021، ص545).

## 2. 3. 2. المحددات المرتبطة بخصائص الشركة محل المراجعة: ونذكر منها التالي:

- **حجم الشركة محل المراجعة:** فيما يخص العلاقة بين حجم الشركة وجودة المراجعة فقد توصلت الدراسات إلى نتائج متناقضة، فالبعض أشار إلى وجود علاقة سلبية حيث كبر حجم الشركة وقوة مركزها المالي قد تجعل العميل يمارس بعض الضغوط على المراجع لانتهاك المعايير المهنية وهو ما ينعكس سلبا على جودة المراجعة، أما البعض الآخر فأشار إلى وجود علاقة إيجابية حيث أن الشركات الكبرى مكتب من مكاتب المراجعة الكبرى ذات الجودة العالية (الأهدل، 2008، ص35)؛
- **هيكل الرقابة الداخلية للشركة:** يعد وجود هيكل رقابة داخلية فعال أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وذلك من خلال كفاءة إدارة المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية، ومساعدة المراجع على تحديد مدى وتوقيت إجراءات المراجعة.

### 3. المراجعة الخارجية في الجزائر

اهتمت الجزائر بمهنة المراجعة الخارجية، وذلك من خلال سننها لجملة من القوانين والأوامر واستحدثتها لتنظيمات للإشراف عليها. والمتتبع لهذه المهنة والقوانين المنظمة لها في الجزائر يجد أنها مرت بعدة مراحل نلخصها فيما يلي:

- **مرحلة ما قبل 1988:** بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969، وكان ذلك بصدور الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 الذي نص على تكليف وزير المالية بتعيين محافظ حسابات في المؤسسات العمومية والشركات التي تملك الدولة فيها رأسمال، أما في سنة 1973 تحديد مهام وواجبات المراقب حيث اعتبر حين ذاك محافظ حسابات كمراقب دائم في تسيير المؤسسة العمومية (بوقرون وشعباني 2021، ص 215)، أما في سنة 1980 فتم إصدار القانون 80/5 المؤرخ في 1980/01/30 الذي نص في مادته الخامسة على تولي مجلس المحاسبة مراقبة صحة وقانونية مختلف المحاسبات التي تصورها العمليات المالية والمحاسبية في المؤسسات العمومية؛

- **المرحلة من 1980 إلى 2009:** تم في هذه المرحلة إصدار القانون 88/01 المؤرخ في 1988/01/12 الذي حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها، واستلزم هذا الشكل الجديد من التنظيم إعادة تأهيل المراجعة الخارجية بما يتناسب مع التغيرات في الحياة الاقتصادية، وبما يسمح بممارسة الرقابة على المؤسسات وعليه تم إصدار القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، والذي حدد بموجبه شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما أنشأت من خلاله المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

تميزت مهنة المراجعة خلال هذه المرحلة بالحرية لكونها موجهة من طرف المهنيين الأعضاء المنتسبين للمنظمة السابقة الذكر والذين ينتخبون من طرف زملائهم، فمجلس المنظمة يوجه ويحمي مصالح المهنة والمهنيين.

- **المرحلة من 2010 إلى يومنا هذا:** تميزت هذه المرحلة بمحاولة وضع إطار وطني للمراجعة على ضوء معايير المراجعة الدولية بالإضافة إلى الفصل بين اختصاصات كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، (مويسي، عجيلة 2018، ص 218). في 29 جوان 2010 صدر القانون 10-01 الذي حدد شروط وكيفية ممارسة المهنة، ومن أهم ما جاء به هذا القانون هو إعادة تنظيم مهنة المحاسبة، وإنشاء ثلاث منظمات جديدة هي المصف الوطني لخبراء المحاسبة، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين كما تم حل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وكذا المجالس الجهوية، كما عرفت هذه المرحلة إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة على شكل مقررات يتضمن كل منها أربع معايير، وذلك في السنوات 2016، 2017، 2018، وقد جاءت هذه المعايير نتيجة لعدم وجود نص قانوني يلزم مراجعي الحسابات في الجزائر على تطبيق معايير المراجعة الدولية، وبالتالي فإن إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة سوف يلزمهم بتطبيق هذه المعايير الأمر الذي سيساهم في زيادة جودة عملية المراجعة.

#### 4. الأدوات والمناهج:

##### 4.1 منهجية الدراسة:

تبحث الدراسة الميدانية في أثر بعض محددات المراجعة على جودة عملياتها. من أجل تحقيق ذلك الهدف أجرينا دراسة استطلاعية استخدمنا فيها أداة الاستبيان شملت عينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة المعتمدين في منطقتي ورقلة وتقرت بدولة الجزائر. سيتم في الأجزاء اللاحقة من الدراسة عرض نتائج وتحليل محتوى الردود على الاستبيان باستخدام بعض مخرجات برنامج SPSS (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، التكرارات، النسب المئوية، معامل ألفا كرومباخ، اختيار التوزيع الطبيعي واختبار T لعينة واحدة (One sample T – test)).



#### 4. 2 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة المعتمدين في الجزائر، أما عينة الدراسة فحوت محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة المعتمدين العاملين بكل من مدينتي ورقلة ونقرت، وبلغ عدد أفراد العينة 40 مراجعا.

#### 4. 3 متغيرات الدراسة

تألفت متغيرات الدراسة من متغير تابع وخمسة متغيرات مستقلة كالتالي:

**المتغير التابع:** جودة المراجعة الخارجية

**المتغيرات المستقلة:** التأهيل والخبرة العلمية للمراجع الخارجي، استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي، أتعاب المراجعة، خصائص مكتب المراجعة (سمعة وحجم وشهرة مكتب المراجعة) والتزام مكتب المراجعة بإجراءات التخطيط وإعداد التقارير.

#### 4. 4 أداة الدراسة

اعتمدنا الاستبيان كأداة لإنجاز الدراسة الميدانية، حيث تم إعداد محتواه بناء على مختلف الأدبيات النظرية والتطبيقية المرتبطة بموضوع الدراسة. تكون الاستبيان من قسمين؛ خصص القسم الأول منه للتعرف على بعض خصائص أفراد عينة الدراسة متمثلة في المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي وسنوات الخبرة العملية. أما القسم الثاني فقد تضمن ثلاثة وعشرين فقرة بوبت في خمسة محاور تخص فرضيات الدراسة، حيث قسمت كل فقرة من فقرات الاستبيان وفق تصنيف ليكرت الخماسي باعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (أوافق تماما، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق مطلقا) مقياس ترتيبي، أما الأرقام التي تُدخل في البرنامج الإحصائي تعبر عن الأوزان، وهي: (أوافق تماما = 5، أوافق = 4، محايد = 3، لا أوافق = 2، لا أوافق مطلقا = 1)، ثم نحسب بعد ذلك المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح)، ويتم ذلك بحساب طول الفترة أولاً، وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5، حيث يمثل الرقم 4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة)، و5 تمثل عدد الاختيارات. وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة، ويساوي 0.80 ويصبح التوزيع كما في الجدول 1. وزعت استمارات الاستبيان على أفراد العينة البالغ عددهم 40 مفردة عن طريق التسليم المباشر. وبعد استعادتها وفرزها تبين صلاحية 34 استمارة للتحليل، وذلك بنسبة 85% من مجموع الاستمارات.

**الجدول 1: أطوال الفترات حسب مقياس ليكرت الخماسي**

المستوى	لا أوافق مطلقا	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماما
المتوسط المرجح	من 1 إلى 1.79	من 1.80 إلى 2.59	من 2.60 إلى 3.39	من 3.40 إلى 4.19	من 4.20 إلى 5

المصدر: وليد عبد الرحمان خالد الفراء، 1430هـ، ص26

#### 4. 5 صدق وثبات أداة الدراسة

يقصد بمعامل الثبات استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه؛ أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وبالتالي إمكانية اعتماد نتائج الدراسة المتمحورة حول محتوى الاستبيان. أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه، وقد تم التحقق من الثبات باستخدام معامل ألفا كرومباخ (Alpha Cronbach) الذي بلغت قيمته الكلية 0,640، وبالتالي تبلغ قيمة معامل الصدق 0,8. وهي قيم مرتفعة، مما يؤكد على أن الاستبيان يتمتع من جميع جوانبه بدرجة عالية ومقبولة من الاستقرار والصدق، وبالتالي يمكن اعتماده في إجراء التحليل واعتماد النتائج التي سيتم التوصل إليها

#### 4. 6 نتائج اختبار التوزيع الطبيعي:

استخدمنا اختبار كولمجروف . سمرنوف لمعرفة مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي. ويوضح الجدول 2 أن قيمة الاختبار المحسوبة أصغر من قيمة Z الجدولة وكذلك قيمة مستوى الدلالة لكل متغير أكبر من 5%. وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ونستطيع في هذه الحالة تطبيق الاختبارات المعلمية.

الجدول 2: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

المحور	عنوان المحور	قيمة Z	مستوى الدلالة
الأول	التأهيل العلمي والخبرة العملية.	1.225	0.1
الثاني	استقلالية وموضوعية مراجع الحسابات.	0.784	0.571
الثالث	أتعاب المراجعة الخارجية	1.632	0.01
الرابع	سمعة وحجم وشهرة مكتب المراجعة.	0.722	0.674
الخامس	التزام مكتب المراجعة بإجراءات التخطيط وإعداد التقارير	0.960	0.316
المجموع	جودة المراجعة الخارجية.	0.811	0.527

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

### 5. مناقشة وتحليل النتائج:

سوف نعرض في هذا الجزء مختلف النتائج وتحليلها واختبار فرضيات الدراسة.

#### 5.1 خصائص عينة الدراسة

نتناول من خلال هذا العنصر نتائج البيانات المتعلقة بالخصائص الشخصية لمفردات عينة الدراسة. يوضح الجدول 3 الخصائص الشخصية لأفراد العينة من حيث المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي وسنوات الخبرة العلمية. تكوّن متغير المسمى الوظيفي من فئتين، حيث حصلت فئة محافظي الحسابات أعلى تكرارا بنسبة 64,70%، أمام فئة خبير محاسبي والتي قدر تكرارها بنسبة 35,29%. وفي متغير المؤهل العلمي فقد كانت فئة الليسانس أكثر الفئات تكرارا بنسبة 67,64%، ونتج ذلك لأن القانون يشترط أن يكون محافظ الحسابات حاصلا على الأقل على شهادة الليسانس أما بنسبة للفئة الأقل تكرارا فكانت فئة الماستر. وبين الجدول أيضا أن توزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير الخبرة العملية الأكثر تكرارا كان لفئتي الأكثر من خمس سنوات خبرة، مما يدل على أن أفراد العينة لديهم خبرة كافية تجعلهم يساهمون بشكل فعال في مخرجات هذه الدراسة.

الجدول 3: توزيع أفراد العينة حسب متغيراتهم الشخصية

الخصائص	البيان	التكرار	النسبة %
المسمى الوظيفي	محافظ حسابات	22	64.70%
	خبير محاسبي	12	35.29%
	المجموع الكلي	34	100%
المؤهل العلمي	لسانيس	23	67.64%
	ماستر	02	5.88%
	ماجستير	04	11.76%
	دكتورا	05	14.70%
	المجموع الكلي	34	100%
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	05	14.70%
	أكثر من 5 سنوات وأقل من 15	17	50%
	أكثر من 15 سنة	12	35.29%
	المجموع الكلي	34	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

## 5. 2 عرض نتائج الدراسة وتفسيرها

سنعرض في هذه المرحلة من الدراسة نتائجها والتحليل الإحصائي لمحاورها واختبار فرضياتها بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي (SPSS23-Statistical Package For Social Sciences) ، وذلك باستخدام النسب المئوية، الوسط الحسابي والانحراف المعياري، بالإضافة إلى استعمال اختبار T لعينة واحدة (One sample T – test)، والذي يفيد في اكتشاف وجود اختلاف معنوي لمتوسط المجتمع الذي سحبت منه العينة عن قيمة ثابتة، إضافة إلى إمكانية تقدير فترة ثقة لمتوسط المجتمع. ومن أجل تحقيق عملية المقارنة تم استخدام المتوسط الحسابي الافتراضي (Test value = 3.40)، والذي هو عبارة عن القيمة التي تمثل الحد الأدنى لدرجة الموافقة حسب مقياس ليكارت، الخماسي للحكم على المتوسطات الحسابية. ويكون تأثير المحددات معنويا على جودة المراجعة الخارجية عندما تكون نتيجة قيمة معنوية T المحسوبة أقل من أو تساوي 5%.

### 5. 2. 1 اختبار الفرضية الأولى

صيغت الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

$H_0$  (الفرضية الصفرية): لا يوجد أثر معنوي إيجابي للتأهيل العلمي والخبرة العلمية لمراجع الحسابات الخارجي على جودة المراجعة الخارجية؛

$H_1$  (الفرضية البديلة): يوجد أثر معنوي إيجابي للتأهيل العلمي والخبرة العلمية لمراجع الحسابات الخارجي على جودة المراجعة الخارجية.

يحتوي الجدول 4 نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) للعلاقة بين التأهيل العلمي والخبرة العلمية وجودة المراجعة الخارجية، حيث تبين منه أن قيمة المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات محور التأهيل العلمي والخبرة العلمية أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي (Test value = 3.40)، فقد تراوحت ما بين 3,79 و 4,79 بانحرافات معيارية محصورة بين 0,41 و 0,88. ووفقا لمقياس ليكارت المعتمد فهذا يدل على إيجابية العلاقة بين كل عبارات المحور وجودة المراجعة الخارجية. كما يتبين من الجدول أيضا أن قيمة مستوى الدلالة لقيم T المحسوبة لكل عبارة من عبارات المحور تساوي 0,000، وهي أقل من 5%. وفيما فيما يخص اختبار هذه الفرضية، والتي تشمل جميع عبارات محور التأهيل العلمي والخبرة العلمية فإن المتوسط العام لكل عبارات المحور بلغ 4,40 بانحراف معياري مقداره 0,42، وهذا يدل على إيجابية التأثير. كما أن مستوى الدلالة لقيم T المحسوبة بالنسبة لإجمالي هذا المحور تساوي 0,000، وهي أقل من 5%. لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد أثر معنوي إيجابي للتأهيل العلمي والخبرة العلمية لمراجع الحسابات الخارجي على جودة المراجعة الخارجية. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى. وكان للتأهيل العلمي والخبرة العلمية والتخصص المهني للمراجع في مراجعة صناعة محددة الدور البارز في نتيجة التأثير، وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Mardijuwono et al, 2018)، (Oladejo et al, 2020) و (الجمهودي، 2019) أين تكمن أهمية تمتع المراجع بالكفاءة واليقظة المهنية التي تزيد من شكه المهني وبالتالي انتاج نتائج مراجعة جيدة.

**الجدول 4:** نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) للعلاقة بين التأهيل العلمي

والخبرة العلمية وجودة المراجعة الخارجية.

رقم العبارة	العبارات	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	اتجاه الاجابة	المحسوبة القيمة T	الدلالة مستوى
1	التأهيل العلمي والخبرة العلمية في مجال المراجعة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	4,79	0,41	موافق بشدة	68,110	0.000

0.000	42,405	موافق بشدة	0,61	4,47	توفر الخبرة المهنية الكافية لدى المراجع في نوع الصناعة التي يمارسها العميل يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	2
0.000	25,138	موافق	0,88	3,79	مشاركة مراجع الحسابات في المحاضرات والندوات المهنية المختصة باستمرار يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	3
0.000	35,302	موافق بشدة	0,74	4,53	إمام المراجع بمبادئ معايير عملية المراجعة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	4
0.000	60,689	موافق بشدة	0,42	4,40	جمع فقرات المحور	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

### 5. 2. 2 اختبار الفرضية الثانية

صيغت الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

$H_0$  (الفرضية الصفرية): لا يوجد أثر معنوي إيجابي لاستقلالية وموضوعية مراجع الحسابات الخارجي على جودة المراجعة الخارجية؛  
 $H_1$  (الفرضية البديلة): يوجد أثر معنوي إيجابي لاستقلالية وموضوعية مراجع الحسابات الخارجي على جودة المراجعة الخارجية  
**الجدول 5:** نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) للعلاقة بين استقلالية

وموضوعية مراجع الحسابات الخارجي وجودة المراجعة الخارجية

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة	المحسوبة T قيمة	مستوى الدلالة
1	تمتع مراجع الحسابات بالنزاهة والموضوعية والاستقلالية عند فحص وتقييم القوائم المالية يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	4.61	0.69	موافق بشدة	38,633	0.000
2	وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة الشركة يؤثر سلبا على استقلاليته وبالتالي على جودة عملية المراجعة الخارجية.	2.23	1.28	موافق	10,178	0.000
3	عدم إقامة علاقات بين المراجع وإدارة الشركة أو قبول هدايا ذات قيمة كبيرة من الشركة محل المراجعة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	3,76	1,32	موافق	16,541	0.000
4	الحرية التامة عند إعداد برنامج المراجعة يؤثر إيجابيا على خدمة المراجعة الخارجية.	4.96	0.66	موافق بشدة	37,363	0.000
5	عدم وجود أي ضغوطات أو تدخل من طرف الإدارة عند القيام بعملية المراجعة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	4,20	1,00	موافق بشدة	24,319	0.000
6	المحافظة على سرية المعلومات التي تحصل عليها مكتب المراجعة تؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	4,26	1,23	موافق بشدة	20,079	0.000
	جمع فقرات المحور	4,40	3,89	0,53	موافق	42,689

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ينضح من خلال الجدول السابق أن أغلب قيم المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات محور الاستقلالية والموضوعية أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي ( $\text{Test value} = 3.40$ )، فقد تراوحت ما بين 2.23 و 4.96 بانحرافات معيارية محصورة بين 0,53 و 1,32. ووفقا لمقياس ليكارت المعتمد في الدراسة، فهذا يدل على إيجابية العلاقة بين كل عبارات المحور وجودة المراجعة الخارجية. وتجدر الإشارة إلى أن سبب تدني القيمة الدنيا لعبارات المحور يعود إلى ميل أفراد العينة إلى رفض وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة الشركة، والذي يؤثر سلبا على استقلاليته، وبالتالي المساس بجودة عملية المراجعة. كما يتبين من الجدول أيضا أن قيمة مستوى الدلالة لقيم T المحسوبة لكل عبارة من عبارات المحور تساوي 0,000، وهي أقل من 5%. وفيما يخص اختبار هذه الفرضية، والتي تشمل جميع عبارات محور استقلالية وموضوعية مراجع الحسابات الخارجي، فإن المتوسط العام لكل عبارات المحور بلغ 3,89 بانحراف معياري مقداره 0,53، وهذا يدل على إيجابية التأثير. كما أن مستوى الدلالة لقيم T المحسوبة بالنسبة لإجمالي هذا المحور تساوي 0,000، وهي أقل من 5%. لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد أثر معنوي إيجابي لاستقلالية وموضوعية مراجع الحسابات الخارجي على جودة المراجعة الخارجية. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية. وتشير النتائج المرفقة في الجدول أن هناك شبه إجماع لأفراد العينة حول ضرورة تمتع مراجع الحسابات الخارجي بالحرية التامة عند اعداد برنامج المراجعة وتوفير الظروف والآليات التي تمكنه من التحلي بالاستقلال والموضوعية، حيث أكد كل من (Oladejo et al, 2020) و (الجمهودي، 2019) على ذلك، إلا أن (Mardijuwono et al, 2018)، (Kertarajasaa et al, 2019) كان لهما رأي مخالف مفاده أن استقلالية مراجع الحسابات لا تساهم بشكل كبير في تحسين جودة المراجعة الخارجية، حيث أرجع الباحثين اعتقادهما بخصوص استقلالية مراجع الحسابات إلى صغر عينة الدراسة، واقترحوا اجراء بحثا مستقبلي تستخدم فيها عينات كبيرة لتتمكن من التمثيل الجيد لمجتمع الدراسة.وأما (Uchenna et al, 2021) فقد أشار أن ممارسة المراجعة المشتركة بين البنوك التجارية تحد بشكل كبير من جودة المراجعة للبنوك.

### 5.2.3 اختبار الفرضية الثالثة

صيغت الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

$H_0$  (الفرضية الصفرية): لا يوجد أثر معنوي إيجابي لأتباع مراجع الحسابات الخارجي على جودة المراجعة الخارجية؛

$H_1$  (الفرضية البديلة): يوجد أثر معنوي إيجابي لأتباع مراجع الحسابات الخارجي على جودة المراجعة الخارجية.

يحتوي الجدول 6 نتائج التحليل الإحصائي واختبار T العينة واحدة (One sample T – test) للعلاقة بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة الخارجية، حيث تبين منه أن قيمة المتوسط الحسابي لأغلب عبارات محور أتعاب المراجعة أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي ( $\text{Test value} = 3.40$ ) بفارق بسيط، فقد تراوحت ما بين 2,50 و 3,64 بانحرافات معيارية محصورة بين 1,18 و 1,33. كما يتبين من الجدول أيضا أن قيمة مستوى الدلالة لقيم T المحسوبة لكل عبارة من عبارات المحور تساوي 0,000، وهي أقل من 5%. وفيما يخص اختبار هذه الفرضية، والتي تشمل جميع عبارات محور أتعاب المراجعة فإن المتوسط العام لكل عبارات المحور بلغ 3,20 وهي أقل من المتوسط الافتراضي وبانحراف معياري مقداره 0,68، وهذا يدل على العلاقة الإيجابية الضعيفة وفقا لمقياس ليكارت المعتمد في الدراسة. كما أن مستوى الدلالة لقيم T المحسوبة بالنسبة لإجمالي هذا المحور تساوي 0,000، وهي أقل من 5%. لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد أثر معنوي ذو تأثير إيجابي ضعيف لأتباع المراجعة لمراجع الحسابات الخارجي على جودة المراجعة الخارجية يتجه نحو الحياد. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة كل من (Suryandari, Mulyadi, 2021) و (Uchenna et al, 2021)، الذين توصلوا إلى أن زيادة أتعاب المراجعة سيساهم في تحسين جودة المراجعة الخارجية، وبالتالي سيزيد من احتمالية الحصول على جودة أفضل للبيانات المالية المفصح عنها. ولنتوج تلك العلاقة الطردية بين أتعاب مراجع الحسابات الخارجي وعملية جودة المراجعة الخارجية يتوجب تبني نظاما موحد لتقدير أتعاب المراجعة يكون مفروضا من جهة رقابية مختصة ومبنيا على أساس ساعات العمل ونوعيته ومخاطر

وهذا ما يضبط عملية المنافسة السعرية بين مختلف مكاتب المراجعة، حيث يمكن أن ينتج عن تخفيض المراجع لأتعاب المراجعة بهدف الحصول على عدد أكبر من العملاء تأثيرا سلبيا على جودة عملية المراجعة. كما يمكن أن تكون زيادة تلك الأتعاب من طرف المراجع غير حقيقية، وبالتالي لا تعبر بصدق عن قيمة الأداء المنجز

**الجدول 6:** نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) للعلاقة بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة الخارجية.

رقم العبارة	العبارات	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	الاتجاه	سوية المح اقيمة	الدالة مستوى
1	تبنى نظام موحد لتقدير أتعاب المراجعة يكون مفروضا من جهة رقابية مختصة ومبنيا على أساس ساعات العمل ونوعيته ومخاطر هيؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	3,64	1,29	موافق	16,359	0.000
2	الزيادة الطردية بين نسبة أتعاب المراجعة وبين جودة تؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	3,47	1,18	موافق	17,053	0.000
3	تخفيض المراجع لأتعاب المراجعة بهدف الحصول على عدد أكبر من العملاء يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	2,50	1,33	موافق	10,949	0.000
<b>جمع فقرات المحور</b>		3,20	0,68	محايد	27,421	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

#### 5.2.4 اختبار الفرضية الرابعة

صيغت الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

$H_0$  (الفرضية الصفرية): لا يوجد أثر معنوي إيجابي لخصائص مكتب المراجعة متمثلة في سمعة، حجم وشهرة مكتب المراجعة على جودة المراجعة الخارجية؛  
 $H_1$  (الفرضية البديلة): يوجد أثر معنوي إيجابي لخصائص مكتب المراجعة متمثلة في سمعة، حجم وشهرة مكتب المراجعة على جودة المراجعة الخارجية.

يحتوي الجدول 7 نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) للعلاقة بين خصائص مكتب المراجعة وجودة المراجعة الخارجية حيث تبين منه أن قيمة المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات محور خصائص مكتب المراجعة أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي (Test value = 3.40)، فقد تراوحت ما بين 3,41 و 4,26 بانحرافات معيارية محصورة بين 0,79 و 1,32. ووفقا لمقياس ليكرت المعتمد في هذه الدراسة، فهذا يدل على إيجابية العلاقة بين كل عبارات المحور وجودة المراجعة الخارجية. كما يتبين من الجدول أيضا أن قيمة مستوى الدلالة لقيم T المحسوبة لكل عبارة من عبارات المحور تساوي 0,000، وهي أقل من 5%. وفيما فيما يخص اختبار هذه الفرضية، والتي تشمل جميع عبارات محور خصائص مكتب المراجعة، فإن المتوسط العام لكل عبارات المحور بلغ 3,73 بانحراف معياري مقداره 0,67، وهذا يدل على إيجابية التأثير. كما أن مستوى الدلالة لقيم T المحسوبة بالنسبة لإجمالي هذا المحور تساوي 0,000، وهي أقل من 5%. لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد أثر معنوي إيجابي لخصائص مكتب متمثلة في سمعة، حجم وشهرة مكتب المراجعة على جودة المراجعة الخارجية. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة. وتتفق دراسة كل من (Oladejo et al, 2020)، (Uchenna et al, )

(2021)، (Hategan, 2019)، (الخير، 2017)، (الجمهودي، 2019) و(الملهوف، 2020) هذه الجزية من الدراسة، أن الخصائص الجيدة والمميزة لمكتب المراجعة لا سيما من حيث الحجم، السمعة والشهرة، تؤدي زيادة صحة وموثوقية التقارير المالية وتحسين جودة المراجعة الخارجية، وبالتالي الزيادة في ثقة أصحاب المصلحة في مخرجات عملية المراجعة.

الجدول 7: نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) للعلاقة بين خصائص مكتب

المراجعة وجودة المراجعة الخارجية

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة	المحسوبة T قيمة	مستوى الدلالة
1	كبر حجم مكتب المراجعة وتنظيمه ومستوي تجهيزاته يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	3,41	1,32	موافق	14,976	0.000
2	توافر السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	4,26	0,79	موافق بشدة	31,461	0.000
3	حسن التعامل والاحترام الذي يتلقاه العميل من فريق المراجعة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	3,94	1,01	موافق	22,680	0.000
4	عدم وجود دعوى قضائية وقانونية ضد مكتب المراجعة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	3,76	1,04	موافق	20,983	0.000
5	المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	3,73	0,89	موافق	24,251	0.000
	جمع فقرات المحور	3,82	0,67	موافق	33,134	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

## 5.2.5 اختبار الفرضية الخامسة

صيغت الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

$H_0$  (الفرضية الصفرية): لا يوجد أثر معنوي إيجابي للالتزام مكتب المراجعة بإجراءات التخطيط ومعايير إعداد التقارير على جودة المراجعة الخارجية؛

$H_1$  (الفرضية البديلة): يوجد أثر معنوي إيجابي للالتزام مكتب المراجعة بإجراءات التخطيط ومعايير إعداد التقارير على جودة المراجعة الخارجية.

يحتوي الجدول 8 نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) للعلاقة بين التزام مكتب المراجعة بإجراءات التخطيط ومعايير إعداد التقارير وجودة المراجعة الخارجية، حيث تبين منه أن قيمة المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات محور التزام مكتب المراجعة بإجراءات التخطيط ومعايير إعداد التقارير أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي (Test value = 3.40)، فقد تراوحت ما بين 3,47 و4,09 بانحرافات معيارية محصورة بين 0,85 و1,17. ووفقا لمقياس ليكارت المعتمد فهذا يدل على إيجابية العلاقة بين كل عبارات المحور وجودة المراجعة الخارجية. كما يتبين من الجدول أيضا أن قيمة مستوى الدلالة لقيم T المحسوبة لكل عبارة من عبارات المحور تساوي 0,000، وهي أقل من 5%. وفيما يخص اختبار هذه الفرضية، والتي تشمل جميع عبارات محور التزام مكتب المراجعة بإجراءات التخطيط ومعايير إعداد التقارير فإن المتوسط العام لكل عبارات المحور بلغ 4,40 بانحراف معياري مقداره 0,67، وهذا يدل على التأثير الإيجابي القوي. كما أن مستوى الدلالة لقيم T المحسوبة بالنسبة لإجمالي هذا المحور تساوي 0,000، وهي أقل من

5%. لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد أثر معنوي إيجابي للالتزام مكتب المراجعة بإجراءات التخطيط ومعايير إعداد التقارير لمراجع الحسابات الخارجي على جودة المراجعة الخارجية. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الخامسة. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Kertarajasaa et al, 2019)، حيث أن العناية المهنية لمكتب المراجعة من خلال مراجعيه والتزامهم بإجراءات التخطيط ومعايير إعداد التقارير من شأنه أن يساهم بصورة إيجابية في تحسين خرجات عملية المراجعة

**الجدول 8:** نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) للعلاقة بين التزام مكتب

المراجعة بإجراءات التخطيط ومعايير إعداد التقارير وجودة المراجعة الخارجية

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة	المحسوبة T قيمة	مستوى الدلالة
1	استخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في تنفيذ أعمال المراجعة يؤثر إيجابيا يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	3,79	1,03	موافق	21,312	0.000
2	إجراء عملية تخطيط منظمة لكل عملية مراجعة على حدا يساهم في تحسين جودة عملية المراجعة الخارجية.	3,85	0,85	موافق	26,200	0.000
3	تزويد مكتب المراجعة لعملائه بالمشورات والتعليمات والتعديلات الصادرة عن الوزارات المتخصصة والتي قد تؤثر على الحسابات يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	3,47	1,16	موافق	17,433	0.000
4	الزيارات المتكررة من قبل مراجع الحسابات الخارجي لموقع العميل يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	3,64	1,17	موافق	18,058	0.000
5	التزام المراجع بإتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد لها يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.	4,09	0,91	موافق	25,714	0.000
	<b>جمع فقرات المحور</b>	<b>3.76</b>	<b>0.67</b>	<b>موافق</b>	<b>32,722</b>	<b>0.000</b>

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

## 6. خاتمة:

حاولنا في هذه الدراسة البحث في المحددات التي من شأنها الرفع من جودة المراجعة الخارجية في بيئة المراجعة الجزائرية باستخدام أداة الاستبيان، الذي صيغت محاوره بناء على مختلف الأدبيات النظرية والتطبيقية المرتبطة بموضوع الدراسة. وُرِع الاستبيان على عينة من مراجعي الحسابات الخارجيين المعتمدين في مدينتي ورقلة وتقرت.

أظهرت نتائج الدراسة أن هناك أثر معنوي ضعيف يميل إلى الحياد لأتباع المراجعة في تحسين جودة المراجعة الخارجية، وعليه فإن أتباع المراجعة لا تضمن التحسين في عملية المراجعة من وجهة نظر أفراد العينة.



وفيما يخص بقية المحددات أظهرت النتائج أن هناك أثر معنوي موجب ومهم لكل من التأهيل العلمي والخبرة العملية، استقلالية وموضوعية مراجع الحسابات، خصائص مكتب المراجعة متمثلة في سمعة، حجم وشهرة مكتب المراجعة والتزام مكتب المراجعة بإجراءات التخطيط وإعداد التقارير على تحسين جودة المراجعة الخارجية. وبناء على تلك النتائج فإن تلك المحددات سوف تضمن الجودة في ممارسة عملية المراجعة والتي ينتج عنها الثقة في مصداقية وموثوقية البيانات المالية للشركات محل المراجعة. فمن الأهمية بمكان ضرورة الاهتمام بالتكوين الاحترافي العلمي والتقني المواكب للتطورات التي تحدث في بيئة الأعمال التجارية للمراجعين وتعزيز الدور الرقابي والتنظيمي للمنظمات المهنية والسلطات المشرفة على مهنة المراجعة لضمان استقلالية عملية المراجعة والالتزام بمعايير وإجراءات إعداد تقارير المراجعة.

يمثل صغر حجم العينة وضعف الانتشار لأفرادها قيوداً لهذه الدراسة، حيث نقترح توسيع نطاق البحث في المستقبل ليشمل عينة أكبر ذات انتشار جغرافي أوسع. كما يمكن البحث في أثر محددات أخرى لم يتم فحصها في هذه الدراسة، والتي من شأنها أن تؤثر على جودة المراجعة الخارجية كآليات الحوكمة وبعض الخصائص المرتبطة بالشركة محل المراجعة.

### قائمة المراجع:

1. أحمد محمد صالح الجلال(2010)، متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، الجزائر.
2. إياد حسن حسيين أبو هين (2005)، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر المدققين القانونيين في فلسطين، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية-غزة-فلسطين.
3. إيمان عبد الفتاح حسن قرني الجمهودي(2019)، دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية-دراسة ميدانية-، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد السادس(يناير)، صفحات 504-505
4. بشير صالح محمد الخير (2017)، دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية-دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة والشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
5. بوقرون دليلة،شعباني لطفي(2021)، ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني المعايير الدولية للمراجعة ومدى جاهزية البيئة للتطبيق، مجلة المنهل الاقتصادي، العدد 1 المجلد 4، ص 213-226.
6. حسن شلقامي (2021)، تحليل آثار علاقات التداخل بين مكونات ومحددات جودة التقارير المالية ومكونات ومحددات جودة المراجعة الخارجية على تقييم كفاءة الإدارة في تعظيم قدرات المنشأة: دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمايط، 2 (1)، ج.2.
7. حمود أحمد حمدوه(2011)، مفهوم جودة المراجعة الخارجية وتأثيرها على الأرباح، دليل المحاسب العربي.
8. رحاب خضر فضل الجليل حسين، عبد الرحمان البكري (2020)، التعليم المحاسبي المستمر ودوره في زيادة جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية-دراسة حالة عينة من مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم-، مجلة كلية التنمية البشرية، العدد 09، ج 1
9. عبد الحكيم البشير المهوف (2020)، دراسة أثر العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة الخارجية للحسابات، مجلة العلوم البحثية والتطبيقية، 19(2).
10. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل(2008)، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، مذكرة ماجستير، الجامعة الجديدة، الجمهورية اليمنية.
11. العيد خيراني (2013)، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة-دراسة تطبيقية في الجزائر-رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر
12. مروة مويسي، عجيلة مروة(2018)، ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر - رؤية مستقبلية-، مجلة الاقتصاد والأعمال 13(1).

13. معاذ طاهر صالح المقطري(2011)، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية 27(4)
14. مها رزق نجم (2012)، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة مذكرة ماجستير الجامعة الإسلامية- غزة.
15. هدى محمد الشيخ (2017)، تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عمليات المراجعة: دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، 21(6).
16. وائل حسين محمد محمود (2020)، الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة كمدخل مقترح لدعم استقلال المراجع الخارجي-دراسة ميدانية- ، مجلة الفكر المحاسبي، 24(4).
17. A. Masood, M. Afzal (2016), DETERMINANTS OF AUDIT QUALITY IN PAKISTAN, Journal of Quality and Technology Management, XII( II), pp 25 – 49
18. Agus Widodo Mardijuwono and Charis Subianto (2018) Independence, professionalism, professional skepticism: The relation toward the resulted audit quality, Asian Journal of Accounting Research, 3 (1).
19. Astro Yudha Kertarajasa, Taufiq Marwa & Tertiaro Wahyudi (2019), The Effect of Competence, Experience, Independence, Due Professional Care, And Auditor Integrity On Audit Quality With Auditor Ethics As Moderating, Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies 5(1).
20. Camelia-Daniela Hategan(2019), Oradea Journal of Business and Economics, IV (2)
21. Dhini Suryandari, Humaira Dinda Mulyadi (2021), The Effect of Audit Tenure, Audit Rotation and Client's Company Size on Audit Quality with Audit Fee as Moderating Variable, Accounting and Finance Studies, 1(3).
22. Egolum Priscilla Uchenna, Okeke Onyekachi Nath & Ochuka Esther (2021), AUDIT NDEPENDENCE AND AUDIT QUALITY LIKELIHOOD: EMPIRICAL EVIDENCE FROM LISTED COMMERCIAL BANKS IN NIGERIA, Business & Finance journal, 12 (2), pp 190-204.
23. Erik Nugraha, Lucky Nugroho & Audita Setiawan (2019), Discourses of Determinants Factor in Audit Quality, ACEBISS 2019, March 26-30, Jakarta, Indonesia
24. Jalil Ibrahim Salih, Hakeem Hammood Flayyih (2020), Impact of Audit Quality in Reducing External Audit Profession Risks, International Journal of Innovation, Creativity and Change, 13(7).
25. Mahdi Salehiand al (2009), Audit Independence and Expectation Gap, International Journal of Economics and Finance, 1(1).
26. Oladejo, M.Om, OlowookereJ .k, Yinus S.O (2020), External Audit Quality and Users Confidence in Financial Reports: Evidence from Nigeria Deposit Money Banks, International Journal of Technology and Management, 5(I).