



الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

شعبة: علوم محاسبة مالية

تخصص: محاسبة وتدقيق



## رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية

### - دراسة ميدانية -

تحت إشراف الدكتور:

- فاتح سردوك

إعداد الطلبة:

أحمد زازية

أم الخير دحماني

نادية راشدي

يسرى خلوح

لجنة المناقشة

المؤسسة الأصلية	الصفة	الرتبة	الأستاذ
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيسا	أستاذ محاضراً	حمزة بن خليفة
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقررا	أستاذ تعليم عالي	فاتح سردوك
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشا	أستاذ محاضراً	بشير بن موسى

الموسم الجامعي: 2022/2021





الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

شعبة: علوم محاسبة مالية

تخصص: محاسبة وتدقيق



## رقابة الجودة المراجعة في ظل المعايير الدولية

### - دراسة ميدانية -

تحت إشراف الدكتور:

- فاتح سردوك

إعداد الطلبة:

أحمد زازية

أم الخير دحماني

نادية راشدي

يسرى خلوح

لجنة المناقشة

المؤسسة الأصلية	الصفة	الرتبة	الأستاذ
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيسا	أستاذ محاضراً	
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفا	أستاذ تعليم عالي	فاتح سردوك
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشا	أستاذ محاضراً	

الموسم الجامعي: 2022/2021



# شُكْرُهُ وَعِرْفَانُهُ

أول من يشكر آناء الليل و أطراف النهار , هو العلي القهار , الأول و الآخر و الظاهر و الباطن الذي أغرقنا بنعمه التي لا تحصى , و أغدق علينا برزقه الذي لا يفنى , و أنار دروبنا , فله جزيل الحمد و الشناء العظيم , هو الذي أنعم علينا إذ أرسل فينا عبده و رسوله " محمد بن عبد الله " عليه أزكى الصلوات و أطهر التسليم , أرسله بقرآنه لمبين , فعلمنا ما لم يعلم , و حثنا على طلب العلم أينما وجد . لله الحمد كله و الشكر كله أن وفقنا و ألهمنا الصبر على المشاق التي واجهتنا لإنجاز هذا العمل المتواضع . و الشكر موصول إلى كل معلم أفادنا بعلمه , من أول المراحل الدراسية حتى هذي اللحظة كما نفرع كلمة شكر إلى الدكتور المشرف فاتح سردوك الذي كان له الفضل علينا في إنجاز هذا العمل . كما نشكر كل من مد لنا يد العون من قريب او بعيد , و في الأخير لا يسعنا إلا أن نقول ندعو الله عز وجل أن يرزقنا السداد و العفاف و الغنى و أن يجعلنا هداة مهتدين .



# إِهْدَاءً

إلى من أوصى نهما الله تعالى في كتابه العزيز  
إلى أعز من لي في الوجود  
إلى من أكن لهما أعظم المحبة والتقدير  
أبي العزيز أطال الله في عمه وأمي الغالية حفظها الله  
ورعاها

إلى إخوتي وأخواتي كل واحد باسمه

إلى كل الأحباب والأقارب

إلى كل الأصدقاء والزملاء .....

إلى كل من ساعدني من بعيد وقريب

إلى كل من لم تسمح لنا الفرصة بأن نذكره بأقلامنا فإننا  
نذكره بعقولنا وقلوبنا

لكل هؤلاء أهدي عملي المتواضع وأرجو من الله حسن  
القبول والحنام



أحمد زازية

وتحقق ما كان  
بالأمس فلما

## إهداء

الحمد لله الذي وفقنا إلى لهذا و لم نكن لنصل إليه دون فضل الله علينا/ عن أبي هريرة رضي الله عنه قال " قال رسول الله صلى الله عليه وسلم : من سلك طريقا يلتمس فيه علما سهل الله له به طريقا إلى الجنة " / أما بعد إلى أعظم في العالم وصاحبة أعظم قلب / إلى التي لم تكن .... لها كنت " أهي " / إلى من أدمه بكن حب و افتخار وكان سببا لأكون .... " أهي " / له قفتهم معي و تشجيعي و تبهم من أجلي في سبيل العلم / إلى من أتعنو لهم الفضل و العلم و أرى فيهم المحبة إخواتي / إلى صديقة الدرب و العلم نادية / إلى كل الأقارب و الأصدقاء / إلى كل من حفظته ذكرتي و نسيه قلبي إليكم جميعا / ولعن أحب .

أهديكم ثمة هذا الجهد .... عرفانا بالجميل

دجاني امر الخير



وتحقق ما كان

بالأمس فلما

إِهْدَاءً

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
و صلى الله على صاحب الشفاعة سيدنا محمد النبي الكريم  
الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات  
أهدي خريجي هذا إلى من كان نوراً لربي و من علمني دون  
انتظار إلى من كان سنداً و دعمي "أبي"  
و أهديها إلى من أبصرت لها طريق حياتي و استمدت منها قوتي و  
التي علمتني معنى الإصرار إلى من كان دعائها سنجاً لحياتي "أمي"  
إلى "إخوتي" الأغزاء الذين ساندوني في كل خطواتي "ترغباتي"  
إقبال . أحمد ياسين . حبيب الرحمان . عبد الله .  
كما لا يفوتني أن أتوجه بالشكر إلى صديقتي لربي "يسرى" دون  
أن أنسى من ساعدني من قريب أو بعيد في إجتاز هذا العمل  
المناويع .

راشدي فاديتة



## ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى البحث في موضوع جودة المراجعة ومفهوم الرقابة عليها في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة ISA220 وهذا ما تطلب منا النظر في مفهوم جودة المراجعة من قبل العلماء والباحثين كونها موضوع لقي اهتمام كبير في الفترة الأخيرة فمخرجات المراجعة تعد محل ثقة المستثمرين وغيرهم من الأطراف المهمة، وكذلك الوقوف على معيار رقابة الجودة حيث أشار إلى الهدف من تحقيق الجودة وهو وضع نظام لرقابة الجودة والالتزام به للوصول إلى تقرير يلبي أهداف واهتمامات الكيان، حيث حدد معيار رقابة جودة التدقيق ISA220 أن الهدف الأساسي هو السعي إلى تطبيق إجراءات رقابة الجودة في المرحلة العملية للمراجعة وأن المراجعة تسير وفق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وكذلك دراسة مدى اعتماد مكاتب وشركات المراجعة على رقابة جودة المراجعة ودور السياسات والاجراءات التنظيمية التي تنص عليه هذه المعايير .من خلال استبيان وزعت على مراجعين ومكاتب المراجعة لاختبار فرضيات توصلنا من خلال بحثنا هذا إلى وجود قابلية اعتماد سياسات واجراءات رقابة جودة المراجعة من خلال أطراف الدراسة وأهمية الاعتماد على نظام رقابة الجودة لتحسين خدمات المراجعة ودعم ثقة المستفيدين من تقرير العملية .

### **Study Summary:**

This study aims to research the quality of the review and the concept of its control under the International Quality Control Standard ISA220 and this is what requires us to consider the concept of quality of the review by scientists and researchers as a subject that has received considerable attention in the recent period. Audit outputs are the subject of the trust of investors and other important parties. And then you see the standard of Quality control, where you point out the goal of achieving quality, which is to develop a system of quality control and adherence to it to arrive at a report that meets the objectives and concerns of the entity, The Audit Quality Control Standard ISA220 determined that the primary objective is to seek to apply quality control procedures in the practical phase of the audit and that the audit follows professional standards and legal and regulatory requirements. Also, examine the extent to which audit offices and companies rely on quality control and the role of policies and regulatory procedures provided for by these standards. Through questionnaires distributed to auditors and audit offices to test hypotheses, through our research we have found the possibility of adopting audit quality control policies and procedures through study parties and the importance of relying on a quality control system to improve audit services and support the confidence of the beneficiaries of the process report.

فما دسى  
بما سرى  
المخنونا  
بما سرى

الفهرس	
الصفحة	المحتويات
	الاهداء
	الشكر والعرفان
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الاشكال
	فهرس الملاحق
أ	مقدمة
<b>الفصل الاول: الإطار النظري لجودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار رقابة الجودة الاول</b>	
06	<b>المبحث الأول: المدخل إلى جودة المراجعة</b>
06	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة
17	المطلب الثاني: مفهوم جودة المراجعة
19	المطلب الثالث: أهمية جودة المراجعة
22	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة
31	<b>المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة</b>
31	المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة المراجعة الخارجية
32	المطلب الثاني: برامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية
35	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على نظام رقابة جودة المراجعة الخارجية
39	<b>المبحث الثالث: رقابة جودة المراجعة في ظل معيار رقابة جودة المراجعة الدولي</b>
39	المطلب الأول: المعايير الدولية لرقابة جودة المراجعة الخارجية
41	المطلب الثاني: عناصر رقابة الجودة حسب معيار رقابة جودة المراجعة الدولي
43	المطلب الثالث: الرقابة على جودة المراجعة والرقابة عليها بالجزائر - نظرة من خلال القوانين

	والمعايير الجزائرية للتدقيق -
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
54	المبحث الأول: عرض الاستبيان
54	المطلب الأول: عرض الاستبيان
55	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
56	المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة
60	المبحث الثاني: تحليل استبيان الدراسة
60	المطلب الأول: تحليل نتائج محاور الاستبيان.
70	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات.
78	خاتمة
83	قائمة المراجع
	الملاحق

فانما سىء الجبراد والى والى سىء  
ما سىء سىء سىء سىء سىء سىء سىء سىء

قائمة الجداول:

رقم صفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
07	المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة	(1-1)
23	الصفات التي تتميز بها المكاتب الكبرى على المكاتب الصغرى	(2-1)
44	مقارنة بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة الجزائرية	(3-1)
55	مختلف محتويات أسئلة اقسام الاستبيان	(4-2)
55	استمارات الاستبيان الموزعة و المسترجعة من عينة الدراسة	(5-2)
57	مستويات تصنيف قيم الفاكرونباخ	(6-2)
58	معامل الفاكرونباخ لأجزاء الاستبيان	(7-2)
59	توزيع درجات عبارات المحاور وفق مقياس ليكرت	(8-2)
59	درجة الموافقة حسب مقياس ليكرت الخماسي	(9-2)
60	أفراد العينة بحسب الجنس	(10-2)
61	أفراد العينة بحسب العمر	(11-2)
62	توزيع أفراد العينة من حيث المؤهل العلمي	(12-2)
63	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	(13-2)
64	توزيع أفراد العينة من حيث المهنة	(14-2)
66	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الاستبيان القسم الثاني	(15-2)
67	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الاستبيان القسم الثالث	(16-2)
69	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الاستبيان القسم الرابع	(17-2)
70	اختبار الفرضية الفرعية الاولى باستخدام T-test	(18-2)
72	اختبار الفرضية الفرعية الثانية باستخدام T-test	(19-2)
74	اختبار الفرضية الفرعية الثالثة باستخدام T-test	(20-2)

قائمة الأشكال:

رقم صفحة	عنوان الشكل	الرقم الشكل
09	توضيح مختصر لوظيفة المراجعة	(1-1)
17	معايير المراجعة المتعارف عليها	(2-1)
35	مختلف عناصر رقابة جودة المراجعة في سياق المعيار الدولي لرقابة الجودة	(3-1)
61	تمثيل هندسي لتوزيع عينة الدراسة حسب الجنس	(4-2)
62	تمثيل هندسي لتوزيع العينة حسب العمر	(5-2)
63	تمثيل لعينة دراسة بحسب المؤهل العلمي	(6-2)
64	تمثيل يوضح توزيع العينة بحسب الخبرة	(7-2)
65	تمثيل يوضح توزيع العينة حسب المهنة	(8-2)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ

تمهيد:

مع التطور الذي ظهر في مجال المال والاقتصاد عبر التاريخ، كان للمراجعة دورا مهما في الحفاظ على مصالح جميع الأطراف المختلفة في المجتمع المالي وغيرهم من له صلة بهذا المجال، كون المراجعة عملية ضرورية وتكون منظمة وممنهجة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، وذلك فيما يخص الأحداث الاقتصادية، وتهدف بذلك إلى إبداء رأي فني محايد من قبل مراجع خارجي مستقل حول عدالة عرض القوائم المالية و البيانات بصورة جوهرية، ومن جميع النواحي وذلك فوق معايير محددة تهتم بتحديد الجوانب و الأسس اللازمة للمراجعة السليمة والصحيحة، وتخص أيضا سلوكيات وأخلاق المهنة، وكذا معايير تخص المراجع في حد ذاته عند ممارسة المهنة، وتوضح كل ما يتعلق بمجال المراجعة من مبادئ وأسس إلى طريقة العمل وإصدار تقرير في الأخير، وبذلك تصبح المراجعة ذات منهج وأساس فني وبذلك تأثير على جودتها.

إن رقابة جودة المراجعة هي مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تكون نظام رقابة جودة من أجل تطبيق المعايير المهنية المطلوبة، وذلك وفقا لمعايير المراجعة الدولية من أجل ضمان جودة الخدمات المقدمة، وملائمتها لها وفقا للمبادئ والأسس المتعارف عليها، وتعتبر جزء أساسي ومطلوب لتحقيق الرقابة النوعية لمكاتب وشركات المراجعة، حيث تم تخصيص معيار خاص بها وهو معيار جودة المراجعة. IAS 220

### إشكالية الدراسة:

للإلمام بعنصر رقابة الجودة من خلال المعايير الدولية والرقابة عليها، فإن ذلك يقتضي طرح الإشكال الرئيسي لهذه الدراسة والذي يمكن صياغته على النحو التالي:

إلى أي مدى يمكن اعتماد السياسات والإجراءات التي تدعم الجودة لخدمات المراجعة بالجزائر في ظل المعيار **ISA220**، وهذا من وجهة نظر المجتمع المالي؟

وللإجابة على التساؤل فقد تم طرح الفرضيات الفرعية التالية:

- لا يوجد تأثير و رابط ذو دلالة إحصائية بالمجتمع المالي في الجزائر حول دور سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية.
- لا يوجد تأثير و رابط ذو دلالة إحصائية بالمجتمع المالي في الجزائر، حول دور سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في دعم رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية .
- لا يوجد تأثير و رابط ذو دلالة إحصائية بالمجتمع المالي في الجزائر، حول سياسات وإجراءات الموارد البشرية في دعم رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية.

وسيتم تقسيم هذه الدراسة الى المحاور التالية:

- رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية للتدقيق.
- سياسات وإجراءات جودة المراجعة في ظل المعيار الدولي ISA 220.
- دراسة حالة لعينة من المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم بالجزائر. - ولاية الوادي.

### مبررات إختيار الموضوع :

- لكون الموضوع يعالج نقطة مهمة في مجال المراجعة و التدقيق.
- الرغبة في تنمية معلوماتنا ومعارفنا حول الموضوع.
- ارتباط الإشكالية المطروحة بمجال تخصصنا الدراسي.
- إهتمام الطلبة وشغفهم للتعرف أكثر عن الموضوع و بطريقة دقيقة، وتحليله لكونه عنصر يجب التركيز عليه في المراجعة.

### أهداف البحث:

- نحاول من خلال هذا البحث الإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال الفرضيات المقترحة.
- التعرف على رقابة جودة المراجعة كونها الموضوع الذي تدور حوله الدراسة.
- نسعى إلى معرفة وإيجاد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة و الرقابة عليها في الجانب المهني.
- دراسة مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي ينص عليها معيار رقابة جودة ISA220.

### أهمية الدراسة:

ترجع أهمية الدراسة إلى محاولة تحديد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة و الرقابة عليها، وذلك من خلال معايير المراجعة الدولية، وبالخصوص معيار رقابة الجودة، وذلك لتعزيز المفاهيم والركائز التي تخص جودة المراجعة والتأثير على المراجعين، حيث أن البحث في هذا المجال يعزز مستوى مهنة المراجعة، ويؤدي إلى الإرتقاء بهدف المهنة وتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الأخيرة بطريقة أفضل تساعد على تقبلها وإرضاء المستفيدين منها.

إن أهمية جودة المراجعة ورقابة الجودة تكمن في مدى تأثيرها على المجتمع المالي وعلى مجال المراجعة عموماً، حيث يمكن لنتائج الاستبيان والاستنتاجات وكذا التوصيات التي سيتم استخراجها من هذه الدراسة، تحقيق منفعة وإستفادة للأطراف المعنية في مجال المراجعة، والتدقيق لمعرفة نقاط القوة ونقاط الضعف، وتحسين جودة المراجعة في الجزائر والرقابة عليها.

## منهجية البحث و الأدوات المستخدمة:

من أجل دراسة الموضوع والإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات المطروحة، تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال استخدامه فيما يتعلق بالجانب النظري والأدبيات المتعلقة بهذا الموضوع، والذي تناولنا فيه أساسيات الموضوع وجوانبه بالاعتماد على المراجع المختلفة التي تخدم الموضوع محل الدراسة، أما فيما يخص الجانب التطبيقي، فقد اعتمدنا على ذات المنهج، وذلك بإستخدام الأسلوب الإحصائي، فقد تم الإعتماد على استمارة الاستبيان وتوزيعها على محافظي الحسابات وأصحاب المهنة، وتم إستخدام البرنامج الإحصائي SPSS في تحليل البيانات المقدمة واختيار فرضيات الدراسة.

## تقسيمات الدراسات:

بمحاولة منا للإلمام بجميع جوانب هذه الدراسة تم تقسيم الدراسة إلى فصلين:

الفصل الأول تناولنا فيه الجانب النظري للدراسة " الإطار النظري لجودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار رقابة الجودة " وذلك من خلال ثلاث مباحث الأساسية، المبحث الأول تطرقنا فيه إلى مدخل لجودة المراجعة وما يخصها، ثم في المبحث الثاني انتقلنا إلى رقابة جودة المراجعة، وفي المبحث الثالث كان لنا نظرة عن رقابة جودة المراجعة في ظل المعيار رقابة المراجعة الدولي ISA220.

وتم تخصيص الفصل الثاني لدراسة الموضوع دراسة ميدانية، وذلك بعرض الاستبيان المقدم لعينة من خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وأساتذة أكاديميين ومهنيين، وذلك لتحليل بيانات الاستبيان بطريقة إحصائية بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS عن طريق تقسيم الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول تم فيه عرض الإستبيان والأساليب الإحصائية المستخدمة، والمبحث الثاني تم فيه تحليل استبيان هذه الدراسة وتائجها واختبار الفرضيات بعد ذلك، وختاماً تم التطرق لأهم النتائج المتوصل إليها واقترح مجموعة من التوصيات.

## صعوبات الدراسة:

- نقص ملحوظ في الدراسات السابقة حول الموضوع.
- عدم تجاوب البعض من عينة الدراسة.
- قلة المراجع التي تطرقت لموضوع معايير المراجعة الدولية و الجزائرية وكذا معايير رقابة الجودة.
- تم دراسة هذا البحث في ظل الظروف الصحي العالمي " جائحة كوفيد 19 " والحجر الصحي و إجراءات السلامة والوقاية مما يعرقل سير البحث.
- حداثة الموضوع ونقص الأفراد والأطراف الملمة به.

الفصل الأول:  
زمانه يومئذ

الظنن النظرى الجوادة بجزئيات (المراد الجمعة) الظنن راجحة  
في ظننا معننا راقابة (الجوادة)

في ظننا معننا راقابة (الجوادة)

تمهيد :

تعد مهنة المراجعة الخارجية الركيزة التي تخدم جميع الأطراف في المؤسسة، فهي تضمن صحة المعلومات المقدمة والمصدقية والعدالة، ولأهمية هذه المهنة ورغبة المهتمين بها، قاموا بتطويرها بهدف تحقيق أفضل جودة، حيث تم إنشاء مجموعة عناصر ومعايير تضبط وتطور وتحتصر كل ما يخصها ويتم الاعتماد عليها.

تم التطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي :

المبحث الأول: المدخل إلى جودة المراجعة.

المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة.

المبحث الثالث: رقابة جودة المراجعة في ظل معيار رقابة جودة المراجعة الدولي.

## المبحث الأول: المدخل إلى جودة المراجعة.

في ظل التطورات الاقتصادية والمالية التي حصلت وتقدمت عبر العصور إلى يومنا هذا على الحياة الاقتصادية والاجتماعية والمجتمع المالي على حد سواء، أصبحنا نرى تأثيرات ذلك وبشكل واضح على مهنة المراجعة، حيث أصبح لها إهتمام خاصة بها وبجودتها، كون مخرجات عملية المراجعة لها أهمية كبيرة بالنسبة للأطراف المستفيدة منها لاتخاذ قراراتهم، وهذا ما أدى إلى وضع معايير مخصصة لها وقوانين تحكم المهنة لزيادة جودتها.

ومن خلال هذا المبحث، سنتطرق إلى لمحة تاريخية عن المراجعة و مفاهيم عامة لها، وكذلك إلى تعريف جودة المراجعة، ومن ثم أهميتها، وصولاً إلى العوامل المؤثرة في جودتها.

### المطلب الأول : مفاهيم عامة للمراجعة:

أولاً : لمحة تاريخية عن المراجعة وتعريف المراجعة:

#### 1. لمحة تاريخية عن المراجعة:

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة ومراقبة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها.

لقد صاحب تطور المراجعة والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا، في القرنين الخامس عشر والسادس عشر، والتطور المستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات، لم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة، إذ كان المالك مالكا ومسيرا في نفس الوقت. غير أن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمساية الركب، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض بالرغم من توفرها لديه على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، الأمر الذي أدى بدوره إلى الانفصال التدريجي الملكية عن التسيير.

لقد لوحظ مع مرور الزمن، أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير، وحتى انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير ممكن في الغالب، لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل، هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها، وعليه فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كانت سبب ظهور المراجعة

## الفصل الأول: الإطار النظري لجودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار رقابة الجودة

والمراقبة، التي يقوم بها شخص محترف، محايد، مستقل وخارجي، كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال نتيجة ما استثمروه لعدم التلاعب فيه.<sup>1</sup>

إن ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والمراجعة، مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة والمراجعة.<sup>2</sup>

وعلى إثر ذلك، تحددت مع مرور الوقت المبادئ والأساسيات التي تحكم المراجعة، كما حددت تدريجياً كافة التقنيات التي تساهم في رفع كفاءة المراجعة وتسهيل من التأكد من المعلومات. ويمكننا تلخيص أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة من خلال الجدول التالي :

### الجدول رقم (1-1) : المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة

الفترة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل ميلاد المسيح إلى 1700م	الملك، إمبراطور الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700م إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية، المساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة فاعليها، حماية الأصول
من 1850م إلى 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني المحاسب أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900م إلى 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة أو المحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940م إلى 1970م	الحكومة، البنوك و المساهمين	شخص مهني في المراجعة أو المحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية

<sup>1</sup> مُجد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى تطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 3

<sup>2</sup> محي الدين غريبي وآخرون، أثر تكنولوجيا المعلومات على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2017، ص.21

من 1970م إلى 1990م	حكومة، هيئات أخرى، المساهمين	شخص مهني في المراجعة أو المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على نوعية الرقابة الداخلية. إحترام معايير المحاسبة ومعايير المراجعة.
إبتداءً من 1990م	حكومة، هيئات أخرى، المساهمين	شخص مهني في المراجعة أو المحاسبة و الاستشارة	إحترام معايير المحاسبة ومعايير المراجعة .

المصدر : بن عطاءالله عمر وآخرون، جودة المراجعة في ظل المعيار الدولي لجودة المراجعة ISA220 ، مذكرة  
 ماستر، جامعة الوادي، ص 5.

## 2. تعريف المراجعة:

إن التطورات المتلاحقة التي خصت المراجعة والتي مرت بها شكلت عدة مفاهيم لها من خلال العلماء و المؤلفون، ومن هذه التعريفات نذكر ما يلي:

التعريف الأول : المراجعة هي جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل.<sup>1</sup>

التعريف الثاني : التدقيق علم يتمثل في مجموعة 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 من ربح أو خسارة، وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة .<sup>2</sup>

التعريف الثالث : المراجعة هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفء خارجي ومستقل، بهدف الإدلاء برأي محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية، و أساس الميزانية و جدول حساب النتائج .<sup>3</sup>

<sup>1</sup> ألفين أرينز، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، مُجَّد مُجَّد عبد القادر الديسطي ، دار المريخ ، الرياض ، السعودية ، جزء الأول ، 2002، ص21

<sup>2</sup> مُجَّد الفاتح محمود البشير المغربي ، المراجعة و التدقيق الشرعي، دار الجنان ، المملكة الأردنية الهاشمية ، الطبعة الأولى، 2016، ص 15

<sup>3</sup> زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق ، دار الراية، المملكة الأردنية الهاشمية ، الطبعة الأولى ، 2009 ، ص17 .

## الفصل الأول: الإطار النظري لجودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار رقابة الجودة

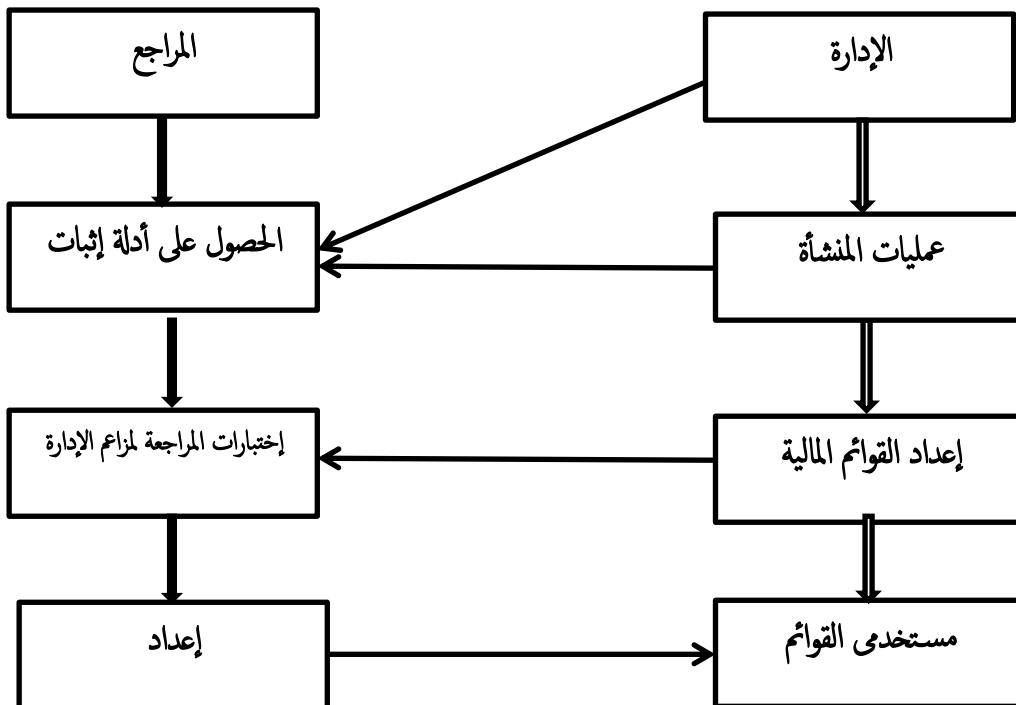
التعريف الرابع: عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1972م بأنها " عملية منظمة تنطوي على إتباع منهج موضوعي في الحصول على أدلة عن معلومات مقدمة حول عمليات وتصرفات اقتصادية تهدف إلى التحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات المقدمة ومعايير موضوعية، وتوصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات المعنيين .<sup>1</sup>

من خلال هذه التعريفات نستنتج أن المراجعة هي عبارة عن علم يسير وفق مبادئ و معايير محدد تسمح بجمع وفحص تقييم البيانات المثبتة في القوائم المالية والسجلات من خلال إبداء رأي فني محايد حول مدى مصداقيتها وشفافيتها .

بعد تعريف المراجعة من خلال ما يلي سنعرف المراجع بشكل خاص

تعريف مراجع الحسابات الخارجي (محافظ الحسابات): هو كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به .<sup>2</sup>

الشكل رقم 1: توضيح مختصر لوظيفة المراجع



<sup>1</sup> عبيد سعيد شريم، لطف حمود بركات ، أصول مراجعة الحسابات ، دار الأمين ، صنعاء ، الطبعة الثالثة ، 2011 ، ص 10

<sup>2</sup> زين عيسى ، زين يونس ، مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة ، مجلة روى اقتصادية ، جامعة حمى لخضر ، الوادي ، الجزائر ، عدد 11 ، 30

المصدر: السيد أحمد السقا، المراجعة وخدمات التأكيد مدخل متكامل، كلية التجارة، جامعة طنط ، مصر،  
2007 ، ص 10

### ثانيا: أنواع وأهداف المراجعة:

هناك أنواع مختلفة من مراجعة و انطلاقا من ذلك سوف نوضحها فيما يلي من حيث المنظور ، وكذلك من حيث القوائم بها، وكذلك أهداف المراجعة .

#### 1. أنواع المراجعة :<sup>1</sup>

#### النوع الأول: تدقيق القوائم المالية

وهو التدقيق الخارجي حيث يكون الهدف منه الخروج برأي في محايد عن مدى عدالة البيانات المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية وفقا للمعايير المحاسبية. وهذا الرأي يكون بمثابة تأكيد معقول وليس مطلق عن مدى خلو البيانات المالية من الانحرافات المادية.

#### النوع الثاني: تدقيق الالتزام أو الإذعان

هذا النوع من التدقيق يتعلق بالحصول على أدلة تدقيقية وتقييمها من أجل تحديد مدى إذعان بعض الأنشطة المالية والتشغيلية للقوانين والقواعد والشروط المحددة ذات العلاقة. وهذه القواعد أو القوانين أو الشروط قد يكون مصدرها الإدارة أو الدائنون أو الحكومة. وعادة توجه تقارير التدقيق في هذه الحالة إلى الجهة التي وضعت القواعد أو الشروط وقد يشتمل التقرير على ملخص بالاستنتاجات ومدى الالتزام بالقواعد أو الشروط.

#### النوع الثالث: التدقيق التشغيلي

هذا النوع من التدقيق يتضمن الحصول على أدلة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة وتقييمها من أجل الحكم على كفاءة وفعالية هذه الأنشطة مقارنة مع الأهداف المحددة، ثم تقديم التوصيات التي يراها المدقق ضرورية، ويطلق على هذا النوع أحيانا التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء. وهذا النوع من التدقيق يقع تحت اختصاص المدققين الداخليين، فهو يعتبر بشكل أساس من أقسام التدقيق الداخلي.

#### أنواع أخرى من المراجعة :

هناك أنواع أخرى للمراجعة تختلف باختلاف الهدف و طريقة المراجعة .

<sup>1</sup> سماح أسامة نعيان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين ، الجامعة الإسلامية بغزة ، كلية الاقتصاد و العلوم الادارية ، 2018 ، ص 23 – 26

أولاً - من حيث القائم بعملية التدقيق :

#### 1- التدقيق الخارجي :

يهدف التدقيق الخارجي بشكل أساسي إلى تقرير أن البيانات المالية ( الميزانية العمومية ، والحسابات الختامية الأخرى ) تمثل الوضع الحقيقي لأعمال المنشأة أو المؤسسة خلال الفترة المالية المبينة في البيانات المالية ، ويمثل هذا التدقيق الرأي المحايد المستقل .

#### 2- التدقيق الداخلي :

وهي عبارة عن نشاط تقييمي يتم من خلال تنظيم معين، يهدف إلى تدقيق وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر، كأساس لخدمة الإدارة وهو يعتبر بمثابة رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى ويتم من خلال هيئة داخلية و هي مدققين موظفين لدى المنشأة.

ثانياً - من حيث الإلزام القانوني:

#### 1- التدقيق الإلزامي:

وهو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث يلتزم المشرع بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباته وإعتماد القوائم المالية الختامية له، ومن ثم يترتب على عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة ومن أمثلة التدقيق الإلزامي، تدقيق الحسابات لشركات المساهمة.

#### 2- التدقيق الاختياري:

وهي التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، ففي المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الإستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المشروع وإعتماد قوائمه المالية الختامية.

ثالثاً- من حيث مجال أو نطاق التدقيق:

#### 1- التدقيق الكامل:

المقصود بالتدقيق الكامل هو التدقيق الذي يخول للمدقق إطاراً غير محدداً للعمل الذي سيؤديه ، وفيها يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال ، وفي هذه الحالة يعتبر المدقق مسؤولاً عن أية أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل الناتجة عن ممارسته المهنية والعناية المطلوبة منه القيام بها.

## 2- التدقيق الجزئي:

هو العمل الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة و هو بمثابة ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه بعض القيود على نطاق الفحص، ولا يكون المدقق مسئولاً في هذا النوع من التدقيق عن أي أضرار تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى الدفاتر والسجلات ، أو مستندات معينة وتكون الحدود المفروضة على المدقق قد منعت من فحصها.

رابعاً- من حيث توقيت عملية التدقيق:

### 1- التدقيق النهائي:

وهو التدقيق الذي يتم في نهاية العام أي بعد إقفال الحسابات وإجراء قيود التسويات الجردية وإعداد القوائم نتيجة الأعمال، ويطلق عليه بتدقيق الميزانية ولا يعني ذلك أن هذه العملية تتم فقط في نهاية العام ، بل قد تتم خلال العام وتستمر حتى تنتهي بتدقيق قوائم نتيجة الأعمال في نهاية العام.

### 2- التدقيق المستمر:

وهذا النوع من التدقيق يستمر خلال الفترة المالية للمشروع ، حيث يتم تدقيق الحسابات كل شهر على حدة ثم يتم في نهاية العام إجراء التدقيق النهائي الخاص بإعداد القوائم ، نتيجة الأعمال المتمثلة في حساب المتاجرة والأرباح والخسائر وقائمة المركز المالي.

خامساً- من حيث حجم الإختبارات:

### 1- التدقيق الشامل:

هو التدقيق الذي يقوم المدقق من خلاله بتدقيق جميع الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات، بمعنى تدقيق جميع المفردات محل الفحص وقد كان هذا النوع من التدقيق متبع حتى عام 1933 ، للتأكد من خلو الدفاتر والسجلات من الأخطاء والتلاعب والتزوير.

### 2- التدقيق الإختباري:

هو التدقيق الذي يقوم المدقق من خلاله بإختيار عدد من المفردات ( عينة ) ليقوم بعملية الفحص وعند الوصول للنتائج يتم تعميم النتائج على المجتمع الذي أخذت منه العينة ، ولم يتم استخدام هذا النوع من التدقيق إلا بعد عام 1933 م مع إزدیاد حجم المشاريع وتعقد عملياتها والإهتمام المتزايد منها بأنظمة الرقابة الداخلية ،

وعند استخدام المدقق لنظام العينات فإنه يتم تحديد حجم العينة على عدة إعتبارات ، منها فحص المدقق لنظام الرقابة الداخلية المتبع في المنشأة.

سادسا - من حيث هدف التدقيق:

### 1- التدقيق المالي:

هو فحص الدفاتر والمستندات والبيانات المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بمنشأة معينة بهدف الخروج برأي فني محايد ويشمل الفحص والتقرير والتحقق.

### 2- التدقيق الإداري:

هو التأكد من أن الإدارة تسعى بالمنشأة لتحقيق أقصى عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

### 3- تدقيق الأهداف:

يعني التحقق من أن الأهداف الموضوعة للمنشأة مسبقا قد تحققت بالفعل والهدف من هذا التدقيق هو تحسين الأداء.

### 4- التدقيق القانوني:

هو التأكد من تطبيق الشركة للنصوص القانونية وتقيدها بعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي وكذلك تطبيقها لأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة.

### 5- التدقيق الإجتماعي:

هو التحقق من قيام المشروع بواجبه إتجاه المجتمع بتحقيق الرفاهية وخدمة المجتمع.

### 1. أهداف المراجعة<sup>1</sup>:

من خلال التطورات الواقعة في مجال المراجعة تغيرت الأهداف بحسب تأثير بعض التغيرات ، حيث نجد أن هناك أهدافا تقليدية وأهداف حديثة وأهدافا عملية ، وفيما يلي نتعرض بشيء من التفصيل لهذه الأهداف .

أ- الأهداف التقليدية :

- التأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع و سجلاته و تقرير مدى الإعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مفيد في الدفاتر والسجلات.
- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.

<sup>1</sup> الهام تلية و آخرون ، المراجعة التحليلية كأداة لتحسين عملية مراجعة الحسابات في ظل تكنولوجيا المعلومات ، مذكرة ماستر أكاديمي ، جامعة حمى لخضر ، الوادي ، 2016-2017 ، ص 10-12

- تقليل فرص الأخطاء والغشّ عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه .

- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

#### ب- الأهداف الحديثة:

- مراجعة الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.

- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

- تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المؤسسة محل التدقيق:.

#### ج- الأهداف العملية :

إنطلاقاً من التطور التاريخي للتدقيق ونتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة بالإضافة إلى التعدد و الممارسة

العملية للتدقيق ، وما خلفه ذلك من مكتسبات نظرية من جهة أخرى سنورد الأهداف العملية للتدقيق باعتبارها

مساقات ذهنية لشخص المدقق أثناء تنفيذه لعملية الفحص في أي نوع من أنواع التدقيق والمتمثلة فيما يلي :

**الشمولية أو الكمال :** بمعنى أن كل ما هو موجود في أرض الواقع من تدفقات مادية ومالية ومعنوية له صورة في

الحاسبة ولو في وثيقة أولية تضمن التسجيل المحاسبي فيما بعد.

**الوجود والتحقق :** يسعى المدقق من خلال هذا الهدف إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم

وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية والختامية موجود فعلاً وذلك من خلال إستخدام تقنية الملاحظة

المادية.

**الملكية والمديونية :** يسعى المدقق من خلال هذا الهدف إلى التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك

للمؤسسة، أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية ولا تعتبر كإلتزام خارج الميزانية.

**التقييم والتخصيص :** يهدف المدقق إلى التأكد من أن تقييم الأحداث المحاسبية يتم وفقاً للطرق المحاسبية المعمول

بها كطرق إستهلاك الإستثمارات وكذا تقييم المخزونات ، ثم التسجيل المحاسبي السليم لهذه العملية في الحسابات

المعنية و بإنسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

العرض والإفصاح : يتأكد المدقق من خلال هذا الهدف من أن كل العمليات المحاسبية قد تم تجميعها وتبويبها بإحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبعتماد طرق ثابتة من فترة إلى أخرى.

إبداء رأي في محايد : يتحقق المدقق في إطار إبداء الرأي حول القوائم الدالية من العناصر الآتية لإبداء رأي في محايد:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة، ومراقبة عناصر الأصول والخصوم .
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات وكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابق .
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء، وتقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل
- تقييم الأهداف والخطط، والهيكل التنظيمي .

ثالثا: معايير المراجعة المتعارف عليها **Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)** :

وضع المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إطارا عاما لمعايير المراجعة تم الإعتماد عليها كأساس يحكم التطبيق العملي و الممارسة الواقعية للمراجعين المزاولين للمهنة ، أو بعبارة أخرى تمثل تلك المعايير أداة لقياس الأداء في مهنة المراجعة حيث إنها تمثل أنماط تستخدم كأساس للمقارنة في درجة جودة الأداء المهني للمراجعين. وتعتبر أول مجموعة من معايير المراجعة هي تلك الصادرة عن هذا المجمع، حيث تم تشكيل لجنة إجراءات المراجعة بهدف وضع وصياغة تلك المعايير، وقد نشرت اللجنة تقريرها في عام 1954.

وقد اعتمدت مهنة المراجعة بهدف وضع وصياغة تلك المعايير في معظم دول العالم لمدة تزيد على ربع قرن ولغرض الحفاظ على المهنة وكسب ثقة مستخدمي التقارير المالية أصدر المجمع عدة تعليمات وتنظيمات كان أهمها إنشاء لجنة مسؤوليات المراجع، كذلك تقديم إصدار معايير جودة أداء المراجعة في عام 1979 .

عموما حدد المجمع تلك المعايير المتعارف عليها في ظل إطار عام يتضمن ثلاثة مجموعات رئيسية هي معايير عامة ومعايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير وفيما يلي مناقشة موجزة لكل من المعايير العشرة المتعارف عليها للمراجعة.

#### 1. المعايير العامة **General Standards** :

- يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع أو كمراجعين.
- يجب أن يتوفر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل حياد في الاتجاه الذهني .

- يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء المراجعة وإعداد التقرير.

## 2. معايير العمل الميداني Standards of field work:

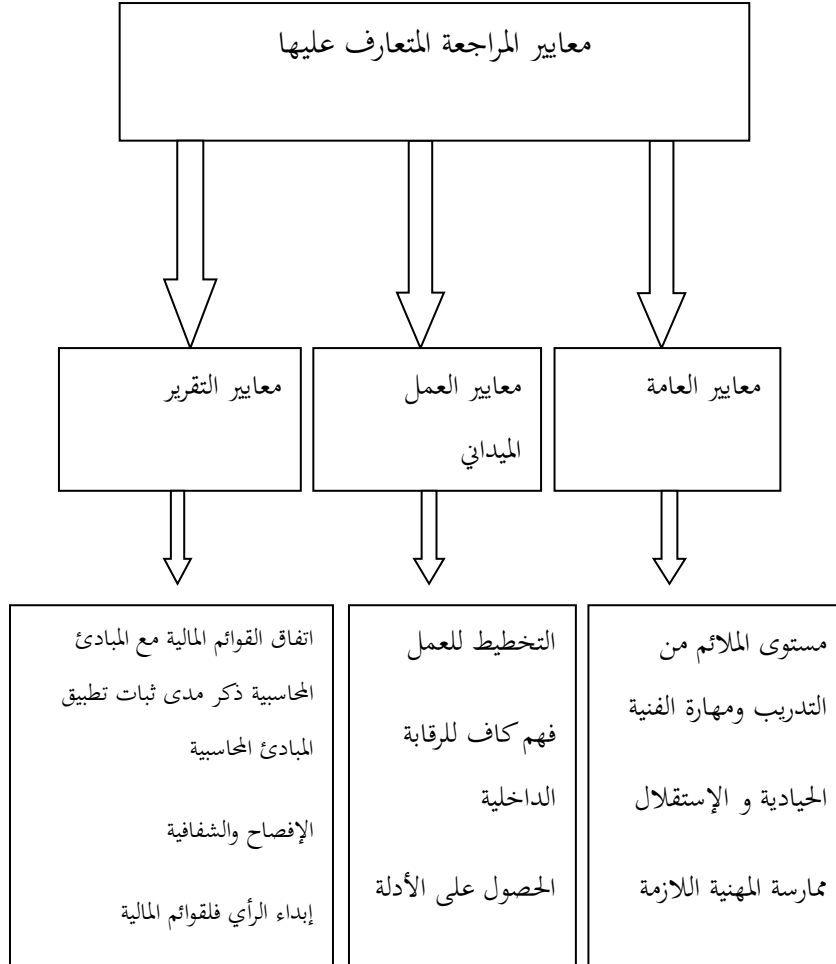
- يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين و الإشراف عليهم على نحو الملائم .
- يجب التوصل إل فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة وتحديد طبيعة ، توقيت ، ومدى الإختبارات التي يجب القيام بها .
- يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة و الإستفسار و إرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في القوائم المالية محل المراجعة .

## 3. معايير التقرير Standards of Reporting:

- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين الفترة الحالية و الفترة السابقة عليها.
- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيا.
- يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية، يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك، وعندما يقترن إسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع و إلى درجة مسؤوليته .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ألفين أرينز ، جيمس لوبك ، مرجع سابق ، ص 41

الشكل رقم (2): معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر : من إعداد الطلبة

### المطلب الثاني جودة المراجعة

قبل تعريف جودة المراجعة سنتطرق أولاً إلى تعريف الجودة إصطلاحاً:

**أولاً : تعريف الجودة :** يعود مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية ( Quality ) والتي تعني طبيعة الشيء، ودرجة الصلاحية وقديماً كانت تعني الدقة والانتقان، وحديثاً تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى، وازدياد المنافسة إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عبد المجيد خليفة و آخرون ، مساهمة تكنولوجيا المعلومات و الإتصالات في تحسين جودة المراجعة الخارجية ، مذكرة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم اقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، جامعة حمى لخضر ، الوادي ، 2019- 2020 ص38

ثانيا : تعريف جودة المراجعة:

**تعريف الاول :** عرف MEYER, KYLE جودة المراجعة " بأنها مؤشر لفعالية المراجعة ، وهي السمة التي لا يمكن ملاحظتها مباشرة، وقد وصف الفعالية بقدره مراجع الحسابات على الحد من أخطاء الغير مقصودة في البيانات المالية ، والحد من التحيز، وزيادة دقة البيانات المالية " <sup>1</sup>.

**تعريف الثاني :** وقد عرف Palmrose جودة المراجعة بأنها درجة الثقة التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية . فكما هو معروف أن الهدف من المراجعة هو خلق الثقة في القوائم المالية ، لذا فإن جودة المراجعة هي احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية. وفي الحقيقة أن هذا التعريف اعتمد على نتائج المراجعة (والتي تتمثل في قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها ) لتعكس جودة عملية المراجعة . <sup>2</sup>

**تعريف الثالث :** كما عرفها ( Copley & Doucet 1993 ) ، على أنها مدى الإلتزام من قبل المراجع بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقارير، وجاء (Knapp, 1991) بتعريف الجودة علي أنها مدى قدره المراجع علي إكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عمليه المراجعة. <sup>3</sup>

**تعريف رابع :** ففي دراسة De Angelo حيث عرفت جودة المراجعة عام 1981 بأنها " تقدير السوق لاحتمال أن المراجع سوف يكتشف الانحراف في النظام المحاسبي للعميل محل المراجعة وأنه سوف يقوم بالتقرير عن ذلك الانحراف"، وبذلك تعتبر دراسة De Angelo من أوائل من ربطوا بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية. <sup>4</sup>

ومما سبق نرى أن جودة المراجعة هي تقدير مدى التزام مراجع أو مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية ومؤشر لدرجة الثقة فيما يقدمه المراجع لمستخدمي القوائم المالية مع الحرص وقوفه على أخطاء وتلاعبات .

<sup>1</sup> عابي خليفة ، فاتح سردوك ، دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية ، مجلة رؤى الاقتصادية ، جامعة حمى لخضر ، الوادي، الجزائر ، عدد 12 ، 30 جوان 2017 ، ص 473

<sup>2</sup> أحلام أحمد أبو رياش ، أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة ، رسالة ماجستير، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، 2013 ، ص 38

<sup>3</sup> إيمان عبد الفاتح حسن قرني الجمهودي ، دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة كفر شيخ ، مصر ، العدد السادس ، جانفي ، 2019 ، 504.

<sup>4</sup> سامر دواره ، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية ، رسالة ماجستير ، جامعة حلب ، كلية الاقتصاد ، 2014 م ، ص 13

المطلب الثالث: أهمية جودة المراجعة :

ترتبط أهمية جودة التدقيق بالأطراف المستفيدة مع نتائج المراجعة فتظهر هنا أهميتها من خلال مخرجات عملية التدقيق وطرق الاستفادة منها سواء المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية أو مجالات محددة لتقودهم إلى إتخاذ قراراتهم وعليه سنتطرق أولاً إلى الأطراف المستفيدة ثم المجالات فيما يلي:

أولاً من حيث الأطراف المستفيدة والعملاء:

**مدقق الحسابات:** يهيمه أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

**إدارة الشركة:** وهي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

**البنوك والدائنين:** حيث يعتمدون وبشكل كبير على القوائم المالية المدققة وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لاشك فيه أن جودة عملية التدقيق سوف تؤثر بالإيجاب على جودة قراراتهم.

**الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة:** حيث تسعى إلى إلزام مكاتب المراجعة والتدقيق بتحقيق مستوى عالي من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.

**الهيئات والأجهزة الحكومية:** حيث أنها تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية أن تتم أعمال المراجعة والتدقيق وفقاً لمستوى عالي من الجودة من أجل حماية النشاط الإقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق .

وبالإضافة إلى ما سبق فإن إتباع نظام لتحقيق جودة أعمال التدقيق يحقق العديد من المزايا والخصائص يمكن بيانها فيما يلي:

- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة والتدقيق تتماشى مع المتطلبات المهنية أو معايير التدقيق المتعارف عليها، مع تقليل فرص إرتكاب الأخطاء في عملية التدقيق.

- تحسين برنامج عمل مدققي الحسابات، وذلك من خلال إتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية التدقيق.

## الفصل الأول: الإطار النظري لجودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار رقابة الجودة

- يعتبر إتباع أساليب الجودة في التدقيق من الوسائل المقنعة في إكتساب عملاء جدد لمكتب التدقيق، والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة والتدقيق.
- أن ارتفاع مستوى المصدقية في المراجعة، يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية ، وذلك لن يكون إلا من خلال المستويات العليا لجودة المراجعة .
- أن المراجعة ذات الجودة العالية يمكن إعتبارها جزء هام من نظام رقابة أصحاب المنشأة ، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المنشأة.
- إن موضوع جودة التدقيق من الموضوعات الهامة والتي تؤدي إلى تقدم مهنة المراجعة مع إرتقاء مستوى الأداء المهني لمكاتب المراجعة والتدقيق، كما أنه يساعد الجمعيات والمؤسسات المهنية من الرقابة والسيطرة على المهنة والنهوض بها وتحسين نظرة المجتمع لها مما ينعكس بالإيجاب على جميع أعضاء المهنة.
- وعلى مستوى العالم العربي، وفي ظل إتجاه العالم نحو العولمة، وتطبيق إتفاقية تحرير فإن ذلك يشكل تهديداً حقيقياً لقطاع الخدمات بما فيها خدمات مهنة ، التجارة العالمية ، المحاسبة والمراجعة وخاصة في الدول النامية إن لم تتواكب مع التطورات الحاصلة.<sup>1</sup>

تتبع كذلك أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات الآتية :

### تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية :

إن الاهتمام المتزايد الذي لاقته جودة التدقيق من قبل العديد من الجمعيات والمنظمات ومكاتب المحاسبة والتدقيق هدفه العمل على تحسين مستوى الأداء المهني، وتعد المعايير المهنية إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق وتعد هذه المعايير وخصوصاً معايير الجودة السياسات والإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل فرد من أفراد ومكاتب التدقيق، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.

### الإسهام في تضيق فجوة التوقعات:

تمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في التدقيق، ولقد عرفها بعض الباحثين بأنها " الاختلاف بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة " ، حيث يتوقع المستخدمون المجتمع بصفة عامة من عملية التدقيق ما يلي :

- القيام بعملية التدقيق باستقلالية وموضوعية وكفاءة؛

<sup>1</sup> إباد حسن أبو هين ، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، كلية التجارة، غزة، 2005، ص 51 - 52 .

- اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية وحتى الأخطاء العادية؛
  - يجب على محافظ الحسابات إعطاء تنبيهات مسبقة ومريحة على فشل المشروعات؛
  - توصيل نتائج عملية التدقيق مما يسمح بالاستفادة منها بشكل فعال؛
  - وبالمقابل فإن مهنة التدقيق كمهنة ترى بأن:
  - أن الإدارة مسؤولة عن محتوى القوائم المالية؛
  - تقدم تأكيدات معقولة ومدقق الحسابات على أن القوائم المالية خالية من أي مخالفات جوهرية؛
  - مدقق الحسابات لا يضمن سلامة الأداء المالي للمشروعات.<sup>1</sup>
- تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية:**

نال هذا العنصر اهتماما كبيرا من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في سنوات 1980 و 1990 بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المدققين ذوي الكفاءة المهنية يقومون والتي أشارت إلى Treadway باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية وهذا ما أكدته لجنة أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء والحد من التحريف في القوائم المالية.<sup>2</sup>

#### **تخفيض صراعات الوكالة:**

يمكن تعريف الوكالة على أنها علاقة بين شخصين يتم التوقيع بينهما على عقد للقيام بمهمة أو عمل ما بالنيابة، مع تفويض بعض السلطات في بعض الأحيان عملية اتخاذ القرار للوكيل وأنه كلما زاد التعارض بين الوكيل والأصيل زادت تكلفة الوكالة، و زادت الحاجة لمكاتب التدقيق التي تقدم خدمة جودة عالية، إذ أكد بعض الباحثين إلى ضرورة وجود التدقيق في الحالات المماثلة أي أن هناك علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلب على المستويات العليا لجودة التدقيق.

#### **الإسهام في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات:**

تعرف الحوكمة على أنها إستراتيجية تتبناها الشركات لتحقيق أهدافها الرئيسية، ويتضمن مفهوم الحوكمة مجموعة من المبادئ تهدف إلى توفير إجراءات رقابية داخلية فعالة وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة ويمكن عرض هذه المبادئ فيما يلي:

<sup>1</sup> عماد مرجانة ، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر، مذكرة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم بواقي ، 2016 – 2017 ، ص 13

<sup>2</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهدل ، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة الحديدة ، اليمن ، 2008 ، ص7

- **الالتزام:** الغاية منه هو التحقق من مراجعة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، فضلا عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر من الأمانة والمكاشفة.
  - **الأداء:** الاعتماد على جميع الوسائل المتاحة والمتوفرة من أجل رفع من مستوى الأداء واستغلال الفرص والتنبأ بالمخاطر والتقليل من آثارها.
- أداة تنافسية جيدة:**

تعد المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، وذلك لما لها من أثر سلبي على استقلالية المدققين، ونطاق إجراء التدقيق، ومن ثم جودة التدقيق وهذا ما جعل لجنة Cohen تحذر من تأثير المنافسة على جودة التدقيق، لذلك تعد الجودة أداة إستراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة ووسيلة لتنمية الحصة السوقية، وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا وولاء العملاء، ففي سوق خدمات التدقيق تعد جودة التدقيق هدف كل ممارس وأحد مجالات التمايز بين مكاتب التدقيق .

**زيادة الموثوقية في تقرير مدقق الحسابات والقوائم المالية:**

الهدف من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول سلامة وصدق القوائم المالية، حيث أن الموثوقية وشفافية هذه القوائم هي شريان الحياة لأسواق رأس المال ومن هذا المنطق فإن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين مطالبين بزيادة ثقة المستخدمين، ولن يكون ذلك إلا إذا تم فحص القوائم المالية من قبل الأشخاص المهنيين والمختصين وذوي الكفاءة، كلما كانت عملية التدقيق تتميز بالجودة الكافية، كلما تعززت الثقة بالقوائم المالية وزاد الاعتماد عليها وعلى تقارير مدققي ومحافظي الحسابات.<sup>1</sup>

### المطلب الرابع : العوامل المؤثرة في جودة المراجعة

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة ففيما يلي سنتطرق بتفصيل حول هذه العوامل وتأثيرها على الجودة المراجعة تتميز العوامل المؤثرة على جودة المراجعة حسب مجمل الدراسات بـ :

**التأثير النسبي** كون العوامل المؤثرة عمى جودة المراجعة تختلف درجة تأثيرها على مستوى جودة المراجعة بالنسبة للعوامل الأخرى، حيث أن بعضها ذو تأثير كبير نسبيا مقارنة بتأثير عوامل أخرى ذات تأثير نسبي ضعيف.

**نوع التأثير:** كون بعض العوامل المؤثرة على جودة المراجعة لها تأثير موجب على مستوى جودة المراجعة، في حين أن بعض العوامل الأخرى ليا تأثير عكسي أو سلبي .

<sup>1</sup> عماد مرجانة، مرجع سابق، ص 14 - 15

كما تجدر الإشارة إلى أن بعض العوامل التي تم دراسة تأثيرها على جودة المراجعة كان لها تأثير معدوم على جودة المراجعة في ظل بيئة معينة، وهذا باختلاف تصنيف المراجعة وفق معيار معين، كالمراجعة في منشآت القطاع الخاص، المراجعة في منشآت القطاع العام، من حيث اختيار المراجعين والذي يخضع في القطاع العام إلى القوانين والتشريعات.<sup>1</sup>

أولاً: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجعة:

أولاً - 1 - حجم مكتب المراجعة:

أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية قوية بين حجم مكتب المراجعة وجودة أعمال المراجعة (بالإشارة إلى مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى في أمريكا ومستويات المراجعة العالية التي تقدمها والمشهود لها من قبل أغلب المنظمات المهنية العالمية) فقد توصلت الدراسة (De Anglo 1981) إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية عند قيام مكاتب المراجعة الكبرى بعملية المراجعة مقارنة بقيام مكاتب أخرى أقل حجماً، وقد استندت هذه الدراسة إلى الإمكانيات والصفات التي تتمتع بها المكاتب الكبرى في المراجعة من نظيراتها المكاتب الصغرى، ويتم تصنيف المكاتب وفق العديد من المعايير كعدد المختصين في حسابات صناعات معينة والالتزام العلمي بالمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وعدد فروع وأقسام التي تتبع للمركز الرئيسي... الخ .

جدول رقم 2 يوضح الصفات التي تتميز بها المكاتب الكبرى على المكاتب الصغرى .

الصفات المميزة للمكاتب الكبيرة	نظيرتها لدى المكاتب الصغيرة
تتوفر لديها كافة فئات التوظيف من شركاء ومراجعين ذو مستويات مختلفة من التخصص العلمي.	لا تتوفر فيها ذلك التصنيف الهائل من فئات التوظيف.
يتوافر لديها عدد مراجعين كبير.	لا تتوفر لديها عدد مراجعين كبير.
اتساع نشاطها داخل الدولة ويكون لها فروع دولية.	لا يتجاوز فروعها في أغلب الأحيان حدود الدولة.
كثرة عدد عملياتها.	قلة عدد عملياتها.
يقسم المكتب داخلياً إلى عدد من الأقسام المتخصصة مع امتلاك الخبرات	قلة التخصصات المتوفرة لدى المكتب المتوافقة مع صناعات العميل.

<sup>1</sup> خليفة عاي، تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، مجلة رؤى الاقتصادية، جامعة حمى لخضر، الوادي، الجزائر، العدد الرابع، 2011، ص 214

المصدر: سامر دواره، مرجع سابق ذكره، ص 29

ومن ناحية أخرى فإن مكاتب المراجعة الكبرى تقوم بتطبيق برنامج لجودة الأداء يسمى برنامج مراجعة الزملاء وتخضع لأنظمة جودة عالية، وقد أُعتبر عامل حجم مكتب المراجعة من أقوى العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة ويساهم في قياس جودة الخدمات التي تقدمها منشآت المراجعة.<sup>1</sup>

## أولاً \_ 2 \_ سمعة مكتب المراجعة:

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

ولقد تناولت العديد من الدراسات سمعة مكتب المراجعة على أنه أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، ولكنها اختلفت على كيفية الاستدلال على سمعة مكتب المراجعة.

فبعض الدراسات ربطت سمعة مكتب المراجعة بحجم مكتب المراجعة وعدد العملاء واعتبرت أن كبر حجم مكتب المراجعة يؤدي إلى الاهتمام بسمعة المكتب أفضل من الاحتفاظ بما يعطيه العملاء بينما ربطت دراسات أخرى سمعة مكتب المراجعة باسم مكتب المراجعة أو انتمائه إلى أحد المكاتب العالمية الكبيرة، ومن هذه الدراسات دراسة Hogan التي هدفت إلى تحديد منافع وتكاليف جودة المراجعة في سوق إصدارات الأسهم، والتي استخدم فيها مصطلح المكاتب المراجعة الستة الكبار للتعبير عن سمعة مكتب المراجعة.<sup>2</sup>

## أولاً \_ 3 \_ فشل المراجعة ودعاوى القضاة المرفوعة ضد مكتب المراجعة :

إن فشل المراجعة في أداء مهامها هو ما يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين ، خصوصاً عندما يتكبد المستفيدون من خدمات المراجعة ، خسائر مالية بسبب الاعتماد في اتخاذ مختلف قراراتهم على القوائم المالية التي تحتوي على الأخطاء والمخالفات غير المكتشفة . ويرجع فشل المراجعة إلى عدة عوامل مرتبطة بالمراجع والعميل معا كما يلي:

- حفاظ العميل على أنظمة الرقابة الداخلية الضعيفة، والتي تميل لتغطية الأنشطة الاحتمالية .

- ضعف أو غياب لجان المراجعة في هيكل شركة العميل .

<sup>1</sup> سامر دواره ، مرجع سابق ذكره ، ص 28-29

<sup>2</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهدل ، مرجع سابق ، ص 10-11

## الفصل الأول: الإطار النظري لجودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار رقابة الجودة

- عدم التزام المراجع بالمعايير المهنية، وعدم التأكد من احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية للمنشأة .
  - الفشل في إعداد تقرير المراجعة وإبداء الرأي ، حيث يفشل المراجع في تعديل تقريره أو إصدار تقرير مقيد أي بالتحفظات، في الظروف الملائمة.
  - يلاحظ انه بالرغم من أن فشل المراجعة قد يكون لعوامل مرتبطة بالشركة محل المراجعة ، إلا أنها كذلك مرتبطة بأعمال المراجعة ، إن الدليل الأكثر إقناعا لمستخدمي القوائم المالية بفشل المراجعة هو وجود دعاوى قضائية ضد المراجعين . ويرجع رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين إلى الأسباب التالية :
  - إفلاس الشركات خلال دورات الكساد الاقتصادي .
  - النمو السريع لمهنة المراجعة ، مما أدى لتحمل المراجع التزامات جديدة نحو المستفيدين من خدماتها .
  - عدم توحيد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المواقف المتماثلة .
  - انتشار حركة الاندماج بين الشركات بهدف الاستفادة من ثغرات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تسمح للمنشآت المندمجة بتحسين موقفها المالي في القوائم المالية كربحية السهم، بدون حدوث تحسن حقيقي في أدائها .
  - وترى إحدى الدراسات الحديثة أن دراسة أسباب فشل المراجعة والعوامل التي لها تأثير سلبي على مستوى الجودة، تعتبر من أهم المداخل من أجل تحسين جودة المراجعة ، لتحديد أوجه القصور والمخالفات التي تؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة ومحاولة منعها .<sup>1</sup>
- أولا \_ 4 \_ المنافسة بين مكاتب المراجعة :

في ظل التطورات والتغيرات التي تشهدها مهنة المراجعة من حدة المنافسة في سوق المراجعة ، وسيطرة مجموعة محدودة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء، وتزايد عمليات تغيير المراجعين ، فوجود هذا التنافس الشديد في سوق المراجعة يخلق دافعا قويا أمام المكاتب لأن تحافظ على مكائنها في السوق من خلال تخفيض تكاليفها لكي تستمر بالعمل .

فقد يقبل مكتب المراجعة أتعابا منخفضة لعمليات المراجعة، والتي تدفعه إلى تقليص نطاق عمل المراجعة ، أو يقبل أتعاب مراجعة منخفضة على أمل أن يتم تعويضها من خلال الحصول على خدمات استشارية من نفس

<sup>1</sup> خليدة عايي ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2015-2016 ، ص 132 - 133

العميل، وفي كلتا الحالتين يخل مكتب المراجعة بمتطلبات عمله المهنية والنظامية، وهذا ما يؤثر سلباً على جودة المراجعة.

إن المنافسة بين مكاتب المراجعة وكما أشارت إليه جملة من الدراسات ينتج عنها عاملين اثنين وهما:

### (1) المنافسة على الأتعاب:

حيث أن المنافسة على الأتعاب ينتج عنها انخفاض في أتعاب المراجعة، وما ينجر عنه من تقصير في الأداء، كالتقليص من نطاق مهام المراجعة، وهذا ما يؤثر سلباً على جودة المراجعة .

### (2) توسيع نطاق الخدمات الاستشارية:

حيث يلجأ مكتب المراجعة إلى زيادة الخدمات الاستشارية ( أي خدمات غير المراجعة وما لها من تأثير على أعمال المراجعة كما تم التطرق له في الفصل السابق ) لنفس عميل، والاعتماد عليها أكثر من جانب الإيرادات، من أجل تعويض التكاليف الناجمة عن الانخفاض في أتعاب المراجعة نتيجة المنافسة.<sup>1</sup>

### أولاً - 5 - تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع صناعي معين

إن تحديد الشركات المتخصصة في صناعة معينة هي مهمة صعبة وقد اتبع الباحثون الأكاديميون عدة أساليب لتحديد التخصص الصناعي للشركات، كما أن هناك الكثير من العوامل التي تجعل منه عامل جاذبية للعملاء والمراجعين على حد سواء، حيث انه من المنطقي أن مؤسسة المراجعة التي تستثمر مواردها في تطوير وزيادة تخصصها في صناعة معينة يكون لديها حصة مهمة في سوق تلك الصناعة، وهذا ما يجعل التخصص الصناعي للمراجع لديه القليل من الآثار السلبية المحتملة، بما في ذلك زيادة التعرض للمخاطر التي قد تنجم عن عدم تنوع العملاء، وعلى الرغم من العيوب المحتملة للتخصص الصناعي للمراجع فهو جانب هام من جوانب تحديد جودة المراجعة في كثير من الحالات، فالآثار الايجابية المحتملة تفوق بكثير الآثار السلبية، وهذا ما يجعله من أهم العوامل التي لها تأثير ايجابي على جودة المراجعة .

ويعرف المراجع المتخصص في الصناعة بأنه المراجع الذي يتم تعيينه بواسطة شركات المراجعة، والذين لديهم التدريب والخبرة في الممارسة إلى حد كبير في صناعة معينة. ويتم التركيز على معرفة المراجع المتخصص في الصناعة المخزنة بالأخطاء وعدمها والتي يمكن استرجاعها من الذاكرة، كون الذاكرة والمعرفة المخزنة تعتبر الأساس لفهم السلوك واتخاذ القرار .

<sup>1</sup> خليدة عاي، تحليل العوامل المؤثرة على جودة مراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 225

ثانياً: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بفريق المراجعة (المراجع):

### ثانياً\_ 1 استقلال المراجع

يعد موضوع استقلال مراجع الحسابات من الموضوعات التي حازت على كثير من الاهتمام وتناولتها العديد من دراسات الأكاديمية ، ويعتبر استقلال مراجع من أهم معايير المراجعة ، كما أن استقلال مراجع يعتبر من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم وبناء عليه يمكن القول بأن استقلال مراجع حجر الزاوية في ممارسة مهنة المراجعة .

استقلال مراجع يعني القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية حتى من ناحية تفكيره عليه أن يكون تفكيراً مستقلاً وعليه أيضاً أن يكون مجرد من أية مصالح سواء أثناء القيام بعملية المراجعة أو عند إبداء رأيه الفني ويلعب استقلال المراجع دوراً هاماً في هامش الأمان لدى المستثمر الحالي والمستقبلي، ويعتبر الشك في استقلال المراجع السبب الرئيس والحقيقي لوجود فجوة التوقعات واتساعها في المستقبل، وأضاف أحد الباحثين أن فجوة الجودة تمثل أحد المكونات الرئيسية لفجوة التوقعات في المراجعة ، وأن فجوة استقلال المراجع تعتبر أحد الأركان الأساسية في فجوة الجودة .<sup>1</sup>

### ثانياً - 2 - خبرة فريق المراجعة:

تتكون الخبرة بشكل عام من اجتماع المعرفة والمهارة ، وتبرز خبرة الفريق بشكل جلي من خلال مراجعة النظرير أو مراجعة الند للند وهي من الطرق التي استخدمت في قياس خبرة فريق المراجعة ، وتكون بمراجعة أداء فريق مكتب مراجعة من قبل مكاتب ذات خبرة عالية تابعة لمنظمات مهنية حيادية وتهدف هذه المراجعة إلى زيادة مستوى أداء المهنة في البلد ، وتنشأ الخبرة مع مرور الزمن والقيام بالمهمة لأكثر من مرة و قد أشارت العديد من الدراسات السلوكية إلى أن الاعتياد على المهمة تؤدي إلى درجة أكبر من الخبرة وأن الخبرة بالموضوع تقلل من جهود الفهم والإدراك (Cognitive Efforts) اللازمة لمتخذ القرار ( مستخدم القوائم المالية )، في دراسة (Moeckel 1990) وجدت أن المراجعين الذين قضوا فترة أطول في المراجعة لعملاء التصنيع في قطاع صناعي معين استطاعوا تذكر الأخطاء بطريقة أفضل من المراجعين الأقل خبرة في تلك الصناعة.

<sup>1</sup> خليفة عاي ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية ، مرجع سابق ، ص 137 - 139

### ثانياً - 3 - الإشراف الجيد على فريق المراجعة:

يقسم عادة فريق المراجعة إلى مديرون مسؤولون عن عملية المراجعة والإشراف على المراجعين والعمل الميداني ومراجعين خاضعين للإشراف يقومون بعملية المراجعة والعمل الميداني، ويتصف الفريق الأول غالباً بخبرة طويلة في مجال المراجعة وبقلتهم، لذلك من الصعب القيام بعملية المراجعة والعمل الميداني بأنفسهم مما يساهم في زيادة تكلفة عملية المراجعة، لذلك تنحصر مهمتهم في الاستشارة والتوجيه الجيد لفريق المراجعة القائم بالعملية. أشار AICPA في المعيار رقم 4 لعام 2012 للتخطيط والإشراف على عملية المراجعة والذي يتطلب من المراجع المسؤول عن عملية المراجعة إبلاغ مساعديه بمسؤولياتهم ومهامهم و الإجراءات التي يجب أن يتبعوها والأهداف التي يجب أن يحققوها، ويدخل ضمن عملية الإشراف تخصيص المراجعين على عمليات المراجعة تخصيصاً جيداً يتوافق مع قدراتهم وخبراتهم ، وحتى أن بعض الباحثين قد أفرد لعملية تخصيص المراجعين عامل مستقل من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة.

### ثانياً - 4 - التواصل الجيد لفريق المراجعة فيما بينهم وبين العميل:

تساعد عملية التواصل الجيد فيما بين فريق المراجعة إلى العمل على سد الثغرات والفتحات الموجودة في إجراءات عملية المراجعة بما يساهم في زيادة جودة المراجعة.

يرى (مصطفى 2001) أنه من جوانب زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف غش الإدارة هو الاتصال الجيد داخل منشأة المراجعة ، ويؤكد أن نظرية اكتشاف الإشارة ( النظرية المستخدمة من قبله لاكتشاف غش الإدارة ) ليست محصورة فقط في التفاعل بين المراجع والعميل محل المراجعة وإنما يعتمد ذلك ليشمل أيضاً العلاقات داخل منشأة المراجعة.

إن التواصل الجيد بين فريق المراجعة والعميل محل المراجعة يساعد في الحصول على أدلة إثبات أكثر مما يدعم إجراءات المراجعة والابتعاد عن عدم الحياد الشخصي للمراجع وبما يساهم في زيادة موثوقية البيانات التي تمت مراجعتها وإخلاء مسؤولية المراجعة تجاه أي عمل غير موضوعي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سامر دواره ، مرجع سابق ، ص 35 - 38

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

ثالثاً - 1 - حجم المنشأة محل المراجعة وتعقد عملياتها:

يعتبر حجم المنشأة من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وخاصة عند ضخامة عملياتها مما يزيد من احتمال إجراء تلاعبات يمكن إخفائها ، وقد أشار أحد الباحثين أنه كلما زاد حجم المنشأة وتعقدت عملياتها كلما زاد الفصل بين الملكية والإدارة وزادت تكلفة الوكالة وبالتالي يفترض أنه كلما زاد حجم المنشأة كلما زادت حاجتها إلى خدمة مراجعة ذات جودة عالية وذلك لمحاولة طمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلاً المركز المالي السليم للمنشأة . ويظهر أثر حجم المنشأة في حالتين قبل التعاقد وبعد التعاقد.

كما أن تعقد العمليات وضخامتها يتيح للإدارة المزيد من المرونة في إجراء التلاعبات وعمليات غش أكبر وترى الباحثة أن حجم المنشأة موضوع المراجعة له تأثير واضح وكبير على جودة المراجعة فبالعودة إلى حالة آرثر أندرسون كان مراجعي المكتب غير قادرين على فهم القوائم المالية وطبيعة عملياتها مثل ذلك النوع المعقد من الشركات.

ثالثاً - 2 - نظام الرقابة الداخلية للمنشأة:

يعد نظام الرقابة الداخلية الهيكل الرقابي الذي تقوم عليه أي منشأة وهو الحارس الأمين لتداول وحسن سير العمليات داخل المنشأة ابتداء من فصل السلطات حتى توزيع المسؤوليات، ويعد نظام الرقابة الداخلية المصدر الرئيسي لمراجع الحسابات الخارجي من ناحية الحصول على أدلة الإثبات وتوثيقها الصحيح.

ويتوقف على تقييم نظام الرقابة الداخلية تقدير حجم الاختبارات من قبل المراجع الخارجي، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً كلما انخفض حجم العينة المراد فحصها وبذلك تقل تكلفة المراجعة والعكس بالعكس.

كما إن كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المساهمة أدى إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها، مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات، ولتحقيق الإدارة لأهدافها كان لا بد لها من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق بها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> خليفة عايي ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية ، مرجع سابق ، ص 142 - 143

رابعاً : عوامل متعلقة بمستخدمي القوائم المالية:<sup>1</sup>

رابعاً - 1 - مستوى الوعي والإدراك الذي يتمتع به مستخدمو القوائم المالية لمحتوى تقرير المراجع:

تتبع أهمية تقرير مراجع الحسابات في درجة الثقة التي يضيفها على القوائم المالية المنشورة والتي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية ، ولذلك أولت المنظمات المهنية و التشريعية تقرير مراجع الحسابات أهمية كبرى على المستوى الدولي أو على المستوى المحلي في صياغة التقرير وتبيان الرأي لما لذلك انعكاس على السوق المالي.

يشير المحتوى 2 إلى ما يتضمنه تقرير المراجعة من ألفاظ وعبارات واضحة وسهلة وغير غامضة و محددة بحيث يستطيع قارئ التقرير الوصول إلى الفهم الكامل لما يحتويه التقرير بأكمله بما يساعد على الوثوق به أكثر والاعتماد نظراً لأن المستخدم يخاف ويتعد عن ما لا يستطيع فهمه وبالتالي عدم الاعتماد على نتائج عملية المراجعة ولو تمت بجودة عالية، ومنه تعتبر صياغة تقرير المراجعة من مكونات والعوامل اكتمال جودة المراجعة، أما إدراك مستخدمي القوائم المالية لهذا المحتوى فيرتبط طردياً مع جودة المحتوى وسهولة معانيه وتوافر الخصائص الفنية التي أشارت إليها المنظمات المهنية في تقرير مراجع الحسابات.

رابعاً - 2 - التقدير الجيد للتوقعات التي يطمح إليها مستخدمو القوائم المالية من أداء عملية المراجعة ونتائجها:

ظهرت في الآونة الأخيرة فروقات بين ما يتوقعه المجتمع المالي ومستخدمي القوائم المالية من مراجع الحسابات من أداء جيد وبين ما قدمه فعلاً على أرض الواقع. وسميت هذه الفروقات بفجوة التوقعات، وقد نشأت هذه الفجوة نتيجة اكتشاف مستخدمي القوائم المالية عدم مصداقية البيانات والمعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها ورأي المراجع بعدم وجود أي أخطاء وتلاعبات محاسبية، يأتي هذا الاكتشاف نتيجة تغير مسار المنشأة المالي على أرض الواقع بشكل يغير ما تم التقرير عنه سابقاً وما كانت تشير إليه التقارير المالية الصادرة عن المنشأة.

لذلك أصبح المجتمع المالي ومستخدمو القوائم المالية يتوقعون من مراجع الحسابات أن يتعمق في العمليات وأنشطة المنشأة لاكتشاف أية تلاعبات أو أخطاء جوهرية والتقرير عنها.

<sup>1</sup> سامر دواره ، مرجع سابق ، ص 38 - 39

## المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة:

نظرا لما اكتسبه موضوع جودة المراجعة ورقابة عليها من أهمية بالغة باعتباره أحد العوامل الأساسية والمهمة التي تؤدي الى تطوير هذه المهنة وتحسين مخرجاتها، لهذا تم تخصيص معيار مخصص لرقابة الجودة لتنظيمها وفق سياسات وإجراءات معينة من خلال برامج وأنظمة مدروسة لزيادة دقة ومصداقية تقرير المراجعة، وعليه سنسلط الضوء على مفهوم رقابة الجودة مراجعة بحسب العلماء والجمعيات وبرامج المتبعة من خلال المعايير الدولية .

**المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة المراجعة الخارجية.**

**تعريف الأول:** " هي إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مكتب التدقيق نفسه للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة وأية شروط تعاقدية وقانونية وممارسات وطنية " <sup>1</sup>

**تعريف الثاني :** عرفت رقابة الجودة وفق المعايير الدولية لتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين " بأنها كافة السياسات و الإجراءات التي تتبعها مكاتب التدقيق والتي يمكن بواسطتها التأكد بأن كافة الآراء التي يقدمها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها . " <sup>2</sup>

**تعريف الثالث :** " على شركة المراجعة تنفيذ سياسات و إجراءات رقابة الجودة التي صممت لتأكد بأن كفاءة أداء المراجعة قد تمت حسب معايير المراجعة الدولية أو الممارسات الوطنية المناسبة " . <sup>3</sup>

**تعريف الرابع :** هي عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي حول الاحكام الهامة التي اصدرها فريق عملية المراجعة والاستنتاجات التي توصل اليها الفريق في صياغة تقرير المراجعة ، وذلك في تاريخ اصدار التقرير او بعد هذا التاريخ. <sup>4</sup>

يتضح لنا من خلال التعاريف السابقة أن الرقابة الجودة على المراجعة هي عبارة عن نظام يقدم تقييم حول ما صدر عن فريق المراجعة ولتأكد من نزاهة وكفاءة المخرجات والمراجعة عبر مجموعة من سياسات وإجراءات مؤطرة.

<sup>1</sup> م.م.صبا أحمد سعيد ، نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، كلية الادارة والاقتصاد ، العدد السابع والسبعون ، 25/ 5/ 2009 ، ص 27

<sup>2</sup> شيماء مُجد سميح الراوي، منهل مجيد احمد العلي ، تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد ، العدد التاسع عشر ، 2010 ، ص 161

<sup>3</sup> فوزي الحاج أحمد وآخرون ، الرقابة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني معايير المراجعة المحلية ، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية ، المجلد 2 ، العدد الاول ، 30 جوان 2020 ، ص 15 .

<sup>4</sup> حمادي نبيل ، اثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية ، اطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر 3 ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، الجزائر ، 2011 – 2012 ، ص 80

## المطلب الثاني: برامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية

لقد نتج عن انهيار الشركات العالمية الرائجة عالميا الى تسليط الضوء على أهمية جودة المراجعة الخارجية والرقابة على الاداء وهو ما تم التطرق اليه في هذا المطلب حيث انه لا يوجد برامج و معايير للرقابة على مكاتب المراجعة كنموذج استشاري متكامل ويستخدم عند وضع سياسات واجراءات الرقابة على جودة الاعمال بمكتب المراجعة و سوف يتم التطرق الى مجال رقابة المراجعة

### أولا: الرقابة على الجودة على مستوى مكتب المراجعة وفق برنامج فحص النظر

إن فحص النظر يعني خضوع مكتب المراجعة للفحص بواسطة مكتب مراجعة اخر و يركز على أن شركة المراجعة تقوم بفحص مدى الالتزام شركة مراجعة أخرى بنظم و معايير رقابة الجودة للمراجعة ، من أجل تقرير إن كانت الشركة محل الفحص قد قامت بتصميم سياسات و اجراءات لتنفيذ عناصر الجودة الخمس :

- الحياد والامانة والموضوعية.
  - التأهيل والمهارة والخبرة والتدريب والتعليم المستمر .
  - سياسات واجراءات قبول أو الاستمرار في المراجعة العملاء .
  - التأكد من أن أدلاء عملية المراجعة متماثل مع المعايير المهنية ومعايير الجودة .
  - التأكد من تطبيق عناصر الجودة الاربعة السابقة والمتابعة والمراقبة على ذلك بشكل فعال
1. مزايا نظام فحص النظر:

ان القيام بفحص النظر يؤدي إلى تحقيق منافع لمنشآت المراجعة للمساعدة على مائلي:

- تحقيق معايير رقابة الجودة.
- كسب السمعة الحسنه
- تخفيض من احتمالية التعرض للتقاضى
- تنفيذ المراجعة وفقا لمستويات مرتفعة من الجودة.
- تعزيز وتمكين الصلاحيات لوضع القواعد والتفتيش والسلطة التأديبية

### 2. عيوب نظام فحص النظر:

تعرض نظام فحص النظر للكثير من الانتقادات حيث اجمعت الدراسات على عدم مصداقية حيث اثبت انهيار الشركات المالية الكبيرة واتهام مكاتب المراجعة بالفشل والتواطؤ في عدم كشف التلاعب والفساد المالي وكذا عدم قدرته على تحقيق الاهداف المرجوة منه وعدم قدرته على كشف الاخطاء والتجاوزات.

### 3. الرقابة على جودة المراجعة في الولايات المتحدة:

لقد تم اعتماد فحص النظر من قبل المعهد الأمريكي كمعيار لمختص بفحص أعمال الشركات المراجعة وتم تعديل هذا البرنامج ليشمل ثلاثة أنواع من الفحص وذلك لتأكد من جودة عمليات المراجعة وتهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على العمل بشكل فعال وتمثل في ما يلي:

#### أ- مراجعة النظام **Review System** :

تهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والمراجعة في مكتب المراجعة قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها.

#### ب- مراجعة الارتباط **Review Engagement** :

ويقصد بها توفير أساس للقائم بالفحص للتأكد من مراعاة المراجع عند ارتباطه مع العميل، للمعايير المهنية الصادرة في هذا المجال، وإن التوثيق في مكتب المراجعة يراعى المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والاستشارات.

#### ت- مراجعة التقرير **Review Report** :

تهدف إلى مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية وأن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.<sup>1</sup>

ثانياً: نظام المراجعة الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة PCAOB.

اعتنت مجموعة من الدراسات بالتحويل من نظام مراجعة الشركات العامة داخل الولايات المتحدة من نظام مراجعة النظر الى نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة. حيث ظهر هذا النظام نتيجة التحول الكبير في تنظيم المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية والذي بات مسؤولاً عن فحص جودة منشآت المراجعة المكلفة بمراجعة الشركات العامة في البورصة وما ترتب عليه من تضيق نطاق تطبيق برامج مراجعة النظر الذي هو مسؤولية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين .

<sup>1</sup> فاتح سردوك ، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و تجارية و علوم تسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2014 - 2015 ، ص 209 . 210

ثالثا: نظام الفحص الخاص بالمجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (H3C) في فرنسا.

تم اعتماد هذا البرنامج في فرنسا منذ انشاء الهيئة المشرفة على المراجعين الخارجيين في فرنسا، وهي المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات المشرفة عليها مهنيا

(la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC))

وقد كان التنظيم العام الرقابة الجودة للمراجعة من طرف الهيئة المهنية، يتمثل في ثلاث أنواع من الفحص كما يلي:

● الفحص الجهوي للنشاط (Examen Regional d'Activités (ERA)

● الفحص الجهوي المتعدد للنشاط (l'Examen Pluriregional d'Activités

● الفحص الوطني للنشاط (Examen National d'Activités (ENA)

حيث كان يتم هذا الفحص من طرف مراجعين لا ينتمون إلى المكاتب محل الفحص، وكان هذا الفحص يتمثل في التأكد من احترام وتطبيق العناصر التالية:

● احترام المعايير والاجتهادات المهنية المطلوبة.

● توفير جميع الامكانيات لأداء مهمة المراجعة.

● سهر المراجع على التأكد من احترام الشركة محل المراجعة على احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

● احترام مبادئ الاستقلالية والموضوعية والنزاهة في أداء مهمة المراجعة.

على المستوى الهياكل المهنية المشرفة على المراجعة الخارجية للحسابات الخارجية في فرنسا، فبعد اعتماد قانون حول

الأمن المالي (LSF – la Loi sur la sécurité financière)، سنة 2003، والذي عدل لاحقا

بقانون العولمة (Loi de modernisation) سنة 2005، والمشتق اساسا من قانون سارينس أوكسلي

للولايات المتحدة الأمريكية، فقد تم انشاء المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (Haut Conseil du

(H3C) Commissariat aux Comptes)، والذي جاء متوافقا مع اهداف انشاء مجلس الرقابة على

اعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB)، في الولايات المتحدة الأمريكية و تتمثل مهام المجلس

الأعلى لمحافظي الحسابات (H3C) في رقابة الجودة ألعامل المراجعة 2 الخارجية مما يلي - :

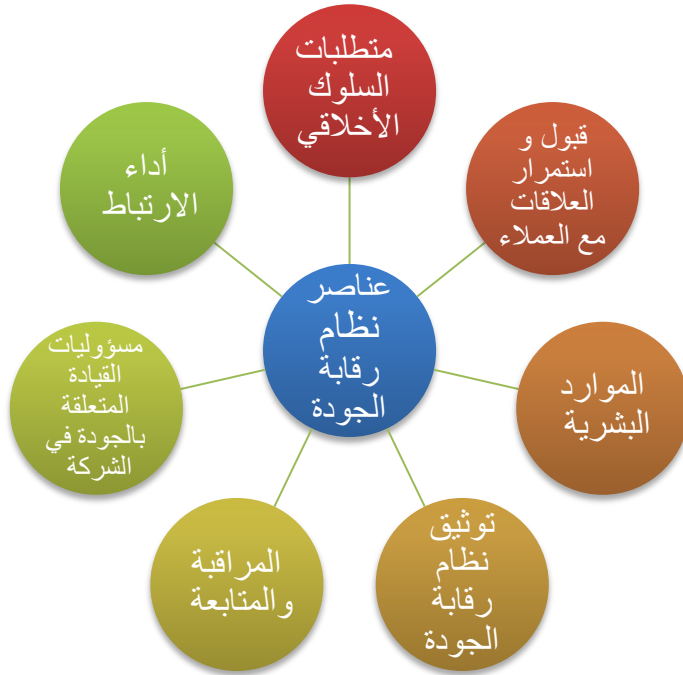
● متابعة ومراقبة مهنة المراجعة الخارجية للحسابات.

● مراقبة جودة أعمال المراجعين الخارجيين.

● تحديد وضمان السلطة في تنفيذ عملية فحص النظر من طرف مكاتب وشركات المراجعة<sup>1</sup>

<sup>1</sup> خليفة عاي، مرجع سابق، ص156-155

الشكل رقم 3 : مختلف عناصر نظام رقابة الجودة للمراجعة في سياق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1



المصدر (نقل بتصرف): ابتسام علي حسين وآخرون، إطار مقترح لاعتماد رقابة جودة المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد الثالث، 654

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على نظام رقابة جودة المراجعة الخارجية

لقد تم الاستناد على مجموعة من العوامل التي تؤثر في تطبيق نظام رقابة جودة المراجعة وتم تصنيفها فمنها ما يتعلق بتنظيم مرتبطة بمكتب المراجعة نفسه، وبعضها يتعلق بالشركة محل المراجعة وأخرى تتعلق بالبيئة الخارجية. أولاً: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الخارجية.

### 1 - مجالس المعايير المهنية

تتمثل في التنظيمات المهنية المعنية بوضع معايير المهنة، تهدف المعايير بشكل عام إلى وضع السياسات والضوابط العامة التي يجب على مكتب المراجعة إتباعها والاسترشاد بها وغالبا ما يكون هناك شكلا من إلزام مكتب المراجعة بتطبيقها وذلك عند منحه رخصة بمزاولة المهنة، لكن الأهم من وضع المعايير هو الالتزام بتطبيق المعايير وتنظيم تلك المعايير في ظل بيئة اقتصادية متغيرة وكذلك في ظل احتياجات وانعكاسات المراجعين أنفسهم في ظل المشاكل المهنية التي تواجههم، وفي الوقت الذي فشلت فيه تلك المنظمات في تعريف محدد وواضح لجودة المراجعة، مما زادت من مسؤولية المراجع قبل الغير، فدفعه ذلك لبذل عناية مهنية أكبر زادت من جودة المراجعة.

## 2 الجمعيات والتقابات المهنية.

وهي الجمعيات التي تقوم على خدمة مجتمع المهنة، وذلك بإصدار النشرات الدورية وإقامة ندوات علمية، تقوم على تنمية مهارات المراجعين من خلال التجاوب مع المستجدات في المهنة، وتقديم العون للمهنيين وحمائهم من الضغوطات من أي أطراف خارجية.

### ثانيا: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الداخلية

وتتعلق بهيكل ومستويات التنظيم الداخلي لشركات المراجعة أو مكاتب المراجعة ويتم تقسيمها من جانب تنظيمي إلى:

**1 - مكاتب كبيرة الحجم:** وترتفع فيها جودة عملية المراجعة ولا يتفرد فيه المراجع برأي أو عمله فرديه ولكن يكون للإشراف دور واسع في عملية الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها وفي كثير من الدول تظهر وقد أخذت شكل شركات مساهمة أو متعددة الجنسيات. ومحدداتها من حيث عدد عملاء المكتب وعدد أفراد المكتب المؤهلين مهنيا وعلميا حجم المكتب وقدرة المكتب والكفاءة المهنية على أداء المهام المكلف بها بأي منشأ باختلاف تخصصها الصناعي.

**2- مكاتب متوسطة الحجم:** تعتمد على الشراكة ما بين اثنين من المراجعين بينهم مسئولية تضامنية وتتسم جودة المراجعة فيها بالمتوسطة، نظرا لأن العمل بعد التقرير يتم مراجعة من قبل مشرفين واعتماده أو إعادة مراجعة من قبل الشريك أو مدير المكتب ويكون فيه الإشراف أقل دورا من الشركات الكبيرة وأكبر من الفردية.

**ثالثا: البيئة الاقتصادية لمكاتب المراجعة.** وتتمثل في العديد من العوامل التي تؤثر أساسا على جودة المراجعة وأنظمة الرقابة عليها ومن أهمها ما يلي:<sup>1</sup>

**1 - الكساد الاقتصادي:** هناك علاقة ارتباط ما بين الرواج الاقتصادي وانتعاش المهن حيث أن الرواج له أثر كبير على تنمية مهارات الأفراد وإعداد الدراسات والدورات والنشرات الدورية وذلك يؤثر بالإيجاب على جودة عمليات المراجعة، ويدعم آليات الرقابة على جودتها.

<sup>1</sup> محمد جبران، العوامل المؤثرة في جودة م ا رجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، 18-19 ماي 2010، ص 14-15

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

**3 حجم الشركات:** كلما نمت اقتصاديات الدول كلما ظهرت التكتلات الاقتصادية والشركات المساهمة التي تعتمد على رأس مال كبير نسبيا مقارنة بالمشروعات الصغيرة والفردية مما يستدعي اهتماما أكبر من جانب المراجع ويحمله مسؤولية أكبر، ويعظم منها وزيادة العمليات محل المراجعة مما يؤثر على حجم عينة الفحص ولذلك تأخذ الشركة محل المراجعة طرق وأسس يتم بناء عليها اختيار المراجع.

**4 أتعاب المراجعة:** أتعاب المراجع لها أثر كبير على جودة المراجعة وهناك علاقة طردية ما بين جودة المراجعة وأتعاب المراجع، فلقد أظهرت الدراسات أنه كلما زادت أتعاب المراجعة كلما زادت عينة الفحص وزادت أدلة الإثبات وإتباع أساليب أكثر للحصول على المعلومات حول كفاية الإفصاح، وكون التقارير ملائمة، وفعالية إجراءات الرقابة.

#### رابعا: البيئة التشريعية

تؤثر البيئة التشريعية التي يتواجد بها مكتب المراجعة ومدى تطبيقها والالتزام بها على جودته وأعماله بشكل كبير نجد منها ما يلي:

**1 قانون الضرائب:** يؤثر قانون الضرائب على جودة المراجعة حيث أن أغلب أصحاب الأعمال يرغبون في تحقيق أعلى عائد على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة وعبئها بتقديم قوائم مالية ملفقه وهذا يؤثر سلبا على جودة المراجعة

**2 - قانون الشركات:** يؤثر القانون الاستثمار بشكل كبير في زيادة جودة المراجعة حيث أنه ينظم العلاقة بين المستثمر وحقوقه على المراجع في الحصول على سليم تجاه عدالة وصدق القوائم المالية.

#### خامسا: البيئة الاجتماعية والثقافية

المراجعة والمحاسبة من المهن التي تتأثر بسلوك كل من مؤدي الخدمة ومستهلكها وتختلف باختلاف سلوك ونظرة المجتمع. ومن أهم العوامل الاجتماعية والثقافية:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> فاتح سردوك، مراجعة الحسابات وضرورة إيجاد نظرية لها، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الأول، جامعة الوادي، جانفي 2008، ص

1- نظرة المجتمع للمهنة: تختلف نظرة المجتمع للمهنة من دولة لأخرى ومن منشأه المنشأة فمثلا في بعض الدول تعد عملية المراجعة من أرقى الوظائف مثل أمريكا، لما لها من أثر كبير على اقتصاديات الدول، والعكس بالنسبة لبعض الدول خاصة التي تتسم ببيئتها القانونية بالفساد.

2 - 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 وتوضيح أهمية العلوم الأخرى وعلاقتها بالمراجعة كالرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات مقاييس الحكم على جودة المراجعة ودور المراجع فيها.

3 - المناخ الثقافي ان ثقافة المراجع تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع أدلة الإثبات وكذلك ثقافة الأفراد ومعرفتها بأهمية المراجعة، لما لها من أثر على مدى الاعتماد على تقرير المراجع في كل قراراته، سواء كان مستثمرة أو مقرضة أو موردا أو عمي " وتختلف نظرة المجتمعات تبعا لثقافتها المالية.

سادسا: البيئة المهنية

1-التقيد بالمبادئ والقواعد الأخلاقية للمهنة: والتي تمثل قيم أخلاقية وتعتبر بمثابة مقاييس مثالية السلوك المهني وتشمل المبادئ الأمانة والاستقامة، الاستقلالية والموضوعية، العناية المهنية، نطاق وطبيعة الخدمة.

2-التقيد والعمل حسب معايير المراجعة المتعارف عليها .

3- التأهيل المهني للمراجع، واستمراريته.

المبحث الثالث: رقابة جودة المراجعة في ظل معيار رقابة جودة المراجعة الدولي:

يعتبر موضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة وكذا السعي وراء تحسين هذا الأداء المهني لهذه الشركات والمكاتب بما يتماشى وجميع الأطراف ذات المصلحة محل اهتمام الكثير من المنظمات والجمعيات المهنية عبر العالم.

ونجد أن بعض الهيئات المهنية تلتزم أعضائها بجملة من القواعد و المعايير المهنية ، و ذلك حتى يتم تأدية عمل المراجعة والمحاسبة وفقا لأعلى معايير الجودة . وهذا ما تم تناوله في هذا المبحث

**المطلب 01: معايير الدولية لرقابة جودة المراجعة الخارجية :**

تعتبر المعايير الدولية لرقابة الجودة إحدى المرتكزات الأساسية لعمل المراجع سواء أكان داخليا أو خارجيا ، و تساهم تلك المعايير في مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة و المراجعة .

**أولا : معايير الرقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبة القانونية (IFCPA):**

شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1978م لجنة معايير رقابة الجودة ، و التي أصدرت أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني من خلال نشرة معايير رقابة الجودة الأولى سنة 1997، و الذي تضمن تسعة عناصر لإجراءات و سياسات نظام رقابة الجودة كما يلي:

✓ الاستقلال

✓ تنمية القدرات المهنية

✓ تخصيص المراجعين على المهام

✓ التوظيف

✓ الترقية الوظيفية

✓ الإشراف

✓ قبول العملاء الجدد و استمرار العلاقة مع العملاء الحاليين

✓ الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء

✓ التشاور

وفي عام 1996 أصدرت لجنة معايير الرقابة على الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج الفحص المتعمق ويلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين تنشأ عن خدماتهم مسئولية تجاه

الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة ، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب المراجعة ثم إصدار تقرير لنتيجة هذا الفحص<sup>1</sup>.

### ثانيا: المعيار الدولي لرقابة الجودة 1:

يهتم هذا المعيار برقابة الجودة للمكاتب التي تؤدي عمليات التدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ويساعد هذا المعيار على تحقيق هدف الشركة المتمثل في إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يخص:

1. إمتثال الشركة و موظفيها للمعايير المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المعمول بها.
2. أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو الشركاء العملية ملائمة في الظروف.

### ثالثا: معيار الرقابة على جودة العملية 220 :

يعني هذا المعيار المسؤوليات المحددة للمراجع فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية مراجعة البيانات المالية، إن الغرض من هذه المعيار هو تحقيق هدف المراجع في تطبيق إجراءات الجودة في مرحلة العمليات أي في مرحلة التنفيذ والوصول إلى ضمان معقول بتطبيق المعايير المهنية و المتطلبات القانونية والتنظيمية و صدور التقرير في الوقت الملائم حسب الظروف<sup>2</sup>.

### رابعا: المملكة العربية السعودية :

وردت فكرة الرقابة على جودة أداء المحاسبين القانونيين أول مرة ضمن التنظيم الداخلي للمهنة والذي تم إعداده ضمن المرحلة الثانية لمشروع تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، ولكن الفكرة لم يتم تبنيها رسميا إلا بعد صدور النظام الجديد للمحاسبين القانونيين وإنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في 1412/5/13، والتي شكلت لجنة لمراقبة جودة الأداء المهني للمراجعين، ووكلت إليها مهمة إعداد البرنامج الذي يكفل تطوير المستوى المهني للمحاسب القانوني، والإشراف على تنفيذه، حيث قامت بإصدار المعيار الأول للرقابة على الجودة الذي يشتمل على عشرة عناصر أساسية للرقابة

<sup>1</sup> خليدة عباي، إطار البحوث في رقة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم الانظمة البرامج و المعايير المهنية ،مجلة الدراسات المالية و المحاسبية ،جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد السابع، 2016، ص 286

<sup>2</sup> سامر دوار، اثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل أساليب المحاسبة ،اطروحة لنيل الماجستير ،قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد ،جامعة حلب، ص22-23

### خامسا: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC :

أسفر اهتمام المنظمات المهنية بجودة أداء عملية المراجعة إلى قيام لجنة ممارسات المراجعة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار المعيار المراجعة الدولي رقم (220) الخاص بالرقابة على جودة الأداء المهني و الذي يتضمن سبعة عناصر أساسية و هي :

المتطلبات المهنية - المهارات والكفاءة - تخصيص الأفراد على مهام - الإشراف - المشورة  
قبول عملاء جدد والاستمرار مع العملاء الحاليين - الرقابة و المتابعة<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: عناصر رقابة الجودة حسب معيار رقابة جودة المراجعة الدولي

وتم وضع مجموعة من العناصر يتم القياس بها مدى مطابقة العناصر المحددة للعناصر الموجودة عناصر الرقابة على جودة المراجعة فيما يلي :

● الحياد والأمانة والموضوعية.

● إدارة الأفراد.

● قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة.

● أداء عملية المراجعة.

● المتابعة والمراقبة.

● الاستشارات.

1. **الحياد و الأمانة و الموضوعية:** وينص هذا العنصر على أنه يجب أن يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الاستقلالية في الحقيقة والظاهر، عند إجراء أعمال المراجعة وعدم التحيز لأي جهة، وان يقوموا بأداء كافة المسؤوليات بكل موضوعية وأمانة. حيث يتم التأكد من استقلالية وأمانة وموضوعية المراجع من خلال إجابة الشريك أو المراجع أو أي عضو في عملية المراجعة على قائمة الاستقصاء سنويا، وتشمل هذه القائمة أسئلة مثل امتلاك أسهم أو عضو في مجلس إدارة في الشركة محل المراجعة.

2. **إدارة الأفراد:** وهي السياسات والإجراءات التي يجب وضعها لتوفير تأكيداً مناسباً عن توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد، وتخصيص العمل على الأفراد الذين تتوفر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب، وإشراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية

<sup>1</sup> عماد عبد الله فضل الله يونس، مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة اليبية، اطروحة لنيل الماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة بنغازي،

## الفصل الأول: الإطار النظري لجودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار رقابة الجودة

ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكلة إليهم، وتوزيع الأفراد بناء على المؤهل والكفاءة لإنجاز أعماله. حيث يتم تقييم المراجعين من خلال التقييم الخاص بكل عملية مراجعة.

3. قبول واستمرار علاقات العملاء و العمليات المحددة: يجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات لقبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة المصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأنها سوف تقيم أو تستمر فقط في علاقتها والعمليات من حيث نزاهة العميل ونستطيع الامتثال لمتطلبات اخلاقيات المهنة وكفاءتها لأداء العملية، وأن لديها القدرات والوقت والموارد لإجراء ذلك.

كما يجب على الشركة الحصول على المعلومات الضرورية في حال قبول عملية المراجعة وعند اتخاذ قرار الاستمرار مع العميل.

4. أداء عملية المراجعة: على مؤسسة المراجعة وضع السياسات والإجراءات التي توفر التأكيد من أن العمل الذي قام به المراجعين تم حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في منشأة المحاسبة.

5. المتابعة أو المراقبة: وضع السياسات والإجراءات للتأكد من تطبيق جميع عناصر رقابة الجودة الأربعة على نحو فعال.

6. الاستشارات: أن تكون الاستشارات دخل مؤسسة المراجعة أو خارجها من قبل من يملكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> فاتح سردوك، مرجع سابق، ص 205-206

المطلب 03: رقابة جودة المراجعة ورقابة عليها بالجزائر - نظرة من خلال القوانين والمعايير الجزائرية لتدقيق:

لقد تم إصدار معايير التدقيق الجزائرية في ثلاثة مقررات وزارية سوف يتم عرضها كالتالي:

1. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 لمتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة :

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 210: إتفاق حول أحكام مهام المراجعة

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 505: التأكيدات الخارجية

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والاحداث اللاحقة

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 580: التصريحات الكتابية 1

2. المقرر وزارة المالية رقم 150 سنة 2016:

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 300: تخطيط تدقيق الكشف المالية

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 500: العناصر المقنعة

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 501: مهام التدقيق الاولية الارصدة الافتتاحية

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية<sup>2</sup>

3. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017:

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520: الاجراءات التحليلية : تتطرق إلى استخدام المدقق للإجراءات التحليلية

التي تتمثل في مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للمؤسسة أو لمؤسسات مشابهة وذلك باستخدام طرق

بسيطة أو معقدة باللجوء إلى تقنيات إحصائية باعتبار هذه الاجراءات مهمة للمدقق في تقييم المخاطر وأداة فعالة

للقابة.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570: استمرارية الاستغلال يعالج هذا المعيار التزامات حول تطبيق المؤسسة

لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد القوائم المالية، أي أن المؤسسة تعد قوائمها المالية على أساس افتراض أنها

مستمرة في نشاطها في المستقبل المتوقع وعليه يتطلب هذا المعيار من المدقق جمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة من

أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال .

<sup>1</sup> أ.صليحة بوسليمي ، د.مُجد طويلب ، توفيق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية ، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية ، العدد 1، صفحة

<sup>2</sup> د.مفروم برودي\*مراكشي عبد الحميد،العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر ،جامعة غرداية،

## الفصل الأول: الإطار النظري لجودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار رقابة الجودة

✓ المعيار الجزائري لتدقيق رقم 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين يعالج هذا المعيار شروط و فرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي فإذا وجدت لدى المؤسسة وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها والاعتماد عليها لاحتياجات التدقيق فإن المدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة عن ذلك في الرأي الذي يعبر عنه مع الأخذ بعين الاعتبار أنه مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي إلا أنها لا تتمتع بالاستقلالية التامة عن إدارة المؤسسة.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق ، يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير الحاسبة والتدقيق بحيث يتحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه بناء على استخدامه لأعمال خبير<sup>1</sup>

### ● المقارنة بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة الجزائرية :

في هذا الموضوع سوف نقوم بمحاولة المقارنة بين معايير المراجعة الجزائرية التي تم إصدارها إلى غاية 2017 مع تلك المعايير الدولية للمراجعة التي تقابلها، و هذا من أجل معرفة أوجه التشابه والاختلاف بينهما.

### الجدول رقم 03: مقارنة بين معايير المراجعة الدولية و معايير المراجعة الجزائرية

العنصر	نقاط التشابه	نقاط الاختلاف
معيار المراجعة الدولي 210 (الإتفاق على شروط التكاليف بالمراجعة) و معيار المراجعة الجزائري 210 (إتفاق حول أحكام مهمة المراجعة)	- يتفق المعيار الجزائري لمراجعة رقم 210 و معيار المراجعة الدولي رقم 210 من حيث المجال التطبيق . - أهداف المعيار الجزائري هي نفسها أهداف المعيار الدولي - يتفق المعيار الدولي من حيث الشروط المسبقة لعملية المراجعة	- من حيث الإتفاق على شروط عملية المراجعة يتفق المعيار الدولي في العديد من النقاط لكن يختلفان من حيث أنه لم ينص المعيار الجزائري على العنصر التالي إذا نص القانون أو النظام بتفصيل واف على شروط المراجعة فلن يحتاج إلى تدوينها في إتفاقية خطية ، و لم ينص معيار المراجعة الدولي على قاعدة حسابات التعويضات و كيفية الدفع، و مخطط تنفيذ المراجعة، وعدم القدرة على كشف بعض
	- يتفق المعيار الجزائري و المعيار الدولي من حيث قبول إجراء تغيير على شروط التكاليف بالمراجعة	

<sup>1</sup> د. بكيجل عبد القادر ، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISL) في البيئة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، جامعة الشلف ، العدد 18 ، الجزائر ، صفحة 126-127

<p>الإختلالات .</p> <p>-من حيث عمليات المراجعة المتكررة بتشابه المعيار الجزائري والمعيار الدولي في العديد من النقاط ما عدا أنه تطرق المعيار الجزائري إلى عنصرين لم يتطرق إليهما المعيار الدولي هما يجب أن تتم المصادقة من الطرفين المعين على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المدقق من السنة الأولى من المهنة وذلك الشروع في أعمال الفحص والمراقبة، تدوج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة، أو تدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية.</p>		
<p>أضاف المعيار الجزائري في الفقرة 03 والتي تناول فيها شرح بسيط لأنواع التأكيد الخارجي والمتمثلة في التأكيد الإيجابي والتأكيد السلبي هذا هو الإختلاف بين المعيار الجزائري والدولي .</p>	<p>-المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي حيث تناولوا معا : - كل إجراءات التأكيد التي يستلزمها بها محافظ الحسابات للحصول على أدلة مثبتة. إجراءات محافظ الحسابات في حالة رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد . -إجراءات محافظ الحسابات في حالة رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد. -الإجراءات في حالة عدم تلقي الردود. -الإجراءات في حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل . -تقييم الأدلة المشتتة أي أدلة الرقابة.</p>	<p>معيار المراجعة الدولي 505 (المصادقات الخارجية ) ومعيار المرجعة 505 (التأكيدات الخارجية)</p>

<p>- لا ينص المعيار الجزائري على تاريخ النفاذ، لكن المعيار الدولي يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لمراجعة البيانات المالية للفترات التي تبدأ في 2009/12/15 أو بعد ذلك .</p> <p>-حسب المعيار الجزائري فإن تاريخ المصادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه الكشوف المالية من طرف الجمعية العامة أو من طرف الهيئة المدولة، بينما حسب المعيار الدولي هو التاريخ الذي تم فيه إعداد كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، وتأکید الأشخاص المعينين الذين يتمتعون بسلطة معترف بها على تحمل مسؤوليات هذه البيانات.</p> <p>- من حيث الحصول على المعلومات من الإدارة فالمعيار الجزائري وضحها وبينها في أمثلة منها التعهدات الجديدة، القروض أو الضمانات الممنوحة أو المرتقبة، التطورات الجديدة المتعلقة بالخصوم المتوقع حدوثها، بينما المعيار الدولي تحدث عنها ولم تعطي أمثلة .</p> <p>-المعيار الدولي نص على أنه في حالة إصدار تقرير مراجعة جديد على</p>	<p>المعيار الجزائري هو نسخة عن المعيار الدولي ولكن مع بعض الاختلافات البسيطة .</p>	<p>معيار المراجعة الدولي 560 أحداث لاحقة ونظيره الجزائري</p>
---	--	--

<p>الكشوف المالية المعدلة ينبغي عدم وضع تاريخ لهذا التقرير الجديد ،سبق لتاريخ المصادقة على البيانات المالية المعدلة بينما لم ينص على ذلك المعيار الجزائري .</p>		
	<p>معيار المراجعة الجزائري رقم 580 (تصريحات كتابية) يتوافق بشكل كبير مع معيار المراجعة الدولي رقم 580 ( إقرارات خطية )</p>	<p>معيار المراجعة الدولي رقم 580 (تصريحات كتابية) و معيار المراجعة الجزائري 580 (إقرارات خطية)</p>
<p>يختلف معيار المراجعة الجزائري 500 عن الدولي من حيث المصطلحات .</p>	<p>فقرات معيار الجزائري 500(العناصر المقنعة) تتشابه مع فقرات معيار المراجعة الدولي 500(أدلة الإثبات )</p>	<p>معيار المراجعة الدولي 500) أدلة الإثبات ) ومعيار المراجعة الجزائري 500 (العناصر المقنعة)</p>
<p>يعتبر معيار المراجعة الدولي 300(التخطيط) أكثر تفصيلا وشمولا من معيار المراجعة الجزائري 300 (تخطيط مراجعة كشوف مالية ) .</p>		<p>معيار المراجعة الدولي 300 (التخطيط) و معيار المراجعة الجزائري 300 ( تخطيط مراجعة كشوف مالية )</p>
<p>لم يختلف المعيار الجزائري عن المعيار الدولي رقم 510فهو مستوحى منه و مطابق له مع إضافة مادة توضيحية في المعيار الدولي .</p>	<p>معيار المراجعة الجزائري 510 موافق تماما لمعيار المراجعة الدولي 510) عمليات المراجعة الأولية-الأرصدة الإفتتاحية)</p>	<p>معيار المراجعة الدولي 510 (عمليات المراجعة الأولية - الأرصدة الإفتتاحية)و معيار المراجعة الجزائري 510(مهام المراجعة الأولية -الأرصدة الإفتتاحية )</p>
<p>-من حيث التعريفات حيث نظرق المعيار الدولي إلى العديد من التعريفات من بينهما إطار العرض العادل وإطار</p>	<p>يتفق المعيار الجزائري للمراجعة للمراجعة رقم 700 ومعيار المراجعة الدولي رقم 700 من حيث نطاق المعيار، أهداف المراجع،</p>	<p>معيار المراجعة الدولي 700(تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية ) و</p>

<p>الإمتثال، في حين إقتصر المعيار الجزائري إلى تعريف الرأي غير المعدل فقط.</p> <p>-من حيث تكوين الرأي حول البيانات المالية حيث تطرق المعيار الدولي إلى بعض العناصر التي لم يتطرق إليها المعيار الجزائري من بينها عندما تعدد البيانات المالية وفق إطار عرض عادل، ينبغي أن يشمل التقييم ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل.</p> <p>- من حيث شكل الرأي حيث تطرق المعيار الدولي إلى حالة البيانات المالية المعدة وفقا لمتطلبات إطار عرض عادل و التي لا تحقق العرض العادل و حالة البيانات المالية المعدة وفقا لإطار إمتثال ما، في حين لم يتم التطرق إليها المعيار الجزائري .</p> <p>-من حيث مسؤولية المراجع حيث تطرق المعيار الدولي إلى بعض العناصر التي لم يتطرق إليها المعيار الجزائري و من بينها أنه ينبغي أن يذكر تقرير المراجع ما إذا كان المراجع يعتقد بأن أدلة المراجعة التي حصل عليها كافية و مناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع ،</p> <p>-من حيث تقرير المراجع المنصوص عليه بموجب القانون أو النظام حيث تم التطرق</p>	<p>المخاطب (المرسل إليه) شرح المراجعة ، رأي المراجع، مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير، توقيع المراجع، تاريخ تقرير المراجع، عنوان المراجع ، المعلومات الملحقة المعروضة مع البيانات المالية .</p>	<p>معيار المراجعة الجزائري 700(تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للكشوف المالية)</p>
--	--	--

<p>إليه في المعيار الدولي ولم يتطرق إليه المعيار الجزائري ،</p> <p>-من حيث تقرير المراجع المتعلق بعمليات المراجعة المنفذة وفقا لكل من معايير المراجعة المتبعة في منطقة محددة ومعايير المراجعة الدولية حيث تم التطرق إليه في المعيار الدولي ولم يتم التطرق إليه في المعيار الجزائري.</p> <p>-من حيث طريقة تطبيق المعيار حيث تم التطرق إليه في المعيار الدولي ولم يتم التطرق إليه في المعيار الجزائري .</p>		
<p>-كلا المعيارين يناقشان نفس الموضوع لكن المعيار الجزائري جاء بأكثر تفصيل فيما يخص مجال تطبيق هذا المعيار ،</p> <p>-نص المعيارين على أهم الإجراءات التحليلية التي يعتمدها المراجع لإكتشاف الأخطاء ولكن جاء تفسير ذلك بحجم متفاوت فقد توسع المعيار الدولي في شرح الإجراءات بالتفصيل مقارنة مع المعيار الجزائري لكن على العموم قد تطرق كلاهما لنفس المعالم الخاصة بالإجراءات التحليلية .</p>	<p>كلا المعيارين يهدفان إلى توفير إرشادات حول تطبيق الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق.</p>	<p>معيار المراجعة الدولي 520 الإجراءات التحليلية ونظيره الجزائري</p>
<p>المعيار الجزائري ذكر بعض الأمثلة العملية حول الظروف والأحداث التي يمكن أن تشكل حالة عدم يقين أو شكل حول</p>	<p>معيار المراجعة الجزائري مستمد من المعيار الدولي حيث هناك توافق كبير بينهما يصل أحيانا غلى حد التطابق مع وجود بعض</p>	<p>معيار المراجعة الدولي رقم 570 (المؤسسة المستمرة) ومعيار المراجعة الجزائري رقم</p>

<p>عدم قدرة المؤسسة على الإستمرار في حين ان المعيار الدولي لم يوضحها و بينهما .</p>	<p>الفوارق البسيطة لا تؤثر بأي شكل من الأشكال على هذا التوافق .</p>	<p>570) (إستمرارية الإستغلال)</p>
	<p>معيار المراجعة الجزائري 610 موافق تماما لمعيار المراجعة الدولي 610 (إستخدام عمل المراجعين الداخليين و نظيره الجزائري)</p>	<p>معيار المراجعة الدولي 610 إستخدام عمل المراجعين الداخليين و نظيره الجزائري</p>
	<p>معيار المراجعة الجزائري رقم 620 (إستخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع ) يتوافق بشكل كبير مع معيار المراجعة الدولي رقم 620 (إستخدام عمل الخبير )</p>	<p>معيار المراجعة الدولي 620 (إستخدام عمل الخبير ) و معيار المراجعة الجزائري 620 (إستخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع).</p>

مصدر : صليحة بوسليمانى و محمد طويبيب ، مرجع سابق ص 169\_ 172

خلاصة الفصل :

من خلال الفصل الأول حاولنا لإلمام بالجانب النظري للجودة مراجعة والرقابة عليها، فستخلصنا منها أهمية الدور الموكل للمراجع ومهمة المراجعة لمستخدمي المعلومات والبيانات المحاسبية، فجودة مراجعة تحرص على تقديم تقرير المراجع في إطار من المصدقية والحيادية .

فمن الضروري إذن مراقبة مستوى جودة أداء مكاتب المراجعة من خلال برامج معينة وضحتها معيار رقابة الجودة لمراقبة جودة مكاتب وشركات مراجعة وكذلك الأداء من خلال عناصر معينة كالحياض والموضوعية ، تماثل عملية المراجعة مع المعايير المهنية وقانونية وكذا معايير المراجعة المتعارف عليها، وأهمية تحديد العوامل التي تؤثر على جودة ورقابة عليها والعمل على مطابقة عناصر رقابة الجودة على عملية المراجعة للإرتفاع بهذه المهنة في الجزائر .

الفصل الثاني في بيان  
حماة الله تعالى

وإنما الله تعالى  
هو الذي يحميهم

تمهيد :

بعد تقديمنا للجانب النظري من موضوع رقابة جودة المراجعة و تطرقنا من خلاله الى خلفية نظرية وحول أغلب المعلومات الهامة وتفاصيل التي تخص البحث في الفصل الأول، وعليه حاولنا من خلال الفصل الثاني التطرق إلى الجانب التطبيقي للموضوع من خلال دراسة ميدانية خصت مكاتب المراجعة والمراجعين ، الهدف منها الحصول على نتائج من خلالها يمكننا الإجابة على الفرضيات و الإشكالية المطروحة، كذلك تقييم مدى رقابة جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها، وذلك من خلال توجيه استبيان لمعالجة الأفكار النظرية، نحو عينة الدراسة المعنية التي تتمثل في محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين .

ولقد تم تحكيم استبيان الدراسة من طرف الأساتذة التالية أسمائهم " سالمي مُجّد دينوري ، بشير بن عمر ، خليفة عابي " .

سنتطرق في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية، من خلال مبحثين التاليين:

المبحث الأول: عرض الاستبيان

المبحث الثاني: تحليل استبيان الدراسة

المبحث الاول: عرض الاستبيان :

من أجل اختبار الفرضيات الدراسة نظرية، سيتم إيضاح الجانب التنظيمي للدراسة الميدانية، وذلك عن طريق عرض استبيان الموجه لفئة الدراسة، مكوناته ومحاوره ، وطرق المعتمدة و الأدوات المستخدمة.

إن الاستفاء الى عرض استبيان الدراسة يتطلب منا الوقوف على العناصر التالية :

– مكونات الإستبيان .

– مجتمع و عينة الدراسة

– الأساليب الإحصائية المستخدمة

المطلب الاول : عرض الاستبيان

يتكون هذا الاستبيان الذي تم تقديمه الى أربعة أقسام، وعليه تم تخصيص الجزء الأول فيه للمعلومات عامة حول المشارك في الاستبيان ، بينما الأجزاء الثلاثة الأخرى كانت عبارة عن أسئلة حول موضوع الدراسة .

1. **مكونات القسم الاول من الاستبيان :** احتوى هذا القسم من الاستبيان على معلومات الشخصية العامة للعينة تحت الدراسة ( الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، المهنة).

2. **مكونات القسم الثاني من الاستبيان:** يتضمن القسم الثاني من استبيان دور سياسات و اجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة جودة المراجعة في ظل معايير الدولية وذلك من خلال 7 أسئلة .

3. **مكونات القسم الثالث من الاستبيان:** يتكون هذا القسم من 7 أسئلة عن دور سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في دعم رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية .

4. **مكونات القسم الرابع من الاستبيان:** يحتوي هذا القسم على 7 أسئلة كذلك عن دور سياسات وإجراءات الموارد البشرية في دعم رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية .

والجدول رقم (4) يمثل مختلف أسئلة أجزاء الاستبيان من خلال سياسات وإجراءات معيار رقابة الجودة في ما مدى دعم رقابة الجودة في ظل المعايير المراجعة في ظل المعايير الدولية.

الجدول رقم (4) : يوضح مختلف محتويات أسئلة أقسام الاستبيان

الجزء	الترقيم	الأسئلة
01	من السؤال رقم 01 الى السؤال 07	سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي
02	من السؤال 01 الى السؤال 07	سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء
03	من السؤال 01 الى السؤال 07	سياسات وإجراءات الموارد البشرية

المصدر : من اعداد الطلبة

المطلب الثاني : مجتمع وعينة الدراسة :

1. مجتمع الدراسة :

بنسبة فيتمثل مجتمع الدراسة في مراجعي الحسابات ، الذين يعبرون عن وجهة نظر ممارسي مهنة مراجعة الخارجية للحسابات حيث مهمة هذه الاخيرة الحكم على مصداقية القوائم المالية وتقديم رأي فني محايد . وتم اختيار عينة البحث عشوائيا من فئة مراجعي الخارجين في الجزائر (محافظ حسابات، خبير محاسبي) .

2. العينة المقصودة:

لم يتم تحديد حجم العينة مسبقا قبل توزيع الاستبيان، إستهدف الإستبيان فئة المراجعين الخارجيين للحسابات والمتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والاساتذة جامعيين، من خلال إرسال 44 استبيان عن طريق التسليم المباشر وأيضا نسخة إلكترونية بالبريد الإلكتروني للمراجعين الخارجيين، تم استرجاع على 39 منها.

الجدول (5) : استمارات الاستبيانات الموزعة والمسترجعة من عينة الدراسة

الاستبانة	التوزيع التكراري	النسبة
الاستبانات المسترجعة	39	88.63
الاستبانات غير المسترجعة	5	11.36
الاستبانات الكلية	44	%100

المصدر : من إعداد الطلبة

### 3. الحدود الزمنية و المكانية للإستبيان :

اشتمل الاستبيان على عينة عشوائية من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات بولاية الوادي، ولاية ورقلة وتقرت ، بنسبة للامتداد الزمني للإستبيان فكان من 2022 /05/ 08 إلى غاية 2022/ 05/15 .

#### المطلب الثالث : الأساليب الإحصائية المستخدمة :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة واستكمال الدراسة الميدانية تحليل البيانات المجمعة تم إستخدام برنامج الحزم الإحصائية STATISTICAL PACKAGE FOR SOCIAL SCIENCES ، والذي يرمز له ب SPSS 22 .0 ، من أجل تحليل نتائج بإستخدام الأساليب الإحصائية التالية :

- الإحصائيات الوصفية للمتغيرات الأساسية .
- حساب الثبات والصدق لأسئلة الإستبيان المستخدمة في جمع البيانات
- مقياس ليكرت

#### أولاً: الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية :

يستخدم الإحصاء الوصفي عندما يكون الهدف هو وصف البيانات الإحصائية المأخوذة من مجتمع ما ، وفي الغالب فإن هذه الأساليب تستخدم قاعدة البيانات المتوفرة في المجتمع وتعمل على تبويبها وتلخيصها بطريقة تساعد في عملية وصفها، حيث سيتم اعتماد تحليل التكرارات و النسب و المتوسطات الحسابية المرجحة لاستجابات أفراد العينة محل الدراسة .

ولقد تم اعتماد الوسط الحسابي باعتباره أحد أهم مقاييس النزعة المركزية، كمؤشر لترتيب عناصر و بنود مختلف اجزاء الإستبيان الأربعة حسب أهميتها بالنسبة لفئة الدراسة .

وتم اعتماد الوسط الحسابي المرجح لإجابات المشاركين في الاستبيان كمؤشر لتحديد أهمية عناصر المعايير الدولية و معيار رقابة جودة المراجعة و تأثيرهم على جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر . كما استخدم كذلك في تحديد و ترتيب أهمية سياسات و اجراءات رقابة جودة المراجعة في تدعيم جودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معايير الدولية .

1- حساب الثبات و الصدق لأسئلة الإستبيان المستخدمة في الدراسة :

ومن أهم هذه الأسس التي توفرها هذه الأداة ، حيث أن ضعف صدق أو ثبات الأداة يؤدي بالضرورة إلى ضعف صحة وسلامة نتائج الدراسة بأكملها ، لذلك يحرص الباحث على اختيار الأداة ذات الصدق والثبات العاليين .

إن الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج تقريبا ، إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وتكمن أهمية الحصول على نتائج صحيحة كلما تم استخدامه، فالأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها .<sup>1</sup>

ويؤشر صدق المحتوى الدرجة في محتوى معين من خلال التحليل المنطقي لمحتوى المقياس، أو التحقق من تمثيله للمحتوى المراد قياسه، وعليه فإن تحقق درجة عالية من صدق المحتوى لمقياس ما هي إلا دلالة على أن فقرات المقياس تمثل نطاق السلوك المراد قياسه تمثيلا جيدا .<sup>2</sup>

و يعتبر معامل الفاكرو نباخ ALPHA DE CRONBACH أنسب معادلة لحساب صدق و ثبات العينة ، وتتمثل معادلة ألفا كرو نباخ كمايلي:<sup>3</sup>

$$\alpha = \frac{k}{k - 1} + \left( 1 - \frac{\sum_{i=1}^k \sigma_{Yi}^2}{\sigma_X^2} \right)$$

k: عدد الاسئلة بالاستبيان .

$\sigma_X^2$  التباين الإجمالي لأسئلة .

$\sigma_{Yi}^2$  التباين لكل سؤال .

جدول 6: يوضح مستويات تصنيف قيم ألفا كرو نباخ .

تقدير الثبات أو الاتساق الداخلي	فئات التصنيف ل $\alpha$
ممتاز	إذا كانت : $\alpha \geq 0.90$
جيد	$0.80 \leq \alpha < 0.90$
مقبول	$0.70 \leq \alpha < 0.80$

<sup>1</sup> عبد المجيد بن خليفة و اخرون ، مرجع سابق ، ص 69.

<sup>2</sup> أحمد الخطيب و آخرون ، دليل البحث و التقييم التربوي ، دار المستقبل ، عمان ، 1985 ، ص 549.

<sup>3</sup> G.K. Huysamen, Coefficient alpha, unnecessarily ambiguous; unduly ubiquitous, SA Journal of Industrial psychology, 2006, 32(4), p35.

هناك تساؤل	$0.60 \leq \alpha < 0.70$
ضعيف	$0.50 \leq \alpha < 0.60$
غير مقبول	$\alpha \leq 0.50$ : وعندما يكون

المصدر: إبراهيم مُجد العلي ، كيفية اختبار الفرضيات البسيطة ، كلية الاقتصاد جامعة تشرين، سوريا، 2002 ،

ص 33

ملاحظة : إذا كانت قيمة ( ألفا كرو نباخ ) سالبة لأحد المحاور فهذا يدل عدم ثبات الإجابات فيه ويجب العمل على التخلص من هذه الحالة بحذف واحد أو أكثر من الأسئلة منه .  
الجدول رقم 7: يوضح معامل الفا كرو نباخ لأجزاء الاستبيان

المحاور	أجزاء الاستبيان	عدد العبارات	ألفا كرو نباخ
المحور الثاني	متطلبات السلوك الاخلاقي	7	0.844
المحور الثالث	القبول و استمرار العلاقات مع العملاء	7	0.851
المحور الرابع	الموارد البشرية	7	0.837
المجموع	جميع أجزاء الاستبيان	21	0.938

المصدر من إعداد الطلبة بإعتماد على مخرجات spss

التحليل: نلاحظ من خلال جدول 6 أن معادل الثبات حسب معامل ألفا كرو نباخ للمحور الثاني 0.844 والمحور الثالث 0.851 والمحور الرابع 0.837 وهي قيم موجبة، وكما ذكرنا في الجدول رقم 6 عندما تكون  $0.80 \leq \alpha < 0.90$  تقدير الثبات والاتساق الداخلي يعتبر جيد وهذا ما رأيناه في محاور الثالثة للاستبيان، عند أخذ بعين الاعتبار معامل الفا كرو نباخ لإجمالي الأسئلة الاستبيان حسب spss وجدناه 0.938، يمكننا أن نتعبر مستوى صدق و ثبات اسئلة الاستبيان ممتاز .

1- مقياس ليكرت :

تم اعتماد على مقياس ليكرت في إعداد هذا الاستبيان، فوفقا لمقياس ليكرت الخماسي، سيتم حساب المتوسط المرجح لإجابات عينة الدراسة على الأسئلة الموجودة في كل قسم من الاستبيان، لذلك يجب أخذ هذه الأهمية في الاعتبار وذلك بإعطاء كل عبارة الوزن المناسب لأهميتها. حيث ان إعداد الإستبيان وفقا لمقياس ليكرت المكون من خمس نقاط ، تدرج فيه الخيارات من 1 إلى 5 ، حيث يدل رقم 5 على أن العنصر ذو أهمية كبيرة جدا بينما يدل رقم 1 على أن العنصر عديم الأهمية ، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 8 : يوضح توزيع درجات عبارات المحاور وفق مقياس ليكرت

العبارة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	5	4	3	2	1

المصدر : من إعداد الطلبة

و لقد قمنا بحساب المدى بين أكبر و أصغر قيمة لدرجات مقياس ليكرت الخماسي [5-1=4] ، بحيث تمثل 5 عدد الدرجات و يحسب طول الفئة على النحو التالي : طول الفئة = المدى / عدد الفئات

$$\text{طول الفئة} = 5/4 = 0.8$$

و عليه يصبح التوزيع بشكل التالي :

الجدول رقم 9 : درجة الموافقة حسب مقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	1	2	3	4	5
قيمة المتوسط المرجح ( الفئة )	[1.80-1]	[2.6-1.80]	[3.40-2.6]	[4.2-3.40]	[5-4.2]
درجة المساهمة	غير موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة
درجة الموافقة	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطلبة

المبحث الثاني : تحليل استبيان الدراسة

بعد عرض الاستبيان وتحديد مجتمع العينة والاساليب الاحصائية المستخدمة، وبهدف تحليل نتائج المستخرجة من الاستبيان، تم الاعتماد على مخرجات برنامج SPSS بناء على الحاجة إليه، وهي عبارة عن التكرارات، النسب المئوية، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الفا كرونباخ .

المطلب الأول: تحليل نتائج محاور الاستبيان

الفرع الأول : تحليل نتائج الاستبيان من حيث خصائص عينة الدراسة

تحليل نتائج الاستبيان موجه للمراجعين الخارجين من حيث خصائص عينة الدراسة في القسم الاول من الاستبيان بالنسبة للفئة الخاصة بعينة الدراسة حسب الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، المهنة .

1- توزيع الدراسة حسب الجنس :

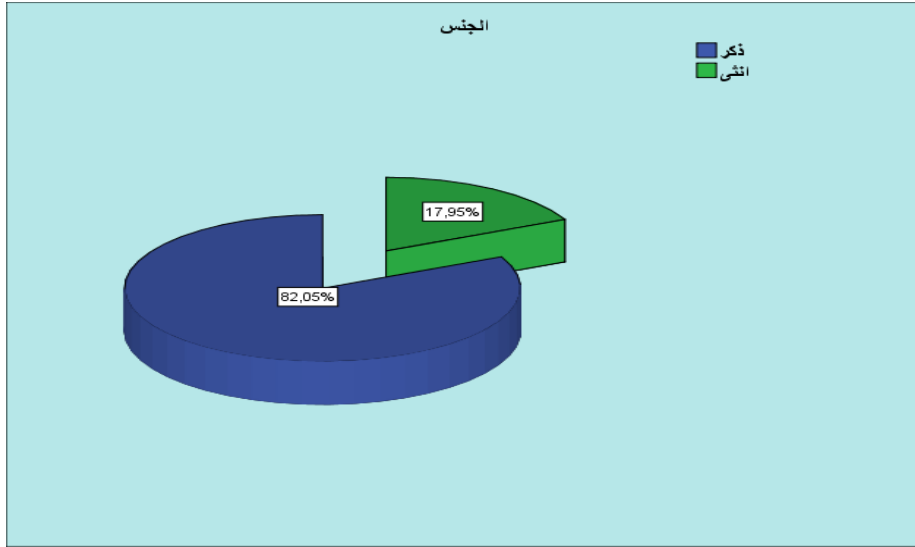
الجدول رقم 10: يوضح أفراد العينة حسب الجنس .

النسبة %	التكرار	الجنس
82.1	32	الذكر
17.9	7	الأنتى
100	39	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة وفق مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم 10 : توزيع أفراد الدراسة حسب الجنس، فنلاحظ أن نسبة الذكور في العينة تفوق نسبة الاناث ، فقدرت نسبة الذكور ب 82.1 % بما يعادل 32 ذكر ، على غرار نسبة الاناث التي قدرت ب 17.9 % بما يعادل 7 إناث، فرى أنا عدد الممتهين في مهنة مراجعي الحسابات حسب العينة الخارجيين ذكور ، وهذا راجع ربما على مسؤوليات و الصعوبات التي المترتبة بهذه المهنة .

الشكل رقم 4 : تمثيل هندسي لتوزيع عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطلبة بإعتماد على مخرجات spss

1- توزيع الدراسة حسب العمر :

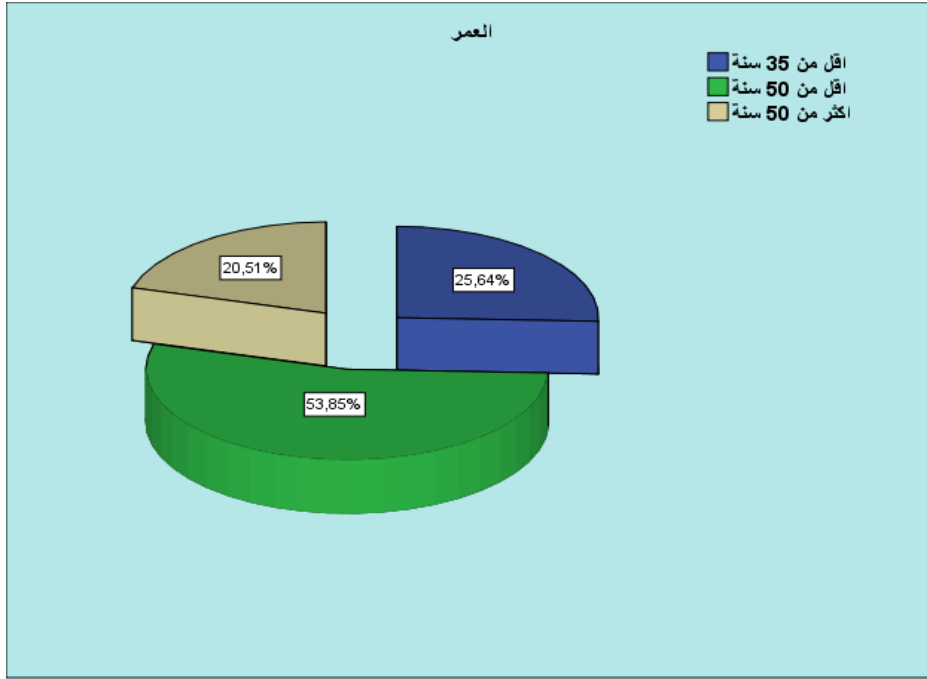
الجدول رقم 11: يوضح أفراد العينة بحسب العمر

النسبة	التكرار	العمر
0	0	أقل 25 سنة
25.6	10	أقل 35 سنة
53.8	21	أقل 50 سنة
20.5	8	أكثر 50 سنة
100	39	مجموع

المصدر: من إعداد الطلبة حسب مخرجات spss

نلاحظ من خلال جدول الفئات العمرية للعينة الدراسة، فمثلا الأفراد الذين تقل أعمارهم عن 35 سنة ما نسبتهم 25.6% وتمثل 10 أفراد من العينة الكلية، وما نسبتهم 53.8% أعمارهم أقل من 50 سنة وهي تمثل النسبة الأكبر في الفئة العمرية لدراستنا والمتمثلة في 21 فرد و هذا منطقي بنسبة لمؤهل العلمي المقبول فلمهنة مع سنوات الخبرة، وكانت نسبة الافراد الذين كانت أعمارهم أكثر من 50 سنة تقدر ب 20.5 % المتمثلة في 8 أفراد، ولم نجد في عينة دراستنا أفراد أقل من 25 سنة .

شكل رقم 5 : تمثيل هندسي لتوزيع العينة حسب العمر



المصدر من إعداد الطلبة حسب مخرجات spss

## 2- توزيع الدراسة حسب المؤهل العلمي :

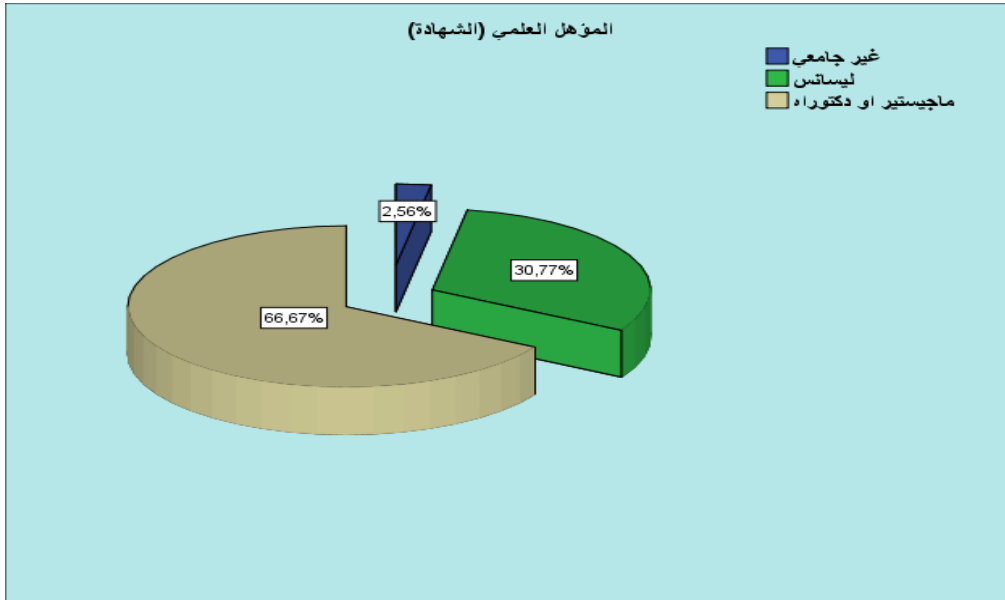
الجدول رقم 12 : يوضح توزيع عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
2.6	1	غير جامعي
30.8	12	ليسانس
66.7	26	ماجستير أو دكتوراه
0	0	شهادة أخرى
100	39	المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة وفق spss

نلاحظ من خلال الجدول المؤهلات العلمية للعينة المدروسة و أن أكبر نسبة حسب عينة الدراسة كان مستواهم العلمي هو ماجستير أو الدكتوراه بما نسبته 66.7 % ، المتمثلين في 26 من أفراد العينة، وما نسبتهم 30.8% كان مستواهم العلمي شهادة ليسانس ، و غير جامعي واحد بنسبة 2.6 % .

شكل رقم 6 : تمثيل هندسي لتوزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الطلبة مع مخرجات spss

3- توزيع الدراسة حسب الخبرة المهنية :

الجدول رقم 13 : يوضح توزيع حسب الخبرة المهنية

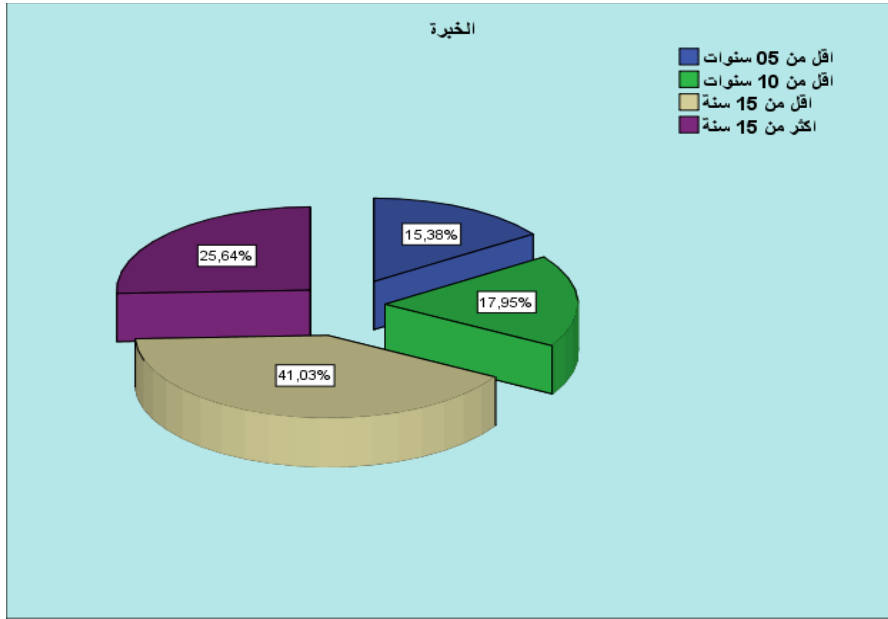
النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
15.4	6	أقل من 5 سنوات
17.9	7	أقل من 10 سنوات
41.0	16	أقل من 15 سنة
25.6	10	أكثر من 15 سنة
100	39	المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة حسب نتائج spss

يوضح الجدول توزيع أفراد العينة من حيث الخبرة المهنية، من خلال فترة الزمنية المقضية في مهنة مراجع حسابات، فنلاحظ أصحاب الخبرة المهنية التي تقل عن 5 سنوات ما نسبتهم 15.4%، ويمثلون 6 أفراد من عينة دراستنا،

ونلاحظ كذلك من خلال الجدول أن خبرتهم تقل عن 10 سنوات (ما بين 6 الى 10 سنوات) تتمثل في نسبة 17.9%، والافراد الذين خبرتهم المهنية أقل من 15 سنة (ما بين الى 15 سنة) كانت بنسبة 41%، وبهذا تكون أكبر نسبة في عينتنا، ومن هم بملكون خبرة تفوق 15 سنة كانت نسبتهم 25.6% .

شكل رقم 07 : تمثيل يوضح توزيع العينة بحسب الخبرة



المصدر : من إعداد الطلبة إعتقاد على مخرجات spss

4- توزيع الدراسة حسب المهنة :

الجدول رقم 14 : يوضح توزيع أفراد العينة من حيث المهنة

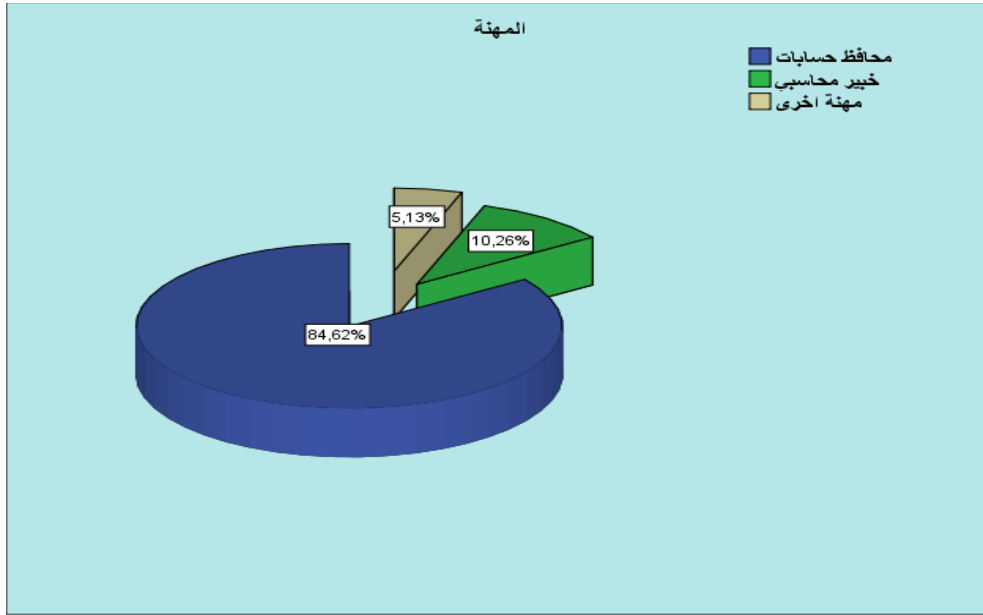
المهنة	التكرار	النسبة
محافظ حسابات	33	84.6
خبير محاسبي	4	10.3
مهنة أخرى	2	5.1
المجموع	39	100

المصدر : من إعداد الطلبة

من خلال الجدول نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة ما نسبتهم 84.6% وهم محافظي حسابات وهم العينة المقصودة في دراستنا للحصول على إجابات حول الموضوع الذي تطرقنا له هو رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير

الدولية، وما نسبته 10.3% كانت عبارة عن خبراء محاسبين، و5.1% يمثلون من هم يمتنون مهنة اخرى مثل استاذ جامعي ومحافظ حسابات في نفس الوقت .

شكل رقم 8 : تمثيل يوضح توزيع عينة دراسة حسب المهنة



المصدر : من إعداد الطلبة باستخدام مخرجات spss

الفرع الثاني : تحليل نتائج الاستبيان من حيث سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي :

سنقوم بتحليل نتائج الاستبيان بعد توجيهه لعينة من مراجعي الحسابات الخارجيين وذلك بتحليل القسم الأول منه أي من حيث تأثير سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي على جودة المراجعة بالاعتماد على مخرجات spss، قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري .

الجدول رقم 15 : يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للعبارات الاستبيان القسم الثاني

الرقم	العبرة ( قسم الثاني من الاستبيان )	المتوسط الحسابي	الإحرف المعياري	درجة الموافقة
1	جودة مراجعة ترتبط بشكل مباشر بإدراك محافظي الحسابات و إلتزامهم ميدانيا على تطبيق المعايير العامة للمراجعة .	4.21	0.894	موافق
2	يتم الفحص و تأكيد على اشتراط أن يتوافر للمراجع التعليم و التدريب الفني و الخبرة المهنية اللازمة ، من ضمن شروط التعيين	4.36	0.628	موافق
3	يتمتع المراجع بالقدر الكافي و المطلوب من الإستقلال و الحيادية حقيقة و مظهرا .	4.08	0.839	موافق
4	بعد مدة معينة ومحددة مسبقا من مستحسن تغيير الشريك الرئيسي لمهمة رقابة الجودة	3.56	1.095	موافق
5	مراقبة مدى إلتزام مكاتب التدقيق بسياسات و إجراءات الاستقلالية .	3.90	0.852	موافق
6	إبلاغ و توعية المراجعين بالمكتب دوريا بسياسات المكتب و إجراءاته فيما يتعلق بالاستقلال و النزاهة و الموضوعية.	3.92	0.807	موافق
7	إمتناع المراجعين عن إبداء الرأي إذا تبين له عدم إستقلاله فريق المراجعة عن الوحدة الاقتصادية محل المراجعة.	3.79	0.978	موافق
	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجمالي متطلبات السلوك الأخلاقي	3.98	0.872	

المصدر : من إعداد الطلبة وفق مخرجات spss

يتكون القسم الثاني سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي من 7 عبارات فنرى عبر الجدول 15 أن المتوسط الحسابي بين العبارات بين المتوسطات التي تقع بين فقرات 1 - 7 والتي تقابل القيمة المتوسط المرجح [4.2-3.40] كان توجه الأراء فيها " موافق" مما يعني أن درجة الموافقة فيها عالية حسب مقياس ليكرت

الخماسي، وكان إجمالي الانحراف المعياري للقسم الثاني يساوي 0.872 و أكبر من 0.6 مما يعني أن التشتت كان ضعيفا، مما يدل على أن إجاباتهم كانت في إتجاه واحد إلى حد كبير .

**الفرع الثالث : تحليل نتائج الاستبيان من حيث سياسات و إجراءات قبول و استمرار العلاقات مع العملاء:**

سنقوم بتحليل نتائج الاستبيان بعد توجيهه لعينة من مراجعي الحسابات الخارجيين و ذلك بتحليل القسم الأول منه أي من حيث تأثير سياسات و إجراءات قبول و استمرار العلاقات مع العملاء على رقابة جودة المراجعة بالاعتماد على مخرجات SPSS ، قيم الوسط الحسابي و الانحراف المعياري .

**جدول 16: يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للعبارات الاستبيان القسم الثالث**

الرقم	العبارة ( قسم الثالث من الاستبيان )	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	يقوم المراجع بالإستفسار من المراجع السابق حول المواضيع الخاصة بالعميل المحتمل لمعرفة مدى القدرة على الحفاظ على استقلاليته	3.67	0.955	موافق
2	الحصول على المعرفة عامة حول العميل بطريقة دقيقة تساهم في تحسين جودة المراجعة .	4.15	0.812	موافق
3	ضرورة شعور المستفيدين من خدمات المراجع بوجود إطار عام للسلوك و الأخلاق المهنية	4.26	0.715	موافق
4	بحث المراجع على المعلومات الدقيقة عن نشاط العميل و المخاطر التي قد يتعرض لها أثناء قيامه بعملية المراجعة و تحديد مسؤوليات و الأعباء المتفق عليها	4.08	0.870	موافق
5	الأخذ بعين الإعتبار مدى إستقامة المالكين و المديرين الأساسيين و أولئك الذين لهم مسؤولية التحكم في منشأة العميل .	3.97	0.873	موافق
6	التأكد من أن الفريق المكلف بالمهمة يتمتع بالكفاءة التي تمكنه من القيام بالمهمة ولديه الوقت والموارد الضرورية.	4.08	0.807	موافق

7	يؤدي إلزام مكتب المراجعة بوضع إجراءات لتقييم العملاء قبل قبولهم أو إنهاء العلاقة معهم إلى تعزيز الأداء المهني .	3.92	0.984	موافق
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجمالي لقبول و استمرار العلاقات مع العملاء	4.02	0.860	

المصدر: من إعداد الطلبة

يتكون القسم الثالث سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء من 7 عبارات فنرى عبر الجدول 16 أن المتوسط الحسابي بين للعبارات بين المتوسطات التي تقع بين فقرات 1 - 7 و التي تقابل القيمة المتوسط المرجح [3.40-4.2] كان توجه الأراء فيها " موافق" مما يعني أن درجة الموافقة فيها عالية حسب مقياس ليكرت الخماسي، وكان إجمالي الانحراف المعياري للقسم الثالث يساوي 0.860 وأكبر من 0.6 مما يعني أن التشتت كان ضعيفا، مما يدل على أن إجاباتهم كانت في إتجاه واحد إلى حد كبير .

**الفرع الرابع : تحليل نتائج الاستبيان من حيث سياسات و إجراءات الموارد البشرية**

سنقوم بتحليل نتائج الاستبيان بعد توجيهه لعينة من مراجعي الحسابات الخارجيين و ذلك بتحليل القسم الرابع منه أي من حيث تأثير سياسات و إجراءات الموارد البشرية على رقابة جودة المراجعة بالاعتماد على مخرجات spss ، قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري .

الجدول رقم 17 : يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للعبارات الاستبيان القسم الرابع

الرقم	العبارة ( قسم الرابع من الاستبيان )	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	يوجد في المكتب إجراءات تحدد كيفية التعيين ، تقييم الأداء ، الترقية ، التطوير الوظيفي، وتقدير إحتياجات الموظفين .	4.05	0.916	موافق
2	التحقق من أن الموارد البشرية استخدمت بطريقة كفى وبما يضمن تحقيق أهداف الرقابة بفاعلية .	4.21	0.767	موافق
3	التأكد من توفر الإشراف المناسب على الأعمال المنفذة ومعالجة الإشكاليات التي تواجه مراجع الحسابات .	3.90	0.852	موافق
4	التحقق من أن العملية المراجعة قد تم تنفيذها من طرف أشخاص يتمتعون بالكفاءة المهنية .	4.10	0.852	موافق
5	لدى المكتب سياسات و إجراءات لتقييم أداء الموظفين ترفيتهم و تدريبهم لرفع من الكفاءة المهنية.	4.00	1.051	موافق بشدة
6	توفير معلومات خاصة بالتطورات الحديثة بكل ما هو جديد في مجالي المحاسبة و المراجعة .	4.26	0.751	موافق
7	قد تقوم مكاتب المراجعة بإستخدام أشخاصا خارجيين ومؤهلين عندما تكون الموارد الفنية والتدريبية غير متاحة.	3.87	0.894	موافق
	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجمالي الموارد البشرية	4.06	0.870	

المصدر : من إعداد الطلبة

يتكون القسم الرابع سياسات وإجراءات الموارد البشرية من 7 عبارات فنرى عبر الجدول 17 أن المتوسط الحسابي بين للعبارات بين المتوسطات التي تقع بين فقرات 1 - 7 و التي تقابل القيمة المتوسط المرجح [3.40-4.2] كان توجه الآراء فيها "موافق" ما عدى عبارة رقم 5 كان توجه الآراء فيها " موافق بشدة " مما يعني أن درجة الموافقة فيها عالية حسب مقياس ليكرت الخماسي، وكان إجمالي الانحراف المعياري للقسم الرابع يساوي 0.870 وهو أكبر من 0.6 مما يعني أن التشتت كان ضعيفا ، مما يدل على أن إجاباتهم كانت في إتجاه واحد إلى حد كبير .

المطلب الثاني : اختبار الفرضيات :

من أجل إختبار الفرضيات تم استخدام اختبار T- student (T-test) بإتباع اختبار " T " لعينة واحدة One-Sample T Test يستخدم هذا الاختبار في مقارنة متوسط عينة بقيمة مفترضة للمجتمع . بمقارنة كل محور بقيمة إفتراضية هي 3 ، وعند مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  و درجة الحرية 38 ، وقيمة T الجدولية 2.048 وعليه يكون الحكم على فرضية كالآتي :

إذا كانت  $\alpha \geq 0.05$  والقيمة المطلقة ل T المحسوبة أكبر من قيمة الجدولية ل T عندها نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1.

إذا كانت  $\alpha < 0.05$  والقيمة المطلقة ل T المحسوبة أصغر من قيمة T الجدولية عندها نقبل الفرضية الصفرية H0 ونرفض الفرضية البديلة H1

أولاً: اختبار وتحليل نتائج الفرضية الفرعية الأولى:

H0: لا يوجد تأثير ورابط ذو دلالة إحصائية بالمجتمع المالي في الجزائر حول دور سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية.

H1: يوجد تأثير ورابط ذو دلالة إحصائية بالمجتمع المالي في الجزائر حول دور سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية.

الجدول رقم 18 : اختبار الفرضية الفرعية اولى بإستخدام T-test

Valeur de test =0				العبارات
moyenne	Sig.	DDL	T	
4.21	0.000	38	29.381	جودة مراجعة ترتبط بشكل مباشر بإدراك محافظي الحسابات والتزامهم ميدانيا على تطبيق المعايير العامة للمراجعة .
4.36	0.000	38	43.364	يتم الفحص والتأكيد على اشتراط أن يتوافر للمراجع التعليم والتدريب الفني والخبرة المهنية اللازمة من ضمن شروط التعيين.

4.08	0.000	38	30.335	يتمتع المراجع بالقدر الكافي والمطلوب من إستقلال وحيادية حقيقة ومظهرا.
3.90	0.000	38	20.321	بعد مدة معينة ومحددة مسبقا من مستحسن تغيير الشريك الرئيسي لمهمة رقابة الجودة.
3.897	0.000	38	28.565	مراقبة مدى إلتزام مكاتب التدقيق بسياسات و إجراءات الاستقلالية .
3.92	0.000	38	30.346	إبلاغ و توعية المراجعين بالمكتب دوريا بسياسات المكتب وإجراءاته فيما يتعلق بالاستقلال والنزاهة والموضوعية.
3.795	0.000	38	24.228	إمتناع المراجعين عن إبداء الرأي إذا تبين له عدم إستقلال فريق المراجعة عن الوحدة الاقتصادية محل المراجعة .
3.98	0.000	38	29.506	

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات spss

### تحليل النتائج :

من خلال النتائج النهائية المستخرجة من الاستبيان الموجه لعينة من مراجعين الخارجيين في الجزائر وفق برنامج spss الموضحة حسب جدول رقم 18 للقسم الثاني الخاص بالمتطلبات السلوك الأخلاقي، سلجت قيمة المتوسط الحسابي الاجمالي للمحور الثاني 3.98 وكان توجه الراء " موافق " الى حد متقارب جدا، والانحراف المعياري 0.872 (الجدول 15)، نجد هنا أنا أن مستوى الدلالة 0.000 وهو أصغر من 0.05 و T المحسوبة 29.506 أكبر من T الجدولية 2.048 في درجة الحرية 38 وعليه نقرر رفض فرضية صفرية وقبول فرضية البديلة بمعنى تأكيد أنه يوجد تأثير و رابط ذو دلالة بالمجتمع المالي في الجزائر حول دور سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية وبمعنى آخر لها تأثير على جودة المراجعة ورقابة عليه، مثل ما تم ذكره في معيار رقابة جودة المراجعة .

ثانيا : اختبار وتحليل نتائج الفرضية الفرعية الثانية :

**H0:** لا يوجد تأثير و رابط ذو دلالة إحصائية بالمجتمع المالي في الجزائر ، حول دور سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في دعم رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية .

**H1:** يوجد تأثير و رابط ذو دلالة إحصائية بالمجتمع المالي في الجزائر، حول دور سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في دعم رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية .

الجدول رقم 19: اختبار الفرضية الفرعية الثانية باستخدام T-test

Valeur de test =0				العبارات
moyenne	Sig.	DDL	T	
3.67	0.000	38	23.974	يقوم المراجع بالإستفسار من المراجع السابق حول المواضيع الخاصة بالعميل المحتمل لمعرفة مدى القدرة على الحفاظ على استقلاليتة.
4.15	0.000	38	31.933	الحصول على المعرفة عامة حول العميل بطريقة دقيقة تساهم في تحسين جودة المراجعة
4.26	0.000	38	37.168	ضرورة شعور المستفيدين من خدمات المراجع بوجود إطار عام للسلوك والأخلاق المهنية .
4.08	0.000	38	29.261	بحث المراجع على المعلومات الدقيقة عن نشاط العميل والمخاطر التي قد يتعرض لها أثناء قيامه بعملية المراجعة.
3.97	0.000	38	28.424	الأخذ بعين الإعتبار مدى إستقامة المالكين والمديرين الأساسيين وأولئك الذين لهم مسؤولية التحكم في منشأة العميل
4.08	0.000	38	31.536	التأكد من أن الفريق المكلف بالمهمة يتمتع بالكفاءة التي تمكنه من القيام بالمهمة ولديه الوقت والموارد الضرورية.
3.92	0.000	38	24.906	يؤدي إلتزام مكتب المراجعة بوضع إجراءات لتقييم العملاء قبل قبولهم أو إنهاء العلاقة معهم إلى تعزيز الأداء المهني .

4.02	0.000	38	29.600	
------	-------	----	--------	--

المصدر: من إعداد الطلبة بإعتماد على مخرجات spss

### تحليل النتائج :

نلاحظ وفق النتائج النهائية مستخرجة من الاستبيانات المسترجعة الموجه لفئة من مراجعين الخارجيين الموضحة في جدول رقم 19 للقسم الثالث من الاستبيان "سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء" سلجت قيمة المتوسط الحسابي 4.02 وكان توجه الآراء "موافق" بنسبة كبيرة، والانحراف المعياري 0.860 (الجدول 16)، نجد هنا أننا أن مستوى الدلالة 0.000 وهو أصغر من 0.05 و T المحسوبة 29.600 أكبر من T الجدولية 2.048 في درجة الحرية 38 وعليه نقرر على رفض فرضية صفرية H0 وقبول فرضية البديلة H1 بمعنى تأكيد أنه يوجد تأثير و رابط ذو دلالة بالمجتمع المالي في الجزائر حول دور سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في دعم رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير المراجعة الدولية ومعايير رقابة المراجعة.

### ثالثا : اختبار وتحليل نتائج الفرضية الثالثة :

**H0:** لا يوجد تأثير و رابط ذو دلالة إحصائية بالمجتمع المالي في الجزائر ، حول سياسات وإجراءات الموارد البشرية في دعم رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية .

**H1:** يوجد تأثير و رابط ذو دلالة إحصائية بالمجتمع المالي في الجزائر ، حول سياسات و إجراءات الموارد البشرية في دعم رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية.

الجدول رقم 20 : اختبار الفرضية الفرعية الثالثة باستخدام T-test

Valeur de test =0				العبارات
moyenne	Sig.	DD L	T	
4,05	0.000	38	27.6 15	يوجد في المكتب إجراءات تحدد كيفية التعيين ، تقييم الأداء ، الترقية ، التطوير الوظيفي ، وتقدير إحتياجات الموظفين .
4.21	0.000	38	34.2 36	التحقق من أن الموارد البشرية استخدمت بطريقة كفى وبما يضمن تحقيق أهداف الرقابة بفاعلية.
3.90	0.000	38	28.5 65	التأكد من توفر الإشراف المناسب على الأعمال المنفذة ومعالجة الإشكاليات التي تواجه مراجع الحسابات.
4.10	0.000	38	30.0 68	التحقق من أن العملية المراجعة قد تم تنفيذها من طرف أشخاص يتمتعون بالكفاءة المهنية.
4.00	0.000	38	23.7 61	لدى المكتب سياسات و إجراءات لتقييم أداء الموظفين ترقيتهم و تدريبهم لرفع من الكفاءة المهنية
4.26	0.000	38	35.3 91	توفير معلومات خاصة بالتطورات الحديثة بكل ما هو جديد في مجالي المحاسبة و المراجعة.
3.87	0.000	38	27.0 52	قد تقوم مكاتب المراجعة بإستخدام أشخاصا خارجيين ومؤهلين عندما تكون الموارد الفنية والتدريبية غير متاحة.
4.06	0.000	38	29.5 26	

المصدر: من إعداد الطلبة بإعتماد على مخرجات spss

## تحليل النتائج :

من خلال النتائج النهائية المستخرجة من الاستبيان الموجه لعينة من مراجعين الخارجيين في الجزائر، وفق برنامج spss الموضحة حسب جدول رقم 20 للقسم الرابع الخاص بسياسات وإجراءات الموارد البشرية، سلجت قيمة المتوسط الحسابي 4.06 و كان توجه الراء "موافق" الى حد متقارب جدا، والانحراف المعياري 0.870 (الجدول 17)، نجد هنا أننا أن مستوى الدلالة 0.000 وهو أصغر من 0.05 و T المحسوبة 29.526 أكبر من T الجدولية 2.048 في درجة الحرية 38 وعليه نقرر على رفض فرضية صفرية H0 وقبول فرضية البديل H1 بمعنى تأكيد أنه يوجد تأثير و رابط ذو دلالة بالمجتمع المالي في الجزائر حول دور سياسات وإجراءات الموارد البشرية في دعم رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية وبمعنى آخر لها تأثير على جودة المراجعة وأداء المراجعين .

بعد اختبار الفرضيات نرى أثر سياسات وإجراءات ومتطلبات السلوك الأخلاقي، وسياسات وإجراءات قبول واستمرار مع العملاء وسياسات و إجراءات الموارد البشرية على دعم نظام رقابة الجودة المراجعة.

## خلاصة الفصل :

من خلال تطرقنا للجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية شملت توزيع استبيان على العينة الدراسة والتي هي فئة من مراجعين الخارجيين في الجزائر، لإسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري واختبار الفرضيات والإجابة على إشكالية، وبعد استخراج الإجابة من الاستبيان لرؤية مدى تأثير متطلبات السلوك الأخلاقي، قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وكذلك الموارد البشرية وسياسات والإجراءات المتبعة من خلالها في مكاتب المراجعة على جودة المراجعة وأداء المراجعين بطرح 3 فرضيات، ومحاولة استنتاج النتائج وفق إحصائيات spss مثل معامل الفا كرو نباخ لحساب صدق وثبات العينة والمتوسط والانحراف المعياري، وعليه تم استنتاج أن محاور التي تم ذكرها في استبيان لها تأثير على جودة المراجعة وفق لدرجة الموفقة المتحصل عليها من خلال الفقرات الاستبيان .

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ  
وَالَّذِي يُرْسِلُ الرِّيَّاحَ  
وَيُنزِلُ مِنَ السَّمَاءِ  
مَاءً غَدِيرًا يَخْرُجُ  
مِنْهُ الْحَيَاةُ كُلُّهَا  
وَالَّذِي يُجْعَلُ لِكُلِّ شَيْءٍ  
قَدْرًا

نظرا لأهمية جودة المراجعة في مجال المراجعة وعند المجتمع المالي، لأن مخرجات المراجعة تلقي اهتمام العديد من أطراف والعملاء المستفيدين من القوائم المالية، فعندما تكون المراجعة ذات جودة المطلوبة، تزيد من ثقة المستفيدين من مخرجاتها، وعليه من خلال بحثنا هذا حاولنا البحث في موضوع جودة المراجعة وفق معيار رقابة على جودة المراجعة IAS220، لمعرفة العوامل المؤثرة فيها، والبرامج المتبعة لرقابة الجودة في مكاتب المراجعة والأهميتها ومن خلال طرح إشكالية التالية " إلى أي مدى يمكن اعتماد سياسات وإجراءات التي تدعم الجودة لخدمات المراجعة بالجزائر في ظل المعيار ISA220، وهذا من وجهة نظر المجتمع المالي؟" مع طرح ثلاث فرضيات وللإجابة عليها تم تقييمها عند طريق دراسة ميدانية من خلال إستبيان، توصلنا من خلالها إلى مجموعة من نتائج، وتم استنتاج بعض التوصيات التي سيتم عرضها فيما يلي:

#### أولاً: إختبار الفرضيات

من خلال ما تم سرده في الجانب النظري وما تم الوصول إليه في الدراسة التطبيقية وبعد اختبار الفرضيات تم توصل إلى ما يلي:

**الفرضية الأولى:** لا يوجد تأثير و رابط ذو دلالة إحصائية بالمجتمع المالي في الجزائر حول دور سياسات و إجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية ، وبعد النظر في نتائج الاستبيان كانت درجة الموافقة عالية في كون أن متطلبات السلوك الأخلاقي في مهنة المراجعة ، مهمة لتأثيرها الفعال في رفع جودة المراجعة في مكاتب المراجعة ، وعليه تم رفض الفرضية .

**الفرضية الثانية:** لا يوجد تأثير و رابط ذو دلالة إحصائية بالمجتمع المالي في الجزائر حول دور سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في دعم رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية، تم رفض الفرضية بعد النظر إلى النتائج والإجابات المتحصل عليها و درجة الموافقة المرتفعة، مما يؤكد وجود تأثير قبول استمرار العلاقات مع العملاء في دعم رقابة الجودة الى حد كبير .

**الفرضية الثالثة:** لا يوجد تأثير و رابط ذو دلالة إحصائية بالمجتمع المالي في الجزائر حول دور سياسات وإجراءات الموارد البشرية في دعم رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية ، تم رفضها بعد تأكد من خلال الإجابات المتحصل عليها وجود تأثير و رابط قوي للموارد البشرية بدعم رقابة جودة المراجعة.

### ثانيا: النتائج المتحصل عليها والإجابة على إشكالية :

بعد اختبار الفرضيات وما تم تناوله في الجانب النظري للحصول على إجابة لإشكالية المقدمة و ما تم الوصول إليه هو أنه و بحسب معيار رقابة الجودة المراجعة الدولي هناك سياسات و إجراءات معينة هي التي تدعم جودة المراجعة وتحسن من الأداء خدماتها منها المتعلقة بمكتب المراجعة وأخرى متعلق بفريق المراجعة و أخرى تخص العملاء ... الخ ، مثل سياسات و إجراءات تخص السلوك الأخلاقي كون جودة المراجعة تقف على أهم عنصرين هما إستقلالية و الكفاءة ، هناك سياسات و إجراءات تخص العلاقات مع العملاء فإختيار العملاء و قبولهم و استمرار معهم يؤثر على سمعة المكتب بضرورة يؤثر ذلك على جودة ، يوجد أيضا ما يخص الموارد البشرية فكفاءة فريق المراجعة و تأهيل العلمي والعملي يؤثر على نتائج المراجعة و بتالي يؤثر على جودتها لا محالة و من هنا نرى أن السياسات و إجراءات التي يتبعها رقابة الجودة تدعم جودة المراجعة بشكل كبير و واضح من خلال نتائج الإحصائية فلو وقع الي نتجت عن الدراسة الميدانية ، و عليه استنتجنا مجموعة من نتائج المتمثلة فيما يلي :

- أهمية تتمتع مراجعي الحسابات بالإستقلالية و الحيادية في زيادة جودة المراجعة .
- المراجعة هي فحص ناقد يسمح بتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة و واقعية.
- رقابة جودة المراجعة هي عملية مصممة وفق سياسات و إجراءات لتقديم تقييم موضوعي حول فريق عملية المراجعة والاستنتاجات التي توصل اليها في صياغة تقرير المراجعة .
- ضرورة اتباع برامج رقابة جودة المراجعة وفق ما تم تحديده من خلال معيار رقابة الجودة المراجعة الدولي .
- توجد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة كتأهيل العلمي و عملي ، الكفاءة و الاستقلالية ، سمعة المكتب ، المنافسة في السوق .
- تحديد النشاط يضمن أداء الخدمات بالجودة المطلوبة .
- قيام مكتب المراجعة بتقييم إجراءات الرقابة والفحص والإجراءات التنظيمية يساعد على تنفيذ البرنامج المخطط له بشكل جيد .
- تأثير سمعة المكتب على جودة خدماته المقدمة .
- الإستفسار المراجع من المراجع السابق حول المعلومات التي تخص العميل يساهم في تحسين أداء المراجعة.
- تساعد الخبرة الكافية على تقديم توقعات في مجال العمل و إيجاد الحلول للعوائق المستعصبة .
- توفر المعايير العامة المتعارف عليها في المراجع تحسن من جودة الخدمات التي يمكن تقديمها .

- عناصر رقابة الجودة التي يتم قياسها بمدى مطابقتها على مراجعين مثل الأمانة و الموضوعية ، إدارة الأفراد ، قبول و استمرار العلاقات مع العملاء ، و المتابعة و المراقبة
- هناك عوامل مؤثرة على نظام رقابة جودة المراجعة الخارجية مثل البيئة التنظيمية و البيئة الاقتصادية .
- جودة التدقيق تعطي مصداقية للقوائم المالية .
- تساهم المعايير الدولية في تحسين جودة التدقيق .
- تقوم جودة المراجعة على عنصرين أساسيين هما الكفاءة والاستقلالية

### ثالثا: التوصيات :

بعد اختبار الفرضيات والوصول الى نتائج تم استنتاج مجموعة من التوصيات التي يمكنها المساهمة في تحسين جودة المراجعة الخارجية وهي:

- ضرورة إدراك مراجعي الحسابات الخارجين بالالتزام على تطبيق المعايير العامة للمراجعة .
- سعي إلى مراقبة مدى التزام مكاتب المراجعة بسياسات و إجراءات السلوك الأخلاقي .
- توعية أفراد مكتب المراجعة بالمعلومات و التطورات الحديثة في مجالي المحاسبة و المراجعة من قوانين و معايير متفق عليها .
- توفير التدريب و الكفاءة المناسبين للمراجع لزيادة جودة خدماته .
- يجب أن يحافظ المراجع على استقلاله الذهني في مختلف الأمور المتعلقة بعملية المراجعة .
- بذل العناية المهنية اللازمة .
- توعية المراجعين بأهمية جودة مراجعة لإعتماد مستخدمي قوائم المالية عليها و على مخرجاتها و انتظار ان تكون في احسن جودة .
- وضع في المكتب مسؤول عن رقابة جودة المراجعة .
- توفير في المكتب سياسات و إجراءات لتوجيه و الإشراف .
- الإطلاع على المستجدات من خلال المعايير الدولية في ما يخص المراجعة .
- الأخذ بعين الاعتبار المخاطر التي يمكن التعرض لها أثناء قيام بعملية المراجعة و تأثيرها على جودة المراجعة .
- تحسين من بيئة المراجعة الخارجية بالجزائر و الذي بدوره سيحسن من جودة المراجعة .
- من أفضل مواكبة التطورات على المستوى الحاصلة في مهنة المراجعة خارجية و تطبيقها على المستوى المحلي .
- تحديد الظروف و المخاطر التي تهدد استقلالية المراجع و محاولة معالجتها .

– يجب تواجد اشراف مهني و فني على نظام رقابة جودة المراجعة من قبل المهنيين و جهات مختصة .

## قائمة المصادر والمراجع

### أولا المراجع باللغة العربية

#### • الرسائل العلمية :

1. أحلام أحمد أبو رياش، أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2013،
2. إلهام تلية و آخرون، المراجعة التحليلية كأداة لتحسين عملية مراجعة الحسابات في ظل تكنولوجيا المعلومات، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة حمى لخضر، الوادي، 2016-2017.
3. إياد حسن أبو هين، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، كلية التجارة، غزة، 2005،
4. حمادي نبيل، اثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2011 - 2012،
5. خليدة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015 - 2016
6. سامر دوار، اثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل أساليب المحاسبة، اطروحة لنيل الماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب،
7. سماح أسامة نعلان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، مذكرة لنيل الماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية الاقتصاد و العلوم الادارية، 2018.
8. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الحديدة، اليمن، 2008،
9. عبد المجيد خليفة و آخرون، مساهمة تكنولوجيا المعلومات و الإتصالات في تحسين جودة المراجعة الخارجية، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم اقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة حمى لخضر، الوادي، 2019-2020
10. عماد عبد الله فضل الله يونس، مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة اليبية، اطروحة لنيل الماجستير، تحت اشراف مسعود عبد الحفيظ البدري، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، سنة 2012
11. عماد مرجانة، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية و تجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، 2016 - 2017،

12. فاتح سردوك ، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم  
اقتصادية و تجارية و علوم تسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2014 - 2015 ،
13. محي الدين غريبي وآخرون ، أثر تكنولوجيا المعلومات على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة  
المراجعة ، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم إقتصادية و تجارية و علوم تسيير، جامعة حمى لخضر ،  
الوادي ، 2017

### • الكتب :

1. أحمد الخطيب و آخرون ، دليل البحث و التقويم التربوي ، دار المستقبل ، عمان ، 1985 ،
  2. ألفين أرينزو، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، محمد محمد عبد القادر الديسبي ، دار المريخ ، الرياض  
، السعودية ، جزء الأول ، 2002
  3. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق ، دار الراية ، المملكة الأردنية الهاشمية ، الطبعة الأولى ،  
2009 ،
  4. عبيد سعيد شريم، لطف حمود بركات ، أصول مراجعة الحسابات ، دار الأمين ، صنعاء ، الطبعة الثالثة ،  
2011 ،
  5. محمد الفاتح محمود البشير المغربي ، المراجعة و التدقيق الشرعي، دار الجنان ، المملكة الأردنية الهاشمية ، الطبعة  
الأولى، 2016،
  6. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى تطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ،
- ### • المجالات :

1. أ.صليحة بوسليميني، د. محمد طويلب ، توفيق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية ، مجلة الاقتصاد  
و التنمية البشرية ، المجلد 01، العدد 1،
2. إبتسام علي حسين و آخرون نإطار مقترح لاعتماد رقابة جودة المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة  
الجودة 1، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية ، المجلد 13، العدد الثالث
3. إيمان عبد الفاتح حسن قرني الجمهودي ، دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة  
الشركات مصرية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة كفر شيخ ، مصر ، العدد السادس ،  
جانفي ، 2019،.

4. خليدة عابي، تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات ، مجلة رؤى الاقتصادية ، جامعة حمى لخضر ، الوادي ، الجزائر ، العدد الرابع، 2011 ،
  5. خليدة عابي، فاتح سردوك ، دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية ، مجلة رؤى الاقتصادية ، جامعة حمى لخضر ، الوادي، الجزائر ، عدد 12 ، 30 جوان 2017 ،
  6. خليدة عابي، إطار البحوث في رقبة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم الانظمة البرامج و المعايير المهنية ،مجلة الدراسات المالية و المحاسبية ،جامعة حمى لخضر، الوادي، الجزائر، العدد السابع، 2016،
  7. د.بكيحل عبد القادر ،أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (isl) في البيئة الاقتصادية الجزائرية ،مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ،جامعة الشلف، العدد18 ، الجزائر ،
  8. د.مفروم برودي ،مراكشي عبد الحميد ،العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر ،مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية و المالية ،جامعة غرداية، الجزائر ،المجلد3، العدد 2 ،
  9. زين عيسى ، زين يونس ، مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة ، مجلة رؤى اقتصادية ، جامعة حمى لخضر ، الوادي ، الجزائر ، عدد 11 ، 30 ديسمبر 2016 ،
  10. شيماء محمد سمير الراوي، منهل مجيد احمد العلي ، تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد ، العدد التاسع عشر ، 2010 ،
  11. فاتح سردوك، مراجعة الحسابات وضرورة إيجاد نظرية لها ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الأول، جامعة الوادي، جانفي 2008،
  12. فوزي الحاج أحمد وآخرون ، الرقابة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني معايير المراجعة المحلية ، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية ، المجلد 2 ، العدد الاول ، 30 جوان 2020 ، .
  13. م.م.صبا أحمد سعيد ، نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، كلية الادارة والاقتصاد ، العدد السابع والسبعون ، 25/5/2009 ،
- الندوات :**
1. محمد جبران ، العوامل المؤثرة في جودة المرجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، 18-19 ماي 2010 ،

مراجع أجنبي :

Articles

1. G.K. Huysamen, Coefficient alpha, unnecessarily ambiguous; unduly ubiquitous, SA Journal of Industrial psychology, 2006,

قائمة  
الاسماء  
الحمد لله

## استبيان الدراسة

جامعة الوادي - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم العلوم المالية والمحاسبية -

يشكل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي تجريها الباحثين ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي

**عنوان المذكرة: رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية - دراسة ميدانية -**

**الطالبة: دحماني أم الخير، راشدي نادية، زازية أحمد، لخلوح يسرى**

**تحت اشراف الاستاذ الدكتور: فاتح سردوك**

السادة المحترمين / المختصين والمهتمين بمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

\*\* السلام عليكم ورحمة الله وبركاته \*\*

تهدف هذه الدراسة الى تحليل واقع رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية وذلك من خلال عينة دراسة الحالة.

وعلى ذلك فقد قامت الباحثين بتصميم هذا الاستبيان، من خلال عدة أقسام كما يلي:

القسم الأول: يختص بالمعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان.

القسم الثاني: خصص هذا القسم لدور سياسات و إجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة الجودة للمراجعة بالجزائر في

ظل المعايير الدولية

القسم الثالث: خصص هذا القسم لدور سياسات و إجراءات قبول و إستمرار العلاقات مع العملاء في دعم رقابة الجودة للمراجعة

بالجزائر في ظل المعايير الدولية

القسم الرابع: د خصص هذا القسم ور سياسات و إجراءات التي تخص الموارد البشرية في دعم رقابة الجودة للمراجعة بالجزائر في ظل

المعايير الدولية

نؤكد بأن ما يدلى به من بيانات سوف يعامل بسرية تامة، ولن يستخدم الا في حدود آداب البحث العلمي

يرجى ارسال الاستبيان على الايميل التالي: [Email// yousradahmani98@gmail.com](mailto:yousradahmani98@gmail.com)

**القسم الأول: المعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان.**

.....				الاسم (اختياري)
		<input type="checkbox"/> - أنثى	<input type="checkbox"/> - ذكر	الجنس
<input type="checkbox"/> - أكثر من 50	<input type="checkbox"/> - أقل من 50	<input type="checkbox"/> - أقل من 35	<input type="checkbox"/> - أقل من 25 سنة	العمر
<input type="checkbox"/> - شهادة أخرى	<input type="checkbox"/> - ماجستير أو دكتوراه	<input type="checkbox"/> - ليسانس	<input type="checkbox"/> - غير جامعي	المؤهل العلمي (الشهادة)
<input type="checkbox"/> - أكثر من 15	<input type="checkbox"/> - أقل من 15	<input type="checkbox"/> - أقل من 10	<input type="checkbox"/> - أقل من 5 سنة	الخبرة
<input type="checkbox"/> - مهنة أخرى حددها		<input type="checkbox"/> - خبير محاسبي	<input type="checkbox"/> - محافظ حسابات	المهنة

## القسم الثاني: دور سياسات و إجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة الجودة للمراجعة بالجزائر في ظل المعايير الدولية

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لدور سياسات و إجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي لدعم رقابة الجودة في ظل المعايير الدولية

الرجاء الاجابة بوضع اشارة ( X ) في خانة درجة الموافقة المحددة.

الدرجة	العناصر	درجة الموافقة				
		موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	جودة مراجعة ترتبط بشكل مباشر بإدراك محافظي الحسابات و إلتزامهم ميدانيا على تطبيق المعايير العامة للمراجعة .					
02	يتم الفحص والتأكد على اشتراط أن يتوفر للمراجع التعليم و التدريب الفني و الخبرة المهنية اللازمة من ضمن شروط التعيين.					
03	يتمتع المراجع بالقدر الكافي و المطلوب من الإستقلال و الحيادية حقيقة و مظهرا .					
04	بعد مدة معينة ومحددة مسبقا من مستحسن تغيير الشريك الرئيسي لمهمة رقابة الجودة					
05	مراقبة مدى إلتزام مكاتب التدقيق بسياسات و إجراءات الاستقلالية .					
06	إبلاغ و توعية المراجعين بالمكتب دوريا بسياسات المكتب و إجراءاته فيما يتعلق بالاستقلال و النزاهة و الموضوعية.					
07	إمتناع المراجعين عن إبداء الرأي إذا تبين له عدم إستقلال فريق المراجعة عن الوحدة الاقتصادية محل المراجعة .					

## القسم الثالث: دور سياسات و إجراءات قبول و إستمرار العلاقات مع العملاء في دعم رقابة الجودة للمراجعة بالجزائر في ظل المعايير الدولية

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لنقاط دور سياسات و إجراءات قبول و إستمرار العلاقات مع العملاء .

الرجاء الاجابة بوضع اشارة ( X ) في خانة درجة الموافقة المحددة.

العناصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يقوم المراجع بالاستفسار من المراجع السابق حول المواضيع الخاصة بالعميل المحتمل لمعرفة مدى القدرة على الحفاظ على استقلاليتته .					
2	الحصول على المعرفة عامة حول العميل بطريقة دقيقة تساهم في تحسين جودة المراجعة .					
3	ضرورة شعور المستفيدين من خدمات المراجع بوجود إطار عام للسلوك و الأخلاق المهنية					
4	بحث المراجع على المعلومات الدقيقة عن نشاط العميل و المخاطر التي قد يتعرض لها أثناء قيامه بعملية المراجعة و تحديد مسؤوليات و الأعباء المتفق عليها .					
5	الأخذ بعين الإعتبار مدى إستقامة المالكين و المديرين الأساسيين و أولئك الذين لهم مسؤولية التحكم في منشأة العميل .					
6	التأكد من أن الفريق المكلف بالمهمة يتمتع بالكفاءة التي تمكنه من القيام بالمهمة ولديه الوقت والموارد الضرورية .					
7	يؤدي إلتزام مكتب المراجعة بوضع إجراءات لتقييم العملاء قبل قبولهم أو إنهاء العلاقة معهم إلى تعزيز الأداء المهني .					

## القسم الرابع: دور سياسات و إجراءات التي تخص الموارد البشرية في دعم رقابة الجودة للمراجعة بالجزائر في ظل المعايير الدولية

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لاعتماد على سياسات و إجراءات الموارد البشرية لدعم رقابة جودة المراجعة .

الرجاء الاجابة بوضع اشارة ( X ) في خانة درجة الموافقة المحددة.

العناصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يوجد في المكتب إجراءات تحدد كيفية التعيين ، تقييم الأداء ، الترقية ، التطوير الوظيفي ، وتقدير إحتياجات الموظفين .					
2	التحقق من أن الموارد البشرية استخدمت بطريقة كفى وبما يضمن تحقيق أهداف الرقابة بفاعلية .					
3	التأكد من توفر الإشراف المناسب على الأعمال المنفذة ومعالجة الإشكاليات التي تواجه مراجع الحسابات .					
4	التحقق من أن العملية المراجعة قد تم تنفيذها من طرف أشخاص يتمتعون بالكفاءة المهنية .					
5	لدى المكتب سياسات و إجراءات لتقييم أداء الموظفين ترقيتهم و تدريبهم لرفع من الكفاءة المهنية.					
6	توفير معلومات خاصة بالتطورات الحديثة بكل ما هو جديد في مجالي المحاسبة و المراجعة .					
7	قد تقوم مكاتب المراجعة بإستخدام أشخاصا خارجيين ومؤهلين عندما تكون الموارد الفنية والتدريبية غير متاحة.					

## ملاحظات واقتراحات

.....	1
.....	2
.....	3
.....	4
.....	5
.....	6
.....	7
.....	8
.....	9

## Fiabilité

### Echelle : TOUTES LES VARIABLES

#### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	39	100,0
	Exclus <sup>a</sup>	0	,0
	Total	39	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,938	21

## Fiabilité

### Echelle : TOUTES LES VARIABLES

#### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	39	100,0
	Exclus <sup>a</sup>	0	,0
	Total	39	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,844	7

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,851	7

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,837	7

## Effectifs

### Statistiques

		الجنس	العمر	المؤهل العلمي (الشهادة)	الخبرة	المهنة
N	Valide	39	39	39	39	39
	Manquante	0	0	0	0	0

### Tableau de fréquences

#### الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	32	82,1	82,1	82,1
	انثى	7	17,9	17,9	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

#### العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 35 سنة	10	25,6	25,6	25,6
	اقل من 50 سنة	21	53,8	53,8	79,5
	اكثر من 50 سنة	8	20,5	20,5	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

المؤهل العلمي (الشهادة)

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير جامعي	1	2,6	2,6	2,6
ليسانس	12	30,8	30,8	33,3
ماجستير او دكتوراه	26	66,7	66,7	100,0
Total	39	100,0	100,0	

الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 05 سنوات	6	15,4	15,4	15,4
أقل من 10 سنوات	7	17,9	17,9	33,3
أقل من 15 سنة	16	41,0	41,0	74,4
أكثر من 15 سنة	10	25,6	25,6	100,0
Total	39	100,0	100,0	

المهنة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محافظ حسابات	33	84,6	84,6	84,6
خبير محاسبي	4	10,3	10,3	94,9
مهنة اخرى	2	5,1	5,1	100,0
Total	39	100,0	100,0	

## Effectifs

### Statistiques

		جودة مراجعة ترتبط بشكل مباشر بإدراك محافظي الحسابات و إلتزامهم ميدانيا على تطبيق المعايير العامة للمراجعة .	يتم الفحص والتأكيد على اشتراط أن يتوافر للمراجع التعليم و التدريب الفني و الخبرة المهنية اللازمة من ضمن شروط التعيين.	يتمتع المراجع بالقدر الكافي و المطلوب من إستقلال و حيادية حقيقة و مظهرا .	بعد مدة معينة ومحددة مسبقا من مستحسن تغيير الشريك الرئيسي لمهمة رقابة الجودة
N	Valide	39	39	39	39
	Manquante	0	0	0	0
	Moyenne	4,21	4,36	4,08	3,56
	Ecart-type	,894	,628	,839	1,095

### Statistiques

		مراقبة مدى إلتزام مكاتب التدقيق بسياسات و إجراءات الاستقلالية .	إبلاغ و توعية المراجعين بالمكتب دوريا بسياسات المكتب و إجراءاته فيما يتعلق بالاستقلال و النزاهة و الموضوعية.	إمتناع المراجعين عن إبداء الرأي إذا تبين له عدم إستقلال فريق المراجعة عن الوحدة الاقتصادية محل المراجعة .
N	Valide	39	39	39
	Manquante	0	0	0
	Moyenne	3,90	3,92	3,79
	Ecart-type	,852	,807	,978

## Tableau de fréquences

جودة مراجعة ترتبط بشكل مباشر بإدراك محافظي الحسابات و التزامهم ميدانيا على تطبيق المعايير العامة للمراجعة .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	2,6	2,6	2,6
غير موافق	2	5,1	5,1	7,7
موافق	21	53,8	53,8	61,5
موافق بشدة	15	38,5	38,5	100,0
Total	39	100,0	100,0	

يتم الفحص والتأكد على اشتراط أن يتوافر للمراجع التعليم و التدريب الفني و الخبرة المهنية اللازمة من ضمن شروط التعيين.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	1	2,6	2,6	2,6
موافق	22	56,4	56,4	59,0
موافق بشدة	16	41,0	41,0	100,0
Total	39	100,0	100,0	

تمتع المراجع بالقدر الكافي و المطلوب من إستقلال و حيادية حقيقة و مظهرا .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	2,6	2,6	2,6
غير موافق	1	2,6	2,6	5,1
غير متأكد	3	7,7	7,7	12,8
موافق	23	59,0	59,0	71,8
موافق بشدة	11	28,2	28,2	100,0
Total	39	100,0	100,0	

بعد مدة معينة ومحددة مسبقا من مستحسن تغيير الشريك الرئيسي لمهمة رقابة الجودة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	2	5,1	5,1	5,1
غير موافق	6	15,4	15,4	20,5
غير متأكد	5	12,8	12,8	33,3
موافق	20	51,3	51,3	84,6
موافق بشدة	6	15,4	15,4	100,0
Total	39	100,0	100,0	

مراقبة مدى التزام مكاتب التدقيق بسياسات و إجراءات الاستقلالية .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	2,6	2,6	2,6
غير موافق	2	5,1	5,1	7,7
غير متأكد	4	10,3	10,3	17,9
موافق	25	64,1	64,1	82,1
موافق بشدة	7	17,9	17,9	100,0
Total	39	100,0	100,0	

إبلاغ و توعية المراجعين بالمكتب دوريا بسياسات المكتب و إجراءاته فيما يتعلق بالاستقلال و النزاهة و الموضوعية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	2,6	2,6	2,6
غير موافق	1	2,6	2,6	5,1
غير متأكد	5	12,8	12,8	17,9
موافق	25	64,1	64,1	82,1
موافق بشدة	7	17,9	17,9	100,0
Total	39	100,0	100,0	

إمتناع المراجعين عن إبداء الرأي إذا تبين له عدم إستقلاله فريق المراجعة عن الوحدة الاقتصادية محل المراجعة .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	2,6	2,6	2,6
غير موافق	5	12,8	12,8	15,4
غير متأكد	2	5,1	5,1	20,5
موافق	24	61,5	61,5	82,1
موافق بشدة	7	17,9	17,9	100,0
Total	39	100,0	100,0	

## Effectifs

### Statistiques

	يقوم المراجع بالإستفسار من المراجع السابق حول المواضيع الخاصة بالعميل المحتمل لمعرفة مدى القدرة على الحفاظ على استقلاليتيه .	الحصول على المعرفة عامة حول العميل بطريقة دقيقة تساهم في تحسين جودة المراجعة	ضرورة شعور المستفيدين من خدمات المراجع بوجود إطار عام للسلوك و الأخلاق المهنية	بحث المراجع على المعلومات الدقيقة عن نشاط العميل و المخاطر التي قد يتعرض لها أثناء قيامه بعملية المراجعة
N	Valide 39	39	39	39
	Manquante 0	0	0	0
	Moyenne 3,67	4,15	4,26	4,08
	Ecart-type ,955	,812	,715	,870

### Statistiques

	الأخذ بعين الإعتبار مدى إستقامة المالكين و المديرين الأساسيين و أولئك الذين لهم مسؤولية التحكم في منشأة العميل .	التأكد من أن الفريق المكلف بالمهمة يتمتع بالكفاءة التي تمكنه من القيام بالمهمة ولديه الوقت والموارد الضرورية .	يؤدي إلتزام مكتب المراجعة بوضع إجراءات لتقييم العملاء قبل قبولهم أو إنهاء العلاقة معهم إلى تعزيز الأداء المهني .
N	Valide 39	39	39
	Manquante 0	0	0
	Moyenne 3,97	4,08	3,92
	Ecart-type ,873	,807	,984

## Tableau de fréquences

يقوم المراجع بالإستفسار من المراجع السابق حول المواضيع الخاصة بالعميل المحتمل لمعرفة مدى القدرة على الحفاظ على استقلاليته .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	7	17,9	17,9	17,9
غير متأكد	5	12,8	12,8	30,8
موافق	21	53,8	53,8	84,6
موافق بشدة	6	15,4	15,4	100,0
Total	39	100,0	100,0	

الحصول على المعرفة عامة حول العميل بطريقة دقيقة تساهم في تحسين جودة المراجعة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	2,6	2,6	2,6
غير متأكد	4	10,3	10,3	12,8
موافق	21	53,8	53,8	66,7
موافق بشدة	13	33,3	33,3	100,0
Total	39	100,0	100,0	

ضرورة شعور المستفيدين من خدمات المراجع بوجود إطار عام للسلوك و الأخلاق المهنية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	2,6	2,6	2,6
موافق	25	64,1	64,1	66,7
موافق بشدة	13	33,3	33,3	100,0
Total	39	100,0	100,0	

بحث المراجع على المعلومات الدقيقة عن نشاط العميل و المخاطر التي قد يتعرض لها أثناء قيامه بعملية المراجعة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	2,6	2,6	2,6
غير متأكد	7	17,9	17,9	20,5
موافق	18	46,2	46,2	66,7
موافق بشدة	13	33,3	33,3	100,0
Total	39	100,0	100,0	

الأخذ بعين الإعتبار مدى إستقامة المالكين و المديرين الأساسيين و أولئك الذين لهم مسؤولية التجمك في منشأة العميل .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	2,6	2,6	2,6
غير موافق	1	2,6	2,6	5,1
غير متأكد	6	15,4	15,4	20,5
موافق	21	53,8	53,8	74,4
موافق بشدة	10	25,6	25,6	100,0
Total	39	100,0	100,0	

التأكد من أن الفريق المكلف بالمهمة يتمتع بالكفاءة التي تمكنه من القيام بالمهمة ولديه الوقت والموارد الضرورية .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	2,6	2,6	2,6
غير متأكد	5	12,8	12,8	15,4
موافق	22	56,4	56,4	71,8
موافق بشدة	11	28,2	28,2	100,0
Total	39	100,0	100,0	

يؤدي التزام مكتب المراجعة بوضع إجراءات لتقييم العملاء قبل قبولهم أو إنهاء العلاقة معهم إلى تعزيز الأداء المهني .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	5	12,8	12,8
	غير متأكد	5	12,8	25,6
	موافق	17	43,6	69,2
	موافق بشدة	12	30,8	100,0
	Total	39	100,0	100,0

## Effectifs

### Statistiques

	يوجد في المكتب إجراءات تحدد كيفية التعيين ، تقييم الأداء ، الترقية ، التطوير الوظيفي ، وتقدير احتياجات الموظفين .	التحقق من أن الموارد البشرية استخدمت بطريقة كفي وبما يضمن تحقيق أهداف الرقابة بفاعلية .	التأكد من توفر الإشراف المناسب على الأعمال المنفذة ومعالجة الإشكاليات التي تواجه مراجع الحسابات .	التحقق من أن العملية المراجعة قد تم تنفيذها من طرف أشخاص يتمتعون بالكفاءة المهنية .
N	Valide	39	39	39
	Manquante	0	0	0
	Moyenne	4,05	4,21	3,90
	Ecart-type	,916	,767	,852

### Statistiques

	لدى المكتب سياسات و إجراءات لتقييم أداء الموظفين ترفيهم و تدريبهم لرفع من الكفاءة المهنية.	توفير معلومات خاصة بالتطورات الحديثة بكل ماهو جديد في مجالي المحاسبة و المراجعة .	قد تقوم مكاتب المراجعة باستخدام أشخاصا خارجيين ومؤهلين عندما تكون الموارد الفنية والتدريبية غير متاحة.
N	Valide	39	39
	Manquante	0	0
	Moyenne	4,00	4,26
	Ecart-type	1,051	,751

## Tableau de fréquences

يوجد في المكتب إجراءات تحدد كيفية التعيين ، تقييم الأداء ، الترقية ، التطوير الوظيفي ، وتقدير إحتياجات الموظفين .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	4	10,3	10,3	10,3
غير متأكد	3	7,7	7,7	17,9
موافق	19	48,7	48,7	66,7
موافق بشدة	13	33,3	33,3	100,0
Total	39	100,0	100,0	

التحقق من أن الموارد البشرية استخدمت بطريقة كفى وبما يضمن تحقيق أهداف الرقابة بفاعلية .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	2,6	2,6	2,6
غير متأكد	2	5,1	5,1	7,7
موافق	23	59,0	59,0	66,7
موافق بشدة	13	33,3	33,3	100,0
Total	39	100,0	100,0	

التأكد من توفر الإشراف المناسب على الأعمال المنفذة ومعالجة الإشكاليات التي تواجه مراجع الحسابات .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	2,6	2,6	2,6
غير موافق	1	2,6	2,6	5,1
غير متأكد	7	17,9	17,9	23,1
موافق	22	56,4	56,4	79,5
موافق بشدة	8	20,5	20,5	100,0
Total	39	100,0	100,0	

التحقق من أن العملية المراجعة قد تم تنفيذها من طرف أشخاص يتمتعون بالكفاءة المهنية .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	2,6	2,6	2,6
غير موافق	1	2,6	2,6	5,1
غير متأكد	3	7,7	7,7	12,8
موافق	22	56,4	56,4	69,2
موافق بشدة	12	30,8	30,8	100,0
Total	39	100,0	100,0	

لدى المكتب سياسات و إجراءات لتقييم أداء الموظفين ترقيتهم و تدريبهم لرفع من الكفاءة المهنية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	2,6	2,6	2,6
غير موافق	2	5,1	5,1	7,7
غير متأكد	9	23,1	23,1	30,8
موافق	11	28,2	28,2	59,0
موافق بشدة	16	41,0	41,0	100,0
Total	39	100,0	100,0	

توفير معلومات خاصة بالتطورات الحديثة بكل ما هو جديد في مجالي المحاسبة و المراجعة .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	2,6	2,6	2,6
غير متأكد	1	2,6	2,6	5,1
موافق	23	59,0	59,0	64,1
موافق بشدة	14	35,9	35,9	100,0
Total	39	100,0	100,0	

قد تقوم مكاتب المراجعة باستخدام أشخاصا خارجيين وموهلين عندما تكون الموارد الفنية والتدريبية غير متاحة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	2,6	2,6	2,6
غير موافق	2	5,1	5,1	7,7
غير متأكد	6	15,4	15,4	23,1
موافق	22	56,4	56,4	79,5
موافق بشدة	8	20,5	20,5	100,0
Total	39	100,0	100,0	

#### Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
جودة مراجعة ترتبط بشكل مباشر بإدراك محافظي الحسابات و إلتزامهم ميدانيا على تطبيق المعايير العامة للمراجعة .	29,381	38	,000	4,205	3,92	4,49
يتم الفحص والتأكيد على اشتراط أن يتوافر للمراجع التعليم و التدريب الفني و الخبرة المهنية اللازمة من ضمن شروط التعيين.	43,364	38	,000	4,359	4,16	4,56
تمتع المراجع بالقدر الكافي و المطلوب من إستقلال و حيادية حقيقة و مظهرا .	30,335	38	,000	4,077	3,80	4,35
بعد مدة معينة ومحددة مسبقا من مستحسن تغيير الشريك الرئيسي لاهمة رقابة الجودة	20,321	38	,000	3,564	3,21	3,92
مراقبة مدى إلتزام مكاتب التدقيق بسياسات و إجراءات الاستقلالية .	28,565	38	,000	3,897	3,62	4,17

إبلاغ و توعية المراجعين بالمكتب دوريا بسياسات المكتب و إجراءاته فيما يتعلق بالاستقلال و النزاهة و الموضوعية.	30,346	38	,000	3,923	3,66	4,18
إمتناع المراجعين عن إبداء الرأي إذا تبين له عدم إستقلاله فريق المراجعة عن الوحدة الاقتصادية محل المراجعة .	24,228	38	,000	3,795	3,48	4,11
يقوم المراجع بالإستفسار من المراجع السابق حول المواضيع الخاصة بالعميل المحتمل لمعرفة مدى القدرة على الحفاظ على استقلاليته .	23,974	38	,000	3,667	3,36	3,98
الحصول على المعرفة عامة حول العميل بطريقة دقيقة تساهم في تحسين جودة المراجعة	31,933	38	,000	4,154	3,89	4,42
ضرورة شعور المستفيدين من خدمات المراجع بوجود إطار عام للسلوك و الأخلاق المهنية	37,168	38	,000	4,256	4,02	4,49
بحث المراجع على المعلومات الدقيقة عن نشاط العميل و المخاطر التي قد يتعرض لها أثناء قيامه بعملية المراجعة	29,261	38	,000	4,077	3,79	4,36
الأخذ بعين الإعتبار مدى إستقامة المالكين و المديرين الأساسيين و أولئك الذين لهم مسؤولية التجكم في منشأة العميل .	28,424	38	,000	3,974	3,69	4,26
التأكد من أن الفريق المكلف بالمهمة يتمتع بالكفاءة التي تمكنه من القيام بالمهمة ولديه الوقت والموارد الضرورية .	31,536	38	,000	4,077	3,82	4,34
يؤدي إلتزام مكتب المراجعة بوضع إجراءات لتقييم العملاء قبل قبولهم أو إنهاء العلاقة معهم إلى تعزيز الأداء المهني .	24,906	38	,000	3,923	3,60	4,24
يوجد في المكتب إجراءات تحدد كيفية التعيين ، تقييم الأداء ، الترقيية ، التطوير الوظيفي ، وتقدير إحتياجات الموظفين .	27,615	38	,000	4,051	3,75	4,35

التحقق من أن الموارد البشرية استخدمت بطريقة كفى وبما يضمن تحقيق أهداف الرقابة بفاعلية .	34,236	38	,000	4,205	3,96	4,45
التأكد من توفر الإشراف المناسب على الأعمال المنفذة ومعالجة الإشكاليات التي تواجه مراجع الحسابات .	28,565	38	,000	3,897	3,62	4,17
التحقق من أن العملية المراجعة قد تم تنفيذها من طرف أشخاص يتمتعون بالكفاءة المهنية .	30,068	38	,000	4,103	3,83	4,38
لدى المكتب سياسات و إجراءات لتقييم أداء الموظفين ترقيتهم و تدريبهم لرفع من الكفاءة المهنية.	23,761	38	,000	4,000	3,66	4,34
توفير معلومات خاصة بالتطورات الحديثة بكل ما هو جديد في مجالي المحاسبة و المراجعة .	35,391	38	,000	4,256	4,01	4,50
قد تقوم مكاتب المراجعة باستخدام أشخاصا خارجيين ومؤهلين عندما تكون الموارد الفنية والتدريبية غير متاحة.	27,052	38	,000	3,872	3,58	4,16