



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية



محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق -دراسة ميدانية في الجزائر-

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل م د) تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

إعداد الطالبة:

أ.د. بن بركة عبد الوهاب

بودونت أسماء

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	الرتبة العلمية	أعضاء اللجنة
رئيسا	بسكرة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. خوني رابح
مقررا	بسكرة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. بن بركة عبد الوهاب
ممتحنا	بسكرة	أستاذ محاضر - أ-	د. طاهري فاطمة الزهراء
ممتحنا	بسكرة	أستاذ محاضر - أ-	د. شنشونة محمد
ممتحنا	أم البواقي	أستاذ محاضر - أ-	د. زبير عياش
ممتحنا	المسيلة	أستاذ محاضر - أ-	د. قاسمي السعيد

السنة الجامعية

2016/2015



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق دراسة ميدانية في الجزائر -

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل م د) تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

إعداد الطالبة:

أ.د. بن بركة عبد الوهاب

بودونت أسماء

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	الرتبة العلمية	أعضاء اللجنة
رئيسا	بسكرة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. خوني رابح
مقررا	بسكرة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. بن بركة عبد الوهاب
ممتحنا	بسكرة	أستاذ محاضر - أ-	د. طاهري فاطمة الزهراء
ممتحنا	بسكرة	أستاذ محاضر - أ-	د. شنشونة محمد
ممتحنا	أم البواقي	أستاذ محاضر - أ-	د. زبير عياش
ممتحنا	المسيلة	أستاذ محاضر - أ-	د. قاسمي السعيد

السنة الجامعية

2016/2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"رَبِّ اجْعَلْ لِي صَدْرِي * وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي * وَاجْعَلْ لِي مَخْرَجًا
مِّنْ لِّسَانِي * يَنْفَعُوا قَوْلِي "

سورة طه الآية: "28.25"

شكر و تقدير

بعد حمد الله سبحانه وتعالى و شكره على العزيمة و الصبر الذي منحني إياهم طيلة هذا المشوار ليتكلم

جهدي بهذا العمل الذي أتمنى أن يكون سندا علميا نافعا

أتقدم بخالص الشكر و الامتنان للأستاذ المشرف الدكتور بن بريكة عبد الوهاب

على الجهود الذي بذله معي طيلة هذه السنوات لمساعدتي في انجاز هذا العمل من خلال نصائحه و

توجيهاته القيمة.

كما أتقدم بجزيل الشكر و أسمى عبارات التقدير والامتنان للأستاذة عبد الصمد نجوى.

وأتقدم بالشكر والتقدير للأساتذة المحكمين و الأساتذة أعضاء اللجنة الموقرة الذين وافقوا على مناقشة

هذه المذكرة.

أشكر جميع الأساتذة الذين ساعدوني في إتمام هذا العمل.

اشكر أختي و زوجها على استضافتهم لي طيلة هذه السنوات.

وأختم شكري إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد ولو بالكلمة الطيبة.

أشكر كل هؤلاء وجزاهم الله عندي كل خير

إهداء

إلى روح جدتي الغالية رحمها الله

إلى أول اسم نطق به اللسان.....إلى من كانت دوما لقلبي العنوان..... إلى مدرستي الأولى

إليك أُمي الحبيبة

إلى بطل كل قصصي في الحقيقة و الخيال....إلى الملك الأول من منحني كل الدلال...إلى القائد

إليك أبي العزيز

إلى سندي و شمعتي في الحياة....إلى أخي العزيز

إلى جدي و جدتي أطال الله في عمرهما

إلى الأميرة الصغيرة أختي

إلى أخواتي و أزواجهم .

إلى زهراتي بيتنا: شهد و مريم.

إلى الجيل الصاعد إلى الأمراء: قصي، أحمد، منعم، أنس، محمد.

إلى عطر المكان..ونبض الزمان..إلى حروفي..في فلسفة أكتب اليوم دروسها.....إلى الغائب الحاضر.

إلى كل صديقاتي .

إليكم جميعا اهدي هذا العمل المتواضع

الفهرس

الفهرس

الصفحة	قائمة المحتويات
I	الآية الكريمة
II	شكر و عرفان
III	الإهداء
VIII-IV	فهرس المحتويات
XI-IX	فهرس الجداول
XII	فهرس الأشكال
أ-ل	مقدمة عامة
الفصل الأول: مدخل عام حول التدقيق المحاسبي	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي
3	المطلب الأول: التطور التاريخي و مفهوم للتدقيق المحاسبي
9	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي
14	المطلب الثالث: أنواع و وظائف التدقيق المحاسبي
18	المبحث الثاني: معايير التدقيق المحاسبي
20	المطلب الأول: معايير عامة
24	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني
27	المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير
29	المبحث الثالث: مراحل أداء عملية التدقيق المحاسبي

29	المطلب الأول: مرحلة التخطيط لعملية التدقيق و تقييم نظام الرقابة الداخلية
33	المطلب الثاني: مرحلة جمع أدلة الإثبات
37	المطلب الثالث: مرحلة إعداد تقرير مدقق الحسابات.
41	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: إطار مفاهيمي حول جودة التدقيق المحاسبي	
43	تمهيد
44	المبحث الأول: مدخل إلى جودة التدقيق المحاسبي
44	المطلب الأول: تطور مفهوم جودة التدقيق المحاسبي
50	المطلب الثاني: أهمية جودة التدقيق المحاسبي
53	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المحاسبي
59	المبحث الثاني: وسائل تحسين جودة التدقيق المحاسبي
59	المطلب الأول: تطوير التأهيل العلمي والعملية للمدقق
60	المطلب الثاني: اعتماد معايير للرقابة على جودة التدقيق ووسائل أخرى
63	المطلب الثالث: تدعيم استقلال المدقق
68	المبحث الثالث: الرقابة على جودة التدقيق المحاسبي
68	المطلب الأول: مفهوم و أهمية الرقابة على جودة التدقيق
70	المطلب الثاني: عناصر الرقابة على جودة التدقيق
75	المطلب الثالث:العوامل المؤثرة على نظام رقابة الجودة.
80	خلاصة الفصل الثاني

الفصل الثالث: الحاجة إلى مؤشرات قياس جودة التدقيق ومساهمات المنظمات العلمية والمهنية للمحاسبة في مجال قياس جودة التدقيق المحاسبي	
82	تمهيد
83	المبحث الأول: قياس جودة التدقيق المحاسبي
83	المطلب الأول: مفهوم و أهمية قياس جودة التدقيق المحاسبي
85	المطلب الثاني: دوافع الاهتمام بقياس جودة التدقيق المحاسبي
86	المطلب الثالث: صعوبات و مشاكل قياس جودة التدقيق المحاسبي
87	المبحث الثاني: مساهمات المنظمات العلمية والمهنية للمحاسبة في مجال قياس جودة التدقيق المحاسبي
87	المطلب الأول: مساهمات المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين القانونيين AICPA.
89	المطلب الثاني: مساهمات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC
90	المطلب الثالث: مساهمات الهيئات العربية
93	المبحث الثالث: الحاجة إلى مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي
93	المطلب الأول: مفهوم مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي
94	المطلب الثاني: نماذج مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي.
100	المطلب الثالث: أنواع مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي
109	خلاصة الفصل الثالث
الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية	
111	تمهيد

112	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات
112	المطلب الأول: أسلوب الدراسة
112	المطلب الثاني: عينة و حدود الدراسة
113	المطلب الثالث: أداة الدراسة
116	المبحث الثاني: تحليل خصائص عينة الدراسة
122	المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات
148	خاتمة عامة
153	قائمة المراجع
163	الملاحق
173	ملخص باللغة العربية
174	ملخص باللغة الإنجليزية

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
7-6	مراحل تطور التدقيق المحاسبي	1
13	تطور أهداف التدقيق المحاسبي	2
114	مقياس ليكرت الخماسي	3
115	اختبار صدق ثبات ألفا كرونباخ	4
116	توزيع عينة الدراسة حسب خاصية الجنس	5
117	توزيع عينة الدراسة حسب خاصية العمر	6
118	توزيع عينة الدراسة حسب خاصية المؤهل العلمي	7
119	توزيع عينة الدراسة حسب خاصية التخصص العلمي	8
120	توزيع عينة الدراسة حسب خاصية الوظيفة	9
121	توزيع عينة الدراسة حسب خاصية الخبرة المهنية	10
124	أطوال الفقرات حسب مقياس ليكرت الخماسي	11
124	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogrov-Smirnov)	12
125	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور السؤال الأول حول أهمية قياس جودة التدقيق	13
127	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور السؤال المؤشرات الخاصة لقياس جودة التدقيق المرتبطة بالمكتب	14
128	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور السؤال المؤشرات الخاصة بسمعة المدقق	15
130	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور السؤال المؤشرات الخاصة بفريق التدقيق	16

132	نتائج التحليل الإحصائي	17
134	مدى إدراك المهنيين لأهمية قياس جودة التدقيق في الجزائر	18
135	مدى تأييد المهنيين للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر المرتبطة بالمكتب	19
137	مدى تأييد المهنيين للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر المرتبطة بسمعة المدقق	20
139	مدى تأييد المهنيين للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر المرتبطة بفريق التدقيق	21
141	نتائج تحليل التباين الاحادي (One Way ANOVA) حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى الى المتغيرات الشخصية	22
143	نتائج تحليل التباين الاحادي (One Way ANOVA) حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى الى المؤهل العلمي	23
144	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر المرتبطة بالمكتب تعزى إلى الوظيفة	24
146	نتائج تحليل التباين الاحادي (One Way ANOVA) حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر المرتبطة بالمكتب تعزى إلى سنوات الخبرة	25

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
11	الأطراف الطالبة لنتائج التدقيق المحاسبي	1
19	معايير التدقيق المحاسبي	2
54	قرار قبول العملاء الجدد أو الاستمرار مع العميل القديم	3
116	توزيع عينة الدراسة حسب خاصية الجنس	4
118	توزيع عينة الدراسة حسب خاصية العمر	5
119	توزيع عينة الدراسة حسب خاصية المؤهل العلمي	6
120	توزيع عينة الدراسة حسب خاصية التخصص العلمي	7
121	توزيع عينة الدراسة حسب خاصية الوظيفة	8
122	توزيع عينة الدراسة حسب خاصية الخبرة المهنية	9

مقدمة عامة

مقدمة:

تنبع أهمية عمل مدقق الحسابات ليس لكونه متطلباً قانونياً فحسب، بل لاعتباره ضرورة تتعلق بالأمانة والحيادية والنزاهة والعمل المتخصص. و يبقى على جهات الاختصاص والقوانين وحتى مجالس إدارة الشركات وذوي العلاقة فعل ما بوسعهم لإتاحة وإعطاء مدقق الحسابات مساحة كافية تكفل له العمل بكل حرية، وإفساح الطريق واسعاً لكي تتجلى أمانته ونزاهته وحياديته. لذا وبعد ما شهدته الأنشطة الاقتصادية في تنظيمها وآليات عملها، أضحى مدقق الحسابات يعمل كواسطة بين رئيس وأعضاء مجلس الإدارة وبين الشركة، من أجل إطلاع المتعاملين على حالة الشركة، وفي الوقت نفسه يقدم النصيحة للإدارة بهدف تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث عن طريق التدقيق التي يقوم بها في الشركة بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة.

من هنا تلعب مهنة التدقيق دوراً هاماً في تقدم ورقي الوحدات الاقتصادية والمجتمع، وقد نشأت الحاجة إلى خدمات التدقيق من قبل العديد من الأطراف وذلك بسبب وجود تعارض في المصالح بين المسؤولين عن إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية ومستخدمي القوائم المالية التي تتضمن هذه المعلومات. وفي إطار هذا تأتي مهام المدقق والتي تمثل سنداً أساسياً لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية بما تضمنه عملية التدقيق من مصداقية على القوائم والتقارير المالية. ولكن بعد الفضائح المالية والانهيئات التي حصلت وإلقاء اللوم على شركات التدقيق وهو ما أثار مخاوف كبيرة لدى مستخدمي القوائم المالية الذين بدؤوا في التشكيك في طريقة عمل المدقق ومدى مسؤوليته عن انهيار الشركات وبدأت التساؤلات حول مدى فعالية جودة الخدمات التي يقدمها المدقق.

كل هذه الظروف قادت الباحثين والمهتمين في هذا المجال نحو التوجه إلى القيام بالدراسات الهادفة إلى التقليل من هذه المشاكل والعمل على إضفاء المزيد من المصدقية والثقة على عمل المدقق من خلال الاعتماد على طريقة أو وسيلة موضوعية للحكم على جودة التدقيق وقياسها.

مشكلة الدراسة:

تعد مشكلة تحديد مؤشرات جودة التدقيق وقياسها أمرا ذو أهمية خاصة في الوقت الحالي، وذلك بعد ظهور مشاكل مالية في عدد من كبرى الشركات على مستوى العالم، الأمر الذي ارتبط بمصدقية وجودة عمل المدقق. وقد أثرت عدة تساؤلات حول الدور الذي تلعبه مهنة التدقيق في الحد من هذه الظواهر، ومدى جودة خدمات التدقيق المقدمة من طرف المدقق. وفي ضوء ما سبق فإن إشكالية الدراسة تتمحور حول السؤال الرئيسي الآتي:

ما هي المؤشرات التي يمكن اعتمادها لقياس جودة التدقيق في الجزائر؟

ويتفرع عن هذا التساؤل الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما مدى إدراك المهنيين في الجزائر لأهمية قياس جودة التدقيق؟
- ما مدى تأييد المهنيين في الجزائر لمؤشرات قياس جودة التدقيق المقترحة؟
- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 5\%$ بين اتجاهات أفراد العينة حول أهمية قياس جودة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل، الوظيفة، الخبرة)؟

- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 5\%$ بين اتجاهات أفراد العينة حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل، الوظيفة، الخبرة)؟

فرضيات الدراسة:

في سبيل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية السابقة الذكر، تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى Ho1: لا يدرك المهنيون في الجزائر أهمية قياس جودة التدقيق.

الفرضية الثانية Ho2: لا يؤيد المهنيون في الجزائر المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق.

الفرضية الثالثة Ho3: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 5\%$ بين اتجاهات أفراد العينة حول أهمية قياس جودة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل، الوظيفة، الخبرة)؟

الفرضية الرابعة Ho4: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 5\%$ بين اتجاهات أفراد العينة حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل، الوظيفة، الخبرة).

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة لما لهذا الموضوع من أثر في تطوير جودة عملية التدقيق، وذلك نظرا لأنها تقوم على أساس اقتراح مؤشرات لقياس جودة التدقيق. وبالرغم من الاهتمام الواسع بموضوع جودة التدقيق إلا انه لم ينل نصيبه من البحث والدراسة بالصورة المطلوبة. لذا فإن

هذه الدراسة بما ستكشفه من نتائج وما سيبنى عليها من توصيات يمكن الاستفادة منها سواء من قبل مكاتب التدقيق أو الهيئات المنظمة للمهنة بما يساهم في تطوير وظيفة التدقيق وتحسين جودة أدائها وإحكام الرقابة عليها.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على مفهوم جودة التدقيق، وإبراز أهميتها وأهدافها.
- إجراء دراسة تحليلية للجوانب والزوايا المختلفة لتقييم أو الحكم على جودة عملية التدقيق.
- المساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة التدقيق والوصول بها إلى المستوى المطلوب.
- استعراض أهم إصدارات المنظمات المهنية والجهات ذات الصلة في مجال قياس جودة التدقيق.
- دراسة العوامل المختلفة التي تؤثر في جودة عملية التدقيق بغية الوصول إلى مؤشرات لقياس هذه الجودة وتقييم عمل المدقق.
- معرفة مدى إدراك المهنيين في الجزائر لأهمية قياس جودة التدقيق وتأيدهم للمؤشرات المقترحة.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: تمت الدراسة في الجزائر.
- الحدود الزمانية: تم اجراء الدراسة التطبيقية خلال سنة 2015.

منهج الدراسة ومصادر البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لعرض الجوانب المتعلقة بالتدقيق وجودة التدقيق وذلك بالاعتماد على الدراسات والأدبيات التي تناولت هذا الموضوع، أما فيما يتعلق بالجانب الميداني فقد تم استخدام المنهج الإحصائي وذلك من أجل تحليل بيانات الدراسة. وفي جمع البيانات والمعلومات التي تخص الموضوع تم الاعتماد على المصادر الآتية:

- بالنسبة للجانب النظري: تم الاعتماد على الكتب، المجلات العلمية، رسائل الماجستير و الدكتوراه، الدراسات السابقة، بالإضافة إلى استخدام شبكة الانترنت.
- بالنسبة للجانب العملي: فقد تم تصميم استمارة استبيان وتوزيعها على أصحاب مكاتب التدقيق، كما تم استخدام الاختبارات الإحصائية اللازمة من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات و لاختبار فرضيات الدراسة.

الدراسات السابقة:

- دراسة **DeAngelo 1981**: تعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي بحثت في جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليها، والتي تدور حول "العلاقة ما بين جودة التدقيق وحجم شركة التدقيق"، حيث هدفت الباحثة من خلالها إلى دراسة مدى تأثير حجم مكاتب التدقيق على جودة التدقيق. ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن هناك علاقة إيجابية بين حجم مكاتب التدقيق وجودة التدقيق.

- دراسة **حميد 1995**: بعنوان "خصائص جودة المراجعة المالية دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية"، حيث اعتمد الباحث في دراسته لآراء ثلاث جهات

هي : المدققين والمستثمرون والمديرون الماليون في الشركات المساهمة. وذلك لتحديد جودة عملية التدقيق في الشركات المساهمة السعودية، ذلك عن طريق توزيع استبانته مكونة من (50) متغيراً تم إرسالها إلى عينة من (39) مدققاً خارجياً، وأرسلت (81) نسخة إلى مديري مكاتب تداول الأسهم أو مسئولين عن إدارة محافظ الأوراق المالية، إضافة إلى (68) مديراً مالي. وقد خلصت الدراسة إلى ملاحظة أثر العوامل الآتية على جودة التدقيق: عامل الخبرة إلمام فريق العمل بمعايير المحاسبة والتدقيق، توافر النزاهة لدى المدقق، فحص الرقابة الداخلية، عدم وجود قضايا على المكتب تتعلق بأية مخالفات تذكر.

- **دراسة دهمش 1994**: بعنوان "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن"، وخلصت الدراسة إلى ما يأتي: يوجد لدى مكاتب التدقيق إدراك كاف لمفهوم إتباع وتطبيق ضوابط رقابة الجودة في التدقيق و أهميتها، و تقوم هذه المكاتب بإتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق في 60% إلى 79% من العينة، لا تختلف درجة إتباع وتطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة باختلاف حجم المكتب أو ارتباطه بمكتب تدقيق عالمي أو وجود قسم خاص برقابة الجودة، و تختلف باختلاف تاريخ التأسيس. وأن أكثر معوقات تطبيق رقابة جودة أعمال التدقيق هي: عدم تطور مهنة التدقيق في الأردن الأمر الذي يدعو إلى الاعتقاد بعدم إدراك أهمية إتباع نظام رقابي للجودة.

- **دراسة Malon and Roberts 1996**: جاءت هذه الدراسة حول "العوامل المتعلقة بانخفاض جودة التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية"، حيث هدفت هذه الدراسة إلى تطوير نموذج شامل من العوامل التي تبين الانخفاض في جودة التدقيق في

أمريكا، و دراسة العلاقة بينهما وبين انخفاض جودة التدقيق. وقد توصل الباحث إلى أن هناك علاقة ارتباط سلبية بين بعض العوامل المتعلقة بالخصائص الشخصية للمدقق و بين انخفاض جودة التدقيق. كما أن هناك علاقة ارتباط سلبية أيضا بين إجراءات رقابة الجودة المطبقة وبين انخفاض جودة التدقيق.

- دراسة طلبة 1997 : بعنوان قياس أثر بعض العوامل في جودة أداء مراقب

الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في سلطنة عمان، هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تأثير العوامل التالية على جودة أداء المدقق :الخبرة، التأهيل العلمي، طول الفترة التي يظل فيها المدقق محتفظا بالعميل، عدد ساعات التدقيق، نسبة الأتعاب، درجة المنافسة بين المكاتب. وقام الباحث بتوزيع 70 استبانة على عينة من المدققين الممارسين للمهنة. وقد توصلت هذه الدراسة إلى تصنيف العوامل السابقة إلى عوامل لها أثر ايجابي في مستوى الجودة مثل الخبرة والتأهيل العلمي وساعات التدقيق وعوامل ذات تأثير سلبي مثل عدد السنوات والأتعاب والمنافسة.

- دراسة راضي 1998: بعنوان " الخصائص المحددة لجودة المراجعة". هدفت هذه الدراسة

الى تحديد خصائص جودة المراجعة في مصر من وجهة نظر مقدمي الخدمة (المدققين)، وطالبي الخدمة (مديري الإدارات المالية في بعض المنشآت)، و المستفيدين من نتائجها (مجموعة من المستفيدين من خدمات التدقيق)، حيث قام الباحث بتوزيع استبانة عليهم، و طلب من هؤلاء تحديد أثر مجموعة من العوامل على جودة التدقيق. وخلصت الدراسة إلى اختلاف الأهمية النسبية لبعض هذه العناصر باختلاف الفئة المستهدفة، و كان من ضمن هذه العناصر: حجم المكتب، السمعة، الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب، الالتزام بالمعايير المهنية، خبرة المكتب في مراجعة الصناعة التي ينتمي إليها

العميل، وجود نظام رقابة للجودة، الاستقلالية، الاتصال الجيد مع العميل، القيام بخدمات استشارية للعميل، طول مدة ارتباط المدقق مع العميل، الإلمام بالتطورات التكنولوجية والمنافسة بين المكاتب.

- دراسة **Vanstraelen 2000**: بعنوان " أثر طول فترة الاحتفاظ بالعميل على جودة التدقيق"، هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر العوامل التالية على جودة التدقيق: فترة الاحتفاظ بالعميل، و حجم المكتب، و أتعاب التدقيق، و وضع العميل المالي. وكان من أهم نتائج هذه الدراسة أنه كلما ازدادت فترة الاحتفاظ بالعميل ازدادت احتمالية إصدار تقرير نظيف، مما ينعكس سلباً على جودة التدقيق، كما أن للعناصر الأخرى أثراً على جودة التدقيق.

- دراسة **Dunn et al 2000**: بعنوان " Auditor Industry Specialization and Client Disclosure" وقد هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر مجموعة من العناصر على جودة التدقيق ومن ضمنها التخصص في صناعة معينة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن المدققين المتخصصين في صناعة معينة، يحققون مستوى جودة أعلى بسبب رغبتهم في المحافظة على السمعة الجيدة في الصناعة نفسها إضافة إلى الإلمام الكافي بمشكلات الصناعة.

- دراسة **حميدات 2000**: تناولت "تقييم مستوى جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها". هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين جودة التدقيق وبعض الخصائص المرتبطة بمكتب التدقيق مثل: حجم المكتب، و عدد العملاء، وفترة الاحتفاظ بالعملاء، و الارتباط مع مكاتب تدقيق عالمية، و كذلك اختبرت هذه الدراسة العلاقة بين جودة التدقيق وبعض العوامل المرتبطة بالعميل مثل حجم العميل، و وضعه المالي، و

حجم النمو في المبيعات ومعدل المديونية، و استخدم في هذه الدراسة مقياس عملي لقياس جودة التدقيق تضمن 15 بندا يشمل المعايير المحاسبية والتعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية والشروط الواجب توافرها في التقارير المالية الصادرة عن هيئة الأوراق المالية رقم (1) لسنة 1998 والصادرة عن مجلس مفوضي الهيئة بموجب قانون الأوراق المالية رقم (23) لسنة 1997. وتم إجراء اختبار لمؤشر الإفصاح بموجب هذه التعليمات من خلال تطبيقه على التقارير السنوية لعام 2000 على عينة تتألف من (86) شركة صناعية وخدمية مساهمة عامة، من أجل الحصول على بيانات الدراسة. وخلص الباحث الى أن مستوى جودة التدقيق لدى مكاتب التدقيق ازداد على (70%) من هذه الشركات وأن مستوى الجودة يختلف بحسب حجم مكتب التدقيق وحجم العميل ووضع العميل، إلا أنه ليس هناك أية علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق وكل من الارتباط مع مكاتب عالمية وفترة الاحتفاظ بالعميل ومعدل المديونية.

– دراسة **Krishnan and Schauer 2000**: تناولت هذه الدراسة " جودة التدقيق في القطاع الغير الهادف في الولايات المتحدة الأمريكية"، حيث هدفت إلى قياس جودة تدقيق الحسابات بالإضافة إلى تحديد أهم العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق في القطاع الغير هادف للربح. وقد اعتمد الباحثان على مجموعة من العناصر لقياس درجة ارتباطها وتأثيرها على جودة التدقيق (حجم العميل، حجم مكتب التدقيق، الوضع المالي للعميل، عدد سنوات الاحتفاظ بالعميل الواحد، اشتراك مكتب التدقيق ببرامج مراجعة البند). و قد تم تطبيق هذه الدراسة على عينة من المؤسسات الغير هادفة للربح وقد تم التوصل إلى النتائج التالية: هناك علاقة ايجابية بين حجم المكتب وجودة التدقيق، و هناك

علاقة ايجابية أيضا بين حجم العميل والوضع المالي له وجودة التدقيق، إلا أن هناك علاقة سلبية بين الثروة المالية للعميل وجودة التدقيق.

– دراسة **Donnelly et al 2003**: بعنوان "An Auditor's Behavior Model Explanatory Characteristics of Personal Auditor's Using Audit Turnover"، يرى هؤلاء الباحثون أن السلوك المخل بعملية التدقيق ومعدل دوران المدققين **Audit Turnover** متغيران مصاحبان لانخفاض جودة التدقيق، ويرى هؤلاء أن التوقف المسبق عن إتمام عملية التدقيق له تأثيرات سلبية على المهنة نفسها. وتوصلت الدراسة إلى أن لانخفاض أداء المدققين من خلال تقييم ذاتي لأدائهم توجهاً مصاحباً لقبولهم لسلوكيات متزايدة تؤدي إلى انخفاض جودة التدقيق، لكن إذا كان هذا المستوى الأدنى من الأداء مصاحباً لتوجه أكبر من قبل المدققين لقبول السلوكيات المخلة بعملية التدقيق، فإن ترك مثل هذه الظاهرة دون اتخاذ أية إجراءات تصحيحية قد يؤدي إلى مشكلة أكبر على مستوى منشأة العميل ككل.

بعد هذا العرض، يمكن القول بأن الدراسة الحالية تتميز عن الدراسات السابقة بأنها تمثل محاولة لصياغة مؤشرات لقياس جودة التدقيق بالاهتمام بمجموعة من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق عكس الدراسات السابقة التي ركزت على بعض العوامل فقط وقياس أثرها على جودة التدقيق. كما أن هذه الدراسة تمت بالتطبيق على عينة من مكاتب التدقيق في الجزائر التي لم تشملها الدراسات السابقة، ففي حدود علم الباحثة تعتبر من أولى الدراسات التي تتناول قياس جودة التدقيق في الجزائر.

هيكل الدراسة:

من خلال محاولة الإحاطة بجميع جوانب البحث، تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول كما يلي:

- يتناول الفصل الأول مدخل عام حول جودة التدقيق المحاسبي، ويتضمن تمهيدا للفصل، يليه ثلاث مباحث تم التطرق فيها إلى تطور ومفهوم التدقيق المحاسبي، وأيضا مختلف معايير التدقيق بالإضافة إلى مراحل أداء عملية التدقيق.
- أما الفصل الثاني فقد خصص لتناول الإطار مفاهيمي لجودة التدقيق المحاسبي من خلال التطرق إلى مدخل إلى جودة التدقيق المحاسبي، واستعراض أهم وسائل تحسين جودة التدقيق المحاسبي، والرقابة على جودة التدقيق المحاسبي.
- ويتناول الفصل الثالث الحاجة إلى مؤشرات قياس جودة التدقيق ومساهمات المنظمات العلمية والمهنية للمحاسبة في مجال قياس جودة التدقيق المحاسبي، إذ يتم فيه دراسة قياس جودة التدقيق المحاسبي، ومن ثم عرض أهم مساهمات المنظمات العلمية والمهنية للمحاسبة في مجال قياس جودة التدقيق المحاسبي، والحاجة إلى مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي.
- وخصص الفصل الرابع للدراسة الميدانية، الذي يتم فيه توضيح المنهجية المعتمدة في هذه الدراسة، ومن ثم عرض وتحليل النتائج واختبار الفرضيات.
- واختتمت الدراسة بعرض أهم النتائج المتوصل إليها وتقديم مجموعة من المقترحات والتوصيات.

الفصل الأول

مدخل عام حول التدقيق المحاسبي

تمهيد

تعتبر مهنة التدقيق عملية منظمة وهادفة تسعى إلى تأكيد عدالة القوائم المالية ومصداقيتها فهي تستمد سلطتها من ثقة الجمهور بها وباعتبار أنها ضمان للمعلومات التي تقدمها، فإن إضفاء الثقة على القوائم المالية من أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها خصوصا في ظل التحديات والتطورات الاقتصادية، السياسية والاجتماعية التي يعيشها العالم.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.
- المبحث الثاني: معايير التدقيق المحاسبي.
- المبحث الثالث: مراحل أداء عملية التدقيق المحاسبي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

نظرا للدور الذي يلعبه التدقيق في مساعدة الأطراف المختلفة باتخاذ القرارات المناسبة سنتناول في هذا المبحث الحديث عن بداية ظهور التدقيق المحاسبي وكذلك مختلف المفاهيم المتعلقة به وإبراز أهم المعايير المتعلقة بالتدقيق المحاسبي و كيفية أداء عملية التدقيق.

المطلب الأول: التطور التاريخي ومفهوم للتدقيق المحاسبي:

لقد ساعد التطور الاقتصادي وانفصال الملكية عن الإدارة الى تطور التدقيق وفي هذا المطلب سنتطرق الى معرفة تطور التدقيق المحاسبي ومختلف التعاريف.

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي:

يرجع أصل التدقيق إلى العصور الوسطى، والتدقيق في المعنى الحديث يعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود، وتطور التدقيق مع تطور تلك الشركات، يعود التدقيق في شكله إلى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي حيث أنه من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر.

والمتمتع لتطور التدقيق عبر التاريخ يدرك بأن هذا الأخير جاء نتيجة للحاجة الماسة له، وكلمة التدقيق "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" والتي تعني الاستماع، قد نشأت هذه المهنة منذ القدم إذ أن الفراعنة في مصر كانوا يقومون بتعيين شخص لتسجيل الأموال الواردة ويقوم شخص آخر بعملية التدقيق لما قام به هؤلاء الأشخاص من تسجيل، وكذلك قدامى اليونان كانوا يعينون موظف للتدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل، أما بالنسبة للرومان قاموا بوضع نظام

يفصل عن المصروفات والمقبوضات¹. كما نجد أن في العصر الإسلامي تمت ممارسة هذه الوظيفة من طرف عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) حيث جعل موسم الحج فرصة لعرض حسابات وتدقيقها وكان الغرض الرئيسي هو اكتشاف الأخطاء ومحاسبة المسؤولين عنها. مع ظهور الثورة الصناعية وتطور الصناعة والتجارة أدى إلى زيادة نشاط المؤسسات وكذلك ازدياد الفجوة بين المالكين والإدارة وبالرغم من ذلك بقي هدف التدقيق هو اكتشاف الأخطاء والغش، وجاء التغيير خلال هذه الفترة إلى غاية 1850م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من صحة القوائم المحاسبية من أجل منع واكتشاف الغش والخطأ وكذلك التغيير الأخر الذي جاء بضرورة الحاجة إلى تدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص محايد وهذا ما جاء به قانون الشركات التجاري الانجليزي لسنة 1862م حيث أدى هذا إلى تطوير مهنة التدقيق. إلا أنه خلال هذه الفترة لم يتم الاعتراف بالرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد بأنها تتم بواسطة القيد المزدوج.

في الفترة ما بين 1900 و1933 تم الاعتراف بضرورة الرقابة الداخلية وفائدتها داخل المؤسسة أيضا زيادة الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي. أما الفترة بعد سنة 1933م شهدت بان الغرض الرئيسي للتدقيق ليس فقط اكتشاف الغش والخطأ بل يتمثل في تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي، وقد تم تأكيد ذلك من قبل الجمعيات المهنية العالمية.

أما في الوطن العربي فقد كانت فلسطين والعراق لديهما تشريعات متقدمة منذ سنة 1919م مستمدة من قانون الشركات البريطاني. أما في مصر فقد بدأ تنظيم مزاولة المهنة بصدور قانون لسنة 1909م وفي سنة 1946م تم إنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

¹ Richard Brawn and E. C. Jack, History of Accounting and Accountants Edinbourg, 1905, p: 74

بالنسبة للدول المغرب العربي فان المهنة نشأت وتطورت على الأسس المطبقة في فرنسا والتي لم تكن متطورة كما هي الحالة في بريطانيا.

وتجدر الإشارة إلى أن مهنة التدقيق أنشأت في أمريكا من قبل البريطانيين في سنة 1905، وبالأخص من قبل شخص اسكتلندي اسمه Waterhouse، أيضا ركز الأكاديميين المهتمين في العديد من الدول تطوير معايير التدقيق وإجراءاتها لتحقيق التوازن بين مسؤولية المدقق القانونية واحتياجات مستخدمي التقارير المالية، وتم التوصل إلى هذا من خلال ما يعرف بالتقرير النمطي ولقد مر هذا الأخير في الولايات المتحدة الأمريكية بعدة مراحل، ففي عام 1917م لم يكن لهذا التقرير صيغة موحدة وكان هذا التقرير بمثابة شهادة بأن القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال، وفي عام 1932م أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير مدقق الحسابات ليكون رأي بدلا من شهادة وتحديد هذا الرأي بمدى التزام المؤسسة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وفي عام 1939م أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أول تقرير نمطي مهني لتدقيق الحسابات وتضمن التقرير مسؤولية مدقق الحسابات عن رأيه في أن القوائم المالية تمثل بعدل المركز المالي ونتائج الأعمال ولا يزال هذا التطوير مستمر إلى حد الآن.¹

وفيما يلي أهم التشريعات العالمية عبر التاريخ لتدقيق الحسابات:

- فترة 3000 ق م: الضرائب، المراقبة الخارجية من أجل تخفيض الأخطاء وتفاذي الغش.
- فترة 500 ق م والجمهورية الرومانية: تدقيق محافظة الدولة وفصل الوظائف.²
- فترة العصور الوسطى في إنجلترا ، فرنسا، إيطاليا: تدقيق البلديات والمهن، فحص المصارف، التدقيق الداخلي.

¹ - د. احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، ط1، (عمان: دار صفاء للنشر، 2000)، ص.6.

² Jérôme Desponds, *Gestion des risques et Audit*, Management et négoce internationaux, p918,2007

- سنة 1581: تأسيس جمعية مهنية للمحاسبين في إيطاليا، كما تم تأسيس جمعية ميلانو عام 1739.
- سنة 1854: ظهرت أول منظمة مهنية في اسكتلندا.
- سنة 1862: في بريطانيا جاء قانون الشركات الذي ينص على وجوب تعيين مدقق حسابات لحماية حقوق المساهمين.
- وتوالى بعد ذلك إنشاء المنظمات المهنية في عدة دول منها: الدنمارك 1912، الهند 1913، فرنسا 1942، مصر 1946، بلجيكا 1950، الجزائر 1991.
- والجدول التالي بين مختلف المراحل التاريخية لتطور التدقيق.

الجدول رقم 1: مراحل تطور التدقيق المحاسبي

المدة	الأمور بالتدقيق	المرجع	أهداف التدقيق
2000 قبل المسيح - 1700 ميلادي	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	حماية الاموال، المعاقبة على اختلاس الاموال
1700م - 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول
1850م - 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
1900م - 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
1940م - 1970م	الحكومة، البنوك، المساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
1970م - 1990م	الحكومة، هيئات اخرى، المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
من 1990م	الحكومة، هيئات أخرى، المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير

المصدر: د. طواهر محمد التهامي، أ. صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية)، ص.7.

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي:

هناك عدة مفاهيم للتدقيق المحاسبي سنذكر البعض منها: "علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع، بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع وعن مركزه المالي."¹

كما يعرف على أنه: "علم له قواعده وأصوله، وفن له أساليبه، وإجراءاته يهتم بالفحص الفني المحايد للحسابات وسجلات الوحدة محل التدقيق بقصد إبداء الرأي في مدى صحة وعدالة القوائم المالية المنشورة لهذه الوحدة."²

وتم تعريفه: "التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، وبشكل يمكن المدقق من تقديم تقريره الذي يضمنه رأيه الفني المحايد والمستقل حول دلالة القوائم المالية لذلك المشروع عن المركز المالي له في نهاية فترة زمنية محددة ومدى بيان تلك القوائم لنتائج أعمال من ربح أو خسارة عن تلك الفترة."³

أيضا عرف بأنه: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية."⁴

¹ السيد احمد، المراجعة والرقابة المالية، (القاهرة: دار الكتاب الحديث، 2008)، ص.29.

² محمد نصر الهوارى وآخرون، المراجعة تأصيل علمي ممارسة عملية، (جامعة عين شمس: مكتبة دعم الكتاب الجامعي، 2000)، ص.1.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، ط2، (عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، 2004)، ص.7.

⁴ محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر)، ص. 17.

من خلال هذا يمكن القول بان التدقيق هو عملية منظمة تقوم على أساس فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والسجلات من أجل التأكد من صحتها وذلك للخروج برأي فني محايد ومستقل عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية خلال فترة زمنية معلومة.

وتشمل عملية التدقيق المحاسبي:

- الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
- التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.
- التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي

أصبح للتدقيق أهمية كبرى في الواقع الإقتصادي، وهذا لما ظهر من حاجات متزايدة من داخل المؤسسة ومن خارجها، كما أن التطور التاريخي للتدقيق صاحبه تطور في الأهداف، وهذا ما سنتناوله في هذا المطلب.

الفرع الأول: أهمية التدقيق المحاسبي

يلعب التدقيق دورا هاما في الأوساط المالية والأوساط الحكومية وكذلك في الاقتصاد. وتكمن أيضا أهمية التدقيق في كونه يسعى إلى خدمة العديد من الأطراف الطالبين لخدماتها ومخرجاتها وكل طرف حسب الحاجة:

- اعتماد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية من أجل وضع الخطط ومراقبة وتقييم التنفيذ والأداء.
- إن الملاك والمستخدمين يلجؤون إلى القوائم المالية المختلفة من أجل معرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى قوة المركز المالي لأجل اتخاذ قرارات بشأن توزيع مدخراتهم واستثماراتهم.¹
- يعتبر التدقيق المحاسبي هاما بالنسبة للبنوك التجارية والصناعية حيث تعتمد القوائم المالية المراجعة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها. كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.²

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، (الأردن : المستقل للنشر والتوزيع، 1998)، ص13.12.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات النظرية والعملية، (عمان: دار وائل للنشر، 2000)، ص.15.

- تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة، التخطيط، فرض الضرائب، منح الدعم، ...¹
- اعتماد رجال الاقتصاد على القوائم المالية المدققة في تحليل وتقدير الدخل القومي ووضع برنامج للخطط الاقتصادية.

وبالتالي أهمية التدقيق تظهر باعتبارها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية، إضافة إلى ذلك فالموردون والمتعاملون مع المؤسسة هم أيضا يولون أهمية للتدقيق من أجل معرفة سلامة مركزها المالي، والسيولة المتاحة لزيادة ثقتهم في استرجاع حقوقهم وزيادة معاملاتهم مع تلك المؤسسة². وتظهر أيضا من خلال التوصل إلى إبداء رأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة.

كذلك بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق تكون مثلا:³

- يساعد مدققو الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى مختلف الجهات.
- يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

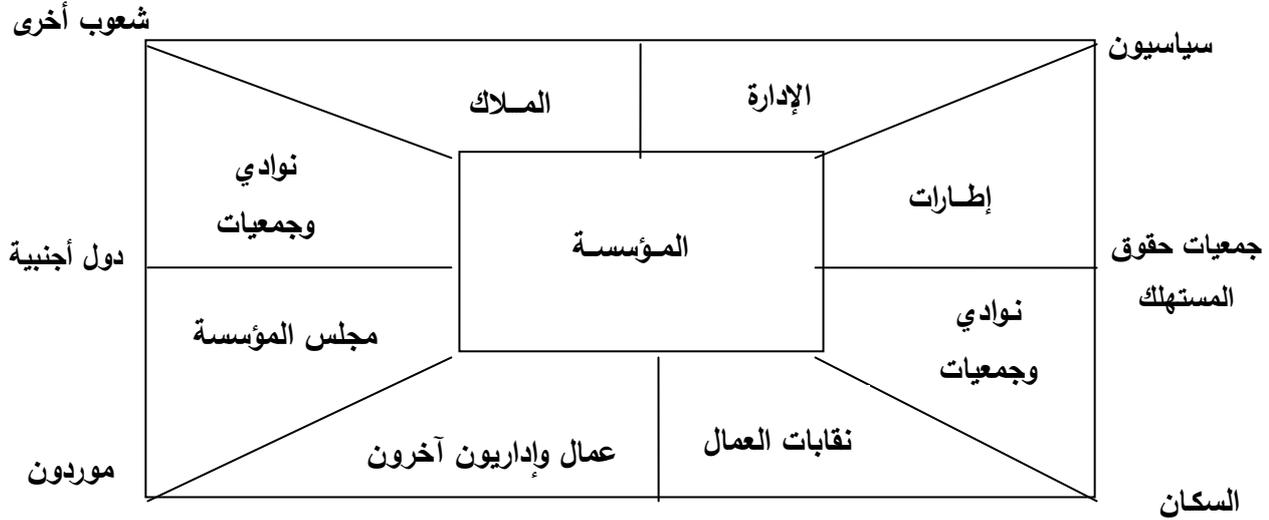
¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، (الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2009)، ص. 20.

² حمدي السقا، أصول المراجعة، الجزء الأول، (دمشق: ابن حيان، 1978)، ص. 21.

³ الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية لمحاسبة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، (ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003)، ص. 16.

وفيما يلي شكل يوضح أهم الأطراف الطالبة لخدمات التدقيق والمعلومات عن المؤسسة.¹

شكل رقم 1: الأطراف الطالبة لتتائج التدقيق المحاسبي



المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، (الجزائر: ديوان المطبوعات

الجامعية، الجزائر، 2003). ص.5.

ومجمل القول أن التدقيق قد أصبح علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة، حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة، ولكن لن تتسنى الخدمة الحقيقية إلا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد بفحص تلك البيانات فحفا إنتقاديا منظما ودقيقا، وإبداء رأي في محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي وصحة تبيائها لنتيجة العمل من ربح أو خسارة.²

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2003) ص.5.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، (الأردن: دار وائل للنشر، 2003)، ص.15.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق:

من خلال التطور التاريخي للتدقيق وكذلك التعاريف المقدمة يتضح لنا تطور أهداف هذا الأخير من فترة زمنية إلى أخرى، ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى مجموعتين:¹

أ- أهداف تقليدية:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش.
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

ب- أهداف حديثة:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد انحرافاتهما وأسبابها.
 - تقييم الأداء بالنسبة للوحدات الاقتصادية.
 - تحقيق أقصى كفاية اقتصادية.
 - تحقيق أقصى رفاهية لجميع أفراد المجتمع.
- وما هو جدير بالذكر أن تطور أهداف التدقيق يرجع إلى القضاء الانجليزي، ولقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين على ما تقدم في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 فقرة (2) على أن هدف التدقيق للقوائم المالية أن يتمكن المدقق من إعطاء الرأي عن ما إذا كانت القوائم المالية معدة ومن جميع الجوانب المادية طبقا لإطار معروف من التقارير المالية.²

¹حسين القاضي، د. حسين دحوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الدولية، ط1، (عمان، الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 1999)، ص.15.

²أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، (عمان: دار صفاء للنشر، 2000)، ص.11.

يبين الجدول التالي تطور أهداف التدقيق ومدى الفحص بالنسبة للمدقق.¹

الجدول رقم 2: تطور أهداف التدقيق المحاسبي

الفترة	الهدف من المراجعة	مدى الفحص
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل
1850-1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل
1905-1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية
1933-1905	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي اكتشاف الأخطاء والتلاعب	بالتفصيل ومراجعة اختباريه
1940-1933	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي اكتشاف الأخطاء والتلاعب	مراجعة اختبارية
1960-1940	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	مراجعة اختبارية

المصدر: محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآلية التطبيق، (الإسكندرية:الدار الجامعية،2003)، ص.5.

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآلية التطبيق، (الإسكندرية:الدار الجامعية،2003)، ص.5.

المطلب الثالث: أنواع ووظائف التدقيق المحاسبي

الفرع الأول: أنواع التدقيق المحاسبي:

للتدقيق عدة أنواع يمكن استعراضها فيما يلي:

أ. من حيث نطاق عملية التدقيق:

1. **تدقيق كامل:** في هذا النوع من التدقيق يكون للمدقق عمل غير محدد اذ يقوم

بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى

المؤسسة خلال الفترة المحاسبية.¹

ويتعين على المدقق تقديم في نهاية الأمر رأي فني ومحايد عن مدى عدالة وصحة

القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها

اختياراته، حيث أن مسؤوليته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع

للفحص، ويتعين على المدقق في هذه الحالة استخدام أسلوب العينات عند

إجراء الاختبارات²

2. **تدقيق جزئي:** هو التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق عمل المدقق

بحيث يقتصر عمل المدقق على تدقيق بعض العمليات دون غيرها، وتقوم الجهة

التي عينت المدقق بتحديد تلك العمليات، وعليه فان مسؤولية المدقق تنحصر

في مجال الذي حدد له فقط، كما يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود

التدقيق والهدف المراد تحقيقه، ويتعين على المدقق من ناحية أخرى أن يبرز في

¹ كمال الدين دهرابي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، (الاسكندرية : المكتب الجامعي الحديث، 2006)، ص.188.

² احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص.11.

تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات.¹

ب. من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

1. **التدقيق المستمر:** يقوم فيه المدقق ومساعديه بإجراء عمليات الفحص والاختبارات باستمرار على مدار السنة أو خلال فترات محددة على أن يقوم المدقق في نهاية السنة المالية بإجراء تدقيق نهائي للقوائم المالية بعد إقفال الدفاتر والحسابات وعادة ما يتم ذلك بطريقة منظمة ووفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً.²

2. **التدقيق النهائي:** هو الذي يتم عند انتهاء إدارة الحسابات من تقييد وترحيل العمليات واستخراج الحسابات الختامية وإعداد القوائم المالية للمؤسسة في نهاية السنة المالية، ويلجأ المدقق الخارجي عادة لهذا النوع من التدقيق في حالة المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.³

ج. من حيث القائمين بعملية التدقيق:

1. **التدقيق الداخلي:** قد يتم التدقيق من قبل شخص من داخل المؤسسة نفسها؛ حيث يقوم بعملية فحص الدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، وفي هذه الحالة يسمى هذا التدقيق بالتدقيق الداخلي، وهو يعتبر إحدى أدوات الرقابة بيد الإدارة؛ كونه يتم من قبل شخص يعتبر موظفاً في المؤسسة ويخضع لسلطة الإدارة.

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، (القاهرة: دار جامعية، 2002)، ص. 35.

² عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، (الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1993)، ص. 49.

³ عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص. 52.

2. التدقيق الخارجي: يتم هذا النوع من التدقيق من طرف شخص المدقق الخارجي وهو ذلك الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها، ويقوم بتدقيق نظم الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية قبل إبداء رأيه. وينقسم التدقيق الخارجي إلى ثلاث أقسام:¹

- **التدقيق القانوني:** وهي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات.
- **التدقيق التعاقدية:** هي التي يقوم بها محترف بطلب من الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.
- **الخبرة القضائية:** هي التي يقوم محترف خارجي بطلب من المحكمة.

د- من حيث الإلزام: ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

1. التدقيق الإلزامي: يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، و يترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة².

2. التدقيق الاختياري: هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، و تكون بطلب من إدارة

المؤسسة أو ملاكها، و تكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع

الطالب لعملية التدقيق. ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم

الاستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمها المالية

الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 47.

² محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، (بيروت: الدار الجامعية، 1990)، ص 46.

المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، و التي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد . أما في حالة المؤسسات الفردية، فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب.

الفرع الثاني: وظائف التدقيق: يمكن تلخيصها في:

- أ. الفحص والتقييم: يقوم على معرفة مدى صحة المعلومات المحاسبية بالخصوص، ويعتمد على الدقة وصحة وقانونية المستندات.
- ب. التحليل: ويعتمد على أدوات التحليل المالي، المقارنات، وتحليل النتائج.
- ج. الالتزام: وهو مدى التزام الفاعلية داخل المؤسسة بالسياسات الإدارية المرسومة وتنفيذ العمليات وفق النظم الموضوعة أو القرارات المتخذة.
- د. التقييم: وهو مدى كفاءة البيانات والخطط في تحقيق الأهداف.
- هـ. التقرير: ويضم المشاكل التي تواجهها المنظمة، وأسبابها، ونقاط الضعف، وحتى نقاط القوة.

المبحث الثاني: معايير التدقيق المحاسبي

حتى يقدم المدقق رأيه حول القوائم المالية بشكل مستقل ومحيد لا بد من معايير تحكم عملية التدقيق وتأخذ أهداف التدقيق بعين الاعتبار، ووجود هذه المعايير جاء من أجل الحفاظ على قياس معياري موحد لعمل المدقق المستقل والمحيد لأن هذه المعايير توفر لمهنة التدقيق الثقة والكرامة من قبل الجمهور وبالتالي الثقة بالبيانات المالية.

والمعايير هي عبارة عن قوانين وأنظمة وإجراءات موضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية. وقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA^(*) في عام 1939 تسع معايير للتدقيق أضاف عليها معيارا عاشرا في عام 1954 تحت اسم معايير التدقيق المقبولة عموما (GAAS)^(**) وتعتبر هذه المعايير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق، وكذلك الخطوات الرئيسة العملية للتدقيق هذا وتعد هذه المعايير التي وضعها مجمع المحاسبين الأمريكيين مصدر رئيسي اعتمدت عليه مهنة التدقيق في جميع أنحاء العالم.¹

ويبين الشكل التالي معايير التدقيق المحاسبي:²

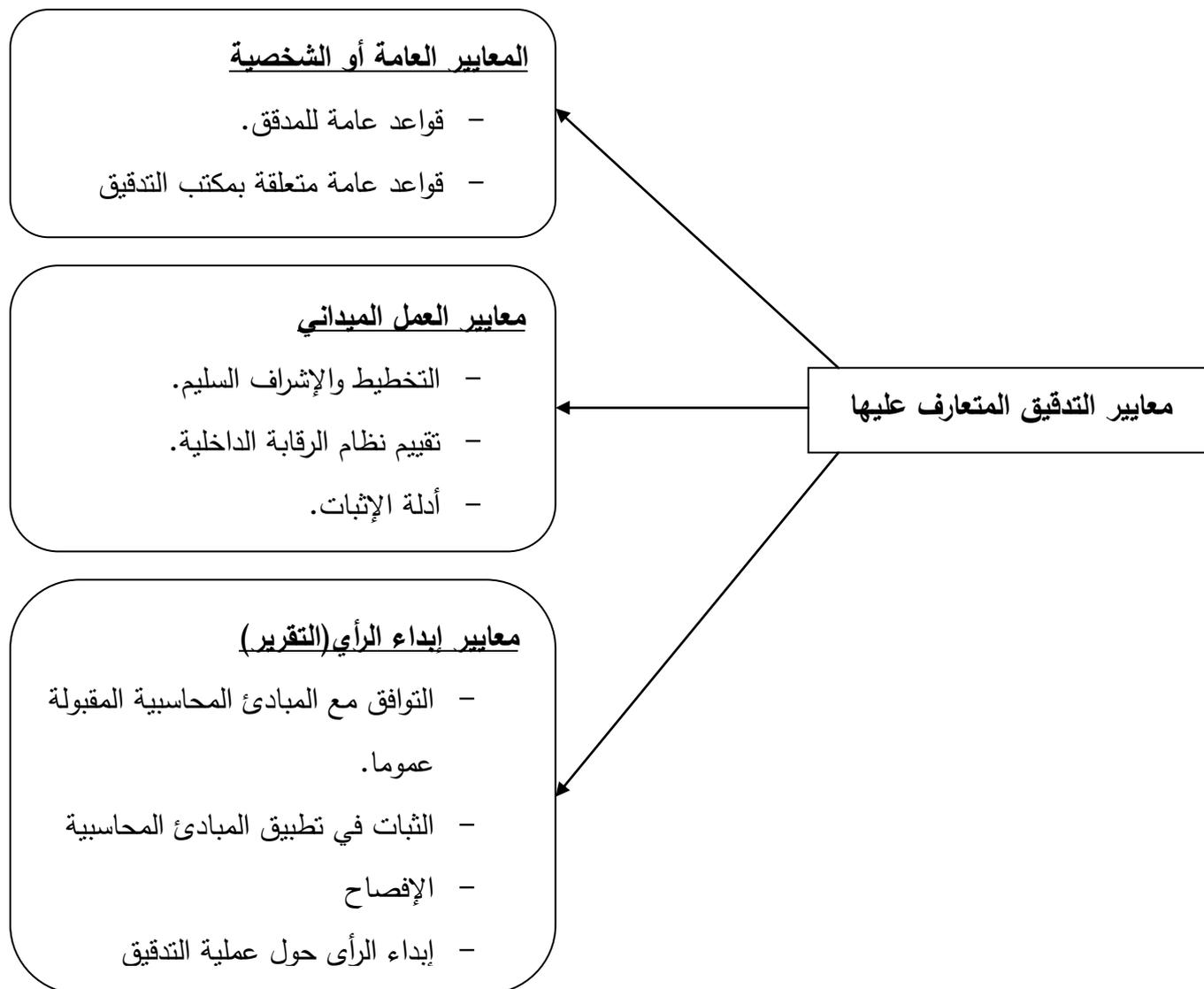
1 هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، ط2، (جامعة عمان العربية للدراسات العليا: دار وائل للنشر، 2004)، ص.37.

2 محمد السيد سريرا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإطار النظري، (الإسكندرية : دار المعرفة للنشر، 2002)، ص.40.

(*) AICPA : American Institute of Certified Public Accountants.

(**) GAAS: Generally Accepted Auditing Standards.

الشكل رقم 02: معايير التدقيق المحاسبي



المطلب الأول: معايير العامة

سميت هذه المعايير بالمعايير الشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي ومدقق الحسابات، ويمكن حصرها في الآتي:¹

- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي و العملي؛
- أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد و الاستقلال؛
- أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير.

الفرع الأول: التأهيل العلمي والعملي

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية و الخبرة العملية و الكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق.

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة و الضرائب و التدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية. إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب و التعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، و يظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.²

تلعب المنظمات المهنية التي تشرف على المهنة في معظم دول العالم دورا كبيرا في مجال تعليم و زيادة خبرة أعضائها عن طريق ما تقدمه من برامج تدريبية و توجيهية ، كما يشمل التدريب في التدقيق على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات و الندوات التي تنظمها وتعقدتها المنظمات المهنية³

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، (الأردن: دار وائل للنشر، 2003)، ص. 55.

² محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 1998)، ص. 35.

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص. 55.

لقد أوردت معايير التدقيق الدولية القواعد التي تنظم التأهيل العملي للمدقق في عدة معايير نذكر منها:¹

أ. ورد ضمن المعيار الثالث الذي يتناول المبادئ الأساسية التي يخضع لها المدقق حسب الفقرة السابعة منه على أنه: "يجب أن يتم التدقيق وأن يتم إعداد التقرير بعناية مهنية وبواسطة أشخاص ممن لديهم تدريب مهني وخبرة وكفاءة في التدقيق".

ب. تضمن المعيار السابع مراقبة جودة أعمال المدقق، فقد نصت الفقرة الخامسة منه على أنه: "يجب على المدقق والمساعدين ممن لديهم مسؤوليات إشرافية أن يأخذوا بعين الاعتبار مهارات وكفاءة المساعدین في أداء العمل المفوض لهم عند البحث في نطاق التوجيه والإشراف في التدقيق المناسب لكل منهم".

الفرع الثاني: معيار استقلال المدقق

يقوم المدقق بتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية من بيانات ومعلومات، وحتى تتوفر الثقة لمستخدمي القوائم المالية لا بد أن يكون المدقق غير متحيز، أي أنه يقدم رأياً موضوعياً وغير متحيز.²

وتتوقف استقلاليته وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال، ويجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو

1 عبد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية وإمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، (السعودية: معهد الإدارة العامة، 1994)، ص. 77-78.

2 منصور حامد محمود، محمد أبو العلا الطحان، محمد هشام الحموي، أساسيات المراجعة، (مصر: جامعة القاهرة، 1994)، ص. 33.

مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه.

ولتحقيق معيار الاستقلالية ينبغي توافر النقطتين التالية لتحديد مدى استقلالية المدقق:

أ. عدم وجود مصالح مادية للمدقق: ينبغي على المدقق أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي تقوم بمراجعتها وأن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية الختامية.

ب. وجود استقلال ذاتي: يقتضي هذا المحور عدم تدخل العميل أو أي سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن فحص البيانات والسجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من التدقيق.

ويمكن تحديد المؤشرات الدالة على استقلال المدقق من خلال ما يلي:

- الإستقلال في إعداد البرامج: يستطيع المدقق في ظل هذا البند تحديد برنامج التدقيق وخطوات العمل مع عدم تدخل الإدارة في استبعاد وتحديد أو تعديل ما تم أخذه من طرف المدقق في برنامجه.
- الإستقلال في مجال الفحص: يعتبر المدقق حراً مستقلاً في اختيار حجم المفردات والبيانات المراد فحصها من مجموع المفردات للتقرير بعدها عن صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها.

الفرع الثالث: معيار العناية المهنية:

يعتبر الحياد أول مؤشر يجب أن يتوفر في المدقق كما يجب أن تكون له صفات أخلاقية تبعد عن المهنة والحفاظ على السر المهني باعتبار أن أغلب المعلومات التي يطلع عليها المدقق ذات طابع سري لهذا وجب عليه الالتزام بالمحافظة على هاته الأسرار.¹

ويعني معيار العناية المهنية هو أن يقوم المدقق ببذل مجهود من بداية عمل التدقيق إلى غاية الانتهاء منها انطلاقاً من كونه لابد أن يستوفي المعياريين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي والعملية والاستقلال في أداء مهامه.

ويمكن تحديد الشروط الواجب توافرها في المدقق بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة:²

أ. محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء الغير منتظرة.

ب. العمل على إزالة الشكوك والاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي الفني المحايد.

ج. العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

¹ اشتيوي ادريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، (بيروت: دار النهضة العربية، 1996)، ص.88.

² توهامي طواهر، محمود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، (بن عكنون - الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية)، ص.43.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

إن توفر الكفاءة و الاستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني.

تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنوطة به، و رغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي:

- التخطيط والإشراف الملائمين؛

- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛

- كفاية و ملائمة أدلة الإثبات.

الفرع الأول: التخطيط والإشراف الملائمين.

يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها، مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل. من ناحية أخرى فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم باعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية التدقيق.

تحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي:¹

يستعمل البرنامج كأداة للرقابة، من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للانتهاء منها، يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته؛ يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق، من خلال احتوائه على ما يجب القيام به، والفترة الزمنية اللازمة لذلك، وتوقيت البدء في عملية التدقيق والانتهاء منها، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات؛ تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني، انطلاقاً من تحديد مهام كل مدقق، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

الفرع الثاني: معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

يقضي المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني بأنه: يجب دراسة تقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار التدقيق.²

ويوضح هذا المعيار الفرضين الذين من أجلهما يجب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:³

أ- تحديد مدى الاعتماد على النظام نفسه، فالمدقق لا يستطيع إعادة إنشاء السجلات المحاسبية لجميع العمليات التي تمت خلال المدة محل الفحص.

1 صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 48.

² رجب السيد راشد و اخرون، اصول المراجعة، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 1999)، ص.40.

3 مصطفى عيسى خضير، المراجعة مفاهيم و اجراءات، الطبعة 2، (الرياض: جامعة الملك سعود، 2006)، ص.51.

ب- دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، هو تحديد مدى اختبارات التدقيق التي سيقوم بها المدقق لكي يمكنه الاقتناع بعدالة القوائم المالية.

يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية:¹

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية؛
 - استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية؛
 - إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.
- بعد الدراسة السابقة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

- نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية؛
- نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية؛
- التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق.

الفرع الثالث: معيار كفاية أدلة الإثبات

يقصد بأنه يجب على المدقق أن يقوم بتجميع الأدلة والبراهين الكافية والملائمة التي يستطيع على ضوءها أن يبدي رأيه في القوائم المالية ويكون هذا من خلال الملاحظات والاستفسارات.²

كما أن أدلة الإثبات في التدقيق يجب أن تكون ملائمة مع موضوعها للقيام بعمل المصادقات اللازمة و إجراء الفحص التحليلي.¹

1 أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، (عمان: دار صفاء للنشر، 2000)، ص.26.

2 محمد سمير الصبان، عوض لبيب فتح الله، الأصول العلمية و المهنية للمراجعة، (الاسكندرية: دار الجامعية، 1997)، ص.46.

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور ، كالملاحظة المادية ، العمليات الحسابية ، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث ، المستندات ، إقرارات رجال الإدارة ، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة. وعلى المدقق أن يقيم جودة ونوعية هذه الأدلة شأنها شأن كميتها ، فكلاهما يساعد على الاقتناع بالدليل.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

وهو آخر فرع حيث يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمدقق ونجد فيه المعايير التالية:

الفرع الأول: معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً

وفق هذا المعيار يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرفت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً ، وبالتالي فإن المدقق بمثابة المرشد الأساسي للحكم على جودة القوائم المالية التي يبدي فيها رأيه ، وهي بذلك معايير موحدة يستخدمها جميع المدققين لضمان مستوى عام من الجودة في الممارسة العلمية.²

ولا تحظى البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة بالقبول إلا إذا اثبت أن المبادئ المحاسبية المتفق عليها مطابقة للواقع ، ومن أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:³

- مبدأ استمرارية النشاط؛
- مبدأ الحيطة والحذر؛
- مبدأ القيد المزدوج؛
- مبدأ استقلالية الدورات والنتائج المزدوجة.

¹ أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، ط2، (القاهرة : دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، 1996)، ص.306.

² عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة ومراجعة الحسابات ، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1989) ، ص.165.

³ محمد بوتين، المحاسبة العامة، (الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية، 1999)، ص.93.

الفرع الثاني: معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية:

يجب على المدقق أن يشير في تقريره إلى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، ويهدف هذا المعيار إلى ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وتأثيرها على القوائم المالية. كما يجب أن يحدد المدقق الظروف التي أدت إلى تغيير السياسات أو التقديرات المحاسبية من فترة إلى أخرى وهذا يعني أن المدقق قد وجد أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يتم تطبيقها باستمرار من خلال الثبات إلا في الحالات التي يحدث فيها تغيير فيجب عليه أن يوضح ذلك إلى مستخدميها.¹

الفرع الثالث: معيار الإفصاح

إن القوائم المالية تقدم إلى مستخدميها المعلومات الكافية التي تساعد في اتخاذ القرارات وبذلك ينظر إلى الإفصاح على أنه كاف بدرجة معقولة ما لم يوضح التقرير غير ذلك، وعلى المدقق أن يولي اهتماما لجميع الأحداث مع عملية التدقيق وإضافة بعض الإيضاحات المهمة التي أغفلتها المؤسسة وعليه ان يشير إلى ذلك في تقريره.²

الفرع الرابع: معيار إبداء الرأي حول عملية التدقيق

يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة ، وفي حالة امتناعه عن إبداء رأيه في أمور معينة فيجب عليه أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك وينبغي أن يوضح تقريره طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤوليته على القوائم المالية ويتخذ المدقق في مجال إبداء الرأي أربعة حالات وفقا لقواعد التدقيق:

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، (الإسكندرية: دار الجامعة للنشر، 2004)، ص.41.

² مصطفى عيسى خضير، المراجعة مفاهيم وإجراءات ، الطبعة2، (الرياض: جامعة الملك سعود، 2006)، ص58-59.

- إبداء رأي دون تحفظات؛
- إبداء رأي مع تحفظات؛
- إبداء رأي مخالف أو رأي عكسي؛
- الامتناع عن إبداء الرأي.

وتمثل هذه المعايير السابقة الذكر المقاييس التي يجب على المدقق الإلتزام بها عند أدائه لمهامه، وقد تم تثبيت هذه المعايير في معظم الدول بما فيها الجزائر.

المبحث الثالث: مراحل أداء عملية التدقيق المحاسبي

يتم أداء عملية التدقيق وفق خطوات وإجراءات ، من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى أهم مراحل أداء عملية التدقيق:

المطلب الأول: مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: التخطيط

هناك عدد من الخطوات التمهيديّة التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ

إجراءات التدقيق والمتمثلة فيما يلي:¹

- التحقق من صحة تعيينه؛
- الاتصال بالمدقق السابق؛
- التأكد من نطاق عملية التدقيق؛
- الاتصال مع المؤسسة محل التدقيق؛
- الاطلاع على القوائم المالية السابقة؛
- فحص التنظيم الإداري.

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، (الأردن : المستقل للنشر والتوزيع، 1998)، ص139.

عند الانتهاء من هذه الخطوات يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق. وترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، ومن بين ما يتضمنه ما يلي:

- الأهداف الواجب تحقيقها؛
- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف؛
- تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة وإجراء؛
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء؛
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة وإجراء نفذ؛
- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

ويعتبر البرنامج ، ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعديه لتنفيذها. فالبرامج أداة رقابة وتخطيط يساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية كما أنه من غير الممكن أن يقوم المدقق بتطبيق نفس البرنامج في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها حتى لو كانت هذه المؤسسات تنشط في نفس القطاع ، لأنه لكل مؤسسة خصوصياتها سواء على مستوى الهدف أو حتى على مستوى حجم المعطيات والمعلومات المحاسبية المتواجدة بها، فلكل مؤسسة ظروف العمل الخاصة بها وما يميزها عن غيرها.¹

يمكن تصنيف نوعين من برامج التدقيق هما:

- برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما؛
- برامج تدقيق متدرجة.

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سابق، ص143.

أ. برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما: هي برامج تحوي كافة الإجراءات والخطوات التي تدخل في كافة عمليات التدقيق، يتقيد بها المدقق ومساعدوه أثناء أدائهم لمهامهم غير أنها لا تخلو من بعض التعديلات التي تعتبر ثانوية، والتي يضيفها المدقق بناء على قيامه بالخطوات التمهيديّة وما تمنحه له من خصوصيات المؤسسة المدققة دون غيرها من المؤسسات السابقة.¹

ب. برامج تدقيق متدرجة: تتمثل في تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والتدقيق، وترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الاختبارات إلى ما بعد الشروع في عملية التدقيق، أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق. ويمكن هذا النوع الموظفين من استغلال خبراتهم والتماشي مع الظروف المحيطة بهم. وأهم ميزة في هذا النوع من البرامج هو كونه يسمح للقائمين بأعمال التدقيق من التفاعل مع الظروف التي قد تطرأ خلال القيام بعملية التدقيق، دون شروط أو قيود مسبقة قد تحد من فعالية الحلول .

كذلك يجب على المدقق الإشراف على مهمة التدقيق، ويقصد بالإشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم . بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، باعتباره المسؤول والمعني الأول بعملية التدقيق.²

أيضا يجب على المدقق الاحتفاظ بأوراق التدقيق أو الملفات للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق، من الإجراءات المتبعة، المعلومات التي تم الحصول عليها، الالتزام بالسياسات، ونتيجة عملية التدقيق والهدف الأساسي من

¹ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، ط2، (الأردن: دار وائل للنشر، 2004)، ص. 212.

² زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، (الأردن : دار الرابية للنشر ، 2009) ، ص.79.

أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص، وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه. وتسمح أوراق العمل للمدقق بتنظيم نشاطاته، وكذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي.

الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تنطلق إجراءات التدقيق من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ذلك لأنه يترتب على نتيجة هذا التقييم تحديد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به مدقق الحسابات.

1. خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يقوم المدقق بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال الخطوات التالية¹:

- فهم نظام الرقابة الداخلية: في هذه الخطوة يجب على المدقق أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية، وذلك عن طريق الاستفسار من مختلف الأشخاص داخل المؤسسة، إضافة إلى الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية للحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية.
- تحديد مخاطر الرقابة: يتم في هذه الخطوة تحديد مخاطر الرقابة ويمكن للمدقق أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة.
- اختبارات الالتزام: الهدف من هذه الخطوة هو التحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وصفت بها، وأن الموظفين ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على إدارة المؤسسة أن تحت موظفيها على ذلك من خلال تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، (الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006)، ص.214.

المطلب الثاني: مرحلة جمع أدلة الإثبات.

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر، فالأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الاعتقاد، ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع بغرض وضع الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، وفي إطار سعيه إلى تأكيد محتوى تقريره النهائي، فإن المدقق مطالب بجمع مجموعة من الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة في آن واحد¹.

الفرع الأول: أنواع أدلة الإثبات

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالاً مختلفة غير أنه يمكن للمدقق استخدام أهمها،

ويمكن حصرها فيما يلي:

- المستندات؛
- الفحص المادي؛
- المصادقات،
- الفحص التحليلي؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية؛

¹ محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1998)، ص. 166.

● الاستفسارات من العميل.

أ. **المستندات:** تعتبر من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله، وهي على ثلاثة أنواع :

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها، كفواتير الشراء مثلاً؛
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها، كفواتير البيع وإيصالات القبض؛
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة، كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية

والموضوعية، وعليه أن يظل يقضا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع¹.

ب. الفحص المادي: يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصور مادية، وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون والنقدية، كما يمكن استخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة. يمكن القول أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم جودة وحالة الأصل².

ج. المصادقات: تتمثل في استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص 180

² عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، (مصر: المكتب الجامعي الحديث، 2007)، ص 81.

إجابات تصريحيه أو كتابيه، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة. تختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف المعلومات المطلوبة، وعموماً يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع:¹

- مصادقات إيجابية؛
- مصادقات سلبية؛
- مصادقات عمياء.

1. المصادقات الإيجابية: في هذا النوع من المصادقات يتلقى العملاء أو الموردين

خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد على عنوان المدقق بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة، وفي حالة عدم صحة تلك الأرصدة تطلب منهم ذكر الأسباب في ردهم .

2. المصادقات السلبية: فيها يخطر العملاء أو الموردين بأرصدة حساباتهم،

ويطلب منهم الرد كتابة على عنوان المدقق في حالة اعتراضهم فقط على صحة أرصدهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى عدم الموافقة على صحة تلك الأرصدة.

3. المصادقات العمياء: في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو

الموردين أن يرسلوا الرد إلى عنوان مدقق الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة.

د. الفحص التحليلي: يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلاً) لتقييم

مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة

¹يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، (الأردن: الوراق للنشر ، 2007)، ص.180 .

²عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد ، وآخرون، مرجع سابق ، ص.85 .

هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة¹. يلجأ المراقب إلى تقنية التحليل في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات أو بعضها على الأقل مع المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه.²

هـ. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معياراً للحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب. ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوباً في لوائح وتعليمات، بل يجب أن يكون منفذاً وموضوعاً حيز التطبيق العملي³. أما في حالة العكس وهو ضعف نظام الرقابة الداخلية، فإن ذلك يدل على إمكانية توفر هذه المستندات والسجلات على أخطاء وتلاعبات، ما يوسع نطاق الاختبارات على العينات التي يقوم بها المدقق والتي قد تكون بدورها قرينة له لدى امتناعه عن المصادقة على القوائم المالية.

و. صحة الأرصدة من الناحية الحسابية: إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية، لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الانجاز، وبالتالي فإن وقوف المدقق على استعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلاً على انتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له باستخدامها كدليل إثبات.

2محمد بوتين، المحاسبة العامة، مرجع سابق، ص.93.

3خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، مرجع سابق، ص.181.

ز. الاستفسارات من العميل: يعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات. ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل وبالتالي فهي عرضة للتحييز وفقا لأهواء العميل.¹

المطلب الثالث : مرحلة إعداد تقرير مدقق الحسابات.

يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق كالمستثمرين والمقرضين ورجال الاقتصاد وإدارة المؤسسة وغيرهم، لأن هذه الفئات المختلفة تولى تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية. يكون التقرير عادة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق، أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص، أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال، وهكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق، لأن التعيين يختلف أيضا حسب الشكل.²

ويعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال³. بالإضافة إلى هذا وكما سبق وأن قلنا في إطار معايير إعداد التقرير، فإنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو

1 عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، مرجع سابق، ص. 87.

2 خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص. 129.

3 عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، مرجع سابق، ص. 316.

الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية، الالتزام والثبات في تطبيقها، بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه. يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية، وعموماً يمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير:

- تقرير نظيف؛
- تقرير تحفظي؛
- تقرير سالب؛
- الامتناع عن إبداء الرأي.

الفرع الأول: التقرير النظيف

يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:¹

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاماً؛
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي؛
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي؛
- حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

¹ يوسف محمود جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 260.

الفرع الثاني: التقرير التحفظي.

يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها.¹

الفرع الثالث: التقرير السلبي

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها². يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

الفرع الرابع: الامتناع عن إبداء الرأي

يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:³

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع الشركة؛

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، مرجع سبق ذكره، ص 106

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص 138

³ يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 261

- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديدها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم، ... وغيرها؛
 - في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية. في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها؛
 - عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك؛
- وغالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبيدي المدقق رأيه فيها.

خلاصة الفصل الأول

من خلال هذا الفصل يمكن القول بأنه بسبب التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال و كذلك دخول التكنولوجيا والحاسوب تغيرت النظرة إلى التدقيق مما تطلب من المدقق تقديم خدمات أهم من البقاء على اكتشاف الأخطاء والمخالفات وغيرها من الأعمال ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلاءم و بيئة الأعمال الحالية.

و اتضح لنا كذلك أن عملية التدقيق تساعد على تطوير نظام الرقابة الداخلية و توفير معلومات صحيحة ومؤكدّة عن وضعية المؤسسة، وإعطاء صورة حقيقية عن التقارير التي يقوم بإعدادها المدقق. حيث أن الهدف من إعداد التقرير هو إعطاء رأيه المهني حول القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

لذلك كان لابد من المدقق التمتع بالخبرة و الاستقلالية و أيضا احترام جميع المعايير المتعارف عليها وذلك لتسهيل عليه القيام بمهامه وإضفاء الثقة والمصداقية للمعلومات المقدمة للأطراف ذات الصلة.

الفصل الثاني

إطار مفاهيمي حول جودة

التدقيق المحاسبي

تمهيد

تستند خدمات التدقيق على الثقة المتبادلة بين عضو المهنة والأطراف ذات العلاقة، ولقد أدى تزايد اعتماد مستخدمي القوائم على البيانات المالية المدققة كمصدر للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة وما صاحب ذلك من ازدياد مسؤولية مدقق الحسابات أمام الغير إلى بروز الحاجة إلى إجراءات لضمان جودة أعمال التدقيق وذلك لتوفير القناعة المعقولة للمدقق وللأطراف المعنية بأن أعمال التدقيق قد نفذت بدرجة عالية من الكفاءة والسرعة مما يخدم الأهداف العامة للمجتمع ويضفي مزيداً من الثقة والمصداقية على نتيجة أعماله.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: مدخل إلى جودة التدقيق المحاسبي.

المبحث الثاني: وسائل تحسين جودة التدقيق المحاسبي.

المبحث الثالث: الرقابة على جودة التدقيق المحاسبي.

المبحث الأول: مدخل إلى جودة التدقيق المحاسبي

المطلب الأول: تطور مفهوم جودة التدقيق المحاسبي

يرجع مفهوم الجودة (Quality) إلى الكلمة اللاتينية (Qualités) والتي تعنى طبيعة الشخص، وطبيعة الشيء، ودرجة الصلابة، وقديما كانت تعنى الدقة والإتقان في تصنيع الآثار التاريخية والدينية بما فيها من تماثيل وقلاع بغرض التفاخر بها. أما حديثاً فقد تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى وازدياد المنافسة، إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة، فقد تمحور معناه في البداية على التفتيش أو إعادة تأهيل المنتجات المرفوضة.¹

وقد عرّفها الجمعية الأمريكية لضبط الجودة بأنها "مجموعة من المزايا وخصائص المنتج أو الخدمة القادرة على تلبية حاجات المستهلكين".

في حين عرفها آخرون بأنها عبارة عن "مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج أو الخدمة والتي تؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء سواء من حيث تصميم المنتج أو تصنيعه أو قدرته على الأداء في سبيل إرضاء هؤلاء العملاء وإسعادهم"². ومع تطور الحياة الاقتصادية، ظهرت الجودة بمفهومها الشامل عبر مراحل تطور أساسية وهي:³

¹-أيمن فتحي فضل الخالدي، قياس جودة خدمات المصارف الإسلامية العاملة في فلسطين من وجهة نظر العملاء، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، قطاع غزة، فلسطين، 2006، ص38.

²-أياد حسن حسين أبوهين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص 43.

³-سوسن شاكر مجيد، مفهوم الجودة ومراحل تطورها، الحوار المتمدن، العدد 3700، 2012/04/16.

أولاً: مرحلة ما قبل الثورة الصناعية

وتعتبر هذه المرحلة مرحلة ضبط جودة العامل المنفذ للجودة، وتتخلص بأن عاملاً أو مجموعة من العمال مسؤولين عن تصنيع المنتج بالكامل بوحدة تصنيعية صغيرة، وفي هذه المرحلة كان الإحساس بالإنجاز والفخر موجوداً عند العامل الذي يخلق حافزاً للعمل لديه.

ثانياً: مرحلة ما بعد الثورة الصناعية

وهي مرحلة ضبط رئيس العمال للجودة من بداية القرن العشرين حتى أواخر العقد الثاني منه نتيجة لتوسع المصانع والتخصص في العمل وظهور الصناعات الحديثة وتوسعها فقد أدى إلى أن يتوزع العمل على أكثر من عامل، وتطلب ذلك إلى أن يكلف رئيس العمال بمسؤولية الجودة في الإنتاج.

ثالثاً: مرحلة الإدارة العلمية

وقد ظهرت هذه المرحلة في مطلع القرن العشرين بريادة فريدريك تايلور وهي مرحلة ضبط الجودة والتفتيش، إذ تم التطرق فيها إلى الوقت والحركة وسبل تخفيض الإنتاج عن طريق الحد من الضياع والهدر. وقد أدت الحرب العالمية الأولى إلى تعدد أنظمة الصناعة وتنوع أساليب الإنتاج وأصبح رئيس العمال مسؤولاً عن عدد كبير من العمال، مما أدى إلى ظهور ما يعرف بالمفتش، وتطلب تعيين مفتشين متخصصين مكلفين بإجراء عمليات تفتيش صارمة.

رابعاً: مرحلة ضبط الجودة إحصائياً

إن زيادة الإنتاج بشكل كبير زاد من تعقيد عملية التفتيش مما أدى إلى ضرورة الاعتماد على أسلوب فحص العينات، وبعد العالم ولتر سيورات (Walter Shewart) من مؤسسي نظرية ضبط الجودة الإحصائية، وقد صمم هارولد دودج (Harold Dodge)

أسلوباً إحصائياً لفحص عينات من الإنتاج بدلا من فحصه كله، لا انه لم يعد هذا المؤشر مقبولا.

خامسا: مرحلة ضمان الجودة

نتيجة لما حققه اليابانيون من ايجابيات ملموسة بتطبيقهم فكرة حلقات الجودة، التي حققوا عن طريقها إنتاج خالي من العيوب، وهذا يتطلب رقابة شاملة على العمليات كافة وجهودا مشتركة من الإدارة المعنية بتنفيذ مراحل العمل وقد اعتمدت على ثلاث انواع من الرقابة:

- رقابة وقائية،
- رقابة مرحلية
- رقابة بعدية.

سادسا: مرحلة إدارة الجودة الإستراتيجية

دخلت التجارة العالمية في حالة منافسة بين الشركات لكسب حصص أكبر من السوق، ولاسيما الشركات اليابانية، وقد اعتمدت الشركات على إدارة الجودة الإستراتيجية لمواجهة الزحف الياباني. و تركز إدارة الجودة الإستراتيجية على إن إرضاء المستهلك هو الأساس الذي تقوم عليه استراتيجيات المؤسسات العالمية في الوقت الحاضر.

سابعا: مرحلة إدارة الجودة الشاملة

ويُعتبر مفهوم إدارة الجودة الشاملة (TQM) من أكثر المفاهيم الرائدة التي استقطبت اهتماما واسعا للمختصين والإداريين، وخاصة في تطوير وتحسين الأداء الإنتاجي والخدمي، ولقد لعبت الإدارة اليابانية دوراً هاماً وحاسماً في ظهور هذا المفهوم.¹

¹ - اياد حسن حسين أبوهين، مرجع سبق ذكره، ص 44.

ومع دخول الألفية الثالثة بمتغيرات جديدة أكثر ما يميزها حدة المنافسة وانخفاض الموارد الاقتصادية وارتفاع مستوى تطلعات العملاء أو المستفيدين تجاه المنتج أو الخدمة المقدمة الذي تطلب من تلك المؤسسات والهيئات التخلي عن العديد من المفاهيم والأنماط الإدارية التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة تلك التحديات، برزت مصطلحات ومفاهيم جديدة منها جودة التدقيق المحاسبي.¹

وقد ظهرت في مجال التدقيق المحاسبي العديد من المصطلحات التي يتم تداولها على المستويين الأكاديمي والمهني منها: ضمان الجودة Quality Assurance*، رقابة الجودة Quality Control**، مراجعة النظير Peer Review***.

ولدى كل طرف من الأطراف المعنية بعملية التدقيق منظور مختلف عن المقصود بجودة التدقيق، فمستخدمو القوائم المالية يفهمون جودة التدقيق بشكل مختلف عن الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، كما أن أعضاء مكتب التدقيق من المحتمل أن ينظروا إلى جودة التدقيق بأسلوب مختلف عن الإدارة، كما يمكن لفريق تدقيق النظير (الزملاء) أن ينظروا للجودة بنظرة مختلفة عن مكتب التدقيق الذي أدى عملية التدقيق، بل إن الشركاء داخل مكتب التدقيق يدركون جودة التدقيق بطريقة مختلفة عن أعضاء فريق التدقيق. ومع ذلك فإن جميع هؤلاء الأطراف لديهم رغبة مشتركة وهي بلوغ تدقيق عالي الجودة.²

ويعتبر (De Angelo) من أوائل الذين ربطوا بين جودة التدقيق واحتمال اكتشاف المدقق للأخطاء في القوائم المالية، حيث عرف جودة التدقيق بأنها " قدرة المدقق على

¹ - عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات، (الإسكندرية : دار النشر والثقافة، 2009)، ص. 43.

² - محمد مظهر أحمد، تقييم أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر، 2009، ص 15.

*-ضمان الجودة: إجراءات الفحص و الإشراف الداخلي على الجودة التي يقوم بها مكتب التدقيق نفسه

**-رقابة الجودة: جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب التدقيق و المصممة للمساعدة على انجاز عمليات التدقيق على درجة عالية من الجودة و النوعية

***-مراجعة النظير:مراجعة سياسات و إجراءات مكاتب التدقيق من قبل مكتب زميل على درجة مماثلة من السمعة و الحجم

اكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية إذا كان موجودًا والتقارير عن هذا التحريف عند اكتشافه".¹

وأكد على ذلك (Palmrose) حيث عرّف جودة التدقيق بأنها: "مستوى التأكيد الذي يقدمه المدقق بعدم احتواء القوائم المالية للأخطاء الجوهرية، وأنه كلما كبر هذا المستوى كلما دل على جودة التدقيق والعكس صحيح".²

وأيد ذلك (Knapp) حيث عرّف جودة التدقيق بأنها: "مدى قدرة المدقق على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق".

كما أن جودة التدقيق تتمثل في الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع في كل عملية تدقيق للتأكد من كفاءة وفعالية الإجراءات المتبعة، والأساليب المستخدمة للوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع.³

كما تم تعريف جودة التدقيق: على أنها درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية، فالهدف من التدقيق هو إضفاء الثقة في القوائم المالية، أي احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية.⁴

وتجدر الإشارة إلى أن جودة التدقيق هي ضمان قيام المدقق بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة (مستخدمي القوائم المالية، ومكاتب التدقيق، والمنظمات المهنية، والأجهزة الحكومية، والمؤسسة محل التدقيق)، الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق.

ومن التحليل السابق للمفاهيم المختلفة لجودة التدقيق يمكن ملاحظة ما يلي:

¹ - محمد إبراهيم النوايسة، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، المجلد 2، العدد 3، 2006، ص 391.

² - محمد محمود حميدات، تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، 2002، ص 29.

³ - إيمان أحمد أمين، مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العددان الثالث والرابع 2011، كلية التجارة، جامعة الأزهر، ص 256.

⁴ - سمير كامل محمد عيسى، اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الارياح-مع دراسة تطبيقية-، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم 2، المجلد رقم 45، الاسكندرية، مصر، يوليو 2008، ص 6.

أ. يُعد تحديد مفهوم جودة التدقيق من الأمور الصعبة وذلك لصعوبة وضع حدود واضحة للنطاق أو المجال الذي يجب أن تغطيه جودة التدقيق، بالإضافة إلى أن مفهوم الجودة مفهوم نسبي.

ب. المفاهيم السابقة ركزت على الوسائل والإجراءات التي يجب على المدقق اتباعها لتحقيق الأداء الجيد وزيادة الثقة في القوائم المالية، والتي تتمثل في: محاولة المدقق اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية، التزام المدقق بالمعايير المهنية، وتلبية المدقق لأهداف الأطراف المعنية بعملية التدقيق.

ج. اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تحتوي عليها القوائم المالية ليس المعيار الوحيد الذي يمكن من خلاله الحكم على جودة التدقيق، كما أن اكتشاف الأخطاء والمخالفات والغش في القوائم المالية ليس الهدف الأساسي من عملية التدقيق.

د. الحكم على جودة عملية التدقيق بمدى التزام المدقق بالمعايير والإرشادات المهنية فقط ليس كافياً، حيث يمثل الالتزام بالمعايير والإصدارات المهنية الحد الأدنى لجودة الأداء.

هـ. جودة التدقيق تتحقق عندما تتوفر الشروط التالية:

- التزام المدقق بكل من معايير التدقيق المهنية المتعارف عليها، وآداب وقواعد السلوك المهني، ومعايير الرقابة على جودة التدقيق، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها في القوائم المالية.
- أن يلبي التدقيق احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.¹

¹ - محمد مظهر أحمد، مرجع سابق، ص 18 - 19.

ومن خلال كل ما سبق يمكن الوصول إلى التعريف التالي لجودة التدقيق: هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية وفقا لمعايير التدقيق والإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثاني: أهمية جودة التدقيق المحاسبي

واجهت مهنة التدقيق ضغوطا متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين، وخصوصا بعد تعرض العديد من المؤسسات الأمريكية للاختيار بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من أكبر مكاتب التدقيق المعروفة. و تنبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية:

- **تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:** اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بكافة أنحاء العالم بموضوع رقابة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات والارتقاء بها بما يخدم الصالح العام وتعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، وتحتوي هذه المعايير خصوصا معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب التدقيق. ومن هنا يتضح أن هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.

■ **المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق***: تشير فجوة التوقعات الى عدم رضا المجتمع المالي عن عمل المدققين بالنسبة للمتوقع منهم، مما دفع هؤلاء إلى رفع قضايا عليهم أمام المحاكم خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وتنشأ هذه الفجوة عندما يصدر المدقق رأياً بدون تحفظ على القوائم المالية ويتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات، وعدم قابلية المؤسسة للاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة. و يتطلب تضيق فجوة التوقعات تدعيم استقلالية المدقق، وتفعيل الرقابة على جودة تنفيذ عملية التدقيق، ودراسة توقعات المجتمع بشأن مدقق الحسابات والعمل على تلبيتها، والتزام مدقق الحسابات بتنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق وقواعد آداب السلوك المهني وجمع المزيد من أدلة الإثبات، بما يوفر تأكيداً معقولاً بخلو القوائم المالية من حالات الخطأ والغش، ويساهم في تحسين جودة التدقيق ويعزز ثقة الأطراف الأخرى في القوائم المالية.¹

■ **تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:** نال هذا العنصر اهتماماً كبيراً من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في فترة الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي خصوصاً بعد فشل العديد من المنظمات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المدققين من ذوي الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المدققين ذوي الجودة المنخفضة.

¹- جربوع محمود يوسف، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية لسلسلة الدراسات الإنسانية، مجلد الثاني عشر، العدد الثاني 2004، ص 367، غزة، فلسطين.
* فجوة التوقعات: الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من عملية التدقيق و ما تقدمه مهنة التدقيق فعلاً للمجتمع.

- **أداة تنافسية جيدة:** يعد تقديم خدمات التدقيق بمستوى مرتفع من الجودة من الشروط الأساسية لحفاظ مكاتب التدقيق على حصتها في السوق المحلية لمهنة التدقيق والتوسع نحو السوق الدولية، من خلال تحسين مقدرتها التنافسية في مواجهة مكاتب التدقيق الكبرى.
- **المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات:** يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تستهدف توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، حيث تكون الغاية هي التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات، فضلا عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر ممكن من الأمانة والمكاشفة، وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء الشامل. وتكتسب جودة التدقيق أهمية كأداة مهمة من أدوات حوكمة الشركات، من خلال توفير تأكيدات للمساهمين بصحة التقارير المالية للمؤسسة وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تعترض نشاط المؤسسة، مما يحسن من وسائل الاتصال ويزيد درجة الثقة بين المؤسسة والمساهمين.¹

¹ - أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه، نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2010، ص39.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المحاسبي

تتأثر جودة عملية التدقيق بمجموعة من العوامل منها عوامل تنظيمية تتعلق بمكتب التدقيق وعوامل تتعلق بالأفراد القائمين بعملية التدقيق.

الفرع الأول: العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق

تتعلق هذه العوامل بنواحي تنظيمية داخل مكتب التدقيق من حيث التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية والسياسات المتبعة داخل المكتب والمتعلقة بقبول العملاء، تعيين المدققين وتخصيصهم على المهام، والأساليب الحديثة المستخدمة في التدقيق، وقيود الوقت، وستتناول كل عامل على النحو التالي:

أ. **التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية:** تعبر معايير التدقيق شأنها شأن أية معايير عن مستوى الأداء المهني التي يتم بناء على الالتزام بها الحكم على جودة عملية التدقيق، ولذلك الهيئات المهنية والدراسات الأكاديمية على صياغة هيكل لمعايير التدقيق مع استمرارية تقييم مدى ملائمتها للاحتياجات المتجددة لمستخدمي القوائم المالية.¹

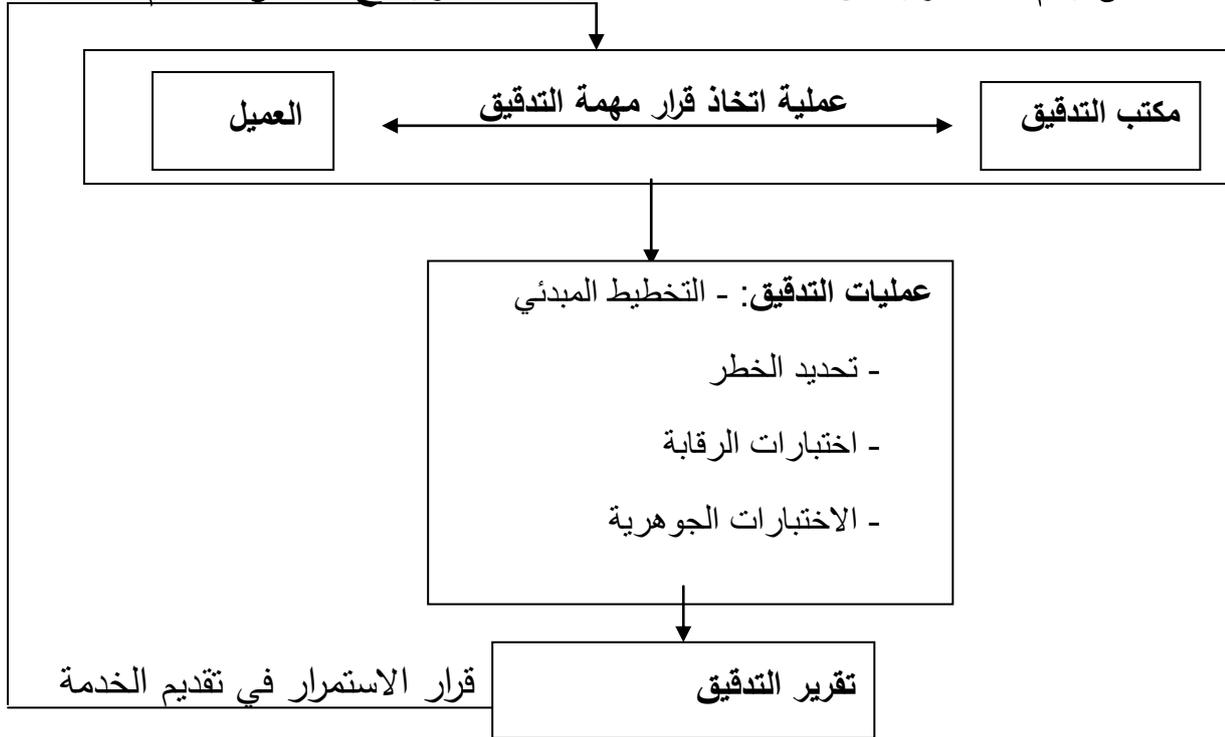
ب. **درجة كفاءة إجراءات اختيار العملاء أو استمرار تقديم الخدمة لهم:** كنتيجة لظروف المنافسة المحيطة بسوق التدقيق، فإن حصول مكتب التدقيق على عملاء جدد- في ظل الالتزام بأداب وسلوك- أصبح أمراً صعباً بخلاف الاستمرار في تقديم الخدمات للعملاء القدامى، ورغم ذلك يجب أن تحرص هذه المكاتب على انتقاء العملاء الجدد والاستمرار مع العملاء القدامى الذي يجب أن تستمر مكاتب التدقيق في تقديم الخدمة لهم، حيث عن عدم الانتقاء قد يترتب عليه آثار سلبية على جودة عملية التدقيق وبالتالي قصورا في الوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية.²

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة احمد شحاتة، أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات العالمية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009)، ص.52.

² عبد الوهاب نصر علي، شحاتة احمد شحاتة، مرجع سابق، ص.53.

والشكل الموالي يوضح قرار قبول العملاء الجدد أو الاستمرار مع العميل القديم:

شكل رقم 03: قرار قبول العملاء الجدد أو الاستمرار مع العميل القديم¹



المصدر: عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة نظرية-ميدانية، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحديدة قسم المحاسبة، 2008

ج. مدى كفاءة إجراءات انتقاء المدققين بمكتب التدقيق: نظرا لإتمام عملية التدقيق من خلال فريق التدقيق، ونتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق يتحملها مكتب التدقيق، فإن انتقاء المدققين للعمل بمكتب التدقيق يعتبر مطلبا حيويا لضمان جودة أداء عملية التدقيق. ونتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المدققين للعمل بمكاتب التدقيق فقد أولت الهيئات المهنية اهتماما كبيرا لعملية تعيين المدققين، وقد تضمنت إصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ضرورة وضع سياسات تضمن تعيين أفراد أكفاء بمكتب التدقيق.²

¹ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 20.

² عبد الوهاب نصر علي، شحاتة احمد شحاتة، مرجع سابق، ص 54-55.

هـ. مدى كفاءة تخصيص الأفراد على المهام: تعد كفاءة تخصيص الأفراد بمكتب التدقيق على مهام عملية التدقيق شرطا ضروريا لجودة عملية التدقيق، فضلا عن اعتبارها ركنا من المعيار الأول من مجموعة معايير العمل الميداني، ويؤدي تخصيص الأفراد على المهام إلى ارتفاع جودة عملية التدقيق وتدنيه احتمالات فشلها.

و. درجة هيكلية عملية التدقيق: يركز مفهوم هيكلية عملية التدقيق على اعتبار أن التدقيق عملية يمكن صياغتها في شكل برامج وذلك بدلا من الاعتماد الكامل على الأحكام والتقديرية الشخصية ومدقق الحسابات، وقد ساعد على تبني هذا المفهوم عدة عوامل منها رغبة مكاتب التدقيق في تنميط الممارسات العملية لكي تزداد ثقة المستخدمين في المهنة ككل. ولاشك أن هيكلية عملية التدقيق أثرا إيجابيا على كفاءة التدقيق حيث أن هيكلية عملية التدقيق ترفع جودة أداء المهنة، حيث تسمح ومدقق الحسابات بتخصيص وقت أكبر للمشاكل التي تتطلب تقديرا أو حكما شخصيا فنيا نتيجة لتنميط العديد من الخطوات الروتينية المتكررة واستبعاد الخطوات غير الضرورية.

ز. قيود الوقت: من أهم الضغوط التي يتعرض لها المدققين بمكاتب التدقيق هي قيود الوقت، وضرورة الانتهاء من عملية التدقيق في توقيت محدد، ولا شك أن هذه القيود قد تؤثر على أداء المدقق والدي يمثل حجر الزاوية في تحقيق الجودة. ولا شك أن هذه القيود تعد أمرا طبيعيا في مكاتب التدقيق الكبيرة نظرا لطبيعة ظروف المنافسة التي تواجهها تلك المكاتب، ونتيجة لذلك فإنها تلجأ إلى وضع خطة زمنية تكفل كفاءة وفاعلية الأداء، وتساهم في تخفيض تكلفة التدقيق.

الفرع الثاني: العوامل المتعلقة بفريق التدقيق والقائمين بعملية التدقيق

تعرضنا في الجزء السابق إلى العوامل التنظيمية المؤثرة على جودة التدقيق، وهي عوامل تتبع من مكتب التدقيق، إلا أن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق وهي نابعة من خصائص العنصر البشري والأفراد المشاركين في عمليات التدقيق.

أ. **استقلال مدقق الحسابات:** يعتبر استقلال المدقق من المفاهيم التي تميز مهنة التدقيق عن غيرها من المهن الأخرى، كما أنه حجر الزاوية لمهنة التدقيق وأساس الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ويشمل استقلال المدقق على: الحق في الإشراف على مندوبيه وتوجيه أعمالهم بدون أي تدخل من الشركة التي يقوم بتدقيقها، الحرية التامة في اختيار إجراءات وطرق الفحص التي يقوم بها، بالإضافة إلى حرية التعبير عن الرأي في التقرير الذي يدلي به على القوائم المالية بدون خوف من اتخاذ إجراءات انتقادية ضده.¹

يرى Fearnley et Al إلى أن نقص استقلال المدقق يعتبر أحد أسباب فشل التدقيق وذلك لأن المدققين قد يكتشفون الخطأ الجوهري، والقوائم المالية المضللة، ولكنهم يفشلون في التقرير عنها أو تصحيحها، أي أن المدققين يفتقرون إلى النزاهة (نقص الاستقلال).²

وأكد أحد الباحثين أن فجوة الجودة تمثل أحد المكونات الرئيسة لفجوة التوقعات في التدقيق وأن فجوة استقلال المدقق تعتبر أحد الأركان الأساسية لفجوة الجودة. وتوصل الباحث إلى إطار مقترح للحد من فجوة الجودة يشمل في أحد محاوره تدعيم استقلال المدقق ومواجهة ما يعوقه من محددات تحقيقاً لجودة التدقيق المنشودة.³

¹ عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة نظرية-ميدانية"، ص28.

² Fearnley, Stella, Beattie, Vivien A., and Brandt, Richard, " Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualization", Journal of International Accounting Research, (Vol.4, No.1, 2005), p. 40.

³ الزغبى، شبيب راشد شبيب، القياس الكمي لمحددات حياد المراجع بهدف تضيق فجوة الجودة بالتطبيق على دولة الكويت، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس، بور سعيد، 2004، ص148.

ب. **خبرة فريق التدقيق:** تؤثر الصفات الشخصية لفريق التدقيق على كفاءة وفاعلية أداء عملية التدقيق بشكل جوهري، ومن تلك الصفات ذات الأثر الكبير على عملية التقدير الشخصي وإصدار الأحكام في المراجعة الخبرة المهنية للفريق. "تعتبر الخبرة مفهومًا معقدًا ومركبًا لا يمكن قياسه بصورة كاملة بمقياس واحد (مثل عدد سنوات الممارسة أو الأداء)، ولكنه يحتاج إلى أكثر من مقياس. أي أن الخبرة الحقيقية هي نتاج عوامل عديدة: مثل الممارسة أو الأقدمية، والتعليم، والمعرفة، والقدرة المتميزة في إصدار أحكام ذات جوده عالية".¹ ونظرًا لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الخبرة المهنية لفريق التدقيق بجودة التدقيق، وتوصلت أغلب الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما، وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة التدقيق.

ج. **الإشراف على فريق التدقيق:** تعتبر متابعة عمل أعضاء فريق التدقيق والإشراف عليهم من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة عملية التدقيق.

وقد عرف أحد الباحثين الإشراف في مجال التدقيق بأنه ذلك النشاط الذي يمارسه عضو فريق التدقيق في المستوى الإداري الأعلى من أجل توجيه مجموعة من الأفراد في المستوى الذي يليه لتحقيق أهداف مشتركة في زمن محدد وبكيفية محددة.²

وأضاف باحث آخر أن الإشراف هو توجيه جهود المساعدين المسؤولين عن تنفيذ وتحقيق أغراض التدقيق، مع تحديد مدى تنفيذ وتحقيق هذه الأغراض، ويشمل الإشراف على أعمال التدقيق على العناصر التالية:³ إصدار التعليمات للمساعدين، والتعرف بصورة

¹ فوده، شوقي السيد، "مدى تأثير عامل الخبرة في مهام المراجعة على تحسين جودة الحكم المهني للمراجع: دراسة نظرية وتطبيقية" المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، -جامعة المنصورة، العدد: الرابع، 1998، ص ص 366، 367.

² زكي، محمد حسين محمد، تأثير المتغيرات البيئية على الأداء المهني لمراجعي الحسابات -دراسة ميدانية-، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2001، ص 81.

³ عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة نظرية-ميدانية"، ص 31.

مستمرة على المشكلات المهمة، وتدقيق العمل المؤدى، ومعالجة الاختلافات في الآراء بين أفراد مكتب التدقيق.

وتناولت العديد من الدراسات علاقة الإشراف على فريق التدقيق بجودة التدقيق، "ومنها دراسة لجنة Cohen إلى أن من أهم العوامل الرئيسية لفشل عملية التدقيق هي عدم المتابعة والإشراف على عمل المساعدين، ويحدث ذلك عادة بسبب ضغوط العمل بما لا يمكن من تدقيق أوراق العمل لمتابعة عمل فريق التدقيق".¹

د. الاتصالات بين فريق التدقيق وعميل التدقيق: تعتمد خدمة التدقيق على العلاقة الثنائية والمباشرة بين مكتب التدقيق والعملاء، والتي يجب أن تتميز بالأتي:²

■ أن تكون علاقة هادفة، فالإتصال بين العميل ومكتب التدقيق يحدث لغرض معين.

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

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

ويعد هذا العامل من العوامل المهمة في مجال التدقيق، بسبب أن المدققين يعتمدون على موظفي مؤسسة العميل في الحصول على المعلومات المهمة والتي تساعدهم على فهم طبيعة نشاط العميل، والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها .

وأضاف أحد الباحثين أن هناك مجموعة من الصفات الشخصية التي يجب أن تتوفر في المدقق حتى يتمكن من تفهم أنشطة العميل والتعامل معه لإتمام عملية التدقيق بجودة

¹ عبد الوهاب نصر، علي، شحاتة احمد شحاتة، مرجع سابق، ص65.

² عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، مرجع سابق، ص33.

عالية، مثل اللبابة وجودة الاتصال مع الآخرين. وتوصلت العديد من الدراسات إلى أن الاتصالات الجيدة بين العميل والمدقق تعتبر أحد الخصائص التي تشير إلى تحقق جودة التدقيق. فقد توصلت دراسة Sutton and Lampe إلى أن بناء علاقات جيدة مع العملاء يعتبر أحد خصائص جودة التدقيق المرتبطة بالعمل الميداني. كما خلصت دراسة Carcello et al إلى أن الاتصال المتكرر بين فريق التدقيق وإدارة المنشأة الخاضعة للتدقيق يعد أحد الخصائص العشر الأولى لجودة التدقيق والتي حظيت بأعلى متوسط من خلال تحليل آراء الأطراف المهتمة بعملية التدقيق.¹

المبحث الثاني: وسائل تحسين جودة التدقيق المحاسبي

يعد مفهوم جودة التدقيق مفهوما نسبيا لا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة، لذا كان لابد من وجود مجموعة من الوسائل التي تساعد على تحسين جودة التدقيق بهدف الوصول إلى أقصى مستوى ممكن، وقد توصلت الأبحاث المحاسبية والمنظمات المهنية إلى مجموعة من الوسائل لتحقيق ذلك منها: تطوير التأهيل العلمي والعملية للمدقق، اعتماد معايير للرقابة على جودة التدقيق، تدعيم استقلالية المدقق.

المطلب الأول: تطوير التأهيل العلمي والعملية للمدقق

اهتمت معايير التدقيق العامة بالصفات الشخصية للمدقق، ومن بين تلك المعايير المعيار الأول الخاص بالتأهيل العلمي والعملية للمدقق، والذي يشترط أن يتم أداء عملية التدقيق من قبل شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب، وتتوافر فيهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدققين.² ويتطلب ذلك المعيار من المدققين الحصول على:

¹ عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، مرجع سابق، ص33.

² محمد مظهر أحمد، تقييم أعمال المراجعة والتصديق في دولة قطر، قطر، 2009، ص. 57.

أ. التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات: يعترف هذا المعيار بأنه مهما كان تأهيل الشخص وكفاءته في مجالات أخرى (المجالات المالية والأعمال مثلاً)، فإنه لن يتمكن من القيام بالتدقيق بدون التأهيل والتدريب في حقل التدقيق، وأن هذا التدريب المهني يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم الموضوعي.¹

وأوضح "أنجلو" أن الكفاءة المهنية للمدقق (التعليم، الخبرة، التعليم المهني المستمر) تعد الركيزة الأولى التي تقوم عليها جودة التدقيق؛ ذلك أن كفاءة المدقق تساعد على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في سجلات العملاء، ويعتبر الحصول على قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والتدقيق أحد الشروط للحصول على إجازة محاسب قانوني في معظم الدول.²

ب. الحفاظ على استقلاليتهم المهنية، الظاهرية والفعالية: إذا لم يكن رأي المدقق حول عدالة البيانات مستقلاً فعلياً وظاهرياً، فإنه يكون بلا قيمة، ذلك أن الاستقلالية تُعتبر العمود الفقري لمهنة تدقيق الحسابات، وفي حالة الشك في استقلالية المدقق فإن ثقة الجمهور ستنخفض نتيجة لذلك.³

ج. بذل العناية المهنية الكافية في تخطيط وتنفيذ التدقيق وإعداد التقرير:⁴ تتطلب العناية المهنية دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز، وتعني العناية المهنية أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلاً ويمتلك المتطلبات المهنية.⁵

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثالثة، (عمان، الأردن: دار وائل للنشر، 2006)، ص. 30-31.

² محمد مظهر أحمد، مرجع سابق، ص 57.

³ هادي التميمي، مرجع سابق، ص 31.

⁴ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 42.

⁵ هادي التميمي، مرجع سابق، ص 31.

المطلب الثاني: اعتماد معايير للرقابة على جودة التدقيق ووسائل أخرى

تتمثل معايير الرقابة على جودة التدقيق في مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها أجهزة ومكاتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة لإنجاز مهام التدقيق وفقاً للمبادئ الأساسية لهذا الأخير. وعن مجالات تلك المعايير وجد أن هناك أربعة مصادر رئيسية لمشكلات الجودة في التدقيق، تتعلق بالإجراءات والمساعدين والاتصال والاستقلال، حيث تنتج مشكلات من عدم الاعتماد على معايير التدقيق أو الاختيار والتطبيق غير الملائم لها، أما مشكلات المساعدین فتنتج عن التوظيف والتدريب غير الجيد، وكذلك الإشراف غير المناسب والتخصيص غير الفعال للعمالة بمكتب التدقيق على مهام التدقيق، وبالنسبة للاتصال غير السليم فإنه يؤدي إلى فجوة في توقيت إعداد تقرير التدقيق وفجوة في التخطيط وفجوة الكفاءة، في حين يؤدي عدم وجود استقلال كاف إلى فقد بعض جودة التدقيق، وللتغلب على تلك المشكلات وتحقيق الجودة المنشودة لا بد من وجود معايير محددة للرقابة على جودة التدقيق تلتزم بها أجهزة ومكاتب التدقيق.¹

ويؤدي وجود معايير للرقابة على جودة التدقيق إلى تحقيق أهداف المهنة من حيث تحسين مستوى أدائها واستمرارها، وبالتالي زيادة الثقة في أدائها، ويرجع ذلك إلى أنها تساعد على:

- توثيق سياسات مكاتب التدقيق وإجراءاتها،
- تحقيق التأكيد المعقول بجودة أعمال المكتب،
- توفير وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات مكاتب التدقيق،
- إعطاء إنذار بالمشكلات والأخطاء المتوقع حدوثها،
- زيادة الكفاءة المهنية للممارسين للمهنة،

¹ - محمد مظهر أحمد، مرجع سابق، ص 58-59.

- تحفيز المساعدين ورفع روحهم المعنوية،
- زيادة الموضوعية والمصدقية،
- إعطاء الفرصة لأجهز مكاتب التدقيق لفحص أعمال المكاتب الأخرى،
- تحقيق المتطلبات النظامية لجهات الرقابة على مهنة التدقيق.

وتعد معايير الرقابة على جودة التدقيق الخطوة الأولى للرقابة على جودة التدقيق وأداة هامة لتحسينها، كما أن جودة التدقيق لا يمكن تحقيقها بدون وجود مثل هذه المعايير، لذلك قامت العديد من المنظمات المهنية في أكثر من دولة بإصدار العديد من المعايير التي يجب على مكاتب التدقيق الالتزام بها، ومن هذه المنظمات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعهد المصري للمحاسبين القانونيين، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.¹

ونظراً لأن وجود معايير للرقابة على الجودة لا قيمة له بدون ضمان الالتزام بها، فقد وجدت أساليب للرقابة على جودة التدقيق تتمثل في أسلوبين يمكن إتباعهما لتنفيذ ذلك، أوجدتهما الممارسة العملية خصوصاً في أمريكا:

- **الأسلوب الأول:** مراجعة النظير، ويقوم بموجبها مكتب التدقيق بتدقيق أعمال مكتب آخر بهدف التأكد من التزامه بعناصر الرقابة وتقييم مدى ملاءمتها للمكتب، ويخضع هذا الأسلوب لرقابة المهنة.²
- **الأسلوب الثاني:** مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق، ويقوم هذا المجلس بتدقيق مكاتب التدقيق التي تدقق الشركات المساهمة والمسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية، ويخضع هذا المجلس لإشراف هيئة سوق الأوراق المالية.

¹ - إياد حسين حسن أبو هين، مرجع سابق، ص 53.

² - أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأمين، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007)، ص 421.

المطلب الثالث: تدعيم استقلال المدقق

يعد استقلال المدقق أحد المواضيع المهمة في التدقيق والتي حظيت باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية والباحثين منذ نشأة التدقيق.¹ ويُقصد بالاستقلال القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فعلى مدقق الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بها، والاستقلال في التفكير هو في الأساس حالة فكرية، إذ على مدقق الحسابات أن يكون رأيه من خلال استقلاله في التفكير والعمل، ولا يكفي أن يكون المدقق مستقلا ظاهريا، بل يجب توفر الاستقلال الواقعي، وهذا يعتمد على المستوى الأخلاقي للمدقق.²

أثار معيار استقلال وحياد المدقق الكثير من الجدل والنقاش، وذلك لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد نتيجة ارتباط هذا المفهوم بالحالة الذهنية للمدقق³، وقد نشر الاتحاد الدولي للمحاسبين في التعليم رقم (03) قاعدة تتعلق بالاستقلالية، بحيث تحدد أن على المدقق أن يتحلى بالنزاهة والصدق أثناء تأدية مهامه، ويجب أن يكون عادلا وأن يكون حرًا في تحديد نطاق مهمته، كما يجب أن يحافظ على موقف حياده وعدم انخيازه، وألا يترك المجال لكي يُنظر إليه على أن له مصالح شخصية في المؤسسة.⁴

¹ - محمد مظهر أحمد، تقييم أعمال المراجعة والتصديق في دولة قطر، ص. 79.

² - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، مرجع سابق، ص. 57.

³ - فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المسيلة، 2004، ص. 46.

⁴ - الأخضر لقلطي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، 2009، ص. 31.

الفرع الأول: تشكيل لجنة التدقيق

بدأ ظهور فكرة لجنة التدقيق أولاً في الولايات المتحدة الأمريكية وذلك بعد انتشار حالات الغش والتلاعب بالقوائم المالية المنشورة للعديد من الشركات، ثم انتقلت الفكرة إلى العديد من الدول نظراً للمنافع التي تحققت من تشكيلها خصوصاً في مجال دعم استقلال المدقق ومساعدة مجلس الإدارة في أداء مهامه. ولعل الدوافع الأولى لتكوين لجان التدقيق في أمريكا ترجع لقواعد ومتطلبات هيئة الإشراف على تداول الأوراق المالية، ومتطلبات وتوصيات بورصة نيويورك للأوراق المالية، أما في بريطانيا فيرجع السبب لتزايد أعباء ومسؤوليات مجالس إدارات الشركات نتيجة لكثرة التشريعات والأعباء التنافسية، وفي كندا نشأت الفكرة نتيجة لحالات الإفلاس التي تم إعزاؤها لفشل مجالس الإدارة في رقابة المديرين التنفيذيين وضعف بيئة الرقابة.

وتُعرف لجنة التدقيق بأنها لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة المؤسسة، وتتكون أساساً من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين، وتعمل كحلقة وصل بين المدقق الخارجي وإدارة المنظمة في الأمور المتعلقة بالتدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي، والأمور المالية والمحاسبية الأخرى، ولتطبيق فكرة لجنة تدقيق في الشركات يوجد مدخلان: مدخل اختياري، ومدخل إلزامي.

أ. المدخل الاختياري: ويعني عدم وجود مطلب نظامي بتكوين لجنة التدقيق، حيث يترك الأمر لكل شركة حسب احتياجاتها وظروفها وحجمها وطبيعة نشاطها.

ب. المدخل الإلزامي: ووفقاً له، يتم تكوين لجنة التدقيق تنفيذاً لمتطلبات

قانونية، وقد أخذت به كل من أمريكا وكندا والسعودية.¹

¹ - محمد مظهر أحمد، مرجع سابق، ص ص 79 - 81.

ونظرا لأهمية تشكيل لجنة التدقيق في الشركات المساهمة، فقد أوصت لجنة Treadway أن يكون لدى كل شركة مساهمة مسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية، لجنة تدقيق مكونة بالكامل من مدراء مستقلين. كما يجب إلزام الشركات المساهمة بنشر تقرير لجنة التدقيق لما في ذلك من دور مهم في زيادة مخرجات التدقيق. إن وجود لجنة التدقيق في الشركات المساهمة يعتبر أحد الوسائل المهمة لتحسين جودة التدقيق من خلال تدعيم استقلال المدققين الداخليين والخارجيين، والمساعدة على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية وتحسين جودة التقرير المالي.¹

الفرع الثاني: التغيير الإلزامي للمدقق

لتدعيم استقلال المدقق، اقترح عدد من الباحثين أن يتم تعيين المدقق لمدة طويلة مثلا ثم تغييره في نهاية تلك المدة، على اعتبار أن ذلك يقلل من قدرة المؤسسة في الضغط على المدقق عن طريق التهديد بتغييره. وأوضح أحد الباحثين أن طول مدة ارتباط المدقق بالعمل يؤثر على استقلال المدقق، مما قد يؤدي إلى عدم قدرة المدقق على الاحتفاظ بموضوعيته عند فحص القوائم المالية، وأن ذلك يرجع للأسباب التالية:

أ. أن المدققين مع مرور الوقت يبدون كمدافعين عن الإدارة مما يفقدهم خاصية الشك المهني.

ب. يصاب المدققون مع مرور الوقت بالتراخي وعدم الابتكار، ويفشلون في ملاحظة أية تغيرات في موقف المؤسسة محل التدقيق، كما يفشلون في الحصول على أدلة إثبات جديدة.

ج. إن احتفاظ المدققين بالعملاء قد يمثل دافعا لتسوية الخلافات مع العملاء على حساب المعايير المهنية.

¹ - محمد مظهر أحمد، المرجع نفسه، ص 81 - 83.

كما أشار باحث آخر إلى أن مؤيدي التغيير الإلزامي للمدقق يؤكدون على أن طول مدة ارتباط المدقق تزيد من حالات الفشل وتفقد المدققين موضوعيتهم واستقلاليتهم وقدرتهم على ممارسة الشك المهني. ونظرا لأهمية هذا المقترح فقد تبنته العديد من المنظمات المهنية والتشريعات في بعض الدول، فعلى سبيل المثال أشارت لجنة METCALF التي شكلها مجلس الشيوخ الأمريكي في عام 1977 إلى أن العلاقة الطويلة بين المدقق والعميل قد تخفض جودة التدقيق. وبالرغم من الاهتمام الكبير من قبل الباحثين والمنظمات المهنية بفكرة التغيير الإلزامي، فإن هناك من لا يوافق عليها بسبب أن طول مدة ارتباط المدقق بعميل التدقيق تولد لدى المدقق خبرةً بالعمليات محل التدقيق، والتي من المنطقي أن تزيد من جودة وكفاءة التدقيق.

الفرع الثالث: وضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق

حدثت تغيرات كثيرة في بيئة مهنة التدقيق، ومن ضمن تلك التغيرات أن مكاتب التدقيق لم تعد تقدم خدمات التدقيق فقط، بل اتسعت قائمة الخدمات التي تقدمها وأخذت أبعادا واتجاهات متعددة مما زاد من الأهمية الاقتصادية للخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق، وبالأخص مع تزايد معدل إيرادات مكاتب التدقيق من الخدمات الاستشارية من 15% في الثمانينات من القرن الماضي إلى حوالي 40 أو 50% خلال العشرية الحالية.¹

وأشار بعض الباحثين إلى أنه على الرغم من وجود الحوافز التي تجعل المدققين مستقلين، فإن للمشرعين العديد من المخاوف التي تشكل تهديدا فعليا لاستقلال المدققين وهي:

¹ - محمد مظهر أحمد، مرجع سابق، ص 84 - 85.

أ. أن أتعاب الخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق تجعل المدققين يعتمدون ماليا على عملائهم، ومن ثمة يصبحون أقل استعدادا للصمود أمام ضغوط الإدارة وذلك بسبب الخوف من فقد عملائهم.

ب. إن طبيعة العديد من الخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق تضع المدققين في منطقة الأدوار الإدارية مما يهدد موضوعيتهم فيما يتعلق بالعمليات التي يراجعونها.

وفي نفس الإطار وتدعيما لاستقلال المدقق، منع قانون SARBANSES OXLEY* مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية من أداء الخدمات التالية لنفس عميل التدقيق:

- خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر، الخدمات التأمينية، الخدمات القانونية والاستشارية غير المرتبطة بالتدقيق.
- خدمات تصميم وتطبيق نظم المعلومات المحاسبية، أداء خدمات التدقيق الداخلي.
- التقييم أو التثمين، الاستشارات بشأن الموارد البشرية أو الوظائف الإدارية.
- السمسرة أو المتاجرة في الأوراق المالية أو تقديم الاستشارات الشهرية.

* قانون ساربنز اوكسلي: تم إصداره عام 2002 بغرض حماية المستثمرين عن طريق تحسين دقة وموثوقية نظام الإفصاح ، كما يجب على الشركات ان تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: الرقابة على جودة التدقيق المحاسبي

تعتبر الرقابة على أعمال جودة التدقيق المحاسبي من أهم الأمور الواجب إتباعها للتأكد من فاعلية ودقة العمل الذي تقوم به أي جهة مهنية تتولى أعمال التدقيق.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية الرقابة على جودة التدقيق

أ. مفهوم الرقابة على جودة التدقيق:

تعرف رقابة الجودة لأعمال التدقيق بأنها مجموعة من السياسات والإجراءات التي ينبغي على مؤسسة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهام التدقيق الخاصة أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق¹.

ويشير مصطلح رقابة الجودة إلى مجموعة السياسات والإجراءات المصممة في الشركة للحصول على تأكيد معقول بالامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ عملية تدقيق البيانات المالية والتاريخية وتوثيقها. هذا وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم منشأة التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال وتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحقيقها منها.

وحول ما سبق فإن مفهوم رقابة الجودة يتعلق بوجود قيام مكاتب التدقيق بالرقابة اللازمة التي تمكنها من الاقتناع بالتزامها بمسئولياتها تجاه العملاء والمجتمع والمهنة بشكل عام.

ب. أهمية الرقابة على جودة التدقيق:

¹ - أمير جمال القيق ، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة ، رسالة ماجستير غير منشورة، ص.26.

ينبع وجود مهنة التدقيق من ضرورة تلبية حاجات المجتمع وبالتالي فإنه يتوقع أن يكون التدقيق في تحسن وتطوير من أجل تلبية الاحتياجات المتطورة في المجتمع، ويعتبر تحسين جودة التدقيق مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق (مدقق الحسابات، المنظمة محل التدقيق، الجهات الحكومية، المقرضين والدائنين، المنظمات المهنية، المستفيدين من خدمات التدقيق).

وتتبع أهمية رقابة الجودة من أن قوة وفعالية سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة يترتب عليها مستوى عالٍ من جودة التدقيق والتي تؤدي بدورها إلى زيادة التأكيد بأن الخدمات التي تم تقديمها تمت بفاعلية وأن الإشراف كان ملائماً ويؤكد موضوعية وأمانة المحاسب والتزامه بالمعايير المهنية مما يعزز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية وبذلك تزيد الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية ويعزز ثقة الجمهور في المهنة.¹

كما أن مكتب التدقيق يجب أن يهتم وبشكل خاص في تحسين جودة التدقيق وذلك بسبب حدة المنافسة بين المكاتب إضافة للمحافظة على العملاء الجيدين وجذب عملاء جدد يقدرون جودة الخدمات التي يقدمها المكتب فتحسين جودة التدقيق ينعكس إيجابياً على مهنية المكتب على المدى الطويل.²

وفي ضوء ما سبق يمكن تحديد أهمية رقابة الجودة في النقاط التالية:

- التأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية.
- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق.
- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.

¹ - عبد السلام سليمان قاسم الامدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة نظرية-ميدانية، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحديدة قسم المحاسبة، ص.35.

² - أمير جمال القيق، مرجع سابق، ص. 27.

- تخفيض صراعات الوكالة.
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
- تحسين قدرة مكتب التدقيق على المنافسة.
- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية.

المطلب الثاني: عناصر الرقابة على جودة التدقيق

صدر المعيار الدولي رقم (220) الرقابة على جودة عملية التدقيق من معايير التدقيق الدولية في شهر يونيو، 1994م، والذي حل محل الدليل الدولي السابع (ضبط جودة العمل في التدقيق).¹

ويهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية التدقيق من خلال:

- أ. السياسات والإجراءات التي يتبناها مكتب المراجعة عند أداء عملية المراجعة.
- ب. الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية التدقيق، ويجب تطبيق

ج. سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب التدقيق وأيضاً على عمليات التدقيق الفردية.

وضوابط الجودة هي مجموعة من الإجراءات والسياسات والتي تتبناها مكاتب التدقيق لتوفير قناعة بأن مهمة التدقيق قد أُنجزت وفقاً للمعايير المحددة والمتعارف عليها. ولقد بينت الفقرة الرابعة من المعيار بأنه على مؤسسة التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة والتي صممت للتأكد بأن كافة المراجعات قد تمت حسب المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الوطنية المناسبة. أما الفقرة السادسة من المعيار فقد بينت أن أهداف سياسات رقابة الجودة والتي تمثل عناصر الرقابة على جودة التدقيق ما يلي:

¹ - المعيار الدولي رقم 220 الرقابة على جودة عملية التدقيق.

الفرع الأول: المتطلبات المهنية

أي التزام العاملين بمكتب التدقيق بمبادئ الاستقلال، الأمانة، الموضوعية والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة. وتعتبر هذه العناصر وخاصة استقلالية مدقق الحسابات بمثابة العمود الفقري لجودة التدقيق وإذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي معايير التدقيق لن تكون ذات أهمية كبرى، ولقد تناولت قواعد وآداب وسلوكيات المهنة والصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين هذه العناصر بنوع من التفصيل.

ومن أهم الإجراءات التي تضمن الالتزام بهذا العنصر الرقابي إبلاغ أفراد المكتب من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية، والسلوك المهني وذلك من خلال:

- التأكيد على الاستقلال الذهني في برامج التدريب وفي الإشراف ومتابعة عمليات التدقيق.
- مراقبة الالتزام بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني، وذلك من خلال التأكيد علي أنهم ملمون بالسياسات وإجراءات المؤسسة، وعدم وجود أو حدوث علاقات أو معاملات محظورة بموجب سياسة المؤسسة،
- المتابعة الدورية لعلاقة المؤسسة مع العملاء للتأكد فيما إذا كان هناك أي مجالات تضعف استقلالية المؤسسة.

الفرع الثاني: المهارات والكفاءة

يجب علي مكاتب التدقيق أن تعين الأشخاص الذين لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة، وينقسم هذا العنصر الرقابي إلي:

أ. التعيين أو التوظيف:

ويتطلب هذا الاحتفاظ ببرنامج مصمم لتعيين أفراد مؤهلين من خلال تخطيط عدد الأفراد الذين يحتاجهم المكتب، ووضع أهداف للتوظيف وتحديد مؤهلات العاملين في مجال التوظيف.

كذلك وضع المؤهلات المطلوبة والإرشادات لتقييم الموظفين المحتملين لكل مستوى مهني مع ضرورة إخطار المتقدمين للوظائف والأفراد الجدد لسياسات وإجراءات المكتب ذات الصلة مثل (إعداد دليل لوصف سياسات المكتب، استعمال وسيلة لإعلام طالبي الوظيفة والأفراد الجدد، إدارة برنامج إرشادي للأفراد الجدد).

ب. التطوير المهني:¹

يجب وضع إرشادات ومتطلبات التعليم المهني المستمر وإبلاغها إلى الأفراد وإسناد مسؤولية التطوير المهني إلى شخص أو مجموعة من الأشخاص يتمتعون بصلاحيات مناسبة. وكذلك توفير معلومات للأفراد حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية وتشجيع الأفراد علي المساهمة في التطوير الذاتي من خلال العديد من الوسائل مثل (تزويد الأفراد بالمواد المطبوعة الخاصة، إعداد الدورات التدريبية وتطويرها، واختيار وتأهيل المدربين)، وكذلك إعداد برامج حسب الحاجة لسد احتياجات المكتب لأفراد ذوي خبرة عالية في مجالات وقطاعات متخصصة.

ج. الترقية الوظيفية:

يجب وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسؤولية في المكتب مع تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم الأداء الشخصي والكفاءة المتوقعة مثل (المعرفة الفنية، القدرة على التحليل، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة مع العملاء) وكذلك تقييم

¹ - المعيار الدولي رقم 220 الرقابة على جودة عملية التدقيق.

أداء الأفراد وإشعارهم بتقدمهم من خلال استخدام النماذج التي يمكن تنميطها لغرض تقييم أداء الأفراد ومتابعة هذه التقييمات.

الفرع الثالث: توزيع مهام عملية التدقيق

أي يجب أن تعهد عملية التدقيق إلى فريق عمل، ويمتلكون مستويات من التدريب المهني والكفاءة المهنية في ضوء الظروف المحيطة بعملية التدقيق. ويتم ذلك من خلال العديد من الإجراءات منها وصف أسلوب المكتب لتوزيع المهام على الأفراد مع تكليف شخص أو أشخاص مناسبين ليكونوا مسئولين عن توزيع الأفراد على مهام التدقيق مع المراعاة عند التوزيع بعض العناصر مثل (عدد المدققين ومتطلبات الوقت، تقييم لمؤهلات الأفراد من حيث الخبرة) كذلك يجب اتخاذ الإجراءات للحصول على موافقة المدقق على جدولة وتحديد عدد الموظفين، ويجب أن يكون فريق العمل متوازياً من حيث التدريب والخبرة. ولتحقيق هذا التوازن يجب الأخذ بعين الاعتبار حجم عملية التدقيق، توفر الخبرات الخاصة بالأفراد، احتياجات العملاء وغيرها.

الفرع الرابع: الإشراف

ويتطلب هذا العنصر من عناصر الرقابة أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على كافة المستويات وذلك لتوفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي يتم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة.

ومن الإجراءات التي يمكن إتباعها لتحقيق ذلك تخطيط عمليات التدقيق، وتوفير إجراءات للاحتفاظ بمعايير الجودة للمكتب بالنسبة للأعمال المؤداة، توفير التدريب العملي خلال تنفيذ عمليات التدقيق.

الفرع الخامس: التشاور

حيث يبين هذا العنصر من عناصر الرقابة على ضرورة التشاور مع الآخرين من ذوي الخبرة المناسبة (داخل أو خارج المؤسسة) عندما يتطلب الأمر ذلك. ومن الإجراءات التي يمكن تطبيقها من أجل ذلك تحديد المجالات المتخصصة التي تحتاج إلى التشاور، وتشجيع الأفراد للتشاور كذلك تحديد أشخاص كاختصاصيين للعمل كمصادر رسمية وتحديد صلاحياتهم في الحالات الاستشارية. وتحديد درجة التوثيق المطلوب توفيره لنتائج الاستشارات في الحالات المطلوب التشاور حولها مثل) تحديد الجهة التي عليها الاحتفاظ بالوثائق، الاحتفاظ بالنتائج لغرض اعتمادها كمرجع.

الفرع السادس: قبول أو إنهاء العمل مع العملاء

يجب على مكتب التدقيق وضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على مكتب التدقيق أن يأخذ بعين الاعتبار استقلاليته وقدرته على خدمة العميل بشكل ملائم. ومن الإجراءات التي وضعت لذلك، وضع إجراءات لغرض تقييم العملاء المحتملين، ولغرض الموافقة على اعتمادهم كعملاء للمكتب وكذلك وضع تقييم العملاء على ضوء ظهور أحداث معينة، لغرض تحديد فيما إذا كان من الضروري استمرار العلاقة مع العميل من عدمه.

الفرع السابع: الرقابة

يجب على مكتب التدقيق أن يراقب باستمرار مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة. إن الغرض من سياسات وإجراءات الرقابة هو تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب التدقيق، ومدى تطبيقه عند أداء مهمة التدقيق وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة.

وتتم ذلك من خلال تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لتوفير قناعة بأن إجراءات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية، واتخاذ الإجراءات لتوصيل نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على نظام رقابة الجودة.

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على رقابة الجودة على أعمال التدقيق منها ما يكون متعلقاً بمكتب التدقيق نفسه والبعض يتعلق بالشركة محل التدقيق وأخرى تتعلق بالبيئة الخارجية ومن أهم العوامل المؤثرة في رقابة الجودة:

الفرع الأول: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الخارجية

أ. مجلس المعايير المحاسبية: تلك التنظيمات المهنية المعنية بوضع معايير المهنة وتنظيم تلك المعايير في ظل بيئة اقتصادية متغيرة وكذلك في ظل احتياجات وانعكاسات المدققين أنفسهم في ظل المشاكل المهنية التي تواجههم وفي الوقت الذي فشلت فيه تلك المنظمات في تعريف محدد وواضح لجودة التدقيق بل وأيضا فشلت في تعريفها للطرف الثالث لعملية التدقيق بخلاف الإدارة والملاك والمساهمين فقد وسعت الدائرة لكي يشمل الطرف الثالث أي مستفيد من القوائم المالية مما زادت مسؤولية المدقق قبل الغير فدفعه لبذل عناية مهنية أكبر زادت من جودة التدقيق.

ب. الجمعيات المهنية: وهي تلك الجمعيات تقوم على خدمة مجتمع المهنة الواحد وكذلك إصدار النشرات الدورية وإقامة ندوات علمية وتقوم على تنمية مهارات المدققين من خلال جلب كل جديد في المهنة وكذلك تقوم على تقديم العون للمهنيين وحمائيتهم تجاه أي أطراف خارجية.

الفرع الثاني: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الداخلية

وهي شكل وهيكل ومستويات التنظيم الداخلي لشركات التدقيق أو مكاتب التدقيق ويتم تقسيمها إلى:

أ. **مكاتب كبيرة الحجم:** وترتفع فيها جودة عمله التدقيق ولا ينفرد فيه المدقق برأي أو عمله فرديه ولكن يكون للإشراف دور واسع في عمله الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها وفي كثير من الدول تظهر وقد أخذت شكل شركات مساهمه أو متعددة الجنسيات. ومحدداتها من حيث عدد عملاء المكتب وعدد أفراد المكتب المؤهلين مهنيًا وعلميًا حجم المكتب وقدرة المكتب والكفاءة المهنية على أداء المهام المكلف بها من أي مؤسسة وإن اختلف تخصصها القطاعي.

ب. **مكاتب متوسطة الحجم:** تعتمد على الشراكة ما بين اثنين من المدققين بينهم مسؤوليه تضامنية، وتتسم جودة التدقيق فيها بمتوسطه، نظرا لان العمل بعد التقرير يتم تدقيقه من قبل مشرفين واعتماده أو إعادة تدقيقه من قبل الشريك أو مدير المكتب ويكون فيه الإشراف أقل دورا من الشركات الكبيرة وأكبر من الفردية.

الفرع الثالث: البيئة الاقتصادية

وتتمثل في العديد من العوامل منها:

أ. **التضخم:** حيث أن التضخم له أثر كبير على رقابة الجودة من حيث أن الدول التي بها معدلات تضخم عالية يعتمد أصحاب المنشآت فيها إلى تحقيق أعلى عائد وأحيانا يرتكبون مخالفات مالية وكسر كل القيم الأخلاقية لمهنة التدقيق ويتفشى في هذه المجتمعات الغش والتزوير.

ب. الكساد: هناك علاقة ارتباط مابين الرواج الاقتصادي وانتعاش المهن حيث أن الرواج له أثر كبير على تنمية مهارات الأفراد وإعداد الدراسات والدورات والنشرات الدورية وكل ذلك يؤثر بالإيجاب على جودة عمليات التدقيق.

ج. حجم المنظمات: كلما زاد اقتصاديات الدول ظهرت التكتلات الاقتصادية وكذلك ظهرت الشركات متعددة الجنسيات والشركات المساهمة التي تعتمد على رأس مال كبير نسبيا مقارنة بالمشروعات الصغيرة والفردية مما يستدعي اهتماما أكبر من جانب المدقق مما يحمله مسؤولية أكبر تجاه الطرف الثالث ويعظم من المسؤولية وزيادة العمليات محل التدقيق مما يؤثر على حجم عينة الفحص ولذلك تأخذ الشركة محل التدقيق طرق وأسس يتم بناءً عليها اختيار المدقق.

د. أتعاب التدقيق: أتعاب المدقق لها أثر كبير على جودة التدقيق وهناك علاقة طردية ما بين جودة التدقيق وأتعاب المدقق فلو قمنا بدراسة عن جودة التدقيق وبذل المدقق العناية المهنية الكافية لوجدنا أنه كلما زاد أتعاب التدقيق آما زادت عينة الفحص وزادت أدلة الإثبات واتباع أساليب أكثر للحصول على المعلومات وكان الإفصاح كافياً وكان التقرير ملائماً لمستخدميه

الفرع الرابع: البيئة التشريعية

أ. قانون الضرائب: حيث يؤثر قانون الضرائب على جودة التدقيق حيث أنه في الغالب يرغب أصحاب الأعمال والملاك لتحقيق أعلى عائد على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة وعبئها الواقع عليهم بتقديم قوائم مالية ملفقه وهذا يؤثر سلباً على جودة التدقيق.

ب. **قانون الشركات:** كان لقانون الاستثمار العظيم الأثر في زيادة جودة التدقيق حيث أنه نظم العلاقة بين المستثمر وحقوقه على المدقق في الحصول على تقرير يفيد باستمرار المنشأة محل الفحص أو غير ذلك وكذلك الإفصاح عن رأيه الفني تجاه عدالة وصدق القوائم المالية.

الفرع الرابع: البيئة الاجتماعية والثقافية

التدقيق والمحاسبة من المهن التي تتأثر بسلوك كل من مؤدي الخدمة ومستهلكها وتختلف باختلاف سلوك ونظرة المجتمع. ومن أهم العوامل الاجتماعية والثقافية:

أ. **نظرة المجتمع للمهنة:** تختلف نظره المجتمع للمهنة من دولة لأخرى ومن منشأة لمنشأة فمثلاً في بعض الدول تعد عملية التدقيق من أرقى الوظائف مثل أمريكا وبريطانيا وهما أقدم الدول التي نظمت تلك المهن وقتنتها ووضعت معاييرها، ونظراً لمعرفة وتقدير المجتمع لمهنة التدقيق لما لها من أثر كبير على اقتصاديات الدول فما المجتمع إلا شركات صغيرة أو منظمات لو أهمل المدقق في بذل العناية المهنية فيها لسقط النظام الاقتصادي بكامله، وفي دول لو قام المدقق بتفعيل دور الشك المهني لعد من الخائنين وهو بالفعل يحدث في حال عدم استقلال المدقق عن الإدارة بافتراض صحة كل الأرقام وافتراض أمانه كل من المؤسسة.

ب. **المناخ التعليمي والأكاديمي:** المناخ التعليمي يوضح اهتمام الأكاديميين بالمهنة ووضعها محل الاهتمام وإجراء الدراسات حول الاستفادة منها وكذلك البحث عن طرق وأساليب كميّة تساعد المهنيين في أداء أعمالهم كالأساليب المثلى لتخطيط عمليه التدقيق والأساليب الكميّة في تحديد حجم عينة الفحص وتوضيح أهمية العلوم الأخرى وعلاقتها بالتدقيق كالرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات مقاييس الحكم على جودة التدقيق ودور المدقق فيها.

ج. **المناخ الثقافي:** للمناخ الثقافي عظيم الأثر على جودة العمليات فثقافة المدقق تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع أدلة الإثبات وكذلك ثقافة الأفراد ومعرفتها بأهمية التدقيق لما لها من أثر على مدى الاعتماد على تقرير المدقق في آل قراراته سواء كان مستثمراً أو مقرضاً أو مورداً أو عميلاً وتختلف نظرة المجتمعات تبعاً لثقافتها حيث أن خبرات ومهارات والعناية المهنية والأساليب المتبعة في التدقيق في أمريكا أو بريطانيا تختلف عن تلك المطبقة في دول العالم النامي.

الفرع الرابع: البيئة المهنية

أ. **التقيد بميثاق شرف المهنة:** ميثاق شرف المهنة مجموعة من المبادئ التي تمثل قيم أخلاقية والتي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم وتشمل المبادئ: الأمانة والاستقامة، الاستقلالية والموضوعية، العناية المهنية، نطق وطبيعة الخدمة.

ب. **التقيد والعمل حسب معايير التدقيق المتعارف عليها.**

ت. **التأهيل المهني للمدقق**

خلاصة الفصل الثاني

يمكننا القول من خلال هذا الفصل أن جودة التدقيق هي عبارة عن أداء عملية التدقيق بكفاءة و فعالية وفقا لمعايير مهنية صادرة عن منظمات مهنية بما يحقق للأطراف ذات الصلة الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق.

كما تعتبر الرقابة على جودة التدقيق مجموعة من الإجراءات و الخطوات التي يجب إتباعها لأداء عملية التدقيق وفقا للمبادئ الأساسية التي تحكمها،و يترتب على عدم التزام المكاتب بهذه المعايير مواجهة العديد من المشاكل و أيضا فقدان الثقة من قبل مستخدمي القوائم المالية و الجهات المعنية.

الفصل الثالث:

الحاجة إلى مؤشرات قياس
جودة التدقيق و مساهمات
المنظمات العلمية و المهنية

تمهيد

بعد انهيار عدة شركات مثل شركة آرثر أندرسون واجهت مهنة التدقيق ضغوطات عديدة من أطراف خارجية لتعزيز وتحسين جودة التدقيق. أدت هذه الضغوطات إلى الحاجة المستمرة لدراسة مؤشرات لقياس جودة التدقيق وأيضا العوامل التي تؤثر على نوعية التدقيق إلا أنه لا تزال مسألة كيفية قياس جودة التدقيق محل جدل واختلاف بين الباحثين.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى دراسة ما يلي:

- المبحث الأول: قياس جودة التدقيق المحاسبي
- المبحث الثاني: مساهمات المنظمات العلمية والمهنية للمحاسبة في مجال قياس

جودة التدقيق المحاسبي

- المبحث الثالث: الحاجة إلى مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي

المبحث الأول: قياس جودة التدقيق المحاسبي

انعكست الاختلافات حول مفهوم قياس جودة التدقيق فحتى هذا اليوم لم يتم تطوير أو وضع تعريف واضح يتفق عليه، ويرجع ذلك لاختلاف خدمة تدقيق الحسابات عن الخدمات الأخرى.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية قياس جودة التدقيق المحاسبي

الفرع الأول: مفهوم قياس جودة التدقيق المحاسبي:

إن أغلب المفاهيم التي تطرقت لقياس جود التدقيق اعتمدت على الاحتمالية، والاحتمالية هي مسألة غير مادية وصعبة القياس لذلك كان لابد من تطويرها¹. لذلك لم يتم تحديد مفهوم واضح لقياس جودة التدقيق المحاسبي.

ويرى بعض الباحثين على أن قياس جودة التدقيق المحاسبي تستند على مفهومين أساسيين هما: الكفاءة واستقلال المدقق. كما يرى البعض بوجود التمييز بين جودة التدقيق المدركة وجودة التدقيق الفعلية²، حيث تقوم الأولى على مدى إدراك ووعي مستخدمي القوائم المالية، أما جودة التدقيق الفعلية فتشير إلى مدى قدرة المدقق على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات المحاسبية.

وعلى الرغم من صعوبة ملاحظة جودة التدقيق الفعلية قبل التقييم اللاحق لعملية التدقيق إلا أن العديد من الباحثين حاولوا قياسها سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة³.

1. المقياس الخاص بجودة التدقيق بطريقة غير مباشرة ويكون عن طريق استخدام

وسائل بديلة من خلال ربط جودة التدقيق بمكون تتحدد بموجبه مثل حجم

¹ - محمد محمود حميدات، تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك 2002، ص.31.

² - سالم عبد الله العتيبي، جودة المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، جامعة أم القرى، دون سنة نشر، ص.127.

³ - سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية العدد رقم 2، المجلد رقم 45، يوليو 2008، ص. 8.

مكتب التدقيق وسمعة المدقق وفترة التعاقد مع العميل وتقديم خدمات أخرى خلاف التدقيق والخبرة في الصناعة ومعدل الدعاوي القضائية.

2. المقياس الخاص بجودة المراجعة بطريقة مباشرة (المنهج السلوكي) ويرتبط بمخرجات عملية التدقيق إذا يقوم على افتراض أن احتمالية الكشف والتبليغ عن أي اختراقات تتعلق بعقد التدقيق سوف ينعكس على مخرجات عملية التدقيق لمنتج نهائي.¹

الفرع الثاني: أهمية قياس جودة التدقيق المحاسبي

ازداد الاهتمام بقياس جودة التدقيق في السنوات الأخيرة من خلال العديد من الدراسات وذلك بعد الانهيارات التي حصلت خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وأيضاً بريطانيا، حيث يعتمد الكثير من المستخدمين على رأي المدقق في اتخاذ قراراتهم. وتعتبر زيادة جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة منها، فالمدقق يهمله أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة من أجل إخلاء مسؤوليته وأيضاً لزيادة الربح والحفاظ على العميل. إذ تعتبر جودة التدقيق من أهم العوامل التي تؤثر في تغيير مدقق الحسابات في كثير من الشركات. والعملاء أيضاً يهتمون بجودة التدقيق وذلك من أجل إضفاء الثقة على القوائم المالية، أيضاً الأطراف الخارجية الأخرى يهملها أن تكون قراراتها مبنية على مصادر موثوقة خالية من أي أخطاء أو تحريفات مادية.²

¹ - سمير كامل محمد عيسى، مرجع سابق، ص. 8.

² - محمد محمود حميدات، مرجع سابق، ص. 30.

المطلب الثاني: دوافع الاهتمام بقياس جودة التدقيق المحاسبي

يمر الاقتصاد العالمي في الوقت الحالي بمرحلة انكماش نتيجة مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والمالية، وتعتبر المشاكل المالية من الأسباب ذات الأهمية التي واجهت وتواجه العديد من الشركات الكبيرة ذات الثقل الاقتصادي والتي تؤثر على المناخ المالي والاستثماري على المستوى العالمي. وقد ارتبطت هذه المشاكل المالية ارتباطاً واضحاً بالممارسات المحاسبية لتلك الشركات، ومن ثم كان للمحاسبة والتدقيق نصيب من الاتهامات بأنها وراء تلك المشاكل. وظهرت آراء تنادى بضرورة إعادة النظر في معايير مهنة المحاسبة والتدقيق، كما صدرت في الولايات المتحدة الأمريكية مؤخراً قوانين خاصة لتشديد العقوبات على المخالفات المالية للشركات، وإنشاء هيئة أو منظمة تتولى رقابة أداء شركات المحاسبة والتدقيق، وقد أدى كل هذا إلى الاهتمام بكيفية التأكد من أن مدقق الحسابات قد أدى عمله بصورة مرضية ومستوى جودة هذا العمل.

وقد أشار رئيس هيئة رقابة البورصة الأمريكية في عام 1998 إلى تزايد حجم وكمية الحالات التي يخفق فيها مدقق الحسابات عن تأدية عمله بالجودة المطلوبة ومدى الحاجة إلى توفير الدعم والاستقلال لعملية مراجعة القوائم المالية. وفي عام 2000 شكلت لجنة لدراسة وخلصت اللجنة إلى أن العوامل التي تؤثر في كفاءة عملية التدقيق لا تتفاعل بشكل مستمر مع البيئية سريعة التغير، أي أنها لا تلاحق تلك التغيرات السريعة في البيئة ومن ثم تبدو الحاجة إلى إعادة النظر بشكل مستمر في العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق ومراعاتها. إلى أن مهنة المحاسبة تواجه مزيداً من الانتقادات والضغوط من أطراف عديدة من أجل دراسة وتقييم جودة عملية التدقيق ومن المعوقات التي تزيد من حدة هذه الضغوط عدم وجود وسيلة موضوعية يمكن على أساسها أن يتم هذا التقييم.

المطلب الثالث: صعوبات ومشاكل قياس جودة التدقيق المحاسبي

في الغالب هناك صعوبة في قياس جودة عمليه التدقيق وتمثل الأسباب في:

- أن التدقيق خدمة وليس منتج مادي ملموس يخضع لقياس ومواصفات فنيه ويمكن الحكم عليه بأنه مطابق للمواصفات أو غير مطابق.
- عملية التدقيق ومراحلها تتأثر بشخصية المدقق وفكره وفي الغالب ما تتأثر أيضا بصفاته الشخصية والسلوك لا يمكن تقييمه لاختلاف الرأي وأيضا الحكم على العمليات باختلاف القائمين على عملية قياس الجودة.
- عمليه القياس تعتمد كثيرا على الحكم الشخصي في التدقيق وأيضا في الحكم الشخصي على عمليه التدقيق نفسها أي التدقيق على التدقيق أو إعادة الفحص بواسطة شخص آخر فإن توصل لنفس النتائج فقد أصاب الحكم ويرجع ذلك لأشياء كثيرة منها الخبرة واتجاهات المدققين واستنادهم إلى بعض المداخل السلوكية منها المدخل السلوكي منها أسلوب الشك المهني الذي في الغالب يعتمد على الشك يوصلني لليقين.

المبحث الثاني: مساهمات المنظمات العلمية والمهنية للمحاسبة في مجال قياس جودة التدقيق المحاسبي

لقد اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع جودة التدقيق وأيضا العمل على تحسين أداء المدققين وذلك بما يخدم المصالح العامة، وقد فرضت بعض الهيئات المهنية على أعضائها الالتزام بمجموعة من المعايير المهنية والأخلاقية، لكي يتم تنفيذ عملية التدقيق وفقا لأعلى معايير الجودة.

وسوف يتم إلى هاته الهيئات مع بيان الإجراءات التي على أساسها يمكن الحكم على جودة التدقيق من قبل الهيئات المهنية.

المطلب الأول: مساهمات المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين القانونيين

AICPA

لقد أدت الانتقادات التي وجهت لمهنة التدقيق نتيجة عدم وجود أدوات أو وسائل لتنظيم أداء مكاتب التدقيق وفقدان التنظيم الذاتي للمهنة في الولايات المتحدة الأمريكية وارتفاع معدل الدعاوى القضائية ضد مدققي الحسابات نتيجة الإهمال والتقصير في عملية التدقيق، إلى إدراك المنظمات المهنية لأهمية دورها في المحافظة على سمعة المهنة.¹

ولذلك أدرك المدققين الحاجة الملحة لوجود نظام لرقابة الجودة، كما لعبت الحكومات دورا هاما في الضغط على المهنة لوضع نظام إلزامي لمراقبة جودة الأداء المهني، وكان لصدى جلسات استماع لجنة موس (MOSS) ولجنة متكالف (METCALF) ولجنة دنجل (DINGELL)، أثر كبير بالاهتمام بجودة الأداء المهني.²

¹ -عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية "دراسة نظرية ميدانية"، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحديدة قسم المحاسبة، 2008، ص.74.

² -سالم بن علي الغامدي، حسام عبد المحسن العنقري، أثر تطبيق برنامج جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة الاقتصاد و الإدارة، مجلد رقم 19، العدد الثاني، 2005، ص.188.

وفي عام 1979 أصدرت لجنة معايير رقابة الجودة والتي تم تشكيلها سنة 1978 أول برنامج لمعايير رقابة الجودة واحتوت على تسعة عناصر تغطي أعمال مكاتب المحاسبة: الاستقلال، تخصص المدققين على المهام، التشاور برأي الآخرين، الإشراف، التوظيف، تنمية القدرات المهنية، الترقية، قبول العملاء الجدد والاحتفاظ بالحاليين، الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء المهني.¹

وفي عام 1989 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامجاً أطلق عليه الفحص المتعمق Peer Review Program، ويلزم هذا البرنامج مكاتب التدقيق أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين ينشأ عن خدماتهم مسؤولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب التدقيق، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم رقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق ثم إصدار تقرير نتيجة هذا الفحص وبمجرد تسجيل مكاتب التدقيق أو المدقق لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإنه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد في هذا الشأن، بحيث يتم إجراء فحص معمق لأدائه المهني في مجال أعمال المحاسبة والتدقيق كل ثلاث سنوات، على أن يبدأ أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشر شهراً من التسجيل لدى اللجنة المختصة بالتقييم، وقد تم إدخال تعديلات وتحسينات على هذه المعايير في يناير 2001 من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية، ولحماية من يعتمدون على هذه التقارير في اتخاذ العديد من القرارات. ويضم برنامج الفحص المتعمق ثلاث أنواع من المراجعات: مراجعة النظام، مراجعة الارتباط ومراجعة التقرير.² وقد أصدرت اللجنة في ماي 1996 نشرة معايير رقم 2 بعنوان "نظام الرقابة على جودة أداء ممارسات مكاتب المحاسبة

¹ - اياد حسن حسين ابو هين-العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدققين المحاسبين فلسطين- ص 54 .

² - محمد علي جبران-العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر المدققين المحاسبين اليمن-ص 16

والتدقيق"، ونشرة معايير رقم 3 بعنوان "رقابة ومتابعة ممارسات مكاتب المحاسبة والتدقيق" وذلك ليحلا محل نشرة معايير الرقابة على الجودة رقم 1.

وتتمثل عناصر نشرة معايير رقابة رقم 2 في: الاستقلال والنزاهة والموضوعية، ادارة فريق التدقيق، قبول العملاء الجدد والتعاقدات الجديدة، أداء وتنفيذ عملية التدقيق، الرقابة والمتابعة.

أما بالنسبة للنشرة رقم 3 فقد جاءت لتوفير إرشادات تساعد مكاتب التدقيق على كيفية تطبيق عناصر الرقابة والمتابعة، وأيضا أفسحت المجال للاستعانة بأفراد مؤهلين من خارج المكتب للقيام بعملية الرقابة والمتابعة للتحقق من مدى ملائمة السياسات والإجراءات الموضوعية ومدى الالتزام بها.

ومن الملاحظ أن برامج جودة التدقيق قد ساهمت في تحسين الأداء المالي للمدققين مما حقق انجاز الأعمال بجودة أعلى بالرغم من أن المعايير المهنية التي يجب الالتزام بها أصبحت أكثر تعقيدا.

المطلب الثاني: مساهمات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC*

تم تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام 1977، وهو منظمة عالمية تقوم بخدمة المصلحة العامة و تعزيز مهنة المحاسبة في العالم من خلال إنشاء معايير مهنية عالمية، حيث يمثل أكثر من 5.2 مليون محاسب ويقوم بإصدار معايير تتعلق بمجالات مراجعة الحسابات.¹

و نظرا لأهمية جودة التدقيق قام الاتحاد الدولي للمحاسبين في سنة 1981 بإصدار معيار التدقيق رقم(07) و الخاص بضبط جودة عملية التدقيق و يهدف هذا الدليل إلى

¹ - عزة لزهرة، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة البليدة، 2009، ص.148.

تقديم الارشادات الخاصة التي يجب على المدقق الإلتزام بها، وتابع الاتحاد الدولي للمحاسبين بجهوده فيما يخص جودة التدقيق و ذلك من خلال التعديلات التي قام بها على الدليل رقم (07) والذي أصبح يحمل الرقم (220)، حيث أعاد تصنيف و تسمية بعض الضوابط دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى. ويهدف هذا الدليل إلى وضع معايير و تقديم ارشادات تتعلق بجودة التدقيق وهي:¹

- سياسات و اجراءات خاصة بمكتب التدقيق تتعلق بأعمال التدقيق العامة.
- اجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية تدقيق معينة.

المطلب الثالث: مساهمات الهيئات العربية

إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

أما على المستوى العربي فتعتبر الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين هي أول جمعية مهنية لمراجعة الحسابات وقد أصدرت في عام 1994 برنامجا لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين وقد هدف هذا البرنامج إلى تحقيق درجة مقبولة من الإلتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة والتدقيق للعملاء وذلك بهدف الارتقاء بمستوى المهنة، وهناك نوعان من الفحص أو التفتيش تخضع له مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية ويتمثل النوع الأول في مراجعة دورية سنوية تتطلب من مكاتب التدقيق استيفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات عن ملاك المكتب الشركاء المديرين الموظفين العملاء وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب، ويجب تقديم هذه المستندات وتوفير المعلومات خلال 90 يوما من نهاية السنة المالية لمكتب التدقيق إلى السكرتير العام للهيئة والذي بدوره يحولها إلى لجنة تدقيق الجودة وحسب المتطلبات التي تقتضي وأن أمكن تشكيل فريق لفحص نواحي القصور وطبقا لنتائج المتوصل إليها تقوم هذه اللجنة برفع توصياتها إلى مكتب السكرتير العام للهيئة.²

¹ - محمد السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل و اطار للتطبيق، ط1، (المنصورة: المكتبة العصرية، 200)، ص. 117.

² - سالم عبد الله العتيبي، جودة المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، جامعة أم القرى مكة، دون سنة النشر، ص. 142.

أما النوع الثاني من الفحص أو التفتيش والذي ينص عليه برنامج الجودة لعمليات التدقيق في عملية فحص و تقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة الموسوعة من قبل مكاتب التدقيق ويقوم هذا الفحص فريق خاص معين من قبل الهيئة ومراقب على أعماله ويؤدي هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب التدقيق التي تمارس عمليات تدقيق للشركات القطاع العام أو كل خمس سنوات لمكاتب التدقيق التي تقدم خدماتها لشركات القطاع الخاص ويشمل هذا البرنامج للرقابة على مكاتب المراجعة كل أنواع الخدمات المقدمة لعملاء التدقيق وهذا بغض النظر عن شكل مكاتب التدقيق سواء من ناحية الشكل القانوني أو الحجم أو نوعية الملكية، كما تعود مسؤولية الالتزام هذه المعايير لمكاتب التدقيق على ملاك المكتب إذا يجب على مكتب التدقيق أن يقوم بتوثيق السياسات والإجراءات التي تمثل معايير للرقابة النوعية. وبصفة عامة فإن الاهتمام بجودة التدقيق من قبل المشرعين أو المنظمات المهنية الدولية قد أثرت بصفة مباشرة على مهنة التدقيق وقد استجابت المهنة لذلك عن طريق وضع قوانين وتنظيمات فعالة والتي حاولت التعامل مع العوامل التي ظهرت كمؤشر على جودة التدقيق ، إذا أنه يلعب دورا فعالا في إعطاء بيانات موثوق بها تعكس حقيقة المؤسسة وتمثل أهمية للأسواق المالية ولذلك نجد أن جودة التدقيق تقوم بدور هام في كفاءة وفعالية الأسواق المالية والتوزيع العادل للمصادر الاقتصادية وكنتيجة لهذه الأبحاث في فعالية الحوكمة وجودة التدقيق فإن للمهنة العديد من السياسات لتطوير وقياس جودة التدقيق الظاهري.

■ إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين:

قام المعهد المصري للمحاسبين القانونيين بإصدار إرشادات التدقيق رقم (7)، والذي يهدف إلى توضيح الإجراءات الواجب على المدقق الالتزام بها فيما يتعلق بالأعمال الموكلة إلى المساعدين في عملية تدقيق معينة، وتوضيح السياسات والإجراءات الواجبة الإلتباع من قبل مكتب التدقيق لتوفير الاطمئنان المناسب لمستوى أداء جيد لأعمال التدقيق.

وتتضمن هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب التدقيق وإجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية التدقيق، وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لمكتب التدقيق على عدد من الاعتبارات مثل: حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها، موقع المكتب، هيكله التنظيمي، اعتبارات التكلفة. ومن العناصر الأساسية التي يمكن استخدامها في تقييم الجودة بمكتب التدقيق: المتطلبات المهنية، المهارات والكفاءات، التكليف بالمهام، التوجيه والإشراف، قبول أو الاحتفاظ بالعملاء¹.

■ إرشادات هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي:

اهتمت هذه الهيئة مثلها مثل باقي الهيئات والمنظمات بتحسين الجودة لعملية التدقيق في البلدان الأعضاء، وأصدرت الكثير من الإرشادات من أجل توحيد النشاط المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق. ومن بين هاته الإرشادات معايير وبرامج مراقبة الأداء المهني وتم إصداره في سنة 2003 وبعد إقراره في اجتماع مجلس الهيئة والتوصل إلى الصيغة النهائية لمعايير الرقابة النوعية لمكتب التدقيق، قرر أن يتم توزيع هذه المعايير على المحاسبين والمدققين والجهات ذات العلاقة.²

يمكن القول أن هناك اهتمام متزايد من طرف الهيئات والمنظمات برقابة الأداء المهني من أجل التحقق من جودة عملية التدقيق، وبعض هذه المنظمات جعلت تطبيق هذه المعايير إلزامية على مكاتب التدقيق، وعلى ذلك فإن مسألة تقييم جودة التدقيق تتسم بالتعقيد خاصة في الحالات التي قد يلتزم بها المدقق بالقدر الأكبر من الإرشادات ويخفق في الالتزام ببعض الآخر.

¹ - اياد حسن حسين ابو هين، مرجع سابق، ص. 58.

² - محمد علي جبران ، مرجع سابق ، ص.20.

المبحث الثالث: الحاجة إلى مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي

المطلب الأول: مفهوم مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي

■ مفهوم المؤشر:

هو مقياس كمي أو نوعي يستخدم لقياس ظاهرة معينة أو أداء محدد خلال فترة زمنية معينة.

ويستخدم المؤشر في قياس حجم المشكلة ومتابعة الخطة الموضوعية وتقييم الأداء أولاً بأول والفوق على التقدم نحو تحقيق الأهداف سواء كانت قصيرة، متوسطة أو طويلة.

■ مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي:

تعتبر مؤشرات قياس الجودة وسائل لقياس جودة التدقيق أو التقدم تجاه تحقيق الأهداف العلمية لمكاتب التدقيق، وحينما ترتبط هذه المقاييس بإستراتيجية وعوامل مفهومة، فإن هذه المؤشرات تساعد مكاتب التدقيق أو أي وحدة فيها أو حتى عملاءها الخارجيين (المستثمرون والموردون والمجتمع) على تفهم أهداف هذه المكاتب وكيفية تحقيقها بشكل جيد. كما يسمح قياس الجودة بتحديد طريقة عملية لتوصيف ما يعتبر أداءً مناسباً، وما هو ليس كذلك. وباستعمال هذا التعريف المحدد للنجاح، يستطيع المدقق مكافأة موظفيه والتعلم من الممارسات الجيدة المطبقة في منظمة الأعمال.¹

هناك العديد من القرارات التي يتم اتخاذها بخصوص مؤشرات القياس بهدف تحقيق التوازن والكفاءة عند استخدامها. ومن ناحية أخرى هناك الكثير من المقاييس التي تعطى رؤية شاملة عن أداء مكاتب التدقيق. وتبدأ عملية اختيار المقاييس من خلال قائمة شاملة لمؤشرات النتائج الممكنة.

¹ - شريف عبد الحميد مازن، إدارة الأداء، بحث مقدم إلى مؤتمر الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، القاهرة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 15-17 مارس 2004، ص.1.

وتشير الأدبيات والتقارير والأفكار التي يطرحها أصحاب المصلحة (المستفيدون) أن هناك سبعة عناصر ضرورية يجب توافرها في مؤشر القياس وهي:¹

1. أن يكون المقياس ذا معنى ويحقق الأهداف التي تسعى مكاتب التدقيق للوصول إليها.
2. ارتباط المقياس بالعمليات التي تقوم بها مكاتب التدقيق.
3. تجنب الإفراط في استخدام المقاييس.
4. توفير مؤشرات تتعلق بالمستقبل لتحديد النتائج السلبية التي يمكن أن تحدث فيما بعد.
5. تحديد الممارسات الإدارية الفعالة.
6. توفير البيانات الفنية الحقيقية.
7. تخفيض حجم البيانات التي يتم جمعها.

المطلب الثاني: نماذج مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي

بالرغم من قيام العديد من الدراسات والأبحاث إيجاد مؤشرات لقياس جودة التدقيق إلا انه بقي هناك اختلاف في تحديد هذه المؤشرات، حيث أن كل دراسة ركزت على وجهة نظر معينة. وأيضا تأثر تقييم مستوى جودة التدقيق باتجاهات المتعاملين وادراكهم الشخصية.

وفي ظل هذا الاختلاف يمكن التمييز بين اتجاهين:

¹—Gary T. Henry and Kent C. Dickey, “ Implementing Performance Monitoring: A Research and Development Approach”, **Public Administration Review**, May-June 1993, Vol.53, No.3, P. 207.

الفرع الأول: الاتجاه الأول

ركز أصحاب هذا الاتجاه على العناصر التي قد تؤثر على جودة التدقيق مثل:

أ. **حجم المكتب:** يرى أصحاب هذا المؤشر أن هناك علاقة طردية بين حجم

المكتب وجودة التدقيق وان كلما كان مكتب التدقيق كبير كلما زادت جودة

التدقيق، إضافة إلى توافر الموارد لتدريب الموظفين مقارنة بالمكاتب الصغرى.

ب. **عدد الدعاوى القضائية:** حسب هذا المؤشر يرى أصحابه انه كلما زاد عدد

القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق كلما كان ذلك مؤشرا على انخفاض

جودة التدقيق والعكس صحيح.

ج. **اكتشاف الأخطاء، الغش والتلاعب:** يرى أصحاب هذا الاتجاه انه كلما زاد

احتمالية اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش من قبل المدقق كلما زادت معه

جودة التدقيق.

د. **تأثير المنافسة بين مكاتب التدقيق:** حسب هذا الاتجاه كلما شعر المدقق ان

مدقق آخر قد يحل محله في تدقيق حسابات عميل لديه كلما ازدادت جودة

التدقيق وأيضا جودة الأداء لدى المدقق.

هـ. **تمتع المدقق بآداب وسلوك المهنة، ومدى التزامه بمعايير المحاسبة**

والتدقيق المتعارف عليها: ويرى أصحاب هذا الإتجاه أن على المدقق أن

يحتزم هذه السلوكيات، وأولها الحفاظ على حياده، وإستقلاليته، لذلك يجب

عليه تقديم درجة جودة تتناسب مع هذه السلوكيات، ويعتبر المدقق محلا

بآداب المهنة إذا لم يراعي في إتفاقيات مع العميل درجة الجودة للخدمة المقدمة

مع تناسب ذلك أيضا مع قيمة أتعابه وحجم العمل.¹

¹ - اياد حسن حسين ابو هين، مرجع سابق، ص.76.

الفرع الثاني:الاتجاه الثاني

اعتمد اصحاب هذا الاتجاه على نماذج كمؤشر لقياس جود التدقيق:

أ. دراسة Sutton & Lamp

يعتقد Sutton & Lamp في دراستهم على أن قياس جودة التدقيق يعتمد

على:

■ الأمر الأول: تحديد العناصر الأساسية للجودة والتي لها تأثير مباشر على كل

العمليات الأساسية في عملية التدقيق.

■ الأمر الثاني: التوصل إلى المقاييس التي تعكس الانحراف في كل عنصر من

عناصر الجودة التي تم تحديدها.

وقد اقترح الكاتبان الصيغة الرياضية التالية كنموذج لمؤشرات قياس جودة التدقيق:

$$AEQ = \sum [QFLI(\sum (PJ \times MRJ))]$$

حيث:

■ AEQ: جودة عملية التدقيق.

■ QFLI: أهمية عنصر الجودة.

■ PJ: احتمال ان يعكس مقياس معين جودة الاداء.

■ MRJ: ملاءمة المقياس، أي مدى ارتباط المقياس بدرجة مباشرة بالانحراف

في عنصر جودة معين.

وقد اعتمد هذا النموذج على تسعة عشر عنصرا رئيسيا تنصب بشكل أساسي على

الأعمال الخاصة بعملية التدقيق ومقسمة إلى ثلاث مجموعات تركز كل مجموعة على مرحلة

من مراحل عملية التدقيق.

تتضمن المجموعة الأولى ثلاث عناصر لقياس الجودة في مرحلة تخطيط عملية التدقيق، وتتضمن المجموعة الثانية اثني عشر عنصر لقياس الجودة في مرحلة العمل الميداني، أما المجموعة الثالثة فتتضمن أربع عناصر لقياس الجودة من الجانب الإداري لعملية التدقيق.

ب. دراسة **Krishnan&Schauer 2000**:¹

اعتمدت هذه الدراسة على مدى توافق الوحدات التي لا تهدف للربح مع متطلبات الافصاح والتقارير الواردة في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وقد تم اقتراح نموذجين لقياس جودة التدقيق وذلك على النحو التالي:

■ النموذج الأول:

$$\text{AUDQUAL} = \alpha_1 + \alpha_2(\text{BIGFOUR}) + \alpha_3(\text{LNBIGFOUR}) + \alpha_4(\text{CLSIZE}) + \alpha_5(\text{FINSTAB}) + \alpha_6(\text{WEALTH}) + \alpha_7(\text{TENURE}) + \alpha_8(\text{PEER}) + 1\varepsilon$$

■ النموذج الثاني:

$$\text{AUDQUAL} = \beta_1 + \beta_2(\text{AUDSIZE}) + \beta_3(\text{CLSIZE}) + \beta_4(\text{FINSTAB}) + \beta_5(\text{WEALTH}) + \beta_6(\text{TENURE}) + \beta_7(\text{PEER}) + 2\varepsilon$$

حيث:

■ AUDQUAL: جودة التدقيق.

■ BIGFOUR: يعبر هذا المتغير عن انضمام أو عدم انضمام المدقق لأحد

مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى*، بحيث تكون قيمة هذا المتغير واحد(1) اذا كان

المدقق يتبع إحدى مكاتب التدقيق هذه وتكون قيمته صفر اذا كان غير ذلك.

¹ - محمد محمد أحمد مظهر-نفس المرجع ص89

*-مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى:هي تسمية تطلق على أربع شركات محاسبة كبرى في العالم و قد كانت فيما مضى تسمى الثمانية الكبرى إلا أنها تقلصت إلى خمسة ثم أصبحت أربعة بعد انهيار شركة آرثر أندرسون.

- **LINBIGFOUR**: يمثل هذا المتغير انضمام المدقق لأحد مكاتب التدقيق بخلاف الأربعة الكبرى (مكاتب التي يعمل بها عشرة على الأقل من المهنيين). حيث تكون قيمة هذا المتغير واحد(1) إذا كان المدقق يتبع إحدى مكاتب التدقيق هذه وتكون قيمته صفر إذا كان غير ذلك أي يتبع مكتب تدقيق صغير(يعمل بها اقل من عشرة من المهنيين).
 - **CLSIZE**: يشير هذا المتغير إلى حجم العميل (المؤسسة محل التدقيق) ويقاس باللوغاريتم الطبيعي لإيرادات العميل.
 - **FINSTAB**: يمثل الاستثمارات والنقدية لدى العميل.
 - **WEALTH**: يمثل رصيد الاعتمادات إلى الإيرادات.
 - **TENURE**: فترة ارتباط المدقق بالعميل حيث تكون قيمة هذا المتغير واحد(1) إذا كان المدقق يعمل مع العميل لمدة ثلاث سنوات أو أكثر وتكون قيمته صفر إذا كان غير ذلك.
 - **PEER**: يعبر عن مدى مشاركة مكتب التدقيق ببرامج رقابة الجودة الذي تقوم به المنظمات المهنية حيث تكون قيمة هذا المتغير واحد(1) اذا كان المدقق يشارك في هذه البرامج وتكون قيمته صفر اذا كان غير ذلك.
 - **AUDSIZE**: يمثل حجم مكتب التدقيق، ويقاس بعدد المهنيين بالمكتب.
 - $2\varepsilon. 1\varepsilon$: الخطأ العشوائي.
- وتتمثل أهم نتائج هذه الدراسة أن هناك ارتباط ايجابي بين حجم المكتب وجودة عملية التدقيق، وأيضاً ارتباط ايجابي بين كبر حجم العميل وارتفاع جودة التدقيق وكذلك بين إشراك المدقق في برامج رقابة الجودة.

ج. دراسة Abbott&Parker2001:

قامت هذه الدراسة بصياغة نموذج للتعرف على العلاقة بين كفاءة لجنة التدقيق واستقلاليتها وذلك نظرا لدور لجان التدقيق في اختيار مدقق الحسابات وسعيها الدائم على اختيار مدققين على درجة عالية من الجودة.

$$AUDQUAL = \beta_0 + \beta_1 AGE + \beta_2 GROW + \beta_3 INOWN + \beta_4 LEV + \beta_5 ISSUE + \beta_6 SIZE + \varepsilon$$

حيث:

- AUDQUAL: جودة التدقيق.
- AGE: عمر المؤسسة.
- GROW: التغير المتوقع أو معدل نمو مؤسسة العميل.
- INOWN: حقوق الملكية.
- LEV: نسبة المديونية.
- ISSUE: عدد الأسهم المصدرة أو رأس المال.
- SIZE: حجم المؤسسة محل التدقيق.
- ε : الخطأ العشوائي.

المطلب الثالث: أنواع مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي

تم تقسيمها إلى أربع أنواع:

الفرع الأول: مؤشرات يتم تحديدها من طرف السوق وتتمثل في:

أ. حجم المكتب: يعتبر حجم المكتب مؤشر لتقييم نوعية جودة التدقيق المحاسبي، حيث يعتبر أحد المتغيرات القابلة للقياس بسهولة على أساس معايير موضوعية ومعايير كمية.¹

ومن بين المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها في قياس حجم المكتب تتمثل في:

■ عدد عملاء مكتب التدقيق، حيث أنه كلما زاد عدد العملاء زاد معه نشاط المكتب.

■ عدد الأفراد العاملين في المكتب، حيث كلما زاد عدد الأفراد العاملين كلما زاد حجم نشاط مكتب التدقيق.

■ إيرادات المكتب.

■ عدد الفروع المكتب سواء في الداخل أو الخارج.

وترى العديد من الدراسات على وجود علاقة طردية بين حجم المكتب وجودة التدقيق المحاسبي حيث يعتقد الباحثون أنه كلما زاد حجم المكتب كلما زادت جودة التدقيق، وأن المكاتب الكبرى لها القدرة على التخصص والابتكار التقني والتكنولوجيا، مما يزيد من احتمال اكتشاف الإخلال في النظام المحاسبي واكتشاف الأخطاء والتلاعبات، وأيضا تكون هذه المكاتب أكثر استقلالية من المكاتب الصغرى.²

ومن بين هذه الدراسات دراسة دي انجلو "De Angelo" التي توصل فيها إلى أن زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل عند قيام احد

¹ -Riadh Manita, Makram Chemangui- Les approches D'évaluation et Les indicateurs De Mesure de la Qualité d'Audit, P.10 .

² -Fuad Elmahedi Hussein1 & Mustafa MohdHanefah- Overview of Surrogates to Measure Audit Quality

مكاتب التدقيق الكبرى بعملية التدقيق تكون أكبر مقارنة بالمكاتب الصغيرة أو المتوسطة، وبررت هذه النتيجة بأن المكاتب الكبرى تعمل على تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية لأن إخفاقها في أداء أعمال التدقيق سيكون له أثر سلبي على سمعتها في السوق المهنية ويعرضها لمخاطر التقاضي¹. واستناداً لهذه الدراسة جاءت دراسات عديدة لاحقة استخدمت حجم المكتب كمؤشر لقياس جودة التدقيق المحاسبي وقد أشارت معظمها إلى أن المكاتب الكبرى عادة ما تقدم مستوى عال من جودة التدقيق بالمقارنة مع المكاتب الصغيرة. من جهة ثانية تناولت دراسات أخرى على أن مكاتب التدقيق الصغيرة مقدره على تقديم خدمات ذات جودة عالية و لكنها تعاني من قلة الطلب على خدماتها لذلك وجدت هذه الدراسات على ضرورة أن اللجوء إلى الاندماج بين المكاتب له قوة عرض كبيرة لدى المكاتب الصغيرة في ظل احتكار المهنة من قبل المكاتب الكبرى.²

ب. سمعة المكتب: يقصد بسمعة المكتب هو تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، وتعتبر سمعة المكتب أحد الأصول المعنوية الخاصة به، والتي تم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات عالية.³

ويرى معظم الباحثين أن سمعة مكتب التدقيق تنشأ عن طريق تضافر العديد من العوامل مثل: الالتزام بالمعايير المهنية، قواعد سلوك وآداب المهنة، الخبر المهنية لأفراد المكتب، ارتباط المكتب بأحد المكاتب العالمية، الصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب، الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب، قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المكتب، بالإضافة إلى وجود نظام للرقابة على جودة التدقيق المحاسبي. أما في ما يخص العلاقة بين

¹ -Jong Hagchon ,Chonsong (Francis)Kim,yJeong Bonkim,Yoonseok Zang , **Audit Size,Audit Qualit and Audit Pricing-December ,2009.P6.**

² -نور سعد الجدعاني،حسام عبد المحسن العنقري،تأثير حجم و سمعة مكاتب المراجعة و طبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني،مجلة الاقتصاد و الإدارة،مجلد رقم 23، العدد02، جامعة الملك عبد العزيز،السعودية2009،ص148.

³ -محمد محمد أحمد مظهر، تقييم جودة اعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر دراسة نظرية مقارنة،2009، ص 31.

سمعة المكتب وجودة التدقيق فرأى معظم الباحثين على وجود علاقة طردية بينهما، فكلما زادت سمعة المكتب زادت جودة التدقيق نظرا لان هذه المكاتب تعتبر سمعتها جزءا من رأس مالها¹. و قد اعتبرت عدة دراسات بأن سمعة المدقق تعد دليلا على جودة التدقيق و أنها تعمل كآلية لضمان الجودة و تعتبر بديلا عنها في ظل بيئة تنافسية غير كاملة.²

ج. أتعاب التدقيق:

تعرف الأتعاب بأنها المبالغ والأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات مؤسسة ما، حيث يتم تحديد هذه الأتعاب بناء على الاتفاق الذي تم بين العميل والمدقق ويكون أيضا وفقا للزمن الذي ستستغرقه العملية ونوع الخدمات المطلوبة حجم هذه العمليات³.

وتمثل أتعاب التدقيق مصدرا رئيسيا لإيرادات المكتب حيث تسعى مكاتب التدقيق إلى تعظيمه بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة، ومن ناحية أخرى تمثل تلك الأتعاب عبئا ماليا على المؤسسات الخاضعة للتدقيق، وهي تكلفة تنفق في سبيل الحصول على منفعة تبرر تحملها.⁴

وهناك عدة عوامل تؤثر في تحديد أتعاب التدقيق سواء في مكاتب التدقيق الكبيرة او الصغيرة ومن بين هذه العوامل:⁵

¹ بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على ادارة الارباح (دراسة عينة من مؤسسات اقتصادية الجزائرية والفرنسية)، رسالة ماجستير، 2012، ص. 139.

² محمد عبد الله ال عباس، أثر المعلومات عن جودة المراجعة و سمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 9، العدد الأول، صدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة، 2008، ص. 18.

³ محمد مفلح محمد الجعافرة، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فعالية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الاردنية، رسالة ماجستير 2008، ص. 38.

⁴ الشاطري ايمان حسن، العنقري حسام عبد المحسن، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الاداء المهني دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية والسعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد عشرين العدد الثاني، جدة، المملكة العربية السعودية، 2006، ص. 98.

⁵ أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، مرجع سابق، ص. 121.

■ حجم المؤسسة محل التدقيق وطبيعة نشاطها وارتفاع حجم المخاطر المرتبطة بها.

■ حجم مكتب التدقيق وسمعتها.

■ سلامة وفعالية النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة محل التدقيق.

وقد يتعرض المدقق إلى ضغوطات من طرف العميل مثل التهديد بتغيير إلى مدقق آخر وفي هذا السياق يرى دي انجلو "De Angelo" أن المكاتب الكبرى والتي تقدم فوائد لعدد كبير من العملاء تكون أكثر قبول للحلول الوسط مع العميل عكس المكاتب الصغيرة والتي يكون لديها عدد قليل من العملاء والتي يؤدي فقدان احد منهم إلى خسائر مالية كبيرة¹.

الفرع الثاني: مؤشرات لتقييم الهيكل التنظيمي لمكتب تدقيق الحسابات

تناولت العديد من الدراسات خصائص مكاتب التدقيق كنموذج تنظيمي وآثارها على جودة العمل المنجز حيث اعتبرت أن مكاتب التدقيق عبارة عن مؤسسة تتكون من عدة أفراد مدققين لديهم دوافع مختلفة بهدف تحسين نوعية التدقيق، وبالتالي كأي كيان اقتصادي تعتمد نوعية الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق على التنظيم الداخلي ومستوى الجهود المبذولة من طرف الأفراد (المدققين)، ومن المتوقع أن تكون هناك صراعات داخل المكتب ممكن أن تؤثر على جودة عملية التدقيق.

ومن أجل تحسين جودة التدقيق المحاسبي من خلال الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق تم التركيز على نظام المراقبة المتبادلة.

حيث جاء نموذج (1987) Balachandran et Ramakrishnan الذي يأخذ بعين الاعتبار الفرص المتاحة للمراقبة المتبادلة من طرف الشركات الكبرى، وقد أكدت دراسات

¹ –Riadh Manita, Makram Chemangui, Les approches D'évaluation et Les indicateurs De Mesure de la Qualité d'Audit, P-10,11.

أخرى على أهمية هذه الآلية خاصة في الشركات كبيرة الحجم مع عدد كبير من الموظفين، ووفقا لهم أن المكاتب الكبيرة يتم تشجيعها لتطوير نظام المراقبة المتبادلة.¹

أ. **الموارد البشرية:** تتمثل في سياسة التوظيف والتدريب داخل مكاتب التدقيق، فالمكاتب القادرة على جذب أهم الموظفين وأكثرهم تألقا والتي تضع خطط تدريبية بشكل مستمر من أجل تحديث معارف الموظفين من الناحية التقنية والمهنية تقوم بتقديم جودة عالية من خدمات التدقيق وتكون أكثر مهنية وكفاءة في السوق.²

ب. **الخبرة في تدقيق الحسابات:** تعرف الخبرة على أنها المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة أو في أداء مهمة محددة.

كما يمكن تعريفها على أنها محصلة مدة مزاوله المهنة لكل من المكتب وفريق العمل به، والممامه بمعايير المحاسبية واجراءات التدقيق وكذلك المعرفة التامة بصناعة او نشاط العميل مما يؤدي إلى كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.³

ونظرا لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الخبرة المهنية بجودة التدقيق، وتوصلت اغلب هذه الدراسات إلى أن هناك علاقة ايجابية بينهما، وان الخبرة المهنية تعتبر احد خصائص جودة التدقيق حيث تمكن المدقق من تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق والتقرير عنها بكفاءة مما ينعكس إيجابا على جودة التدقيق.⁴

¹ Makram Chemingui , **conceptualisation et validation d'une echelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne (application selon la démarche du paradigme de churchill)**, P.65.66.

² -Riadh Manita,Makram Chemangui, **Les approches D'évaluation et Les indicateurs De Mesure de la Qualité d'Audit**, P.11 .

³ -Riadh Manita,Makram Chemangui, **Les approches D'évaluation et Les indicateurs De Mesure de la Qualité d'Audit**, P.11 .

⁴ - ايمان أحمد أمين،مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة،المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية،مرجع سابق،ص271.

وتتضمن الخبرة مستوى التأهيل العلمي، عدد سنوات العمل، الدورات التدريبية التي يتلقاها المدقق وغيرها من العوامل التي تساعد في اكتساب خبرة جيدة وتحسن من جودة التدقيق.

ج. الخبرة في مجال الصناعة: يعرف المدقق المتخصص صناعيا بأنه المدقق الذي يقوم بالتدرب والحصول على خبرة عملية كبيرة في صناعة محددة.

ويقصد بالخبرة في مجال الصناعة قيام المدقق بأداء خدمات التدقيق إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد، لما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسات في نفس القطاع وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات ويعتبر تخصص المدققين في قطاع معين من القطاعات أساسا لرفع مستوى جودة التدقيق بهدف تطوير المهنة.¹

ويمكن تحديد ما إذا كان مكتب التدقيق متخصص في نشاط معين أم لا من خلال بعض المقاييس وهي:²

- مقياس حصة السوق: و يقوم هذا المقياس على افتراض أن التخصص الصناعي بالنسبة لمهنة التدقيق هو تميز نفسها عن المنافسين من خلال المحافظة على حصة سوقية من الشركات العاملة في مجال صناعة معينة.
- تحديد نسبة تحكومية معينة: و هي تحديد حد أدنى أو نسبة مئوية معينة يجب أن يحصل عليها مكتب التدقيق ليكون له حصة من سوق صناعة معينة.

¹ أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، مرجع سابق، ص. 127.

² سامح عبد الرزاق الحداد، تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي واثره على جودة الاداء المهني في خدمات المراجعة: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين 2008، ص. 60-61 .

■ تحديد المتخصصين في الصناعة: و يعتبروا هم أكبر الموردين ومقدمي الخدمة في كل صناعة.

وتشير بعض الدراسات إلى أنه حتى يكون مكتب التدقيق متخصص يجب عليه أن يدقق ما لا يقل عن 10% من مجموع المؤسسات المنتمية لصناعة معينة، أو أن تمثل أتعابه في قطاع معين 10% من جملة أتعاب التدقيق على مستوى مؤسسات ذلك القطاع وتساعد الخبرة في الصناعة على خفض تكاليف التدقيق وكذلك حل المشكلات التي تواجههم بقدر عال من الاحتراف، أيضا تساعد على تقليل الوقت الذي يقضيه المدقق في فهم طبيعة نشاط العميل، تقديم أفضل نوعية لتدقيق الحسابات، كذلك يكتسب المكتب سمعة جيدة في مجال التخصص خاصة إذا تم تقديم خدمة ذات نوعية جيدة لأن أي فشل يؤدي إلى وقوع خسارة.

الفرع الثالث: مؤشرات متعلقة بخصائص فريق التدقيق

تعتمد مكاتب التدقيق في عملها على قوة عمل مؤهلة وتعمل بشكل مستقل، واستنادا إلى الدراسات السابقة فإن هناك مؤشرات تم تحديدها تتعلق بفريق التدقيق من بينها:

- الاحتراف واستمرار الشكوك؛
- اهتمام الشركاء والمديرين؛
- التجربة مع العملاء.

أ. اهتمام الشركاء والمديرين: (الإشراف)

يرى الخبراء أن الاهتمام الذي يوليه الشركاء والمديرين لمهمة التدقيق تؤثر على جودة التدقيق، وتشترط المعايير المهنية على مكاتب التدقيق ضرورة توفير نظام للإشراف على فريق التدقيق وعلى أعمالهم وذلك من اجل ضمان امثالهم لقواعد ومتطلبات المعايير المهنية.

ويعرف الإشراف على انه: عملية توجيه جهود المساعدين المسؤولين عن تنفيذ وتحقيق أهداف التدقيق مع تحديد مدى تنفيذ وتحقيق هذه الأهداف". وتتضمن عملية متابعة الإشراف إصدار التعليمات للمساعدين، التعرف بصورة مستمرة على المشكلات المهمة، تدقيق العمل المؤدى من طرف المساعدين، بالإضافة إلى معالجة اختلافات الآراء الموجودة بين أفراد التدقيق.

والإشراف على المساعدين يؤثر على أداء عملية التدقيق من الجوانب التالية:¹

- حصول فريق التدقيق على أدلة إثبات ملائمة وكافية؛
- تخفيض أخطاء السهو في المعاينة التي قد يقع فيها المدقق إلى أدنى حد ممكن؛
- تخفيض مخاطر التدقيق؛
- إنجاز مهام التدقيق بتكلفة اقل وفي وقت مناسب.

ب. الاحتراف واستمرار الشكوك: تعتبر الدراسات السابقة أن الاحتراف عامل مؤثر على جودة التدقيق، إذ يفترض على المدقق أن يتمتع بمستوى عال من الاحترافية في أدائه لعمله، كما أن استمرار الشكوك لدى المدقق تساعد على اكتشاف الأخطاء.

ج. التجربة مع العميل: أظهرت الدراسات أن تدقيق حسابات نفس العميل تكون ذات جودة عالية وذلك باعتبار أن المدقق يكون على دراية أفضل لنظام معلومات العميل وأيضا للمخاطر المتعلقة بنظامه المالي.

وتوصلت هذه الدراسات ان الاتصال الجيد بين العميل والمدقق يعتبر احد الخصائص التي تدل على تحقيق جودة التدقيق، أهمها دراسة Sutton & Lump التي توصلت إلى أن إنشاء علاقة جيدة مع العملاء تعتبر احد خصائص جودة التدقيق المرتبطة

¹ -عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة نظرية ميدانية، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحديدة قسم المحاسبة، ص.31.

بالعمل الميداني، كما توصلت دراسة Carcello & al إلى أن الاتصال المتكرر بين فريق التدقيق والعميل الخاضع للتدقيق يعد احد الخصائص العشر الأولى المحددة لجودة عملية التدقيق من خلال تحليل آراء الأطراف المهتمة بعملية التدقيق.¹

د. خبرة فريق التدقيق: تعتبر الخبرة من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة نتيجة ازدياد حالات فشل التدقيق في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعملاء، وإسناد عملية التدقيق إلى أفراد حديثي العهد بمهنة التدقيق وعديمي الخبرة. وتؤكد الدراسة التي قام بها Bedard & Moc أن المدقق الخبير لديه القدرة على التفرقة بين المعلومات الملائمة وغير الملائمة لحل مشكلة معينة تعترضه أثناء عملية التدقيق مقارنة بالمدقق المبتدئ وهذا ما ينعكس بطبيعة الحال على جودة عملية التدقيق ككل، من جهة أخرى أكدت دراسة Hachenbrack أن قدرة المدققين ذوي الخبرة في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل تكون أكبر مقارنة بالمدققين الذين ليست لديهم خبرة كبيرة.²

الفرع الرابع: المؤشرات المتعلقة بسلوك المدقق

يلعب سلوك المدقق دورا مهما في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، وقد ساهمت الجمعيات المهنية المحاسبية بشكل فاعل في إصدار معايير تم تبنيها من قبل المدققين، حيث حسنت مع مرور الوقت من مستوى سلوكهم المهني. إلا أنه بالرغم من ذلك لا تزال عاجزة عن تحسين هذا السلوك بشكل كاف يرتقي إلى المستوى المطلوب.

ويتحدد سلوك المدقق من خلال أخلاقياته والتي تعبر عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي تميز بين السلوك الصحيح والسلوك الخاطيء، حيث كلما كان نشاط المدقق

¹ عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، ص.31.

² احمد محمد نور، حسين احمد عيد، شحاتة سيد شحاتة، ص.(31-33).

أكثر تأثيراً كلما ازدادت أخلاقيات ذلك المدقق. فالأخلاقيات هي معايير ومقاييس تستخدم لتمييز الصواب من الخطأ، وفي مجال المحاسبة والتدقيق فإنها تكون بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات التي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل. يتأثر سلوك المدقق بمجموعة من العوامل ترتبط بتكوينه العائلي والشخصي، فالقيم الدينية والمعايير الشخصية والحاجات الفردية وتأثير العائلة والمتطلبات المالية وغيرها تدفع الأفراد إلى نوع أو آخر من السلوك.

خلاصة الفصل

في هذا الفصل حاولنا الإلمام بجميع أنواع و نماذج مؤشرات قياس جود التدقيق بالرغم من التباين و الاختلاف في الآراء و كذلك صعوبة قياس جودة التدقيق يمكن القول بأنه ليس فقط المعلومات المالية هي التي تصنع الثقة في المهنة، بل ان اختيار المدقق أيضا له اثر و هي بذلك معلومة تؤثر في قرار المستثمرين. وقد أجمعت معظم الدراسات على أنه كلما زادت جودة التدقيق كلما ارتفعت قيمة عملية التدقيق و مكتب التدقيق.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

تمهيد

في هذا الفصل قمنا بإظهار النتائج المتوصل إليها من خلال البحث الميداني الذي تم إجرائه وقد تم تصميم استمارة استبيان خاصة لهذه الدراسة بالاستناد إلى الإطار النظري وكذلك الدراسات السابقة.

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: الطريقة والإجراءات
- المبحث الثاني: تحليل خصائص عينة الدراسة
- المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات

المطلب الأول: أسلوب الدراسة

بناء على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع البحث لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، و تم الاعتماد على هذا المنهج للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة البحث ولتحقيق تصور أفضل وأدق لموضوع الدراسة. وقد اعتمدت الدراسة على مصدرين أساسيين هما:

- **المصادر الثانوية:** حيث أجهت الباحثة في معالجة الاطار النظري للدراسة إلى المصادر الثانوية التي تتمثل في: الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، المقالات والمجلات، الأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة.
- **المصادر الأولية:** لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة حيث تم جمع البيانات الأولية من خلال استمارة استبيان كأداة رئيسية صممت لهذا الغرض ووزعت على مكاتب التدقيق.

المطلب الثاني: عينة وحدود الدراسة

الفرع الأول: عينة الدراسة

يعرف مجتمع الدراسة بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، و بناء على مشكلة الدراسة وأهدافها فان المجتمع المستهدف يتكون من جميع مكاتب التدقيق المعتمدة في الجزائر.

وقد تم توزيع استمارة استبيان عن طريق التسليم الشخصي وأيضا عبر الانترنت، حيث تم توزيع 93 استمارة وتم استرداد 80 استمارة استبيان قابلة للتحليل.

الفرع الثاني: حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة في:

- **الحدود المكانية:** الهدف من هذه الدراسة هو الوصول إلى مؤشرات لقياس جودة التدقيق، وقد انحصرت في الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية وشملت عدة ولايات من اجل الحصول على اكبر عدد ممكن من الإجابات.
- **الحدود الزمنية:** امتدت هذه الدراسة التطبيقية من مارس 2015 إلى غاية أكتوبر 2015.

المطلب الثالث: أداة الدراسة

الفرع الأول: إعداد استمارة الاستبيان

تم الاعتماد على مجموعة من النقاط عند إعداد استمارة الاستبيان من بينها:

- الاعتماد على أسلوب واضح وبسيط حتى لا يكون هناك أي صعوبات في الفهم خاصة للمهنيين.
 - تحديد المجالات الرئيسية التي شملتها استمارة الاستبيان.
 - تحديد الفقرات التي تقع تحت كل مجال.
 - الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة والاستفادة منها في بناء عرض استمارة الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المحكمين وفي ضوء ارائهم تم النهائية-الملحق رقم (1). تعديل بعض الفقرات من حيث الحذف والتعديل أو الإضافة، لتستقر الاستمارة في صورتها استمارة الاستبيان.
- ثم استخدمت الباحثة استمارة الاستبيان وقد تم تقسيمها إلى جزأين كما يلي:

- الجزء الأول: وخصص للتعرف على البيانات العامة للمهنيين والتي تتضمن:
 - الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية.
 - الجزء الثاني: يتكون من 4 أسئلة رئيسية هي:
 - السؤال الأول: حول أهمية قياس جودة التدقيق ويتضمن 9 فقرات.
 - السؤال الثاني: حول مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بالمكتب ويتضمن 12 مؤشر.
 - السؤال الثالث: حول مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بسمعة المدقق ويتضمن 8 مؤشرات.
 - السؤال الرابع: حول مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق وتتضمن 8 مؤشرات.
- وقد استخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي، لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستمارة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (03): مقياس ليكرت الخماسي

مدى التأثير	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

الفرع الثاني: صدق استمارة الاستبيان

تم إخضاع استمارة الاستبيان إلى:

1. اختبار الصدق الظاهري: قام الباحث بعرض استمارة الاستبيان في مرحلة الإعداد على مجموعة من الأساتذة المحكمين وهم مشكورين على ذلك وقد طلبت الباحثة من المحكمين إبداء رأيهم في مدى ملائمة العبارات لقياس ما وضعت من أجله بالإضافة إلى

اقتراح ما يروونه ضروريا من تعديل صياغة العبارات أو حذفها أو إضافة عبارات جديدة. و لقد كان لأرائهم واقتراحاتهم دور مميز في تطوير الاستمارة.

2. صدق المقياس: يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي انه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة وقد استخدمنا معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا , أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

جدول رقم (4): اختبار صدق ثبات ألفا كرونباخ

معايير الصدق*	معامل الفا كرونباخ	عدد الفقرات	محاور الأسئلة
0.940	0.884	09	اهمية قياس جودة التدقيق
0.948	0.899	11	مدى تأييد للمؤشرات المقترحة والمرتبطة بالمكتب.
0.914	0.836	07	مدى تأييد للمؤشرات المقترحة والمرتبطة بسمعة المدقق
0.857	0.736	16	مدى تأييد للمؤشرات المقترحة والمرتبطة بفريق التدقيق
0.939	0.882	35	جميع الفقرات

من خلال الجدول رقم (04) تراوحت قيمة المعامل للمحاور بين وهي تقترب من الواحد الصحيح كما بلغت قيمة المعامل لجميع المحاور يعني بان الاستبيان يتميز بالثبات. لقد بلغت معاملات الصدق للمحاور بين وهي تقترب من الواحد الصحيح فحين بلغ معامل الصدق لجميع المحاور مما يدل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق.

نلخص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها سواء لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح مما يعني أن الاستبيان تميز بالثبات والصدق إذ نجده يعبر عن العينة في تمثيلها للمجتمع.

المبحث الثاني: تحليل خصائص عينة الدراسة

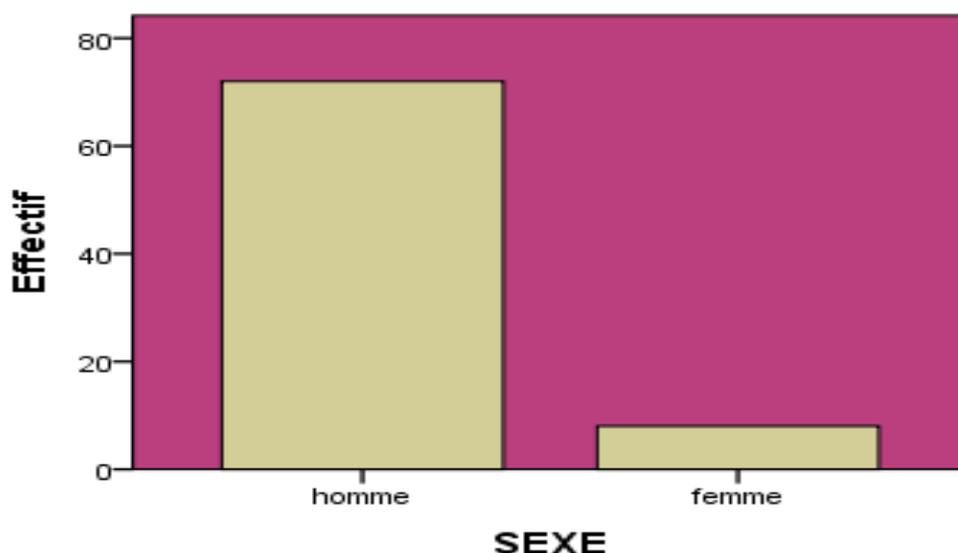
1. تحليل خاصية الجنس:

الجدول رقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب خاصية الجنس

النسبة المئوية	التكرار	الجنس
90	72	ذكر
10	08	أنثى
%100	80	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة بيانات الاستبيان

الشكل رقم (04): تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية الجنس



يبين الجدول رقم 05 أن 90% من عينة الدراسة ذكور و10% من عينة الدراسة

إناث.

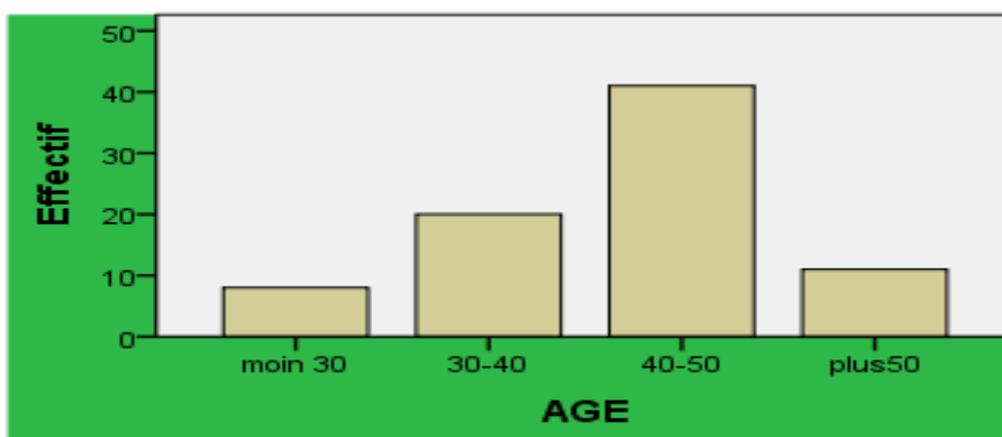
3. تحليل خاصية العينة حسب العمر

الجدول رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 30 سنة	8	10
من 30-40 سنة	20	25
من 40-50 سنة	32	40
أكثر من 50 سنة	20	25
المجموع	80	%100

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة بيانات الاستبيان

الشكل رقم (05): تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية العمر



يبين الجدول رقم (06) أن 10% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم أقل من 30 سنة، و25% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم من 30-40 سنة، و40% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم من 40-50 سنة، وأن 25% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم أكثر من 50 سنة.

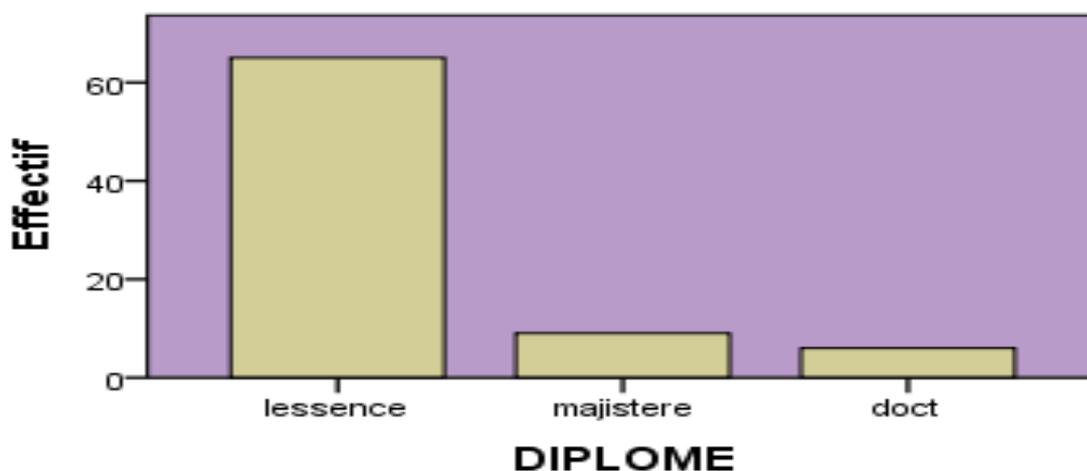
4. تحليل خاصية العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
81.25	65	ليسانس
11.25	09	ماجستير
7.5	06	دكتوراه
	-	شهادات مهنية أخرى
%100	80	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة بيانات الاستبيان

الشكل رقم (06): تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية المؤهل العلمي



يبين الجدول رقم (07) أن 81.25% من عينة الدراسة متحصلون على شهادة

لسانس، و11.25% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي ماجستير، و7.5% من عينة

الدراسة مؤهلهم العلمي دكتوراه.

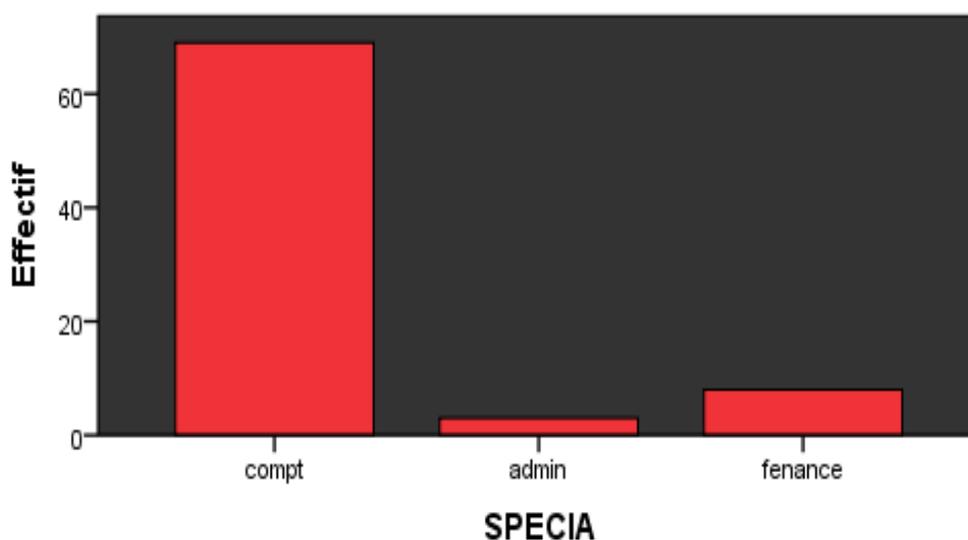
5. تحليل عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

الجدول رقم (08) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
86.25	69	محاسبة
3.75	03	إدارة أعمال
10	08	مالية وبنوك
-	-	اقتصاد
%100	80	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة بيانات الاستبيان

الشكل رقم (07): تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية التخصص العلمي



يبين الجدول رقم (08) أن 86.25% من عينة الدراسة متخصصين في المحاسبة، و 3.75% من عينة الدراسة متخصصة في إدارة أعمال، و 10% من عينة الدراسة متخصصة في المالية والبنوك.

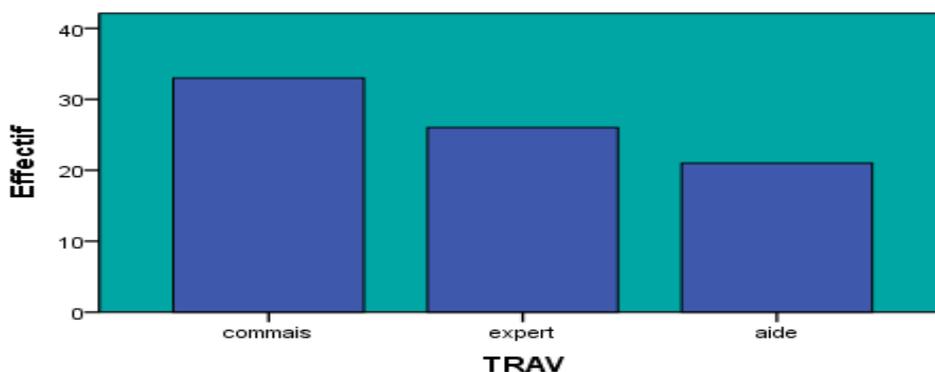
5. توزيع عينة الدراسة حسب خاصية الوظيفة:

الجدول رقم (09): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محافظ حسابات	33	41.25
خبير محاسبي	29	36.25
مساعد مدقق	18	22.50
المجموع	80	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة بيانات الاستبيان

الشكل رقم (08): تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية الوظيفة



يبين الجدول رقم (09) أن 41.25% من عينة الدراسة يمارسون مهنة محافظ حسابات"، و36.25% من عينة الدراسة يمارسون مهنة خبير محاسبي، و22.50% من عينة الدراسة يمارسون مهنة مساعد مدقق.

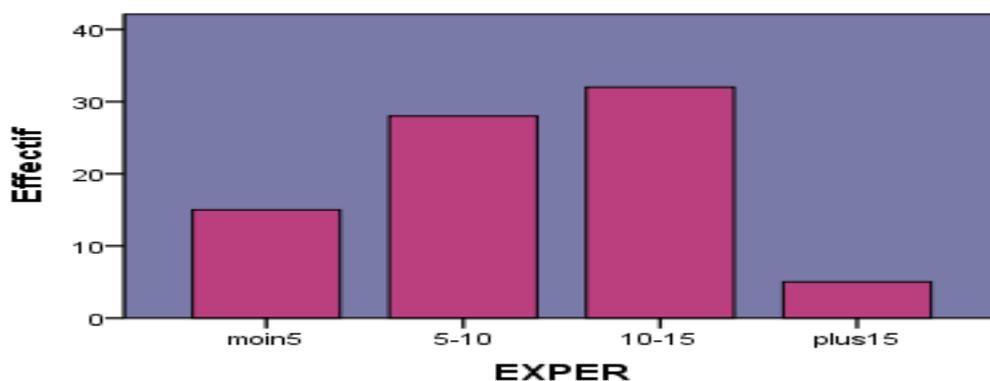
6. توزيع عينة الدراسة حسب خاصية الخبرة المهنية:

الجدول رقم (10): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	الخبرة المهنية
18.75	15	اقل من 5 سنوات
27.50	22	من 5-10 سنوات
37.50	30	من 10-15 سنة
16.25	13	أكثر من 15 سنة
%100	80	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة بيانات الاستبيان

الشكل رقم (09): تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية الخبرة المهنية



يبين الجدول رقم (10) أن 18.75% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة لديهم اقل من 5 سنوات، و 27.50% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة لديهم من 5-10 سنوات، و 37.50% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة لديهم من 10-15 سنة، و 16.25% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة لديهم أكثر من 15 سنة.

كخلاصة لتحليل عينة الدراسة من ناحية الخصائص الشخصية، فقد كانت النسبة الأكبر للوظيفة لفئة محافظي الحسابات يليها بدرجة أقل الخبراء المحاسبين وهو ما يعبر بشكل جيد عن أفراد العينة، كما غلب تخصص المحاسبة على التخصصات العلمية الأخرى وهذا واضح باعتبار أن المهنيين يعتمدون على المحاسبة في مهنتهم، كما تميزت عينة الدراسة بأن أفرادها يحصلون خبرة طويلة وهو ما يعبر عن تميز هذه العينة، إذ يمكن الاعتماد عليها في استخلاص نتائج علمية تخدم موضوع الدراسة.

المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

إن الهدف من هذا البحث هو تحليل نتائج الدراسة، وذلك عن طريق التحليل الإحصائي لمحاوَر الدراسة وفرضياتها بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي SPSS (Statistical Package for Science Social). كما تم استخدام النسب المئوية والتكرارات والوسط الحسابي والانحراف المعياري إضافة إلى استخدام اختبار T لعينة واحدة (One Sample T-test) واختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova).

المطلب الأول: التحليل الإحصائي للنتائج

بغرض التحليل الأولي لعينة الدراسة فقد استخدمنا كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك لمعرفة مدى إدراك المهنيين لأهمية قياس جودة التدقيق ومدى تأييدهم للمؤشرات المقترحة، و بغية تحقيق هذا الغرض استخدمنا مقياس ليكرت الخماسي¹، على اعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (غير موافق إطلاقاً، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) مقياس ترتيبي، أما الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي تعبر عن الأوزان، وهي: غير موافق إطلاقاً = 1، غير موافق = 2، محايد = 3،

¹ - وليد عبد الرحمان خالد الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss، الندوة العالمية للشباب الإسلامي 1430 هجري

موافق =4، موافق بشدة=5 وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) عن طريق حساب طول الفترة أولاً وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5، حيث يمثل الرقم 4 عدد المسافات من 1 إلى 2 مسافة أولى، 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) 5 تمثل عدد الاختبارات وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.80

الجدول رقم (11): أطوال الفقرات حسب مقياس ليكرت الخماسي

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 إلى 1.79	غير موافق إطلاقاً
من 1.80 إلى 2.59	غير موافق
من 2.60 إلى 3.39	محايد
من 3.40 إلى 4.19	موافق
من 4.20 إلى 5	موافق بشدة

تعرض الجداول التالية النتائج الإحصائية لإجابات عينة الدراسة حول محاورها.

1. اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

تم استخدام اختبار كولموجروف-سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع توزيع طبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون التوزيع طبيعياً. و يوضح الجدول رقم (12) نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (12): اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogrov-Smirnov)

المحور	محاوّر الأسئلة	قيمة الاختبار Z	قيمة احتمالية
01	أهمية قياس جودة التدقيق	1.343	0.054
02	مدى تأييد للمؤشرات المقترحة والمرتبطة بالمكتب.	1.251	0.053
03	مدى تأييد للمؤشرات المقترحة والمرتبطة بسمعة المدقق	0.794	0.063
04	مدى تأييد للمؤشرات المقترحة والمرتبطة بفريق التدقيق	1.211	0.106
	جميع الفقرات	1.343	0.054

تحليل فقرات ومحاوّر الدراسة:

يوضح الجدول رقم (13) اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور السؤال

الأول أهمية قياس جودة التدقيق

الجدول رقم (13): نتيجة التحليل الاحصائي لمحور السؤال الأول حول أهمية قياس جودة

التدقيق

رقم العبارة	التكرار النسبة (ت) %	الاستجابات					المؤشرات الاحصائية	
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	(ت)	0	0	0	71	9	4.11	0.318
	%	0	0	0	88.75	11.25		
02	(ت)	0	0	0	69	11	4.1375	0.346
	%	0	0	0	86.25	13.75		
03	(ت)	0	0	10	64	6	3.9500	0.447
	%	0	0	12.5	80	7.5		
04	(ت)	0	0	0	30	50	4.6250	0.487
	%	0	0	0	37.5	62.5		
05	(ت)	0	0	0	60	20	4.2500	0.435

			25	75	0	0	0	%	
موافق بشدة	0.722	3.9000	10	57	10	1	2	(ت)	06
			12.5	71.25	12.5	1.2	2.5	%	
موافق	0.908	3.6000	2	60	7	6	5	(ت)	07
			2.5	75	8.75	7.5	6.25	%	
موافق بشدة	0.626	4.2500	28	44	8	0	0	(ت)	08
			35	55	10	0	0	%	
موافق	0.595	4.1125	18	54	7	1	0	(ت)	09
			22.5	67.5	8.75	1.2	0	%	
موافق	0.1892	4.1042	المتوسط العام للسؤال الأول أهمية قياس جودة التدقيق						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة الاستبيان

يتبين من الجدول السابق بأن النتائج الإحصائية قد جاءت كما يلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 4.1042 بانحراف معياري قدره 0.1892، وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الخماسي يتبين بأن أفراد العينة قد أعطوا الموافقة على محتوى هذا المحور، على اعتبار أن لقياس جودة التدقيق أهمية كبيرة لدى المهنيين، لقد تحصلت العبارة جلب السمعة الحسنة لمكتب التدقيق على أعلى متوسط حسابي قدره 4.6250 وبانحراف معياري قدره 0.487، لتحصل بذلك على الرتبة الأولى من بين العبارات، كما نجد أيضا أن العبارات تعزيز ثقة المستخدمين في القوائم المالية، زيادة عدد العملاء تحصلت على موافقة كبيرة من طرف المهنيين. بينما نجد أن العبارة زيادة أتعاب المدقق تحصلت على أدنى متوسط حسابي لذلك يمكننا القول بان المهنيين يهتمون بسمعتهم وثقة العميل أكثر من اهتمامهم بالأتعاب.

يوضح الجدول رقم (14) اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور السؤال

الثاني المتعلق بالمؤشرات الخاصة لقياس جودة التدقيق المرتبطة بالمكتب.

الجدول رقم (14): نتيجة التحليل الاحصائي لمحور السؤال الثاني المتعلق بالمؤشرات الخاصة لقياس جودة التدقيق المرتبطة بالمكتب

رقم العبارة	التكرار النسبة (ت) %	الاستجابات					المؤشرات الاحصائية	
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	النتيجة
10	(ت) %	0	0	5	58	17	0.505	موافق
	(ت) %	0	0	6.25	72.5	21.25	4.15	
11	(ت) %	0	0	0	30	50	0.487	موافق بشدة
	(ت) %	0	0	0	37.5	62.5	4.37	
12	(ت) %	0	0	7	62	11	0.475	موافق
	(ت) %	0	0	8.75	77.5	13.75	4.05	
13	(ت) %	0	0	4	35	39	0.703	موافق بشدة
	(ت) %	0	0	5	43.75	51.25	4.38	
14	(ت) %	0	0	0	75	5	0.244	موافق
	(ت) %	0	0	0	93.75	6.25	3.94	
15	(ت) %	0	0	0	75	5	0.244	موافق
	(ت) %	0	0	0	93.75	6.25	3.94	
16	(ت) %	0	2	3	41	34	0.674	موافق بشدة
	(ت) %	0	2.5	3.75	51.25	42.5	4.34	
17	(ت) %	1	0	3	76	0	0.348	موافق
	(ت) %	1.25	0	3.75	95	0	3.93	
18	(ت) %	0	2	2	76	0	0.348	موافق
	(ت) %	0	2.5	2.5	95	0	3.93	
19	(ت) %	0	1	4	57	18	0.553	موافق
	(ت) %	0	1.25	0	0	0	4.15	
20	(ت) %	1	1	3	66	9	0.562	موافق
	(ت) %	1.25	1.25	3.75	82.5	11.25	4.01	
المتوسط العام للسؤال الثاني المؤشرات المرتبطة بالمكتب				0.1545	4.1042	موافق		

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة الاستبيان

يتبين من الجدول السابق بأن النتائج الإحصائية قد جاءت كما يلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 4.1080 بانحراف معياري قدره 0.1545، وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الخماسي يتبين بأن أفراد العينة قد أعطوا الموافقة على محتوى هذا المحور، و لقد تحصلت العبارة توفر الخبرة في نوع الصناعة التي يمارسها العميل على أعلى متوسط حسابي قدره 4.3875 وبانحراف معياري قدره 0.7025، لتحصل بذلك على الرتبة الأولى من بين العبارات، و بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة التامة من قبل أفراد العينة، كما نجد أيضا أن العبارات كفاءة ومهارة العاملين وعدد العملاء تحصلت على موافقة كبيرة من طرف المهنيين. بينما نجد أن العبارة تقديم خدمات أخرى للعملاء تحصلت على ادنى متوسط حسابي.

يوضح الجدول رقم (15) اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور السؤال

الثالث المتعلق بالمؤشرات الخاصة لقياس جودة التدقيق المرتبطة بسمعة المدقق.

الجدول رقم (15): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور السؤال الثالث المتعلق بالموشرات

الخاصة لقياس جودة التدقيق المرتبطة بسمعة المدقق

المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					التكرار النسبة	رقم العبرة
النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	(ت) %	
موافق	0.488	4.20	18	61	0	0	1	(ت)	21
			22.5	76.25	0	0	1.25	%	
موافق	0.573	4.03	14	54	12	0	0	(ت)	22
			17.5	67.5	15	0	0	%	
موافق	0.907	3.75	7	58	9	0	6	(ت)	23
			8.75	72.5	11.25	0	8.75	%	
موافق	0.968	3.73	8	56	9	0	7	(ت)	24
			10	70	11.25	0	8.75	%	
موافق	0.900	4.11	25	48	1	3	3	(ت)	25
			31.25	60	1.25	3.75	3.75	%	
موافق	0.515	4.01	11	59	10			(ت)	26
			13.75	73.75	12.5			%	
موافق بشدة	0.4554	4.29	23	57				(ت)	27
			28.75	71.25				%	
موافق	0.284	4.02	المتوسط العام للسؤال الثالث المؤشرات المرتبطة بسمعة المدقق						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة الاستبيان

يتبين من الجدول السابق بأن النتائج الإحصائية قد جاءت كما يلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 4.02 بانحراف معياري قدر

بـ0.284، وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الخماسي يتبين بأن أفراد العينة قد أعطوا

الموافقة على محتوى هذا المحور، و لقد تحصلت العبارة حسن التعامل والاحترام مع العميل

على أعلى متوسط حسابي قدر بـ 4.29 وبانحراف معياري قدره 0.455 لتحصل بذلك على الرتبة الأولى من بين العبارات، و بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة التامة من قبل أفراد العينة. إلا ان باقي العبارات تحصلوا على الموافقة بدرجات متفاوتة.

يوضح الجدول رقم (16) اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور السؤال الثاني المتعلق بالمؤشرات الخاصة لقياس جودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق.

الجدول رقم (16) : نتيجة التحليل الاحصائي لمحور السؤال الرابع المتعلق بالمؤشرات

الخاصة لقياس جودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق

رقم العبارة	التكرار النسبية	الاستجابات					المؤشرات الاحصائية	
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
28	(ت) %	0	0	4	69	7	المهارة والكفاءة المهنية للمدقق وفريقه من خلال:	
	%	0	0	5	86.25	8.75	3.95	0.409
	(ت) %	0	2	3	62	13	4.04	0.371
	%	0	2.5	3.75	77.5	16.25	4.08	0.546
29	(ت) %	0	0	11	54	6	3.71	0.766
	%	0	0	13.75	67.50	7.5	4.59	0.495
30	(ت) %	0	0	2	54	24	4.27	0.503
	%	0	0	2.5	67.5	30	4.15	0.424
31	(ت) %	0	0	2	64	14	4.15	0.424

			17.5	80	2.5	0	0	%	
موافق	0.599	4.52	46	30	4	0	0	(ت)	32
بشدة			57.5	37.5	5	0	0	%	
موافق	0.3893	4.11	التخطيط لعملية التدقيق						33
موافق	0.684	4.39	40	31	9	0	0	(ت)	
بشدة			50	38.75	11.25	0	0	%	
موافق	0.538	3.80	5	54	21	0	0	(ت)	
			6.25	17.5	76.25	0	0	%	
موافق	0.631	3.86	6	62	7	5	0	(ت)	
			7.5	77.5	8.75	6.25	0	%	
موافق	0.409	3.87	توجيه فريق التدقيق						34
موافق	0.700	3.79	3	62	10	5	0	(ت)	
			3.75	77.5	12.5	6.25	0	%	
موافق	0.736	3.700	3	60	7	10	0	(ت)	
			3.75	75	8.75	12.5	0	%	
موافق	0.603	4.13	20	50	10	0	0	(ت)	
			25	62.5	12.5	0	0	%	
موافق	0.325	4.1333	الإشراف على اعمال التدقيق						35
موافق	0.456	4.29	23	57				(ت)	
بشدة									%
موافق	0.429	4.24	19	61				(ت)	
بشدة									%
موافق	0.719	3.87	14	44	20	2		(ت)	
									%
موافق	0.2020	4.1929	المتوسط العام للسؤال الرابع المؤشرات المرتبطة بفريق التدقيق						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة الاستبيان

يتبين من الجدول السابق بأن النتائج الإحصائية قد جاءت كما يلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 4.1929 بانحراف معياري قدره 0.2020، وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الخماسي يتبين بأن أفراد العينة قد أعطوا الموافقة على محتوى هذا المحور، و لقد تحصلت العبارة توفر الخبرة وتنوع الاختصاصات لدى فريق العمل على أعلى متوسط حسابي قدره 4.59 و بانحراف معياري قدره 0.495، لتحصل بذلك على الرتبة الأولى من بين العبارات، و بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة التامة من قبل أفراد العينة، كما نجد أيضا ان باقي العبارات تحصلت على موافقة كبيرة من طرف المهنيين.

تلخيص نتائج التحليل الاحصائي:

يوضح الجدول رقم (17) تلخيص للنتائج التحليل الاحصائي التي تم التوصل اليها

الجدول رقم (17): نتائج التحليل الاحصائي

النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور
موافق	0.2189	4.1042	أهمية قياس جودة التدقيق
موافق	0.1545	4.1080	المؤشرات المرتبطة بمكتب التدقيق
موافق	0.2838	4.0161	المؤشرات المرتبطة بسمعة المدقق
موافق	0.2020	4.1924	المؤشرات المرتبطة بفريق التدقيق
موافق	0.1338	4.1053	جميع المحاور

يتبين من الجدول رقم (17) بأن جميع المحاور قد تحصلت على متوسطات حسابية تفوق أدنى متوسط حسابي للموافقة والمقدر حسب مقياس ليكارت الخماسي ب 3.40 وقد بلغ متوسط المتوسطات لجميع المحاور 4.1053 والانحراف المعياري ب 0.1338، الذي يتوافق حسب معيار ليكارت الخماسي مع الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة على

محتوى تلك المحاور، وقد احتل محور المؤشرات المرتبطة بفريق التدقيق المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4.1924، واحتل محور المؤشرات المرتبطة بمكتب التدقيق المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدر بـ 4.1080 أما محور أهمية قياس جودة التدقيق فقد جاء في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدر بـ 4.1042، كما جاء في المرتبة الرابعة والأخيرة المحور المتعلق بالمؤشرات المرتبطة بسمعة المدقق الثالثة بمتوسط حسابي قدر بـ 4.0161.

المطلب الثاني: اختبار وتحليل فرضيات الدراسة

سنقوم في هذه المرحلة باختبار الفرضية الأولى وذلك عن طريق، اختبار فرضياتها الجزئية وذلك باستخدام اختبار T للعينة واحدة (one sample t-test) والذي يستعمل لاكتشاف وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية لمتوسط المجتمع الذي سحبت منه العينة بمقارنته بقيمة ثابتة، ومن أجل تحقيق هذا الغرض تم اختيار المتوسط الحسابي الافتراضي (3.4) الذي يمثل الحد الأدنى لدرجة القبول حسب مقياس ليكارت الخماسي للحكم على المتوسطات الحسابية، وتكون الفرضية محققة بمعنى أن افراد العينة يوافقون على محتواها أي وجود تأثير لتلك الفرضية بمعنى مدى أهمية قياس جودة التدقيق عندما تكون T المحسوبة أكبر من T الجدولية أو مستوى معنوية أقل من 0.05، كما يكون التأثير سلبي بمعنى عدم تأثير عبارة جزئية لفرضية عندما تكون T المحسوبة أقل من T الجدولية.

1. اختبار الفرضية الأولى: مدى ادراك المهنيين لأهمية قياس جودة التدقيق في الجزائر

نحدد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

- الفرضية الصفرية: لا يدرك المهنيين لأهمية قياس جودة التدقيق في الجزائر.
- الفرضية البديلة: يدرك المهنيين لأهمية قياس جودة التدقيق في الجزائر.

يبين الجدول رقم (18) نتائج التحليل الاحصائي واختبار T لعينة واحدة لمدى إدراك المهنيين لأهمية قياس جودة التدقيق في الجزائر.

الجدول رقم (18): مدى إدراك المهنيين لأهمية قياس جودة التدقيق في الجزائر

القيمة الاحتمالية	قيمة t المحسوبة	الانحراف المعياري	متوسط الحسابي	الفقرات
0.000	115.680	0.318	4.11	بذل العناية الكافية في عملية التدقيق
0.000	106.788	0.347	4.14	ضمان نوعية جيدة من الخدمات المقدمة
0.000	79.000	0.447	3.95	تحسين نظرة المجتمع حول مهنة التدقيق.
0.000	84.912	0.487	4.63	جلب السمعة الحسنة لمكتب التدقيق
0.000	87.273	0.436	4.25	تعزيز ثقة المستخدمين في القوائم المالية.
0.000	48.303	0.722	3.90	زيادة عدد العملاء.
0.000	35.444	0.908	3.60	زيادة أتعاب المدقق.
0.000	60.683	0.626	4.25	تحسين القدرة التنافسية
0.000	61.799	0.595	4.11	تطوير مهنة التدقيق.
0.000	167.679	0.2189	4.1042	مجموع الفقرات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قاعدة الاستبيان

يتبن من الجدول رقم (18) بأن المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المحور والخاص بفرضية أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي والمقدر ب 3.40 وقيمة T المحسوبة لكل عبارة من عبارات المحور أكبر من قيمة T الجدولية، كما أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من عبارات المحور أقل من قيمة الدلالة الافتراضية والمقدرة ب 0.05 ، كما أن قيمة المتوسط الحسابي لجميع الفقرات والذي يمثل 4.1042 أكبر من المتوسط الافتراضي المقدر ب 3.40 وقيمة الدلالة المعنوية لجميع العبارات 0.000 أقل من قيمة

الدلالة الافتراضية وهي 0.05، وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على إدراك المهنيين لأهمية قياس جودة التدقيق في الجزائر.

2. اختبار الفرضية الثانية: مدى تأييد المهنيين للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق

- مدى تأييد المهنيين في الجزائر المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر والمرتبطة بالمكتب.

نحدد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

■ الفرضية الصفرية: لا يؤيد المهنيون للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر والمرتبطة بالمكتب.

■ الفرضية البديلة: يؤيد المهنيون للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر والمرتبطة بالمكتب.

يبين الجدول رقم (19) نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة ومدى

تأييد المهنيين في الجزائر المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر والمرتبطة بالمكتب

الجدول رقم (19): لمدى تأييد المهنيون في الجزائر المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر والمرتبطة بالمكتب

القيمة الاحتمالية	قيمة t المحسوبة	الانحراف المعياري	متوسط الحسابي	الفقرات
0.000	73.406	0.506	4.15	عدد الأفراد العاملين في المكتب
0.000	80.322	0.487	4.37	كفاءة ومهارة العاملين
0.000	55.862	0.475	4.05	توفر نظام الكتروني يساهم في تسهيل عملية التدقيق
0.000	76.314	0.703	4.39	توفر الخبرة في نوع الصناعة التي يمارسها العميل محل التدقيق
0.000	144.580	0.244	3.94	الموقع المكاني للمكتب
0.000	144.580	0.244	3.94	زيادة إيرادات المكتب.
0.000	57.564	0.674	4.34	عدد العملاء
0.000	91.814	0.348	3.93	فترة التعاقد مع العملاء.
0.000	100.971	0.348	3.93	تقديم خدمات أخرى للعملاء
0.000	67.065	0.553	4.15	حجم الشركات العميلة
0.000	63.813	0.562	4.01	نوعية الشركات العميلة.
0.000	273.812	0.1545	4.1080	مجموع الفقرات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قاعدة الاستبيان

يتبن من الجدول رقم (19) بأن المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المحور والخاصة بفرضية تأييد المهنيين للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق المرتبطة بالمكتب أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي والمقدر بـ 3.40 وقيمة T المحسوبة لكل عبارة من عبارات المحور أكبر من قيمة T الجدولية، كما أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من عبارات المحور أقل من قيمة الدلالة الافتراضية والمقدرة بـ 0.05، كما أن قيمة المتوسط

الحسابي لجميع الفقرات والذي يمثل 4.1080 أكبر من المتوسط الافتراضي المقدر ب 3.40، وقيمة الدلالة المعنوية لجميع العبارات والمقدرة ب 0.000 أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي 0.05 ، وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد تأييد المهنيين للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق المتعلقة بالمكتب.

– مدى تأييد المهنيون في الجزائر المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر والمرتبطة بسمعة المدقق.

نحدد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

■ الفرضية الصفرية: لا يؤيد المهنيون للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر والمرتبطة بسمعة المدقق.

■ الفرضية البديلة: يؤيد المهنيون للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر والمرتبطة بسمعة المدقق.

يبين الجدول رقم (20) نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة ومدى تأييد المهنيون في الجزائر المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر والمرتبطة بسمعة المدقق.

الجدول رقم (20): مدى تأييد المهنيون في الجزائر المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق

في الجزائر والمرتبطة بسمعة المدقق

القيمة الاحتمالية	قيمة t المحسوبة	الانحراف المعياري	متوسط الحسابي	الفقرات
0.000	77.007	0.488	4.20	شهرة مكتب التدقيق
0.000	62.418	0.573	4.03	عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق
0.000	36.977	0.907	3.75	الالتزام بقواعد السلوك وآداب المهنة
0.000	34.436	0.968	3.73	كشف الغش والأخطاء والمخالفات.
0.000	40.8710	0.900	4.11	المحافظة على سرية المعلومات التي يحصل عليها المكتب من العميل
0.000	69.6260	0.515	4.01	مقدار الأتعاب التي يتقاضاها المدقق
0.000	84.1970	0.455	4.29	حسن التعامل والاحترام مع العميل
0.000	126.529	0.284	4.02	مجموع الفقرات

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة الاستبيان

يتبن من الجدول رقم (20) بأن المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المحور والخاصة بفرضية تأييد المهنيين للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق المرتبطة بسمعة المدقق أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي والمقدر بـ 3.40 وقيمة T المحسوبة لكل عبارة من عبارات المحور أكبر من قيمة T الجدولية، كما أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من عبارات المحور أقل من قيمة الدلالة الافتراضية والمقدرة بـ 0.05، كما أن قيمة المتوسط الحسابي لجميع الفقرات والذي يمثل 4.02 أكبر من المتوسط الافتراضي المقدر بـ 3.40، وقيمة الدلالة المعنوية لجميع العبارات والمقدرة بـ 0.000 أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي 0.05، وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد تأييد المهنيين للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق المتعلقة بسمعة المدقق.

– مدى تأييد المهنيين في الجزائر للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق

نحدد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

■ الفرضية الصفرية: لا يؤيد المهنيون للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر والمرتبطة بفريق التدقيق.

■ الفرضية البديلة: يؤيد المهنيون للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر والمرتبطة بفريق التدقيق.

يبين الجدول رقم (21) نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة لمدى تأييد المهنيين في الجزائر للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر والمرتبطة بفريق التدقيق.

الجدول رقم (21): المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق

الفقرات	متوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	القيمة الاحتمالية
المهارة والكفاءة المهنية للمدقق وفريقه من خلال:	3.95	0.367	96.171	0.000
الاطلاع على كافة المستجدات في مجال المحاسبة والتدقيق	4.04	0.371	97.276	0.000
الإلمام باستخدام الحاسب الالكترونية وبخدمة الانترنت والاستفادة منها في مجال المحاسبة والتدقيق	4.08	0.546	66.756	0.000
القيام بدورات تدريبية من اجل كسب مهارات عديدة تنمي قدرته على العمل بشكل أفضل	3.71	0.766	43.334	0.000

0.000	82.827	0.495	4.59	الخبرة وتنوع الاختصاصات لدى فريق العمل.
0.000	76.089	0.503	4.27	التحلي بالنزاهة والموضوعية والاستقامة عند أداء مهمة التدقيق
0.000	87.551	0.424	4.15	الحيادية وعدم التحيز والاستقامة
0.000	68.043	0.599	4.52	تعزيز علاقة التعاون بين المدقق وفريقه
0.000	92.265	0.389	4.12	التخطيط لعملية التدقيق من خلال
0.000	57.352	0.684	4.39	جمع معلومات أولية حول نشاط وطبيعة المؤسسة محل التدقيق
0.000	63.267	0.537	3.80	توثيق عملية التخطيط.
0.000	54.721	0.631	3.86	جمع أدلة إثبات كافية
0.000	84.232	0.4090	3.87	توجيه فريق التدقيق من خلال:
0.000	55.543	0.610	3.79	إبلاغ فريق التدقيق بمسؤوليتهم بأهداف الإجراءات التي عليهم تأديتها
0.000	44.961	0.736	3.70	استيعاب فريق التدقيق للتوجيهات المعطاة لديهم
0.000	61.159	0.603	4.13	وجود سياسات وإجراءات كتابية تتضمن تنفيذ العاملين لمهمة التدقيق
0.000	113.677	0.325	4.133	الإشراف على أعمال التدقيق من خلال:
0.000	84.199	0.455	4.29	إصدار التعليمات للمساعدین
0.000	88.506	0.428	4.24	تدقيق العمل المؤدى
0.000	48.258	0.718	3.87	معالجة الاختلاف في الآراء بين أعضاء فريق التدقيق.
0.000	185.369	0.2020	4.1929	مجموع الفقرات

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة الاستبيان

يبين من الجدول رقم (21) بأن المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المحور والخاصة بفرضية تأييد المهنيين للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي والمقدر بـ 3.40 وقيمة T المحسوبة لكل عبارة من عبارات المحور أكبر من قيمة T الجدولية، كما أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من عبارات المحور أقل من قيمة الدلالة الافتراضية والمقدرة بـ 0.05 ، كما أن قيمة المتوسط الحسابي لجميع الفقرات والذي يمثل 4.1929 أكبر من المتوسط الافتراضي المقدر بـ 3.40 ، وقيمة الدلالة المعنوية لجميع العبارات والمقدرة بـ 0.000 أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي 0.05 ، وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد تأييد المهنيين للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق المتعلقة بفريق التدقيق.

3- اختبار الفرضية الثالثة: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات أفراد العينة حول أهمية قياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى الى المتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة المهنية) عند مستوى دلالة $\alpha < 5\%$.

لإجراء هذا النوع من الاختبار نستخدم اختبار التباين الأحادي (one way anova) بين محاور الدراسة من جهة والخصائص الشخصية لأفراد الفئة التي ينتمي إليها أفراد العينة تبعا لكل من: المؤهل العلمي والمسمى الوظيفي والخبرة المهنية)، كما يعتمد هذا النوع من التحليل على اختبار F والذي يعتمد على تحليل التباين والمتمثل في متوسطات مربعات انحرافات القيم عن وسطها الحسابي.

الجدول رقم (22) نتائج اختبار F لأثر المتغير الشخصية على آراء العينة حول أهمية قياس جودة التدقيق

القيمة الاحتمالية	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المتغير
0.272	1.323	0.063	2	0.126	بين المجموعات	المؤهل العلمي
		0.048	77	3.661	داخل المجموعات	
			79	3.786	المجموع	
0.720	0.330	0.016	2	0.032	بين المجموعات	المسمى الوظيفي
		0.049	77	3.754	داخل المجموعات	
			79	3.786	المجموع	
0.337	1.144	0.055	3	0.164	بين المجموعات	الخبرة المهنية
		0.048	76	3.623	داخل المجموعات	
			79	3.786	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة الاستبيان.

يبين الجدول رقم (22) ان قيمة F المحسوبة لكل متغير هي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.87، كما أن مستوى الدلالة لكل من المتغيرات الشخصية أكبر من 5% مما يدل على عدم وجود فروقات بين إجابات المبحوثين حول أهمية قياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى المتغيرات الشخصية

4- اختبار الفرضية الرابعة: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات أفراد العينة حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى الى المتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة المهنية) عند مستوى دلالة $\alpha < 5\%$.

● لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات أفراد العينة حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى الى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha < 5\%$.

نقوم بتحديد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

■ الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات

أفراد عينة الدراسة على محتوى محاورها بسبب الاختلاف في المؤهل العلمي.

■ الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات

أفراد عينة الدراسة على محتوى محاورها بسبب الاختلاف في المؤهل العلمي.

يبين الجدول رقم (23) نتائج تحليل التباين الاحادي (One Way ANOVA) حول

المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى المؤهل العلمي.

جدول رقم (23): نتائج تحليل التباين الاحادي (One Way ANOVA) حول

المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى المؤهل العلمي

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق المتعلقة بالمكتب	بين المجموعات	0.003	2	0.002	0.068	0.934
	داخل المجموعات	1.883	77	0.24		
	المجموع	1.886	79			
المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق المتعلقة بسمعة المدقق	بين المجموعات	0.92	2	0.46	0.563	0.572
	داخل المجموعات	6.275	77	0.81		
	المجموع	6.367	79			
المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق المتعلقة بفريق التدقيق	بين المجموعات	0.32	2	0.016	0.383	0.683
	داخل المجموعات	3.192	77	0.41		
	المجموع	3.224	79			
مجموع المحاور	بين المجموعات	0.23	2	0.012	0.649	0.525
	داخل المجموعات	1.379	77	0.018		
	المجموع	1.402	79			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة الاستبيان

تم استخدام تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات الباحثين حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى المؤهل العلمي والنتائج مبينة في الجدول رقم (23) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لكل محور من محاور الدراسة أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.87 عند درجتي حرية (38,3) ، وأن مستوى الدلالة المحسوبة لكل محور أكبر من مستوى الدلالة 5%، كما يتبين ان قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.649 وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.87 ، كما أن مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.525 وهي أكبر من 5% مما يدل على عدم وجود فروق بين إجابات الباحثين حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى المؤهل العلمي.

- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات أفراد العينة حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة $\alpha < 5\%$.

نقوم بتحديد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة على محتوى محاورها بسبب الاختلاف في المسمى الوظيفي.
- الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة على محتوى محاورها بسبب الاختلاف في المسمى الوظيفي.

يبين الجدول رقم (24) نتائج تحليل التباين الاحادي (One Way ANOVA) حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى المسمى الوظيفي.

جدول رقم (24): نتائج تحليل التباين الاحادي (One Way ANOVA) حول

المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى المسمى الوظيفي

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق المتعلقة بالمكتب	بين المجموعات	0.008	2	0.004	0.154	0.858
	داخل المجموعات	1.878	77	0.024		
	المجموع	1.886	79			
المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق المتعلقة بسمعة المدقق	بين المجموعات	0.352	2	0.176	2.256	0.112
	داخل المجموعات	6.015	77	0.078		
	المجموع	6.367	79			
المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق المتعلقة بفريق التدقيق	بين المجموعات	0.245	2	0.123	3.167	0.048
	داخل المجموعات	2.979	77	0.039		
	المجموع	3.224	79			
مجموع المحاور	بين المجموعات	0.038	2	0.019	1.072	0.347
	داخل المجموعات	1.364	77	0.018		
	المجموع	1.402	79			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة الاستبيان

تم استخدام تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات الباحثين حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى المسمى الوظيفي والنتائج مبينة في الجدول رقم (24) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لكل محور من محاور الدراسة أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.87 عند درجتي حرية (3, 38) ، وأن مستوى الدلالة المحسوبة للمحورين الثاني والثالث أكبر من مستوى الدلالة 5%، كما يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.156 وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي

2.87، كما أن مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.347 وهي أكبر من 5% مما يدل على عدم وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر المتعلقة بالمكتب وبسمعة المدقق تعزى إلى المسمى الوظيفي. إلا أنه يوجد فروقات في آراء المبحوثين حول مؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر المتعلقة بفريق التدقيق تعزى إلى المسمى الوظيفي.

● لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات أفراد العينة حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر إلى عدد سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha < 5\%$

نقوم بتحديد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة على محتوى محاورها بسبب الاختلاف في عدد سنوات الخبرة.
- الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة على محتوى محاورها بسبب الاختلاف في عدد سنوات الخبرة.

يبين الجدول رقم (25) نتائج تحليل التباين الاحادي (One Way ANOVA)

حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى عدد سنوات الخبرة.

جدول رقم (25): نتائج تحليل التباين الاحادي (One Way ANOVA) حول

المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى عدد سنوات الخبرة.

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق المتعلقة بالمكتب	بين المجموعات	0.153	3	0.051	2.240	0.090
	داخل المجموعات	1.733	76	0.023		
	المجموع	1.886	79			
المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق المتعلقة بسمعة المدقق	بين المجموعات	0.019	3	0.006	0.077	0.972
	داخل المجموعات	6.348	76	0.084		
	المجموع	6.367	79			
المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق المتعلقة بفريق التدقيق	بين المجموعات	0.108	3	0.036	0.876	0.456
	داخل المجموعات	3.116	76	0.041		
	المجموع	3.224	79			
مجموع المحاور	بين المجموعات	0.061	3	0.021	1.156	0.332
	داخل المجموعات	1.341	76	0.018		
	المجموع	1.402	79			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة الاستبيان

تم استخدام تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى المسمى الوظيفي والنتائج مبينة في الجدول رقم (25) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لكل محور من محاور الدراسة أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.87 عند درجتي حرية (38.3)، وأن مستوى الدلالة المحسوبة لكل محور أكبر من مستوى الدلالة 5%، كما يتبين ان قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.156 وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.87، كما أن مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.332 وهي أكبر من 5% مما يدل على عدم وجود فروق

بين إجابات المبحوثين حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى عدد سنوات الخبرة.

مما سبق نخلص بأن نتائج اختبار الفرضيات الفرعية السابقة تبين بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات أفراد عينة الدراسة تبعاً للخصائص الشخصية للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر.

خاتمة عامة

حاولنا من خلال تناولنا لهذا الموضوع الوصول الى صياغة مؤشرات لقياس جودة التدقيق من أجل تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية لهذه المهنة ومن أجل تحسين جودة التدقيق كذلك، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى.

حيث تطرقنا من خلال الدراسة النظرية الى مختلف المفاهيم ذات الصلة بالتدقيق وجودة التدقيق وعلى الرغم من تعدد أوجه النظر حول جودة التدقيق إلا انه يمكن القول بأنها ضمان قيام المدقق بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق، كما تناولنا مختلف العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والنماذج المختلفة لقياس جودة التدقيق وكذلك إسهامات الهيئات المهنية المختلفة في هذا المجال. أما الدراسة الميدانية فقد تم إعداد استمارة استبيان وتوزيعها على المهنيين حيث تم اقتراح مجموعة من المؤشرات المرتبطة بجودة التدقيق لمعرفة أهم المؤشرات إلي يمكن اعتمادها لقياس جودة التدقيق.

ويمكن عرض أهم نتائج الدراسة:

- يدرك غالبية المهنيين لأهمية قياس جودة التدقيق.
- يؤيد المهنيون للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر و المرتبطة بمكتب التدقيق، سمعة المدقق و فريق التدقيق.
- الاهتمام بقياس جودة التدقيق يساعد مكتب التدقيق بالحفاظ على سمعته ومكانته بين مكاتب التدقيق الأخرى.
- أوضحت النتائج أن قياس جودة التدقيق يؤدي إلى تحسين القدرة التنافسية بين مكاتب التدقيق حيث كلما ازداد التنافس بين المكاتب أدى إلى وجود جودة أداء في عملية التدقيق.

- أثبتت النتائج أن التخصص المهني في صناعة العميل ينتج عنه زيادة في جودة عملية التدقيق.
- يتفق معظم المدققين على أهمية دراسة طبيعة عمل المؤسسة محل التدقيق من خلال التخطيط الجيد وذلك لزيادة جودة التدقيق.
- اجمع معظم المدققين على ضرورة توفر مكاتب التدقيق على عاملين ذوي كفاءة ومهارة وأيضا خبرة في مجال تخصص العميل.
- يساهم استخدام النظم الالكترونية في مكاتب التدقيق على تسهيل تسجيل العمليات وتشغيلها وحفظها والتقرير عن النتائج وبالتالي زيادة جودة الأداء المهني.
- لقد أكد أفراد عينة الدراسة على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق تعزى إلى المؤهل العلمي، الخبرة، الوظيفة.

بالنسبة للمؤشرات المقترحة:

- من أجل قياس جودة التدقيق وحرصا على تحسين جودة التدقيق في الجزائر وتماشيا مع معايير التدقيق الدولية تم اقتراح هذه المؤشرات وذلك بهدف توحيد إجراءات قياس جودة التدقيق والتأكد من التزام المدققين بأحكام النظام المحاسبي ومعايير المحاسبة والتدقيق والتعليمات والتشريعات المهنية الصادرة عن الدولة والهيئات المهنية ومن أجل تحسين مستوى الأداء المهني واستمراره إضافة إلى زيادة الثقة في الخدمة التي يقدمها المهنيين.
- الخبرة وتنوع الاختصاص لدى فريق العمل.
 - التعاون بين المدقق وفريقه.
 - عدد العاملين في المكتب ذوي الكفاءة والمهارة.

- استخدام النظم الالكترونية.
- عدد عملاء المكتب.
- الخبرة في مجال الصناعة التي يمارسها العميل محل التدقيق.
- جمع المعلومات حول نشاط العميل محل التدقيق.
- التخطيط لعملية التدقيق.
- التحلي بالنزاهة والموضوعية.
- تدقيق العمل المؤدى.
- شهرة المحل.
- حسن التعامل والاحترام مع العملاء.
- الاشراف على فريق التدقيق.
- المحافظة على أسرار العملاء.
- توجيه فريق التدقيق.
- الالتزام بقواعد السلوك المهني.
- القيام بدورات تدريبية لتنمية المهارات والقدرات.

وليتسنى تنفيذ هذه المؤشرات المقترحة يتعين على مدقق الحسابات الالتزام بتزويد

الهيئة المعنية بما يأتي: انظر الملحق رقم (2)

- ملخص عن المعلومات الشخصية الخاصة بالمدقق.
- ملخص عن عدد العاملين حسب تأهيلهم وطبيعة عملهم.
- الأعمال التي يمارسها المدقق بجانب ممارسة المهنة.
- أسماء بعدد العملاء وطبيعة نشاطهم.
- الدورات التدريبية التي تم حضورها من طرف المدقق والعاملين.

- القضايا المهنية المرفوعة مع أو ضد المدقق.
- الإجراءات التنفيذية التي اتخذها المدقق لتغطية المواضيع الرئيسية التالية: الاستقلال والالتزام بقواعد السلوك المهني، تخصص المساعدين، الإشراف، التوظيف، تطوير وتدريب الموظفين، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم، الالتزام بأحكام الأنظمة المهنية، الفحص الداخلي الدوري.
- يتعين على المدقق قبول هذه الإجراءات من أجل القيام بفحص دوري من طرف الجهة المعنية وذلك من أجل قياس جودة التدقيق وتقييمها، لتحديد درجة الالتزام، تحديد الأخطاء وتصحيحها.

افاق البحث:

- العمل على توجيه الاهتمام لموضوع جودة التدقيق وإبراز أهميته ودوره في تحسين المستوى لمكاتب التدقيق بشكل خاص ومهنة التدقيق بشكل عام.
- ضرورة إحداث لجنة تدقيق من أجل التحقق من جودة عمل مكتب التدقيق.
- توحيد معايير وطرق قياس جودة التدقيق ومراقبة جودة التدقيق على المستوى الدولي نظرا لوجود اتجاه نحو التزام المعايير الدولية.
- ضرورة استخدام المدققين للتقنيات الحديثة في إنجاز أعمالهم ووضع برامج مستمرة من أجل تحسين مستوى أدائهم.
- ضرورة إنشاء قسم خاص في مكاتب التدقيق يهتم بقياس جودة التدقيق.
- إجراء أبحاث مستقبلية لتحويل هذه المؤشرات إلى نموذج لقياس جودة التدقيق.
- إجراء دراسات أخرى تتناول هذه المؤشرات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية.

قائمة المراجع

القرآن الكريم

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

1. أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، الطبعة الثانية، 1996.
2. احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر،
3. اشتيوي إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، بيروت، 1996.
4. السيد احمد، المراجعة و الرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، 2008.
5. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007. محمود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، دون سنة النشر.
6. توهامي طواهر،
7. حمدي السقا، أصول المراجعة، الجزء الأول، ابن حيان، دمشق، 1978.
8. حسين القاضي، د. حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 1999.
9. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
10. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003.

11. خالد أمين عبد الله - علم تدقيق الحسابات، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع عمان الأردن، 2004.
12. خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، المستقل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
13. رجب السيد راشد وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
14. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق الطبعة الأولى، دار الراية للنشر، الأردن، 2009.
15. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، 2004.
16. عبد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية وإمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، 1994
17. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993.
18. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989.
19. عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
20. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات، دار النشر والثقافة، الإسكندرية، 2009.

21. عبد الوهاب نصر علي، ، شحاتة احمد شحاتة، أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
22. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الاردن 2006.
23. كمال الدين دهاوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
24. محمد بوتين، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
25. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
26. محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق، دار المعرفة للنشر، 2002.
27. محمد السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل و اطار للتطبيق، المكتبة العصرية، 2000.
28. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 1998.
29. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، دار جامعية، القاهرة 2002.
30. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآلية التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

31. محمد سمير الصبان- عبد الله هلال- الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات -الدار الجامعية للطباعة والنشر الإسكندرية،
32. محمد سمير الصبان، عوض لبيب فتح الله، الأصول العلمية والمهنية للمراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية1997.
33. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998 .
34. محمد نصر الهواري وآخرون، المراجعة تأصيل علمي ممارسة عملية، مكتبة دعم الكتاب الجامعي، جامعة عين شمس، 2000.
35. مصطفى عيسى خضير، المراجعة مفاهيم وإجراءات، الطبعة2، جامعة الملك سعود، الرياض 2006.
36. منصور حامد محمود، محمد أبو العلا الطحان، محمد هشام الحموي، أساسيات المراجعة، جامعة القاهرة، مصر، 1994.
37. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
38. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2004.
39. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر، الأردن، 2007

ثانيا: رسائل الماجستير والدكتوراه

40. الأخصر لقلبي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، 2009.
41. أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه، نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2010
42. الزغي، شبيب راشد شبيب، القياس الكمي لمحددات حياد المراجع بهدف تضيق فجوة الجودة بالتطبيق على دولة الكويت، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس، بور سعيد، 2004
43. أمير جمال القيق -مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة -رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
44. أيمن فتحي فضل الخالدي، قياس جودة خدمات المصارف الإسلامية العاملة في فلسطين من وجهة نظر العملاء، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، قطاع غزة، فلسطين، 2006
45. إياد حسن حسين أبوهين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.

46. بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح (دراسة عينة من مؤسسات اقتصادية الجزائرية والفرنسية)-رسالة ماجستير- 2011,2012.
47. زكي، محمد حسين محمد، تأثير المتغيرات البيئية على الأداء المهني لمراجعي الحسابات -دراسة ميدانية-، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2001.
48. عزة لزهرا، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة و المراجعة الدولية،رسالة ماجستير غير منشورة،جامعة البليدة، كلية العلوم التجارية،2009.
49. فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المسيلة، 2004.
50. محمد مظهر أحمد، تقييم أعمال المراجعة والتصديق في دولة قطر، قطر، 2009.
51. محمد مفلح محمد الجعافرة-مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فعالية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الاردنية- رسالة ماجستير 2008.
52. محمد محمود حميدات، تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، 2002.
53. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية"دراسة نظرية-ميدانية"، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحديدية قسم المحاسبة.

54. سامح عبد الرزاق الحداد- تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة-رسالة ماجستير غير منشورة- الجامعة الإسلامية بغزة-فلسطين 2008.

ثالثا: الدوريات العلمية

55. إيمان أحمد أمين، مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العددان الثالث والرابع 2011، كلية التجارة، جامعة الأزهر.

56. جربوع محمود يوسف، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الإنسانية، مجلد الثاني عشر، العدد الثاني 2004.

57. سمير كامل محمد عيسى، اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح-مع دراسة تطبيقية-، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 2، المجلد رقم 45، الإسكندرية، مصر، يوليو 2008.

58. سمير كامل محمد عيسى -أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية- مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية العدد رقم 2 المجلد رقم 45 يوليو 2008.

59. شريف عبد الحميد مازن، إدارة الأداء، بحث مقدم إلى مؤتمر الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، القاهرة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 15-17 مارس 2004.

60. عبد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية وإمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، السعودية، 1994.
61. فوده، شوقي السيد، "مدى تأثير عامل الخبرة في مهام المراجعة على تحسين جودة الحكم المهني للمراجع: دراسة نظرية وتطبيقية" المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، -جامعة المنصورة، العدد: الرابع، 1998 .
62. محمد إبراهيم النوايسة، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، المجلد2، العدد3، 2006.
63. محمد علي جبران-العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر المدققين المحاسبين اليمن، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، 2010.
64. محمد عبد الله ال عباس، أثر المعلومات عن جودة المراجعة و سمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية،مجلة البحوث المحاسبية،المجلد9،العدد2008،1.
65. محمد مظهر أحمد، تقييم اعمال المراجعة و التدقيق في دولة قطر، 2009.
66. نور سعد الجدعاني،حسام عبد المحسن العنقري،تأثير حجم و سمعة مكاتب المراجعة و طبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني،مجلة الاقتصاد والإدارة،مجلد رقم23،العدد02،السعودية،2009

رابعاً: المنشورات

67. الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، "إصدارات المعايير الدولية لمحاسبة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، ترجمة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003.

68. المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 رقابة الجودة لأعمال التدقيق

69. سوسن شاكر مجيد، مفهوم الجودة ومراحل تطورها، الحوار المتمدن، العدد 3700، 2012/04/16.

70. وليد عبد الرحمان خالد الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss، الندوة العالمية للشباب الإسلامي 1430.

المراجع باللغة الفرنسية

71- Richard Brawn and E.C.Jack, "**History of Accounting and Accountants Edinbourg**", 1905.

72- Jérôme Desponds, **Gestion des risque et audit**, Management et négoce internationaux, 2007.

73- Fuad Elmahedi Hussein and Mustafa MohdHanefah , "**Overview of surrogoats to measure audit quality**".

74- Fearnley, Stella, Beattie, Vivien A., and Brandt, Richard, " **Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualization**", Journal of International Accounting Research, (Vol.4, No.1, 2005)

75-Gary T. Henry and Kent C. Dickey, " Implementing Performance Monitoring: A Research and Development Approach", **Public Administration Review**, May-June 1993

76-Jong Hagchon ,Chonsong (Francis)Kim,yJeong Bonkim,Yoonseok Zang- **Audit Size, Audit Quality and Audit Pricing-December 2009**

77-Makram Chemingui – **conceptualisation et validation d'une echelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne (application selon la démarche du paradigme de churchill**

78-Riadh Manita,Makram Chemangui- **Les approches D'évaluation et Les indicateurs De Mesure de la Qualité d'Audit**

الملاحق

جامعة محمد خيضر -بسكرة-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص تدقيق محاسبي

استمارة الاستبيان حول موضوع:

محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق

-دراسة ميدانية في الجزائر-

يعد هذا الاستبيان جزء من الدراسة للحصول على شهادة الدكتوراه في المحاسبة حيث تسعى الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى محاولة الوصول إلى صياغة مؤشرات لقياس جودة التدقيق.

إن تقديمكم للمعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية من خلال الإجابة عن الأسئلة الواردة في الاستبيان، سيؤدي بلا شك إلى تقييم أفضل لموضوع الدراسة وبالتالي مساعدة الباحثة في تحقيق أهداف دراستها.

ونعدكم أن تعامل إجاباتكم بكل سرية، وألا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. وفي الأخير تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

شكرا لتعاونكم

تحت إشراف الأستاذ: بن بريكة عبد الوهاب

الباحثة: بودونت أسماء

القسم الأول: المعلومات الشخصية

<input type="checkbox"/>	أنثى	<input type="checkbox"/>	ذكر	الجنس:
<input type="checkbox"/>	30 و أقل من 40 سنة	<input type="checkbox"/>	اقل من 30 سنة	العمر:
<input type="checkbox"/>	من 50 سنة فأكثر	<input type="checkbox"/>	من 40 و أقل من 50 سنة	
<input type="checkbox"/>	ماجستير	<input type="checkbox"/>	ليسانس	المؤهل العلمي:
<input type="checkbox"/>	شهادات مهنية أخرى	<input type="checkbox"/>	دكتوراه	
<input type="checkbox"/>	محافظ حسابات	<input type="checkbox"/>	مساعد مدقق	الوظيفة:
<input type="checkbox"/>	محاسبي	<input type="checkbox"/>	خبير	
<input type="checkbox"/>	5 و أقل من 10 سنوات	<input type="checkbox"/>	أقل من 5 سنوات	الخبرة المهنية:
<input type="checkbox"/>	أكثر من 15 سنة	<input type="checkbox"/>	10 و أقل من 15 سنة	
<input type="checkbox"/>	مالية	<input type="checkbox"/>	محاسبة	التخصص العلمي:
<input type="checkbox"/>	إدارة أعمال	<input type="checkbox"/>	اقتصاد	

يرجى وضع علامة (X) على درجة الموافقة التي تراها مناسبة

القسم الثاني: الأسئلة

السؤال الأول: حدد درجة موافقتك على الفقرات الآتية التي تقيس مدى إدراككم للأهمية

قياس جودة التدقيق؟

الرقم	المؤشرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	إن الاهتمام بقياس جودة التدقيق يؤدي إلى:					
1	- بذل العناية الكافية في عملية التدقيق.					
2	- ضمان نوعية جيدة من الخدمات المقدمة.					
3	- تحسين نظرة المجتمع حول مهنة التدقيق.					
4	- جلب السمعة الحسنة لمكتب التدقيق.					
5	- تعزيز ثقة المستخدمين في القوائم المالية.					
6	- زيادة عدد العملاء.					
7	- زيادة أتعاب المدقق.					
8	- تحسين القدرة التنافسية.					
9	- تطوير مهنة التدقيق.					

السؤال الثاني: حدد درجة موافقتك على المؤشرات المقترحة الآتية لقياس جودة التدقيق المرتبطة بمكتب التدقيق.

الرقم	المؤشرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
10	- عدد الأفراد العاملين في المكتب.					
11	- كفاءة ومهارة العاملين					
12	- توفر الخبرة في نوع الصناعة التي يمارسها العميل محل التدقيق.					
13	- توفر نظام الكتروني يساهم في تسهيل عملية التدقيق.					
14	- الموقع المكاني للمكتب.					
15	- عدد فروع المكتب.					
16	- زيادة إيرادات المكتب.					
17	- عدد العملاء.					
18	- فترة التعاقد مع العملاء.					
19	- تقديم خدمات أخرى للعملاء (استشارية، ضريبية).					
20	- حجم الشركات العميلة.					
21	- نوعية الشركات العميلة.					

السؤال الثالث: حدد درجة موافقتك على المؤشرات التالية الخاصة بسمعة المدقق لقياس جودة التدقيق.

الرقم	المؤشرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
22	- شهرة مكتب التدقيق.					
23	- عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق.					
24	- الالتزام بقواعد السلوك وآداب المهنة.					
	- الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.					
25	- كشف الغش والأخطاء والمخالفات.					
26	- المحافظة على سرية المعلومات التي					
27	يحصل عليها المكتب من العميل.					
	- مقدار الأتعاب التي يتقاضاها المدقق.					
28	- حسن التعامل والاحترام مع العميل.					
29						

السؤال الرابع: حدد درجة موافقتك على اعتماد المؤشرات التالية لقياس جودة التدقيق الخاصة بفريق التدقيق.

الرقم	المؤشرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
30	-المهارة والكفاءة المهنية للمدقق وفريقه من خلال: * الاطلاع على كافة المستجدات في مجال المحاسبة والتدقيق . *الإلمام باستخدام الحاسب الالكترونية وخدمة الانترنت والاستفادة منها في مجال المحاسبة والتدقيق. * القيام بدورات تدريبية من اجل كسب مهارات عديدة تنمي قدرته على العمل بشكل أفضل.					
31	-الخبرة وتنوع الاختصاصات لدى فريق العمل.					
32	-التحلي بالنزاهة والموضوعية والاستقامة عند أداء مهمة التدقيق.					
33	-الحيادية وعدم التحيز والاستقامة.					

					34	-تعزيز علاقة التعاون بين المدقق وفريقه.
					35	-التخطيط لعملية التدقيق من خلال: * جمع معلومات أولية حول نشاط وطبيعة المؤسسة محل التدقيق. * توثيق عملية التخطيط. * جمع أدلة إثبات كافية.
					36	-توجيه فريق التدقيق من خلال: * إبلاغ فريق التدقيق بمسؤوليتهم بأهداف الإجراءات التي عليهم تأديتها. * استيعاب فريق التدقيق للتوجيهات المعطاة لديهم. * وجود سياسات وإجراءات كتابية تتضمن تنفيذ العاملين لمهمة التدقيق.
					37	-الإشراف على أعمال التدقيق من خلال: * إصدار التعليمات للمساعدين. * تدقيق العمل المؤدى. * معالجة الاختلاف في الآراء بين أعضاء فريق التدقيق.

الملحق الثاني:النماذج

1. نموذج المعلومات الشخصية

الاسم	الوظيفة	مقر مكتب أو شركة التدقيق	رقم العضوية في النقابة

2. عدد العاملين

مدة الخبرة	التأهيل العلمي				الاسم	الفئة
	اخرى	دكتوراه	ماجستير	ليسانس		
						مدقق
						مساعد مدقق
						محاسب
						إداري
						المجموع

3. الأعمال التي يمارسها بجانب مهنة التدقيق

الجهة	العمل الذي يزاوله بجانب مزاوله مهنة التدقيق				الاسم
	عضو مجلس ادارة	استاذ جامعي	صاحب مؤسسة	شريك	

4. أسماء العملاء حسب نوعية الخدمة

السنة المالية	نشاط العميل	الشكل القانوني للعميل			ساعات العمل	اسم العميل
		مساهمة	محدودة	تضامنية		

5. الدورات التدريبية التي قام بها المدقق

الاسم	رقم العضوية	رقم الترخيص	موضوع الدورة	الجهة المنظمة للدورة	المكان والتاريخ

6. القضايا المهنية المرفوعة

المدعى	المدعى عليه	تاريخ تقديم الدعوة	ملخص القضية	ملخص الحكم

ملخص باللغة العربية:

استهدفت الدراسة محاولة صياغة مؤشرات لقياس جودة التدقيق في الجزائر، و لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، استخدمت استمارة الاستبيان التي تم تطويرها استناداً إلى الإطار النظري لموضوع الدراسة ومجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة به. و تم توجيه هذه الاستمارة إلى المهنيين بهدف معرفة مدى إدراكهم لأهمية قياس جودة التدقيق ودرجة تأييدهم لمجموعة من المؤشرات التي يمكن اعتمادها لقياس جودة التدقيق في الجزائر. ولقد تم توزيع الاستمارة على عينة مكونة من 93 فرداً، و تم استرجاع 80 استمارة صالحة لأغراض التحليل، لتبلغ نسبة استجابة العينة 86.03%. و قد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان أهمها:

– أن هناك إدراكاً ووعياً لدى المهنيين في الجزائر بأهمية قياس جودة التدقيق بدرجة عالية، و بخاصة فيما يتعلق بمساعدة مكتب التدقيق بالحفاظ على سمعته ومكانته بين مكاتب التدقيق الأخرى، تأييد غالبية أفراد العينة للمؤشرات المقترحة وكان أهمها: كفاءة العاملين؛ عدد العملاء؛ الخبرة وتنوع الاختصاصات لدى فريق العمل؛ تعزيز علاقة التعاون بين المدقق وفريقه، عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 5\%$ بين اتجاهات أفراد العينة حول أهمية قياس جودة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل، الوظيفة، الخبرة)، عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 5\%$ بين اتجاهات أفراد العينة حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى متغير المؤهل العلمي والوظيفة، في حين وجدت فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 5\%$ تعزى إلى متغير الوظيفة.

وقد تم تقديم عدد من المقترحات والتوصيات بناء على نتائج الدراسة لتوجيه اهتمام

مكاتب التدقيق، المؤسسات والهيئات المنظمة للمهنة بقياس جودة التدقيق

Abstract

The study aimed at drafting an indicators of measuring the audit quality in Algeria, to achieve the objectives of the study and testing its hypotheses, a questionnaire was developed based on the theoretical framework of the study and the previous studies related to it. The form has been directed to a sample of professionals in Algeria, in order to know the extent of their awareness about the importance of measuring the audit quality and the degree of their support for a set of proposed indicators that can be adopted to measure the quality of auditing in Algeria. The questionnaire was distributed to a sample consisted of 90 items, 80 of the distributed questionnaires were returned forming a response rate of 86.03 % of the study's sample.

The main findings of this study include:

- There are an increasingly awareness of professionals about the importance of measuring the audit quality with a high degree, particularly with regard to the assistance of the audit office to maintain its reputation and position among the other offices. The majority of respondents support the proposed indicators, the most important indicators were: efficiency of workers; number of clients; the experience and diversity of specialties of the team work; strengthening cooperation relationship between the auditor and his team. There were no statistically significant differences at the level of $\alpha \leq 5\%$ between respondent's trends concerning the importance of measuring the quality of auditing due to personal variables (qualification, occupation, experience). There were no statistically significant differences at the level of $\alpha \leq 5\%$ between respondent's attitudes toward the indicators proposed to measure the quality of auditing in Algeria due to qualification and occupation variables, while a statically differences were founded due to occupation variable. Consequently, a number of proposals and recommendations had been reached based on the study's results for the consideration of auditors, companies and regulatory bodies in Algeria about the evaluation of Audit quality.