

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

جودة المراجعة في ظل المعيار الدولي لجودة المراجعة ISA220

دراسة ميدانية لعينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين

من إعداد الطلبة:

- بن عطاءالله عمر
- بن عبد الله عبد الرحمان
- معوش محمد

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
حميداتو صالح	أستاذ محاضر صنف أ	جامعة الوادي	رئيسا
د. فاتح سردوك	أستاذ محاضر صنف أ	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
بن خليفة بلقاسم	أستاذ محاضر صنف أ	جامعة الوادي	مناقشا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الشكر و التقدير

قال الله تعالى: (لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ)

نحمد الله حمدا يليق بجلاله وعظمته وسلطانته، ونصلي ونسلم على رسوله الأمين الذي بعثه الله للعالمين وعلى أصحابه وأهل بيته الطاهرين والتابعين من أمته إلى يوم الدين.

نعمده عز وجل ان وفقنا لإتمام هذه المذكرة

يقول المصطفى صلى الله عليه وسلم «لا يشكر الله من لا يشكر الناس» نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذنا الفاضل الذي تفضل بالإشراف على هذه الدراسة والذي لم يبخل علينا بشيء من توجيهاته ونصائحه السديدة لإثراء هذه الدراسة، الدكتور "فاتح سردوك". كما نتقدم بالشكر إلى جميع الأساتذة ومحافظي الحسابات الذين ساهموا في الدراسة، دون أن ننسى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا البحث.

كما أتقدم بالشكر لإدارة الكلية والجامعة لإتاحتهم لنا فرصة استكمال الدراسة.

ملخص

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مدى تطبيق مكاتب المراجعة في الجزائر مفهوم الرقابة على جودة أداء المراجعة ومدى الالتزام بها، وأثر ذلك على جودة عملية المراجعة. لتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على تصميم استبانة تم توزيعها عشوائيا على مجموعة من المهنيين والباحثين والمهتمين تستقصي المحاور الرئيسية المتعلقة بالمعيار الدولي للرقابة على جودة أداء المراجعة، وقد تم تحليلها باستخدام الأسلوب الإحصائي.

توصلت الدراسة لوجود تطبيق نسبي كبير على مستوى مكاتب المراجعة لمتطلبات المعيار الدولي رقم 220 المتعلق بالرقابة على جودة أداء المراجعة، ورغم ذلك فإن الرقابة على جودة أداء المراجعة تؤثر ايجابيا على مستوى أداء مكاتب المراجعة، مما يساهم في تحقيق الجودة المطلوبة

كلمات مفتاحية

مبات المراجعة، جودة المراجعة، أداء الارتباط، مسؤوليات القيادة.

Abstract:

This paper aims to explore the application and the commitment to quality control standard of auditing, and aims to identify its impact on the auditors' process quality. To achieve this goal a survey was distributed on random sample consisting of 55 audits offices. The survey is based on the international standard of control quality of auditors. The data analyze was based on statistic method.

The results show a relative application of the ISA 220 requirements (Quality Control Audit), and this application has a positive impact on the auditors' offices performance. and the quality of the audit.

Keywords

audit offices, audit quality, engagement performance

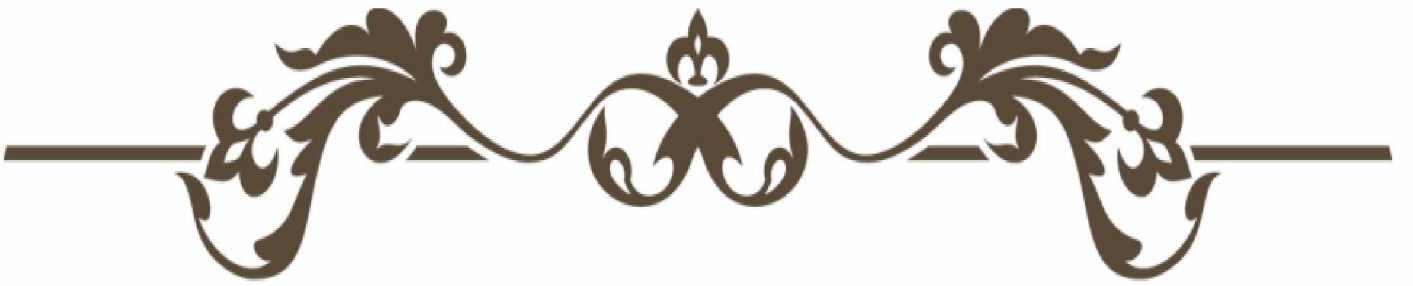
الصفحة	العنوان
I	شكر والتقدير
II	ملخص
III-VI	فهرس المحتويات
VII	فهرس الجداول
VIII	قائمة الأشكال
أد	مقدمة
	الفصل الأول: مدخل إلى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها
04	تمهيد الفصل الأول
05	المبحث الأول: المدخل إلى جودة المراجعة
05	المطلب الأول: مفهوم المراجعة والطلب الاقتصادي على المراجعة
10	المطلب الثاني: مفهوم جودة المراجعة
12	المطلب الثالث: أهمية جودة المراجعة
13	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة
17	المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة
17	المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة المراجعة الخارجية
18	المطلب الثاني: برامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية
21	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على نظام رقابة جودة المراجعة الخارجية
	المبحث الثالث: رقابة جودة المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISA220)
24	المطلب الأول: المعايير الدولية لرقابة جودة المراجعة الخارجية
27	المطلب الثاني: عناصر رقابة الجودة حسب معيار المراجعة الدولي (ISA220)
31	المطلب الثالث: الرقابة على جودة المراجعة والرقابة عليها بالجزائر - نظرة من خلال القوانين والمعايير الجزائرية للتدقيق -
36	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

37	تمهيد الفصل الثاني
	المبحث الأول: عرض الاستبيان
38	المطلب الأول: عرض الاستبيانين
39	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
40	المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة
47	المبحث الثاني: تحليل استبيان الدراسة
48	المطلب الأول: تحليل نتائج الاستبيان من حيث الجزء 1
49	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان من حيث الجزء 2
50	المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان من حيث الجزء 3
51	المطلب الرابع: تحليل نتائج الاستبيان من حيث. الجزء 4
52	المطلب الخامس: اختبار الفرضيات
55	الخاتمة
58	المراجع
63	الملاحق

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
06	المراحل التاريخية لمهنة المراجعة	(1-1)
32	يوضح المعايير الدولية للمراجعة في طريق التبني بالجزائر	(2-1)
36	يوضح مختلف محتويات أسئلة أجزاء الإستبيان	(1-2)
39	استمارات الاستبيان الموزعة	(2-2)
41	يوضح مرجعية وتفسير قيمة معامل الفاكرونباخ	(3-2)
42	يوضح معاملات الثبات لأجزاء الإستبيان	(4-2)
43-42	الجدول: يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثاني من الإستبيان	(5-2)
43	الجدول: يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثالث من الإستبيان	(6-2)
44	الجدول: يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الرابع من الإستبيان	(7-2)
45	الجدول: يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت	(8-2)
46	الجدول: درجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح	(9-2)
47	الجدول: يوضح تحليل لخصائص عينة الدراسة بالنسبة للجزء الاول	(10-2)
48	الجدول: يوضح معاملات الارتباط بين المتغيرات	(11-2)
49	الجدول: يوضح تحليل نتائج الاستبيان للجزء الثاني	(12-2)
51	الجدول: يوضح تحليل نتائج الاستبيان للجزء الثالث	(13-2)
52	الجدول: يوضح تحليل نتائج الاستبيان للجزء الرابع	(14-2)
53	الجدول: اختبار T للعينات المستقلة بالنسبة للجنس	(15-2)
54	الجدول: اختبار T للعينات المستقلة بالنسبة للعمر	(16-2)
55	الجدول: اختبار T للعينات المستقلة بالنسبة للمؤهل العلمي	(17-2)
56	الجدول: اختبار T للعينات المستقلة بالنسبة للمهنة	(18-2)
57-56	الجدول: اختبار T للعينات المستقلة بالنسبة للخبرة المهنية المكتسبة	(19-2)

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
09	الشكل يوضح محددات العرض والطلب على المراجعة	(1)
16	الشكل يوضح العوامل المؤثرة على جودة المراجعة	(2)
19	الشكل يوضح عناصر برنامج مراجعة النظير	(3)

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
63	استبيان الدراسة	1
67	ملاحق برنامج spss	2



المقدمة



تمهيد:

تعتبر زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة، عامل رئيسي لتطورها وقيامها كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه، فالهدف من المراجعة يتمثل أساسا في التحقق من البيانات المحاسبية والمالية مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها الحقيقي للمركز المالي للمؤسسة، و كأى علم من العلوم، فالمراجعة تقوم على مجموعة من الخصائص والفرضيات، كما تركز على جملة من المعايير التي توجه و تعطي الاطار الذي تنشط فيه، بالإضافة الى ذلك فإنها تقوم بتوجيه المراجع اثناء القيام بعمله، لذلك فإن البحوث والدراسات في مجال رقابة الجودة للمراجعة، تعد مجالا أساسيا لا يقل أهمية عن اعتماد معايير أداء المراجعة، بل إنها ذات أثر فعال للتأكد من أن ما يشكل أساسا للممارسة المهنية للمراجعة يتم تطبيقه بالفعل لتحقيق المستويات المثلى للأداء المطلوبة . حيث تمثل الرقابة على جودة المراجعة إضافة إلى كونها وسيلة للرقابة، لتطوير مهنة المراجعة من خلال ما ينتج عن عمليات الفحص . وقد كان منهج الدول المتقدمة في التوصل إلى برامج رقابة نوعية ملائمة من خلال إعداد المهنة بصورة متتالية بدأت بوضع الأهداف والمفاهيم المختلفة، ثم تطورت أدوات الرقابة النوعية لتأخذ شكلاً تنظيمياً، بحيث تعتمد الرقابة ذاتية للمهنة من خلال مكاتب وشركات المراجعة، كما أنه في ظل اعتماد معايير لرقابة الجودة للمراجعة، فإنها تصبح الإطار الرسمي الذي يتم العمل من خلاله في إطار رقابة الجودة للمراجعة الخارجية، في ظل أنظمة وبرامج للرقابة النوعية للمراجعة معتمدة في ظل هذه المعايير المهنية.

إن إطار الرقابة على جودة المراجعة يتم من خلال جملة من المعايير والأنظمة للهيئات المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية للحسابات، وستتناولها بالدرجة الأولى في ظل المعيار ISA 220 (جودة المراجعة) من خلال مفهوم وأهمية جودة المراجعة، العوامل المؤثرة عليه، إضافة إلى مجمل المعايير المهنية الدولية والصادرة عن الهيئات الدولية للمراجعة في مجال رقابة الجودة لمكاتب وشركات المراجعة.

إن اعتماد رقابة الجودة للمراجعة للمراجعة، يعتبر مطلباً أساسياً لتحقيق جودة المراجعة الخارجية للحسابات، وهذا بالتوافق مع السياسات والإجراءات المعتمدة بالمعايير الدولية لرقابة الجودة، والذي تعبر عن المستويات المثلى لأداء خدمات المراجعة، والتي نقترحها من خلال هذه الإشكالية كإطار مقترح لتفعيل الرقابة على جودة خدمات مكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في سياق المعيار الدولي للرقابة ISA 220 ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية:

إشكالية البحث:

- إلى أي مدى يمكن اعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي

ISA 220، وهذا من وجهة نظر المجتمع المالي؟

ويمكن طرح الاسئلة الفرعية التالية:

- الى أي مدى يوجد اختلافات حول دور سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم جودة خدمات المراجعة بالجزائر؟
 - الى أي مدى يوجد اختلافات حول دور سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر؟
 - الى أي مدى يوجد اختلافات حول دور سياسات وإجراءات الموارد البشرية في دعم جودة خدمات المراجعة بالجزائر؟
وللإجابة على التساؤلات الفرعية فقد تم طرح الفرضيات الفرعية التالية:
 - لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول دور سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر.
 - لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول دور سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر.
 - لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول دور سياسات وإجراءات الموارد البشرية في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر.
وسيتيم تقسيم هذه الدراسة الى المحاور التالية:
 - رقابة الجودة للمراجعة 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 تقرت والوادي
- مبررات اختيار الموضوع:**
- الرغبة في اكتساب معارف جديدة في مجال المراجعة والتدقيق.
 - المكانة العلمية الهامة لمقياس المراجعة والتدقيق وارتباطه الوثيق بمجال الدراسة والتخصص.
 - تعذر الترقيات الميدانية في الهيئات والمؤسسات العمومية وحتى الخاصة للوضع الصحي المستجد ما حتم الاستعانة بطريقة الاستبيان في الجزء التطبيقي وهو ما يتلاءم والموضوع.
 - محاولة استدراك شيء من مقياس المراجعة والتدقيق، خاصة وأن المقياس لم يستوفي حقه في التدريس نتيجة للبرتكول الصحي المتبع للحد من جائحة كورونا.
- أهداف البحث:**

- نسعى من خلال هذه الدراسة الإجابة عن الإشكالية المطروحة اعتمادا على الفرضيات الفرعية المقترحة.
- محاولة إيجاد مفهوم شامل لكل من جودة المراجعة ورقابة الجودة وأهميتهما في الجانب المهني والعوامل المؤثرة فيهما.
- الوقوف على مدى الالتزام والامتثال لمعيار المراجعة ISA 220 على مستوى مكاتب المراجعة بالجزائر
- محاولة معرفة تأثير المعيار الدولي ISA 220 في رقابة جودة المراجعة.
- دراسة العوامل المختلفة التي تؤثر في جودة رقابة الجودة في ظل المعيار الدولي ISA 220.

أهمية الدراسة:

ترجع أهمية الدراسة إلى تحديد أثر جودة المراجعة في ظل المعيار الدولي ISA 220 من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، من خلال التركيز على العوامل المؤثرة فيها، في محاولة بسيطة للرفع بأداء مدققي الحسابات والرقبي بجودة التدقيق، والمساهمة في التقليل من الانتقادات الموجهة للمهنة نفسها بقصور خدماتها لعملائها عن توقعاتهم منها. لذا فإن هذه الدراسة بما ستكشفه من نتائج وما سيبنى عليها من توصيات يمكن الاستفادة منها سواء من قبل مكاتب المراجعة والتدقيق على المستوى المحلي بما يساهم في تطوير وظيفة التدقيق وتحسين جودة أدائها وإحكام الرقابة عليها.

منهجية البحث والأدوات المستخدمة:

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

- بالنسبة للجانب النظري: تم الاعتماد على بدرجة كبيرة على رسائل الماجستير والدكتوراه، الدراسات السابقة، الكتب المجالات العلمية، بالإضافة إلى استخدام شبكة الانترنت.
- بالنسبة للجانب العملي: فقد تم تصميم استمارة استبيان وتوزيعها على أصحاب مكاتب المراجعة (محافظي الحسابات)، كما تم استخدام الاختبارات الإحصائية اللازمة من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

تقسيمات الدراسة:

من خلال محاولة الإحاطة بجميع جوانب البحث، تم تقسيم الدراسة إلى فصلين اثنين

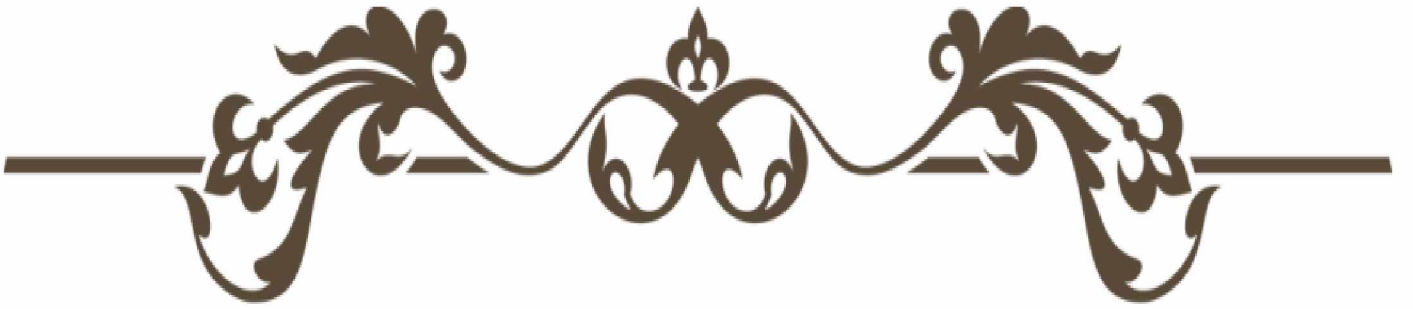
يتناول الفصل الأول مدخل إلى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها، ويتضمن تمهيدا للفصل، يليه ثلاث مباحث تم التطرق فيها إلى مفهوم جودة المراجعة والعوامل المؤثر فيها ثم رقابة جودة المراجعة الخارجية في ظل المعيار الدولي ISA 220، وأيضا من خلال القوانين والمعايير الجزائرية للتدقيق.

وخصص الفصل الثاني للدراسة الميدانية، الذي يتم فيه عرض استبيان يقدم لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وكذا اساتذة أكاديميين للوقوف على درجة جودة المراجعة في ظل المعيار الدولي ISA 220 ومن ثم تحليل هذا الاستبيان باستخدام برنامج SPSS وشملت الدراسة الميدانية بدورها مبحثين المبحث الأول يضم توضيح الطرق والاجراءات المعتمدة في هذه الدراسة، والثاني قمنا فيه بمعالجة بيانات الاستبيان وعرض وتحليل النتائج.

- واختتمت الدراسة بعرض أهم النتائج المتوصل إليها وتقديم بعض المقترحات والتوصيات.

صعوبات الدراسة:

- التجاوب السليبي لبعض أفراد العينة المستهدفين ضمن بعض الفئات؛
- تماطل بعض أفراد العينة في إرجاع الاستمارات، ذلك ما أجبرنا على الالاحاح عدة مرات من اجل استرجاعها؛
- نقص الخبرة وأحيانا المعرفة التي يحوزها المستجوب والتي تمكنه من التعامل مع الاستمارة بشكل مفيد؛
- حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم اطلاع جيد عليه؛
- ضيق الفترة المخصصة للبحث وخاصة فيما يتعلق بالدراسة التطبيقية،
- تزامن فترة الاستجواب لأصحاب المهنة مع اعدادهم للميزانيات السنوية لزيائهم؛



الفصل الأول:

مدخل إلى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها



_____ لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

تمهيد الفصل:

تعتبر مهنة المراجعة الخارجية حجر الزاوية الذي يخدم كافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، على رأسها أصحاب المصالح المتضاربة (الملاك والمسيرين)، فهي الضامن الأساسي بأنّ المعلومات المقدّمة تتمتع بالصحة والمصداقية والعدالة، ونظرا لأهمية هذه المهنة ورغبة المهتمين بها في تطويرها بهدف تحقيق جودة عالية، سنّت معايير ومواثيق دولية تضبطها وتحدد كل ما يخصّها، ويُعتمد عليها كإطار مرجعي للمهنة، من بين هذه المعايير المعيار الدولي 220 الذي سنتطرق في دراستنا هذه إلى جودة المراجعة الخارجية في ظل هذا المعيار بشكل عام. لذلك قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: المدخل إلى جودة المراجعة

المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة

المبحث الثالث: رقابة جودة المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISA220)

المبحث الأول: المدخل إلى جودة المراجعة

لقد ساعد التطور الإقتصادي وإنفصال الملكية عن الإدارة إلى تطور المراجعة وفي سبيل المحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة سعت المنظمات المهنية للارتقاء بالمراجعة، وستتطرق إلى معرفة التطور الزمني للمراجعة ومختلف التعاريف الواردة.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة والطلب الإقتصادي على المراجعة

أولاً: لمحة تاريخية

إن المتتبع لنشأة المراجعة عبر التاريخ يدرك بأنّها جاءت نتيجة الحاجة الماسة بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم.¹

فالمراجعة 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 التطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها.

لقد صاحب تطور المراجعة والمراقبة تطور النشاط التجاري والإقتصادي، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا، في القرنين الخامس عشر والسادس عشر، والتطور مستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات. فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان المالك مالكا ومسيرا في نفس الوقت. غير أنّ ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسيرة الركب، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا إمتناع البعض، حيث تتوفر لديه، على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال. وهذا أدى بدوره إلى إنفصال، تدريجيا، الملكية عن التسيير.

ومع مرور الزمن، استحال أن يشارك كل المساهمين في التسيير، وأضحى إنتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بمختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير ممكن، في الغالب، لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتنائها من سوق العمل. هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها. وعليه، فإن إنفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كانت سبب ظهور المراجعة والمراقبة، التي يقوم بها شخص محترف، محايد، مستقل وخارجي، كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال نتيجة ما استثمروه وعن عدم التلاعب فيه². وهذا ما جاء به قانون الشركات

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005،

ص 6،7

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص 02

الفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

التجاري الإنجليزي لسنة 1862م حيث أدى هذا إلى تطوير مهنة التدقيق. وشهدت الفترة بعد 1933 بأن الغرض الرئيسي للمراجعة ليس فقط إكتشاف الغش والخطأ بل يتمثل في تقرير المراجع المستقل والمحيد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي، وقد تم تأكيد ذلك من قبل الجمعيات المهنية العالمية، وتجدر الإشارة إلى أن مهنة المراجعة أنشأت في أمريكا من قبل البريطانيين في سنة 1915، وبالأخص من قبل شخص اسكتلندي اسمه Waterhouse ، أيضا ركز الأكاديميين المهتمين في العديد من الدول تطوير معايير التدقيق وإجراءاتها لتحقيق التوازن بين مسؤولية المدقق القانونية وإحتياجات مستخدمي التقارير المالية، وتم التوصل إلى هذا من خلال ما يعرف بالتقرير النمطي¹.

ولعلنا نختصر أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة من خلال الجدول التالي:

الشكل رقم (1-1): المراحل التاريخية لمهنة المراجعة

الفترة	الأمور بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 م	الملك، إمبراطور الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السارق على إختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700م إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية و المساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة فاعليه، حماية الأصول
من 1850م إلى 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني المحاسب أوقانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900م إلى 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940م إلى 1970م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية والتاريخية
من 1970م إلى 1990م	الحكومة، هيئات أخرى، المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	- الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية. - إحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
ابتداء من 1990م	الحكومة، هيئات أخرى، المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	- إحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 6، 7، 8

ثانيا: مفهوم المراجعة

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، (عمان: دار صفاء للنشر، 2000)، ص6.

_____ لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

إن معالجة مصطلح المراجعة من عدة زوايا أدى إلى ظهور عدة مفاهيم لها ولكنها تشترك في الأهداف والمجالات التي تعمل فيها، وسنذكر جملة من المفاهيم الخاصة بالمراجعة.

كلمة المراجعة مشتقة من الكلمة اللاتينية (audir) والتي تعني (to hear) يستمع، حيث أنه في العصور القديمة كان صاحب العمل (المالك) عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من الحسابات وكان هذا الشخص يجلس مع محاسب صاحب العمل ليستمع لما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل.

فقد عُرِّفت المراجعة " بأنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"¹

وجاء في تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للمراجعة على أنها "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة" فهي عملية فحص وإختبار البنود الواردة بالقوائم المالية بالرجوع إلى الحسابات والحسابات المؤسسة لها، وكذلك المستندات المؤيدة لها لغرض إبداء رأي فني محايد.²

كما يقصد بالمراجعة أو تدقيق الحسابات بأنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات، والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت المراجعة"، فحصاً إنتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي لذلك المشروع، في فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج الدورة من ربح أو خسارة، كما عرِّفت المراجعة على أنها "فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية المالية و غير المالية، لأي مؤسسة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقديره للمعلومات المالية من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترامها للمعايير في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف"

أما التعريف الحديث للمراجعة" تمثل الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل مؤهل محايد لتجميع وتقييم الأدلة الثبوتية حول معلومات مقيمة (معلومات عن طريق كميات أو مبالغ)، تعود إلى شركة معينة وذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات والأسس والقواعد التي يجب إتباعها من قبل الشركة وذلك للوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومات المقيمة.³

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن. 2009، ص 13

² أسماء حداد، أهمية معايير المراجعة الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي، مذكرة ماستر، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص 6، منشورة

³ مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات، الطبعة 1، (الأردن: مكتبة المجتمع العلم للنشر والتوزيع، 2014)، ص 16، 17

_____ لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

ويمكن أن نلخص تعريف المراجعة فنقول على أنها هي عملية تشتمل على الفحص والتحقيق والتقرير، حول معلومات المقدمة والمصورة لنتائج الأعمال.

الفحص: وهو التأكد من مدى سلامة العمليات التي يتم تسجيلها أي فحص الحسابات المجمعة للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمؤسسة.

التحقيق: إمكانية الحكم على مصداقية القوائم المالية المقدمة كتعبير سليم وصحيح لنتائج الأعمال، ومن هنا نستطيع القول أنّ الفحص والمراجعة وظيفتان مترابطتان ومتكاملتان، وبهما يمكن للمراجع إبداء رأي فني محايد.

التقرير: ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق والتقييم والإفصاح عنهم بطريقة فنية محايدة، لتوضيح مدى دقة وعدالة نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية فترة مالية معينة.¹

ثالثا: الطلب الإقتصادي على المراجعة

ينشأ الطلب على المراجعة في ظل متغيرات البيئة الإقتصادية ومن خلال الدور الرقابي الذي يؤديه المراجع، ومن منظور نظرية الوكالة القائمة بين الأصيل والوكيل، حيث أن أي تعارض في المصالح بين الأصيل والوكيل، أي أنه لن توجد مراجعة ما لم يوجد في المجتمع طلب على خدماتها، كما أنه يحكم على فعاليتها وجودة أدائها

وقد أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية بيانا بالمفاهيم الأساسية حددت فيه العناصر التي تخلق الطلب على خدمات المراجعة كما يلي:

- التعارض بين معدي القوائم المالية (إدارة الشركة) والمستفيدين من المعلومات المحاسبية لهذه القوائم (الملاك، الدائنين، أو أي طرف ثالث بخلاف الإدارة) يمكن أن يؤدي إلى التحيز في إنتاج المعلومات.
- الأهمية الإقتصادية الكبيرة للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات.
- الخبرة السابقة والمطلوبة لإعداد المعلومات والتحقق منها.
- العوامل المؤثرة على استغلال المستفيدين من هذه المعلومات بشكل مباشر، وكذا عدم مقدرتهم على تقييم جودة تلك المعلومات بأنفسهم.

ومعنى هذا أنه إذا كان هناك تعارضا بين الملاك والدائنين ومجمل الأطراف المستفيدة من المعلومات من جهة، وإدارة الشركة التي تتولى إعداد هذه المعلومات من ناحية أخرى، فإن هذا ما يطرح إشكالية التحيز في إعداد القوائم المالية. علاوة على ذلك إن المعلومات التي تشتمل عليها القوائم المالية تساعد في اتخاذ القرارات المالية، وبما أن مستخدم

¹ قريح عبد الله، أثر اعتماد معايير المراجعة الجزائرية على تطوير مهنة المراجعة-دراسة ميدانية - مذكرة Master، كلية علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2020، ص 10، غير منشورة

_____ لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

المعلومات على العموم يفتقرون للخبرة في المجال المحاسبي، أو يوجد ما يعيقهم من التحقق المباشر من هذه المعلومات التي يستخدمونها، فمن مجمل هذه العوامل تظهر مدى الحاجة للمراجعة.¹ وعموما نقول أن الطلب للمراجعة يعود إلى:

أ. نظرية الوكالة بين المساهمين والمسيرين:

يرى (Jensen Meckling, 1976) أن الاختلاف في المصالح بين المسيرين والمساهمين يرتبط عكسيا مع طبيعة الملكية، أي أنه كلما انفصلت الملكية عن التسيير زاد هذا الاختلاف، أما بالنسبة ل (Fama, Jensen, 1983) فيرى أن يتحمل المساهم تكلفة تتبع المسير ورصده إن كان يسير وفقا لما يحقق للمساهم مصلحته أولا وتعرف هذه التكاليف باسم تكاليف الرقابة، كما أن المسير يتحمل تكاليف ونفقات ليؤدي سلوكه الجيد، ويبرهن للمساهم بأن التسيير يخدم مصلحته و تُعرف هذه التكاليف بتكاليف التبرير.

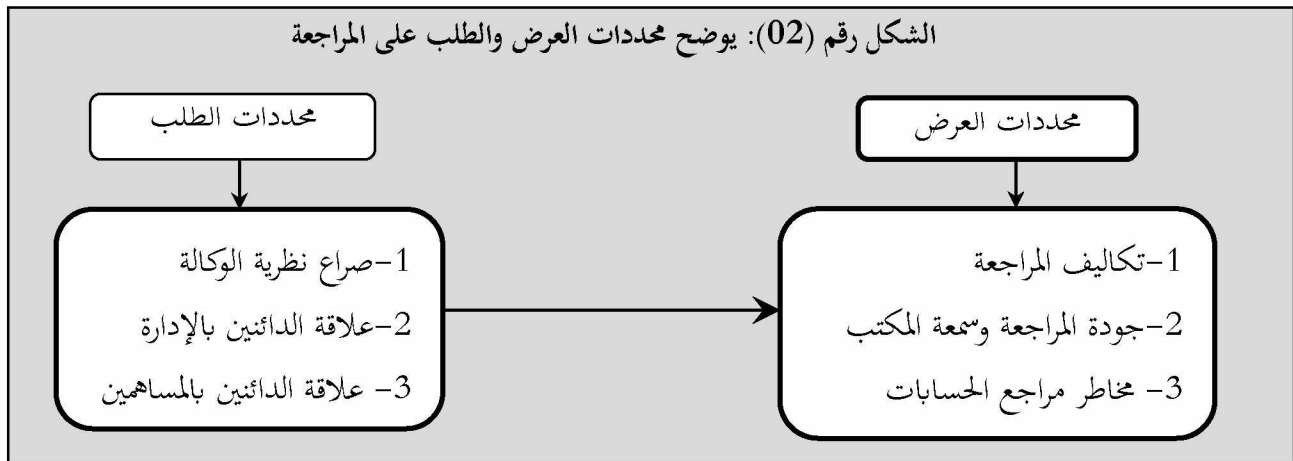
ب. علاقة الدائنين بالإدارة:

قد تستغل الإدارة سلطتها في إستعمال الأموال المقترضة بالطريقة التي تعظم منافعها الخاصة، من أرباح وحوافز ومكافآت وقد يتم ذلك دون علم الدائنين

ج. علاقة الدائنين بالمساهمين:

قد يفضل الملاك التحوّل من مشروع أقل خطورة تمّ الإتفاق عليه مع الدائنين إلى مشروع أكثر خطورة دون علم الدائنين، وذلك بسبب رغبتهم الجارحة في تحقيق أعلى عائد يعود عليهم لا على الدائنين.²

مما سبق نستنتج أن الطلب على عملية المراجعة يزداد نتيجة بروز الحاجة إلى تحسين العلاقة بين الأطراف الثلاثة السابقة المساهمين، المسيرين والدائنين، فالتعامل بين هذه الأطراف ينتج عنه صراع وكالة، وهو ما يظهر في الشكل رقم (02)



المصدر: نقل بتصرف: فاتح سردوك، موسى رحمانى مجلة العلوم الانسانية، العدد 34، 35، 2014، جامعة محمد خيضر، بسكرة ص 194

¹ خليدة عايب، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المراجعة الخارجية دراسة حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016، ص 102، منشورة

² حمادي نبيل، أثر الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم تجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2012، ص 48، منشورة

_____ لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

المطلب الثاني: مفهوم جودة المراجعة

يرجع مفهوم الجودة (Quality) إلى الكلمة اللاتينية (Qualités) والتي تعنى طبيعة الشخص، وطبيعة الشيء، ودرجة الصلابة، وقديما كانت تعني الدقة والإتقان في تصنيع الآثار التاريخية والدينية، أما حديثا فقد أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة، فقد تحول معناه في البداية على التفتيش أو إعادة تأهيل المنتجات المرفوضة.

أما في المجال المحاسبي فقد ظهرت العديد من المصطلحات التي يتم تداولها على المستويين الأكاديمي والمهني منها : ضمان الجودة (Quality Assurance)، رقابة الجودة (Quality Control)، مراجعة النظير (Peer Review) ولدى كل طرف من الأطراف المعنية بعملية المراجعة منظور مختلف عن المقصود بجودة المراجعة، فمستخدمو القوائم المالية يفهمون جودة المراجعة بشكل مختلف عن الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، كما أن أعضاء مكتب المراجعة من المحتمل أن ينظروا إلى جودة المراجعة بأسلوب مختلف عن الإدارة، كما يمكن لفريق تدقيق النظير (الزملاء) أن ينظروا للجودة بنظرة مختلفة عن مكتب المراجعة الذي أدى عملية المراجعة، بل إن الشركاء داخل مكتب المراجعة يدركون جودة المراجعة بطريقة مختلفة عن أعضاء فريق المراجعة، ومع ذلك فإن جميع هؤلاء الأطراف لديهم رغبة مشتركة وهي بلوغ تدقيق عالي الجودة¹

أولاً: مفهوم جودة المراجعة من وجهة نظر الأكاديميين

على مستوى الأكاديمي لم يثبت إتفاق في تعريفها، حيث تبنت بعض الدراسات مفهوما لجودة المراجعة يقوم على أساس الإلتزام بالمعايير المهنية، بينما تناولت دراسات أخرى مفهوم جودة التدقيق من منظور خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية المؤثرة كما تبنت دراسات أخرى المفهوم من خلال النتائج الفعلية من عملية المراجعة،

فقد عرف (De Angelo) جودة المراجعة بأنها "مدى قدرة المدقق على إكتشاف التحريفات المادية في القوائم المالية، والتقرير عن هذه التحريفات عند إكتشافها" وعرفها (Copley and Doucet) بأنها "مدى إلتزام المدقق بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني، ومعايير إعداد التقارير"²

وأكد على ذلك (Palmrose) حيث عرّف جودة المراجعة بأنها "مستوى التأكيد الذي يقدمه المدقق بعدم إحتواء القوائم المالية للأخطاء الجوهرية، وأنه كلما كبر هذا المستوى كلما دلّ على جودة المراجعة والعكس صحيح " وأيد ذلك (Knapp) حيث عرّف جودة المراجعة بأنها "مدى قدرة المدقق على إكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية المراجعة"³

¹ بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة المراجعة دراسة ميدانية في الجزائر، اطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،

تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص 47، منشورة

² عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة أسبوط، 2008، ص 47، منشورة

³ بودونت أسماء، مرجع اعلاه، ص 48

_____ لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

- ✓ تعريف (أحمد جمعة): "المراجعة عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصاً فنياً إنتقادياً محايداً لتحقيق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة إعتماًداً على قوة نظام الرقابة الداخلية."
- ✓ تعريف (هادي التميمي): "المراجعة هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قِبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني."
- ✓ تعريف (زاهرة توفيق): "يعرفه على أنه فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتهجها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفاء خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي في محايد."¹

ثانياً: مفهوم جودة المراجعة من وجهة نظر الهيئات المهنية

يُعمد في هذا المستوى في مفهوم جودة المراجعة على رقابة خطوات عملية المراجعة والهدف الأساسي لمعايير المراجعة وأنه إذا ما التزم المراجع بالمعايير المهنية الخاصة بالمراجعة فإنه سوف يحقق مستوى جيد من جودة الأداء المهني حيث جاء في نشرة معايير المراجعة رقم (4 SAS) التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) لعام 1974 أن جودة المراجعة تتحقق من خلال الإلتزام بمعايير المراجعة وإعتماًداً جملة من الآليات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة الخدمات التي تقدمها، وإعتماًداً نظام لرقابة على الجودة على أعمال المراجعة²

من ناحية أخرى فقد أشار الإتحاد الدولي للمحاسبين لمفهوم جودة المراجعة في المعيار الدولي رقم 220 إلى أن أدوات الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في منشأة المراجعة للتحقق من أن أعمال المراجعة المنقذة قد تمّ أداؤها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. إلا أنه هناك بعض الدراسات التي حاولت الربط بين المستويين كدراسة الأهدل 2008، على إعتبار أنّ الإلتزام بمعايير المراجعة يؤدي إلى تحقيق الهدف من إيجادها وهو تقليل وإكتشاف الأخطاء الجوهرية مما يصب في النهاية إلى زيادة جودة المراجعة وأضفت إليها بعض العوامل مثل إرضاء المستخدمين.³

من خلال ما سبق ندرك صعوبة تحديد مفهوم لجودة المراجعة وذلك لصعوبة وضع حدود واضحة النطاق أو المجال الذي يجب أن تغطيه جودة المراجعة، بالإضافة إلى أن مفهوم الجودة مفهوم نسبي. ولعلّ المفهوم المجمل لجودة المراجعة ما ذهب اليه الأستاذين (فاتح سردوك، موسى رحمان) إلى أنها "أداء خدمات بكفاءة وفعالية عالية وفق المعايير والأحكام المهنية مع الاستقلالية في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغشّ المكتشف وهذا من أجل تلبية توقعات واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة"

¹ قريح عبد الله ، مرجع سابق ذكره، ص 11

² فاتح سردوك، موسى رحمان، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الاكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الانسانية، العدد 34، 35، 2014 جامعة محمد خيضر، بسكرة ص 185

³ سامر دواره، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش إيمان المستمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة حلب، الجمهورية العربية السورية، 2014 ص 17

الفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

المطلب الثالث: أهمية جودة المراجعة

تكمن أهمية جودة المراجعة في رسم سياسات متخذو القرارات، وبالتالي فإن موضوع جودة المراجعة هو محل إهتمام جميع الأطراف المتعلقة بالمراجعة على حد سواء، وتتلخص الأهمية بالنسبة لكل طرف كالآتي:

- أ. بالنسبة لمكتب المراجعة: تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية خصوصاً معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب المراجعة. ومن هنا يتضح أن هناك علاقة متبادلة بين جودة المراجعة والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية، كما أن أداء عملية المراجعة بمستوى وجودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.¹
- ب. كما أن قيام المراجع بعملية المراجعة بكفاءة وجودة وفعالية ينعكس عليه بالعديد من النتائج الإيجابية لعل من أهمها إخلال المسؤولية تجاه الأطراف بأن ما قام به موافق للمعايير وقواعد وآداب سلوك المهنة وزيادة سمعته الحسنة بما ينعكس على أجوره بشكل عام وزيادة القدرة التنافسية لمكتب المراجعة فضلاً عن زيادة التصنيف العلمي والعملية والإحتكام إليه في قضايا كبرى على مستوى الدولة.
- ج. بالنسبة للمؤسسة محل المراجعة (المسيرين والمساهمين): تكمن أهمية جودة المراجعة للمنشأة في تعزيز إمكانية إكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية ما يمكّنها من تحليل نقاط القوة والضعف، ووضع الخطط المستقبلية، كما يمنح الإئتمان والطمأنينة للدائنين وأصحاب الحقوق، وتعمل القوائم المالية المراجعة على تغيير مسار متخذ القرار للمستثمرين المحتملين و تعطي للمنشأة تسهيلات في طلب الإئتمان و القروض البنكية.²
- د. بالنسبة للجهات الحكومية و الهيئات المهنية: حيث تسعى إلى إلزام مكاتب المراجعة 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، كما تستفيد الجهات الحكومية من القوائم المالية في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتوسيع الأجهزة الحكومية أن تتم أعمال المراجعة والمراجعة وفقاً لمستوى عالي من الجودة من أجل حماية النشاط الإقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة³

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قائمة معايير المراجعة الخاصة بعوامل الجودة بعملية المراجعة وتشمل: كل من الأهلية، والموضوعية وجودة أداء المهام، أما من جانب البحوث والدراسات وهو ما سننظر إليه فقد قُسمت العوامل إلى:

¹ بودونت أسماء، مرجع سابق ذكره، ص 52

² سامر دواره، مرجع سابق ذكره، ص 19:20

³ إياد حسن حسين أبوهين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، مذكره ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين 2005 ص 19

_____ لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

1-عوامل تنظيمية تتعلق بمكتب المراجعة؛

2-عوامل تتعلق بالأفراد القائمين بعملية المراجعة؛ ومنها من أضاف مجموعة من العوامل المتعلقة بالمؤسسة أو المنشأة محل المراجعة؛

اولا: العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة

والمتمثلة بالتخطيط لعملية المراجعة وتحديد إجراءات العمل المراجعة وتحديد حجم عمل المراجعة ومن ثم تحديد الوقت اللازم لإتمام عملية المراجعة ومهارة المدقق في تحديد نقطة البداية بأعمال المراجعة وكيفية انهاء العمل.

1- حجم مكتب المراجعة: عُرّف حجم المكتب بأنه عبارة عن عدد الأعضاء المهنيين بالمكتب، وحجم العملاء بالمكتب، وعدد العملاء المرتبطة بصناعة معينة بالإضافة إلى مقدار الأتعاب التي يتحصل عليها المكتب، كما أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية قوية بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، فقد توصل الباحث (De.anglo) في دراسة أجراها إلى أن زيادة احتمال إكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام إحدى مكاتب المراجعة الكبرى بعملية المراجعة مقارنة بقيام مكاتب مراجعة أخرى أقل حجما، وقد أبرزت الدراسة بأن مكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك إمكانية تقنية كبيرة ولها القدرة على إجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة أكبر من مكاتب المراجعة أقل حجما، مما ينعكس إيجابا على جودة المراجعة المنجزة بواسطة المكاتب الكبيرة¹

2- تخصص مكتب المراجعة في قطاع معين: يقصد بالتخصص في مهنة المراجعة أن يتخصص المراجع في مراجعة قطاع من النشاط الإقتصادي مثل البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها، كما أن أهمية هذا العامل يعود بالمنافع منها:²

- تخفيض تكاليف المراجعة، وذلك من خلال معرفة وخبرة المراجعين بصناعة معينة مما يجعلهم بارعين في معالجة المشاكل التي تواجههم.

- الفائدة التي تعود إلى كل من العميل والمراجع، بالنسبة للعميل يقلل من الوقت اللازم لقضائه مع المراجع لتعريفه بطبيعة النشاط بالإضافة إلى الأثر الإيجابي على القوائم المالية، وبالنسبة للمراجع يحقق رضا العميل، ويحسن من جودة المراجعة.

3- السمعة الجيدة لمكتب المراجعة: يقصد بسمعة المكتب (الشهرة) تداول إسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، كما أنه هناك علاقة تبادلية بين كل من جودة المراجعة وحسن سمعة المكتب، فجودة أداء المراجعة تؤدي إلى حسن سمعة المكتب والحفاظة على حسن سمعته تقود إلى جودة الأداء³، ترغب الشركات بالتعامل مع المكاتب المشهورة وذات السمعة الجيدة، وتسعى للتعامل معها في سبيل تعزيز الثقة في القوائم المالية والتوقيع عليها، إذ

¹ نبيل علال، العوامل المؤثرة علم جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص التدقيق المحاسبي، جامعة حمه الحضر الوادي، 2013 ص 60 غير منشورة

² مرجع نفسه، ص 63

³ سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات البيئة المراجعة الخارجية علم جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص 46 غير منشورة

_____ **لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها**

سيساعدها ذلك على الحصول على أعلى سعر ممكن للأسهم، حيث أنّ رأي مثل هذا المراجع يعد بمثابة دليل على صحة ودقة البيانات في القوائم المالية، ونظرا لأن مثل تلك المكاتب تمتلك جودة أعلى في أداء عمله¹

4- المنافسة بين مكاتب المراجعة: تعمل مهنة المراجعة كأية مهنة أخرى في سوق مفتوحة تقوم على المنافسة بين أعضائها لجذب العملاء، خصوصا مع زيادة عدد مكاتب المراجعة، وعدد المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة، كما تعتبر المنافسة السمة المميزة لسوق خدمات المراجعة عند الإرتباط المبدئي بخدمة المراجعة، ويعد العمل على توافر المنافسة الشريفة بين المكاتب المهنية أحد مقومات نجاح ممارسي المهنة، و أنّ إنتشار المنافسة غير الشريفة وتفشي ظاهرة إنخفاض الأتعاب، تعتبر من التحديات المعاصرة التي تواجهها مهنة المراجعة²

5- تخصص مكتب المراجعة في قطاع معين: يقصد بالتخصص في مهنة المراجعة أنّ يتخصص المراجع في مراجعة قطاع من النشاط الإقتصادي مثل البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها، كما أنّ أهمية هذا العامل يعود بالمنافع منها:³

- تخفيض تكاليف المراجعة، وذلك من خلال معرفة وخبرة المراجعين بصناعة معينة مما يجعلهم بارعين في معالجة المشاكل التي تواجههم.

- الفائدة التي تعود إلى كل من العميل والمراجع، فبالنسبة للعميل يقلل من الوقت اللازم لقضائه مع المراجع لتعريفه بطبيعة النشاط بالإضافة إلى الأثر الإيجابي على القوائم المالية، وبالنسبة للمراجع يحقق رضا العميل، ويحسن من جودة المراجعة.

6- مدة إرتباط مكتب المراجعة مع الشركة محل المراجعة: يقصد بمدة إرتباط مكتب المراجعة مع الشركة محل المراجعة هي عدد السنوات التي يقضيها المراجع في مراجعة الشركة معينة طول فترة إرتباطه بالشركة محل المراجعة، ولا شك أنّ طول مدة تولّي المراجع عملية المراجعة بالشركة سوف يكون له تأثير على إستقلال المراجع إما ان يكون تأثيرا سلبيا أو إيجابيا ولم تُحسم هذه القضية بعد بصورة جازمة⁴

ثانيا: العوامل المتعلقة بفريق التدقيق والقائمين بعملية التدقيق

1- مجموعة من الأساسيات العلمية لمهنة التدقيق: مثل الإلتزام بتطبيق المبادئ المقبولة قبول عاما وبالأخص تطبيق مبدأ الموضوعية والإلتزام بالمعايير المهنية للتدقيق وكيفية إعداد التقارير عن الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة في النشاط المهني

¹ أحمد حابي، العوامل المؤثرة علم جودة المراجعة الخارجية في الجزائر دراسة حالة لآراء خبراء المحاسبين و محافضي الحسابات في الجزائر، اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية

علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2015، ص11

² عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 13، 14

³ نبيل علا، مرجع سابق، ص 63

⁴ أحمد حابي، مرجع سابق، ص 101

_____ **لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها**

وكيفية الإعتماد على النظام الرقابي الداخلي وقابلية المدقق على إكتشاف الغش والتلاعب¹.
2-درجة كفاءة إجراءات اختيار العملاء أو إستمرار تقديم الخدمة لهم: كنتيجة لظروف المنافسة المحيطة بسوق التدقيق،
وجب أن تحرص هذه المكاتب على إنتقاء العملاء الجدد والإستمرار مع العملاء القدامى، حيث أن عدم الإنتقاء قد يترتب
عليه آثار سلبية على جودة عملية التدقيق وبالتالي قصورا في الوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية.

3-مدى كفاءة إجراءات انتقاء المدققين بمكتب التدقيق: نظرا لإتمام عملية التدقيق من خلال فريق التدقيق، ونتيجة
لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق يتحملها مكتب التدقيق، فإن إنتقاء المدققين للعمل بمكتب التدقيق
يعتبر مطلبا حيويا لضمان جودة أداء عملية التدقيق. ونتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المدققين للعمل بمكاتب التدقيق
فقد أولت الهيئات المهنية إهتماما كبيرا لعملية تعيين المدققين، وقد تضمنت إصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة
وضع سياسات تضمن تعيين أفراد أكفاء بمكتب التدقيق².

4-إستقلال مدقق الحسابات: يعتبر إستقلال المراجع من المفاهيم التي تميّز مهنة المراجعة ويشمل إستقلال المراجع على
الحقّ في الإشراف على مندوبيه وتوجيه أعمالهم بدون أيّ تدخّل من الشركة التي يقوم بالتدقيق فيها، الحرية التامة في إختيار
إجراءات وطرق الفحص التي يقوم بها، بالإضافة إلى حرية التعبير عن الرأي في التقرير الذي يدي به على القوائم المالية
بدون خوف من إتخاذ إجراءات إنتقاميه ضده.

5-خبرة فريق التدقيق: تؤثر الصفات الشخصية لفريق التدقيق على كفاءة وفاعلية أداء عملية التدقيق بشكل جوهري،
ومن تلك الصفات ذات الأثر الكبير على عملية التقدير الشخصي وإصدار الأحكام في المراجعة الخبرة المهنية للفريق،
ونظرا لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الخبرة المهنية لفريق التدقيق بجودة التدقيق، وتوصلت
أغلب الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما، وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة التدقيق.

6-الاتصالات بين فريق التدقيق وعميل التدقيق: تعتمد خدمة التدقيق على العلاقة الثنائية والمباشرة بين مكتب التدقيق
والعملاء، والتي يجب أن تتميز بالآتي:

- أن تكون علاقة هادفة، فالإتصال بين العميل ومكتب التدقيق يحدث لغرض معين
- لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة، حيث توصف هذه العلاقة بأنها نوع من علاقة الغرباء، وتحدث في إطار من القيود
والمحددات.
- أنها علاقة محدودة الأبعاد، حيث تكون هذه العلاقة محدودة الأبعاد وفقا لطبيعة ومحتوى الخدمة المطلوب تقديمها.

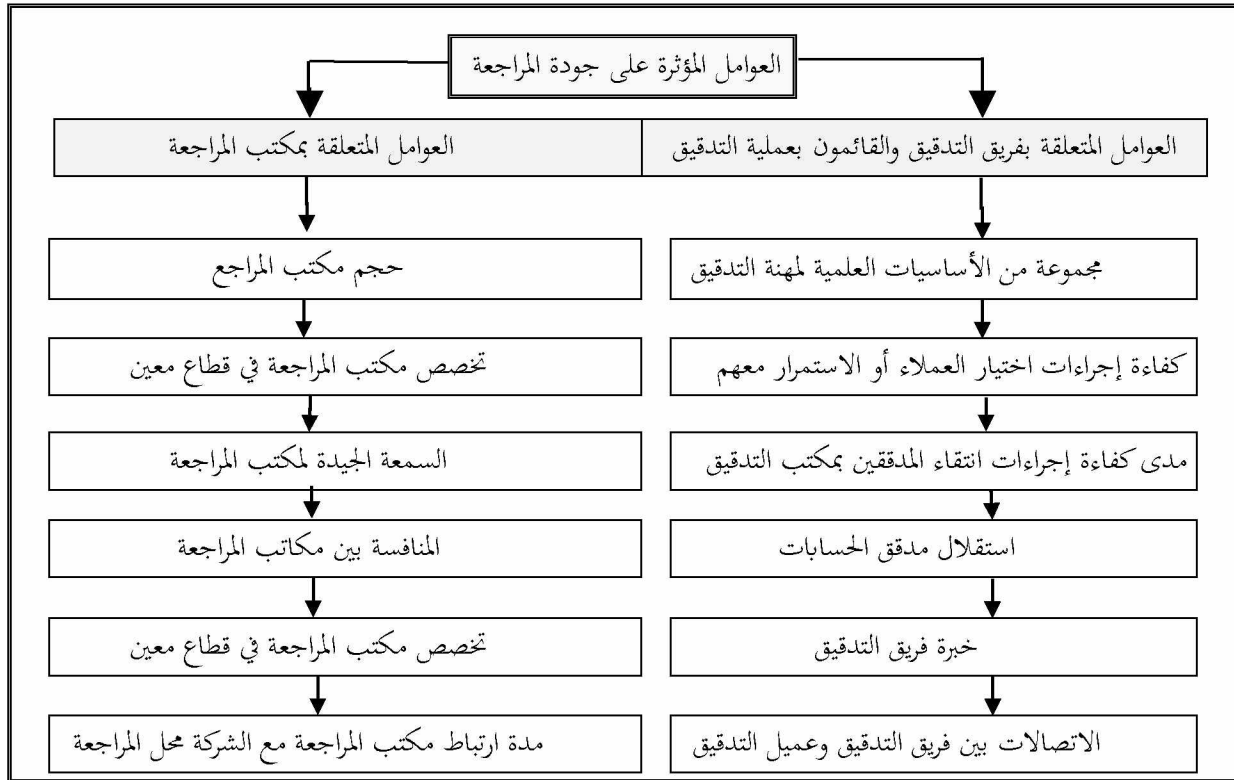
¹ معمري اسامة، مفتاح حمزة، عمورة جمال، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات
متقدمة في المالية والمحاسبة العدد 02، 2020، جامعة البليدة 2، ص 43

² عبد الوهاب نصر علي، شحاتة احمد شحاتة، أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات العالمية، النداء الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 52

الفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

ويعد هذا العامل من العوامل المهمة في مجال التدقيق، بسبب أن المدققين يعتمدون على موظفي مؤسسة العميل في الحصول على المعلومات المهمة والتي تساعدهم على فهم طبيعة نشاط العميل، والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها.¹

الشكل رقم (03): العوامل المؤثرة على جودة المراجعة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المفاهيم والمعلومات السابقة

المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة

تمثل الرقابة على جودة المراجعة ذات أثر فعال للتأكد من أن ما يشكل أساساً للممارسة المهنية للمراجعة يتم تطبيقه بالفعل لتحقيق المستويات المثلى للأداء المطلوبة إضافة إلى كونها وسيلة للرقابة، وقد تطورت أدوات الرقابة النوعية لتأخذ شكلاً تنظيمياً.

المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة المراجعة الخارجية

تعددت الدراسات والإصدارات المهنية التي تناولت مفهوم الرقابة على الجودة، منها ما عرفتها على أنها: "مجموعة من السياسات والإجراءات التي ينبغي على مكاتب المراجعة أن تقوم بها، سواء فيما يتعلق بمكتب التدقيق بشكل عام أو على مستوى كل عملية تدقيق، وذلك من أجل ضمان قيام مكاتب التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق"²

¹ عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، مرجع سابق، ص 33

² أمير جمال القيق، مدى تطبيق رقاب الجودة في تدقيق الحسابات في قطاع غزة، "دراس ميدانية"، مذكرة ليل شهادة الماجستير في الحاسبة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2013، ص 26، منشورة

الفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

كما عُرفت على أنها " جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب التدقيق والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات تدقيق بدرجة عالية من النوعية والجودة فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها مكتب التدقيق التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق والتي يقوم بها، تعكس مراعاته لمعايير التدقيق الدولية، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه.¹

وقد عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها تمثل الأنظمة والسياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تقع تحت مسؤولية منشأة المراجعة، والتي تلتزم منشأة المراجعة بوضعها والحفاظ عليها لتقدم لها ضمانا معقولاً بأن المنشأة وموظفيها يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن التقارير الصادرة من قبل المنشأة أو الشركاء في العمليات مقبولة حسب الظروف.

وبالرجوع إلى مجمل التعاريف السابقة للرقابة على جودة المراجعة نجد أنها تركز على النقاط التالية:

✓ أن رقابة الجودة تتمثل في جملة من السياسات والإجراءات يعتمدها مكتب المراجعة لتحقيق جودة الأداء، وتندرج في مسؤولية التنفيذ؛

✓ أن رقابة الجودة المراجعة بمجمل سياساتها وإجراءاتها وفي ظل تطور تطبيقاتها، أصبحت تُعتمد كأنظمة، ويتم التحقق من فعاليتها من أجل تحقيق الجودة العالية في تنفيذ مهام المراجعة، وضمان تحسين هذا النظام بمجمل الطرق الممكنة لتعزيز إجراءات الرقابة المعتمدة؛

✓ أن الهدف من اعتماد رقابة الجودة للمراجعة، هو توفير الحد الأدنى المطلوب لإمثال المنشأة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية وطنيا ودوليا، وكذلك المعايير التنظيمية المعتمدة بمكتب المراجعة، كما تهدف رقابة الجودة إلى إعطاء ضمان لجودة المراجعة؛²

المطلب الثاني: برامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية

لقد أدت الأزمات المالية وإختيارات الشركات الرائدة في الإقتصاد عالميا إلى تسليط الضوء على أهمية جودة المراجعة الخارجية والرقابة عليها بشكل كبير، ويمكن حصر نوعين من أنظمة وبرامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية أوجدتهما الممارسة العملية خصوصا في أمريكا.³

الأسلوب الأول: مراجعة النظر، ويقوم بموجبها مكتب التدقيق بتدقيق أعمال مكتب آخر بهدف التأكد من إلتزامه بعناصر الرقابة وتقييم مدى ملاءمتها لمكتب التدقيق، ويخضع هذا الأسلوب لرقابة المهنة.

¹ عبد الوهاب بن بريكة، بودونت اسماء، تأثير حجم مكاتب التدقيق على جودة التدقيق من وجه نظر مراجعي الحسابات في الجزائر، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، العدد 8، جامعة معسكر، 2016، ص 192

² خليدة عابي، إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم، الأنظمة، البرامج والمعايير المهنية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد السابع، 2016، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، ص 176، 177

³ معمرى اسامة، مفتاح حمزة، عمورة جمال، مرجع سابق، ص 48

الفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

الأسلوب الثاني: مجالس الإشراف على مكاتب التدقيق، ويقوم هذا المجلس بتدقيق مكاتب التدقيق التي تدقق الشركات المساهمة والمسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية، ويخضع هذا المجلس لإشراف هيئة سوق الأوراق المالية.

أولاً: برنامج مراجعة النظير أو فحص النظير (PEER REVIEW)

تم اقتراح هذا النوع من البرامج من طرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين ويقصد به قيام مكتب مراجعة بمراجعة أعمال مكتب آخر لفحص مدى إلتزامه بجوانب رقابة الجودة التي حددها المعيار الدولي 220 لرقابة الجودة، ومدى قيام شركة المراجعة محل الفحص قيامها بتصميم سياسات وإجراءات لتنفيذ عناصر رقابة الجودة الخمس التالية:¹

- ✓ الحياد والأمانة والموضوعية
 - ✓ التأهيل والمهارة والخبرة والتدريب والتعليم المستمر
 - ✓ سياسات وإجراءات قبول أو الاستمرار في المراجعة للعملاء.
 - ✓ التأكد من أن إجراءات عملية المراجعة تتماثل مع المعايير المهنية ومعايير الجودة
 - ✓ التأكد من تطبيق عناصر الجودة الأربعة السابقة والمتابعة والمراقبة على ذلك بشكل فعال
- الشكل رقم (04): عناصر برنامج مراجعة النظير

عناصر رقابة الجودة	المتطلبات
الاستقلالية - الأمانة - الموضوعية	يجب على المدققين ان يحافظوا على استقلالهم سواء من حيث الجوهر أو المظهر وأن يؤديوا مهامهم بأمانة، وأن يحافظوا على الموضوعية في أداء مختلف مهامهم.
إدارة الأفراد	تصميم سياسات وإجراءات تعطي تأكيداً بأن: - جميع الاشخاص الجدد مؤهلين لأداء اعمالهم بكفاءة - يتم اسناد العمل إلى اشخاص مدربين ويمتلكون المهارة اللازمة - التحاق جميع الأفراد ببرامج التعليم المهني المستمر حتى يتمكنوا من القيام بالأعمال الموكلة إليهم.
قبول عميل	- يجب تصميم السياسات والإجراءات التي تقرّر ما إذا كان يجب قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم، مراعاة لتقليل مخاطر قبول العميل ذي الإدارة منخفضة الكفاءة إلى اقل قدر ممكن. - يجب ان يقبل مكتب التدقيق تكاليفات العميل وفقاً لعنصر الإمانة.
القيام بعملية التدقيق	- يجب تصميم مجموعة من السياسات والإجراءات التي تؤدي إلى التأكد من العمل الذي يؤديه مكتب التدقيق يتم وفقاً للمعايير المهنية المتعارف عليها والمتطلبات التنظيمية و معايير الجودة الموضوعية
الرقابة	- يجب التأكد من أن عناصر رقابة الجودة الأربعة السابقة يتم تطبيقها بفاعلية.

المصدر: لقويبة سمر، مساهمة معايير ادلة الاثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي "دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري، اطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2019، ص 152، منشورة

¹ خليدة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية دراسة حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تجارة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016، ص 152، 153، منشورة

1. مزايا نظام فحص النظر

إن القيام بفحص النظر يؤدي إلى تحقيق منافع لمنشآت المراجعة للمساعدة على ما يلي:

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

2. عيوب نظام فحص النظر¹

تعرض برنامج فحص النظر لجملة من الانتقادات حيث إتفقت العديد من الدراسات على عدم إستقلاليته وعدم مصداقيته، حيث وفقاً لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لا يطلع الفاحص على وثائق ومستندات العملاء التي لا يرغب العملاء في مراجعتها لها، ويمكن للمكتب الذي سيتم فحص نظم الرقابة على الجودة الخاص به أن يختار المكتب القائم بالفحص وبالتالي ظهور قصور التنظيم المهني في فحص نظام رقابة الجودة على مكاتب المراجعة.

كما إعتبرت بعض الدراسات أن نظام فحص النظر أثبت فشله بعد إختيار كبريات الشركات المالية، وإتهام مكاتب المراجعة بالفشل والتواطؤ في عدم الكشف عن التلاعب والفساد المالي، إذ إعتبر هذا النظام عبارة عن فحص بالتواطؤ بين شركاء في مكاتب المراجعة، وأنه غير قادر على تحقيق الأهداف المرجوة منه، وأنه غير قادر على إكتشاف الأخطاء والتجاوزات الكبيرة وكانت أهم الانتقادات الموجهة إلى هذا الأسلوب هي:

- ✓ أن مراجعة النظر تؤدي بشكل روتيني، ويهتم القائمون بها بالشكل أكثر من المضمون
- ✓ أن الأشخاص القائمين بها غير متفرغين لهذا العمل، وقد يكونوا غير صالحين في بعض الأحيان للقيام به.
- ✓ أن هذا الأسلوب يحمل في طياته شبهة المجاملة فيما بين مكاتب المراجعة. حيث أتاح قسم مراجعة النظر بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فرصة لمكتب المراجعة لاختيار المكتب القائم بمراجعته مما يؤثر على إستقلالية وحياد المكتب القائم للفحص وبالتالي تقرير الفحص.

ثانياً: برنامج مجالس الإشراف على مكاتب التدقيق

نتيجة للانتقادات الموجهة لبرنامج مراجعة النظر، فقد تم إصدار برنامج* (Sarbanes-Oxley) سنة 2002 الذي وُصف بأنه أكثر التشريعات أهمية وتأثيراً في حوكمة الشركات والإفصاح المالي وممارسة مهنة المراجعة والرقابة على جودتها منذ قانون تداول الأوراق المالية الأمريكي خلال الثلاثينيات من القرن الماضي، بعد ما يقرب من 25 عاماً من التنظيم الذاتي للمهنة، وما ترتب عليه من تكوين مجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة

¹ المرجع اعلاه

_____ لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

(PCAOB) والذي أصبح مسؤولاً عن فحص جودة منشآت المراجعة المكلفة بمراجعة شركات عامة في البورصة، وما قد ترتب على ذلك من تضيق نطاق تطبيق برامج فحص النظر الذي هو مسؤولية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بحيث أصبح يطبق فقط على منشآت المراجعة المكلفة بمراجعة شركات خاصة، وفيما يلي ملخص عن طبيعة عمل هذا المجلس:¹

أ. تبني معايير الرقابة على الجودة، والتي تشمل:

- مراقبة أخلاقيات المهنة والإستقلال؛
- الإستشارة الداخلية مثل الأسئلة المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة في المكتب؛
- التوظيف والتطوير المهني وترقية الموظفين؛
- طريقة قبول العملاء والإستمرار معهم؛

ب. الإشراف على مكاتب المراجعة المسجلة لديه، والتي تعد تقارير المراجعة لشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية؛

ج. تفتيش لمكاتب المراجعة المسجلة لديه، وتطبيق الإجراءات التأديبية المتعلقة بها وفرض العقوبات الملائمة على المكاتب المسجلة لديه، وعلى أي شخص ذو علاقة بها؛

د. القيام بالوظائف والواجبات الضرورية والملائمة لتطوير المعايير المهنية، وتحسين جودة خدمات المراجعة المقدمة من قبل مكاتب المسجلة لديه أو أي شخص ذو علاقة بذلك (مثل المراجعين العاملين بالمكاتب)؛

هـ. تأكيد إلتزام مكاتب المراجعة المسجلة لديه، وأي شخص ذو علاقة بها بقواعد المجلس والمعايير المهنية وقوانين الاوراق المالية المتعلقة بإعداد واصدار تقارير المراجعة؛

إضافة لما سبق، سعت دراسة (Hernonson, Houston, 2009) إلى التعرف على الآثار المترتبة على التحول الكبير في تنظيم المهنة، بصدور قانون سربانوس- اوكسلي. وقد توصلت إلى أن هناك طلب على تقارير فحص مجلس الاشراف لمكاتب المراجعة، على أساس مشكلات الوكالة للبحث على مؤشرات عن جودة المراجعة، كما إستنتجت الدراسة وجود دور فعال لتقارير الفحص الصادرة عن مجلس الاشراف في تحقيق التحسين المستمر داخل مكتب المراجعة وبالأخص الصغيرة منها وبالتالي زيادة جودة المراجعة.

كما سبق نلاحظ التطور في شكل ومضمون أسلوب الرقابة على جودة المراجعة، فبعدما كان يقوم به زملاء المهنة لبعضهم البعض بشكل روتيني وهو أقرب للمجاملة لا إلى الرقابة، أصبحت تقوم به هيئة مستقلة تعمل على فحص الجوانب التي لها تأثير مباشر على جودة المراجعة مثل مراقبة الأخلاقيات المهنية والإستقلال التي تؤثر الإظهار حسب دراسة (De Angelo, 1981)

¹ حمادي نبيل، مرجع سابق ص 84، 86

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

_____ لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على نظام رقابة جودة المراجعة الخارجية

تصنف العوامل المؤثرة على نظام رقابة جودة المراجعة التي تناولها العديد من الباحثين والمهتمين في مجال المراجعة إلى

ثلاث عوامل:¹

أولا: 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 وغالباً ما يكون هناك شكلاً من إلزام مكتب المراجعة بتطبيقها وذلك عند منحه رخصة بمزاولة المهنة، لكن الأهم من وضع المعايير هو الإلتزام بتطبيقها وتنظم تلك المعايير في ظل بيئة اقتصادية متغيرة وكذلك في ظل إحتياجات وإنعكاسات 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 والنقابات 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 وحمائتهم من الضغوطات من أي أطراف خارجية.

ثانياً: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الداخلية:

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

1. **مكاتب كبيرة الحجم:** وترتفع فيها جودة عمليه المراجعة ولا ينفرد فيه المراجع برأيه أو عمليه فردية ولكن يكون للإشراف دور واسع في عمليه الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها وفي كثير من الدول تظهر وقد أخذت شكل شركات مساهمه أو متعددة الجنسيات. ومحدداتها من حيث عدد عملاء المكتب وعدد أفراد المكتب المؤهلين مهنياً وعلمياً حجم المكتب وقدرة المكتب والكفاءة المهنية على أداء المهام المكلف بها بأي منشأه بإختلاف تخصصها الصناعي.

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

ثالثاً: البيئة الإقتصادية لمكاتب المراجعة

¹ خليدة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية دراسة حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تجارة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016، ص 158، منشورة

_____ **لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها**

وتتمثل في العديد من العوامل التي تؤثر أساسا على جودة المراجعة وأنظمة الرقابة عليها ومن أهمها ما يلي¹:

- 1. الكساد الإقتصادي:** هناك علاقة ارتباط ما بين الرواج الإقتصادي وإنتعاش 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.
- 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 الإقتصادية وشركات 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 بناءا 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 والإلتزام بها على جودته وأعماله بشكل كبير نجد منها يلي:

- 1. قانون الضرائب:** يؤثر قانون الضرائب على جودة المراجعة حيث أن أغلب أصحاب الأعمال يرغبون في تحقيق أعلى عائد على إستثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة وعبئها بتقديم قوائم مالية ملفقه وهذا يؤثر سلباً على جودة المراجعة
- 2. قانون الشركات:** يؤثر قانون الإستثمار بشكل كبير في زيادة جودة المراجعة حيث أنه ينظّم العلاقة بين المستثمر وحقوقه على المراجع في الحصول على قوائم المالية سليمة وصادقة

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:²

¹ نفس المرجع اعلاه، ص 159

² نفس المرجع اعلاه، ص 159، 160

_____ لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

1. نظرة المجتمع للمهنة: تختلف نظرة المجتمع للمهنة من دولة لأخرى ومن منشأة لمنشأة 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 مستثمرا أو مقرضاً أو مورد أ أو عميلاً وتختلف نظرة المجتمعات تبعاً لثقافتها المالية.

سادسا: البيئة المهنية

1. التقيد بالمبادئ والقواعد الأخلاقية للمهنة: والتي تمثل قيم أخلاقية وتعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك 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.¹

المبحث الرابع: رقابة جودة المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISA 220)

تمثل معايير الرقابة على جودة المراجعة مستويات الأداء المهني للرقابة على جودة المراجعة، لذلك إهتمت مجموعة من الهيئات الدولية المشرفة على مهنة المراجعة بإصدار جملة من معايير رقابة الجودة، سعياً منها لتحسين مستوى الأداء، وبالتالي زيادة الثقة في مكاتب المراجعة، ومن بين المعايير الذي ألزم على المراجعين بضرورة تطبيقه والتقيّد به معيار المراجعة الدولي (ISA 220) والذي سنتطرق اليه بشيء من التفصيل.

المطلب الأول: المعايير الدولية لرقابة جودة المراجعة الخارجية

قامت العديد من الهيئات المهنية في العديد من البلدان بصياغة معايير للرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة، ولعلنا نستعرض أهم المنظمات المهنية والتي تُعد من المنظمات المشهود لها في إصدار المعايير خاصة في جانبها المتعلق بالرقابة على الجودة وهي:

اولا: معايير الرقابة على جودة الأداء الخاصة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

¹ نفس المرجع اعلاه، ص 160

الفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

أنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1978 م لجنة معايير رقابة الجودة مهمتها إصدار معايير لرقابة جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة وفي نوفمبر عام 1979 م قامت لجنة معايير رقابة الجودة، بالمعهد الأمريكي للمحاسبين والمراجعين بإصدار أول معيار للرقابة على جودة الأداء المهني رقم (1) بعنوان "نظام الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة"، والذي تضمن تسعة عناصر أساسية للنظام الفعال لرقابة الجودة شاملة لسياسات وإجراءات الرقابة على تلك الجودة، تتمثل هذه العناصر في الآتي:

1- الاستقلال، 2- تخصيص الأفراد على المهام، 3- المشورة، 4- الإشراف، 5- التعيين (التوظيف)، 6- تطوير القدرات المهنية، 7- الترقى، 8- قبول عملاء جدد والاستمرار مع العملاء الحاليين، 9- الفحص الدوري.

وفي مايو 1996 م أصدرت لجنة معايير رقابة الجودة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين معيار للرقابة على جودة الأداء المهني رقم (2) بعنوان "نظام الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة"، وذلك ليحل محل معيار رقابة الجودة رقم (1)، وتتمثل عناصر هذا المعيار في:

1- الاستقلال والنزاهة والموضوعية، 2- إدارة فريق المراجعة، 3- قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين، 4- أداء وتنفيذ عملية المراجعة، 5- الرقابة والمتابعة¹.

ثانيا: معايير رقابة الجودة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)²

يُعتبر الإتحاد الدولي للمحاسبين المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة وقد تأسس في عام 1977 لخدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنتي المحاسبة والتدقيق على نطاق عالمي، والمساهمة في تطوير إقتصاديات دولية قوية، وذلك بتحقيق ورفع مستوى الإلتزام بمعايير مهنية عالية الجودة وزيادة التوافق الدولي لهذه المعايير والتعبير عن المواضيع ذات الصلة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك وفي الآونة الأخيرة زاد اهتمام الإتحاد الدولي بمسألة جودة المراجعة (حتى أصبحت تضاف إلى العنوان الرئيسي لكتب المعايير الصادرة فأصبحت تسمى المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة)، ففي عام 1994 صدر المعيار الدولي رقم 220 الرقابة على جودة عملية المراجعة (والذي حل محل الدليل الدولي السابع المسمى "ضبط جودة العمل في التدقيق")

كما أصدر الإتحاد الدولي المعيار رقم 1 رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات التدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة (والذي حل محل الدليل الدولي رقم 1 لضبط الجودة). ومن الملاحظ أن المعيار الدولي 220 إهتم بالتفاصيل التي يجب على المراجع الإهتمام بها على المستوى الشخصي أما المعيار الدولي رقم 1 فقد إهتم بالتفاصيل التي ينبغي على مكاتب المراجعة الإهتمام بها، وقد ربط الإتحاد الدولي بين المعيارين حيث بيّن أنه لا بدّ من تطبيق المعيار رقم 220 ودراسته في سياق المعيار الدولي رقم 1. ويتكون الإتحاد من أربعة مجالس تتمثل في:

¹ عماد عبد الله، فضل الله يونس، مدى إمكانية الية رقابة الجودة في بيئة المراجعة اليببية "دراسة استطلاعية لآراء مزاولي مهنة المراجعة في ليبيا"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة بنغازي، 2012، ص 44، 45.

² سامر دواردة، مرجع سابق ذكره، ص 21، 22.

الفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB)
- مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB)
- مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA)
- مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)

وكل مجلس من هذه المجالس يلعب دورا هاما في تطوير المعايير الدولية في المجال المخصص له، إذ تلقى المعايير التي يصدرها كل مجلس القبول على المستوى الدولي، بحيث تسعى العديد من الدول تبني هذه المعايير أو إتخاذها كمرجع أساسي لوضع معايير محلية، ناهيك عن سعي الأطراف والهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في العديد من الدول إلى الإنضمام إلى عضوية هذه المجالس، للتمكن من المشاركة في إعداد ووضع المعايير الدولية، وكذا الحصول على كل المستجدات والتوضيحات التي تواكب التغيير في هذه المعايير¹

ثالثا: مجمع القانونيين بأنجلترا وويلز لرقابة جودة التدقيق

حيث قام المجمع أيضا بإعداد برنامج لرقابة جودة الأداء المهني في عام 1991 والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة وهو ملزم لمكاتب المراجعة وتمثلت أهم العناصر التي وردت في هذا البرنامج: الاستقلالية، النزاهة المهنية، قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم، التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الإلتزام بشروط التسجيل، الاستشارة، تجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء.²

رابعا: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

في إطار الجهود التي تقوم بها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لنهوض بمهمة التدقيق والمحاسبة وبمستواها، أعدت لجنة مراقبة جودة أداة المدقق وهي لجنة فنية منبثقة عن مجلس إدارة الهيئة، برنامجا لمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبين القانونيين بأحكام نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالأمر الملكي 1990/01/19 ويهدف هذا البرنامج على التأكيد وإلزام مكاتب التدقيق والمحاسبة بأحكام النظام الصادر بالأمر الملكي رقم (12) والتزامهم أيضا بمعايير المحاسبة والتدقيق والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة والتعليمات المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة وذلك يفرض تحسين مستوى الأداء المهني وزيادة فعالية الخدمات المهنية.

خامسا: إشارات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين

أصدر المعهد المصري للمحاسبين ومدققي الحسابات في عام 1996 المعيار رقم (7) والذي يختص بالرقابة على جودة عملية التدقيق، ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة وهذه الإرشادات غير ملزمة لمدققي الحسابات، وهي تشابه إلى حد كبير مع الإرشادات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين عام 1981

¹ مهلوي نور الهدى، التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية دراسة تحليلية للمعايير (IAS/IFRS) - و (ISA) اصدا رات 2018، الأفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريبيج-الجزائر-المجلد: 05، العدد 02، 2020، ص 151

² إنياد حسن حسين أبو هين، مرجع سابق، ص 55

_____ لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

سادسا: هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون الخليجي العربية

تأسست هذه الهيئة في 1998/12/07 وقد ورد في نظامها الأساسي بأنها تهدف إلى كل ما من شأنه تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في دول مجلس التعاون الخليجي وتحقيق التنسيق والتكامل بينها ولها على الأخص وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية لأداء المحاسبين القانونيين ومتابعة وتقييم الأداء المهني، ويهدف نظام مراقبة جودة الأداء لدول مجلس التعاون الخليجي العربية إلى أن يوفر للهيئة إقتناعا بتحقيق أهدافها الواردة في نظامها الأساسي وكذلك أهداف لجنة مراقبة جودة الأداء المهني حسبما ورد في لائحته الداخلية المعتمدة من قبل مجلس الإدارة في جلسته الرابعة في عام 2002 التي نصت على ما يلي:

- التأكد من التزام المحاسبين القانونيين بأحكام النظام والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق والمعايير المهنية المعتمدة وهذا ما يضمن الارتقاء بمستوى الأداء المهني إلى الحد الذي يتواءم مع التطورات والمستجدات¹

المطلب الثاني: عناصر رقابة الجودة حسب معيار المراجعة الدولي (ISA 220)

وفقا لإصدارات المعايير الولية للتدقيق ورقابة الجودة الحديثة في عام 2009 فان المعيار الدولي 220 قد تمّت إعادة صياغته وأضيفت له متطلبات توثيق لم تكن موجودة في الإصدار السابق، وتمثل هذه الاضافة أهمية بالغة فمن خلالها سيصبح المدقق أكثر إلتراما ببذل العناية المهنية، وبالمتطلبات الأخلاقية، كما أنه يمثل حماية للمدقق الخارجي وقت تعرضه للمساءلة، وقد أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) على أن تطبيق معيار 220 يشمل المتطلبات السبعة التالية:²

- مسؤليات القيادة عن جودة عمليات التدقيق
- المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة
- قبول العملاء الجدد والاستمرار مع السابقين
- توفير فرق العمل المؤهلة
- اداء الارتباط
- المتابعة
- التوثيق

1-مسؤليات القيادة عن جودة عمليات التدقيق

¹ عماد مرجانة، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر دراسة إستببانية- محافظي الحسابات وخبراء محاسبين- ولاية أم البواقي، مذكرّة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017، ص 25، 26، منشورة

² محمد سالم أبو يوسف، تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220-دراسة تطبيقية-، مذكرّة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين، 2013، ص، 50

الفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

يتحمل الشريك في العملية مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق عين الشريك لذلك العملية، وعلية يجب على شريك العملية تحمل المسؤولية للجودة الشاملة لكل عملية تدقيق تم تعيين ذلك الشريك فيها، كما يجب أن يكون مثالا فيما يتعلق بجودة التدقيق للأعضاء الآخرين في فريق العملية أثناء جميع مراحل العملية، وعادة يعبر عن هذا الأمر من خلال أفعال شريك العملية، ومن خلال الرسائل المناسبة لفريق العملية وهذه الأفعال والرسائل تؤكد ما يلي:

- أداء العمل الذي يمثل للمعايير المهنية كالمطلبات التنظيمية الأخرى؛

- الامتثال لسياسات وإجراءات رقابة الجودة حسبما ينطبق ذلك؛

- إصدار تقارير المدقق المناسبة في ظل الظروف؛

- حقيقة ان الجودة ضرورية في أداء عملية التدقيق؛

2- المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة:

تمثل المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بالتدقيق بقواعد السلوك المهني، والتي توجب على المدقق ما يلي:

- أن يظل الشريك في العملية في حالة تأهب من خلال الملاحظة وطرح الأسئلة عند اللزوم لأي دليل يشير على عدم إمتثال فريق العملية للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.

- إذا وصل إلى علم الشريك في العملية مايفيد بعدم إمتثال أعضاء فريق العملية للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة من خلال نظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة فإنه يجب عليه إتخاذ الإجراء المناسب بالتشاور مع الآخرين في المؤسسة.

- يجب التوصل من خلال العملية إلى استنتاج حول الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة التي تطبق على عملية التدقيق. ولعمل ذلك ينبغي على الشريك في العملية مراعاة ما يلي:

■ الحصول على معلومات ذات علاقة من المؤسسة ومن شركات ضمن المجموعة عند الضرورة لتحديد وتقييم الظروف والشراكات التي تشكل تهديدا للإستقلالية.

■ تقييم المعلومات حول المخالفات المحددة إن وجدت لسياسات وإجراءات الإستقلالية الخاصة بالمؤسسة لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديدا للإستقلالية عملية التدقيق.

■ إتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية أو بالانسحاب من العملية إذا كان ممكنا وفقا للقانون أو النظام المطبق وينبغي على الشريك في العملية اعلام المؤسسة على الفور حول عدم القدرة على حل المسألة لاتخاذ قرار الإجراء المناسب.

وتحدد قواعد الاتحاد الدولي للمحاسبين المبادئ الرئيسية لأخلاقيات المهنة التي تشمل على (النزاهة - الموضوعية

- الكفاءة المهنية وبذل العناية اللازمة - السرية - السلوك المهني).

_____ لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

وأما فيما يتعلق بالاستقلالية فقد أشار المجلس إلى أنه يجب على شريك العملية تكوين إستنتاج بشأن الإمتثال لمتطلبات الإستقلالية التي تنطبق على عملية التدقيق.

3- قبول العملاء الجدد والاستمرار مع السابقين:

يجب على مؤسسة التدقيق إجراء تقييم للعملاء الحاليين والمحتملين ومتابعة علاقاتها معهم باستمرار، كما يجب على مؤسسة التدقيق مراعاة الإستقلالية، والقدرة على أداء الخدمة بشكل ملائم عند قبول العملاء، وكذلك الأمانة التي يتمتع بها العميل، وفيما يتعلق بالشريك فمن الوجب عليه ما يلي:

- أن يشعر بالرضا عن تلك التقييمات التي قامت بها المؤسسة لقبول العميل أو مواصلة العمل معه، وعلى الشريك أن يقرر مدى ملائمة الإستنتاجات التي تمّ التوصل إليها في هذا الصدد.

- إذا حصل الشريك على أي معلومات يكون من شأنها أن تسبب في إلغاء عملية التدقيق يجب عليه إبلاغ المؤسسة في وقت مبكر كي يتمكن من إتخاذ موقف موحد إزاءها.

4- توفير فرق العمل المؤهلة:

يتوجب على مؤسسة التدقيق العمل على إمتلاك فريق عمل مؤهل مهنيا وعلميا لأداء مهامه، ويجب أن يكون لدى الفريق مجموعة من الخبراء التابعين لكي يتمكن الفريق من:

1. أداء عملية التدقيق وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

2. المساهمة في اصدار تقرير المدقق بشكل ملائم للظروف.¹

ويتضح أنه يجب على مكاتب المراجعة أن تعين الأشخاص الذين لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة،² وينقسم هذا العنصر الرقابي إلى ثلاث مستويات، إبتداءا من التوظيف، التطوير المهني والترقية الوظيفية

4-1 التعيين أو التوظيف: يتطلب الإحتفاظ ببرنامج مصمم لتعيين أفراد مؤهلين من خلال تخطيط عدد الأفراد الذين يحتاجهم المكتب، ووضع أهداف للتوظيف وتحديد مؤهلات العاملين في مجال التوظيف. كذلك وضع المؤهلات المطلوبة والإرشادات لتقييم الموظفين المحتملين لكل مستوي مهني مع ضرورة إخطار المتقدمين للوظائف والأفراد الجدد لسياسات وإجراءات المكتب ذات الصلة، مثل إعداد دليل لوصف سياسات المكتب، إستعمال وسيلة لإعلام طالبي الوظيفة والأفراد الجدد، إدارة برنامج إرشادي للأفراد الجدد.

¹ المرجع اعلاه، ص 51

خليلة عاي، مرجع سابق، ص 173²

_____ **لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها**

4-2 التطوير المهني: يجب وضع إرشادات ومتطلبات التعليم المهني المستمر وإبلاغها إلى الأفراد وإسناد مسؤولية التطوير المهني إلى شخص أو مجموعة من الأشخاص يتمتعون بصلاحيات مناسبة. وكذلك توفير معلومات للأفراد حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية وتشجيع الأفراد على المساهمة في التطوير الذاتي من خلال العديد من الوسائل مثل تزويد الأفراد بالمواد المطبوعة الخاصة، إعداد الدورات التدريبية وتطويرها، واختيار وتأهيل المدربين، وكذلك إعداد برامج حسب الحاجة لسد إحتياجات المكتب لأفراد ذوي خبرة عالية في مجالات وقطاعات متخصصة

4-3 الترقية الوظيفية: يجب وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسؤولية في المكتب مع تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم الأداء الشخصي والكفاءة المتوقعة مثل المعرفة الفنية، القدرة على التحليل، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة مع العملاء وكذلك تقييم أداء الأفراد وإشعارهم بتقدمهم من خلال استخدام النماذج التي يمكن تنميطها لغرض تقييم أداء الأفراد ومتابعة هذه التقييمات.

5- أداء الارتباط:

يتطلب هذا العنصر من عناصر الرقابة على الجودة وجود سياسات وإجراءات للتأكد من أن العمل الذي يقوم به المساعدون يتماشى مع المعايير المهنية والمتطلبات اللائحية ومعايير رقابة الجودة المهنية الخاصة بالمكتب. ومن الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المكتب للوفاء بمتطلبات هذا العنصر، وجود مدير متفرغ للمكتب يمكن استشارته في الأمور الفنية، وأن يوافق مدير المكتب كذلك على التكاليفات قبل البدء في إستكمالها.

6- المتابعة:

يتضمن النظام الفعال للرقابة الجودة عمليات متابعة مصممة بهدف تزويد المكتب بتأكيد معقول، بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفعالية. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يأخذ في الحسبان نتائج عملية المتابعة التي يتبناها المكتب، والتي وردت في آخر معلومات توافرت من المكتب - وإذا كان ذلك معمولاً به - في المكاتب الأخرى، وما إذا كانت أوجه القصور التي تمت الإشارة إليها، قد أثرت على عملية المراجعة.

ويتطلب معيار رقابة الجودة أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات الخاصة بنظام رقابة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفعالية، وأنه تم التعبير عنها عملياً كما على شريك العملية دراسة نتائج عملية المتابعة كما هي موضحة في أحدث معلومات تم نشرها من قبل الشركة وعلى شريك العملية دراسة ما يلي:

- ما إذا كانت العيوب التي تم ملاحظتها في تلك المعلومات قد تؤثر على عملية المراجعة.

- ما إذا كانت الإجراءات التي إتخذتها الشركة لتصحيح الوضع كافية في إطار عملية المراجعة.

_____ لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

كما أن وجود عيب في نظام رقابة الجودة للشركة لا يعني أنه لم يتم أداء عملية مراجعة معينة حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، أو أن تقرير المراجع لم يكن ملائماً.

7- التوثيق :

ينبغي على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تتطلب توثيقة مناسبة لتقديم دليلاً على تشغيل جميع عناصر مراقبة الجودة لديها.

ويرجع القرار لمكتب المراجعة حول كيفية توثيق مثل هذه الأمور فعلى سبيل، المثال يمكن أن تستخدم المكاتب الكبرى قواعد وبيانات الكترونية التوثيق أمور مثل تقييم الأداء ونتائج مراقبة الفحص ويمكن أن تستخدم المكاتب الصغيرة أساليب غير رسمية مثل المذكرات اليدوية وقوائم المراجعة والنماذج.

وهناك العديد من العوامل التي يجب أن تأخذ في الحسبان عند تحديد شكل التوثيق ومحتواه كأدلة على تشغيل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة مثل حجم المكتب، وعدد المكاتب الفرعية، ومستوى السلطة المخولة لكل العاملين والمكاتب، وطبيعة وتقييد ممارسات وتنظيم المكتب. ويجب ان يحتفظ مكتب المراجعة بهذا التوثيق فترة من الوقت تكفي بالسماح لأولئك الذين يقومون بإجراءات المراقبة بتقييم التزام المكتب بنظام مراقبة الجودة أو بالقوانين واللوائح ولفترة أطول إذا لزم الامر¹

المطلب الثالث: الرقابة على جودة المراجعة والرقابة عليها بالجزائر - نظرة من خلال القوانين والمعايير الجزائرية للتدقيق -

إتخذت الجزائر في سبيل التحسين من مهنة المراجعة الخارجية والرفع من جودة أداء الراجعين الخارجيين مجموعة من الآليات القانونية أهمها:

- إصدار قانون 10-01 المنظم للمهنة لاسيما ما فيما يخص مهنة محافظ الحسابات واعادة تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة CNC بإنشاء لجنة مراقبة النوعية لتنظيم عمل المراجعين وتحديد المسؤوليات
- إصدار جملة من المعايير والمقتبسة في مجملها من مضمون معايير التدقيق الدولية، لتحسين جودة المراجعة، وذلك عبر 04 مراحل زمنية بما يتوافق ومتطلبات البيئة الاقتصادية الجزائرية.

الشكل رقم (1-2) يوضح: المعايير الدولية للمراجعة في طريق التبنى بالجزائر

رقم المعيار الجزائري	عنوان معيار المراجعة الدولي	رقم معيار المراجعة
200	الأهداف العامة للمراجع المستقل وأداء المراجعة وفق المعايير الدولية للمراجعة	200

¹ لخازري عبد الجليل، مرجع سابق، ص 142

لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

220	مراقبة الجودة لمراجعة القوائم المالية	220
260	التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة	260
315	تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعترية عن طريق معرفة الكيان ومحيطه	315
330	ردود المراجع على المخاطر المقيمة	330
450	تقييم الاختلالات المحددة أثناء المراجعة	450
705	التعديلات المحدثة على الرأي المعبر عنه في تقرير المراجع المستقل	705
710	المعطيات المقارنة - الأرقام الموافقة والقوائم المالية المقارنة	710

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على www.ibr-ire.be

أولاً: لجنة مراقبة النوعية: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان جودة المراجعة الموكلة للمهنيين؛
- إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن؛

ثانياً: المعايير الجزائرية للتدقيق: سنتطرق إلى أهم المعايير الصادرة لتحسين الرقابة وهي الواردة في الصنف الخامس الموسومة بالعناصر المقنعة أو أدلة الاثبات، وهي المعايير المدرجة من الرقم 500 إلى 599

▪ المعيار 500: "العناصر المقنعة"

يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها تأسيس رأيه.

▪ المعيار 505 "التأكيدات الخارجية"

الفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

تناول لإجراءات التأكيد الخارجية بالتفصيل، حيث يعتبر التأكيد الخارجي من منظور هذا المعيار أنه دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه من طرف الغير سواء أكان في شكل ورقي، إلكتروني أو شكل آخر¹. ويمكن تلخيص أهم النقاط التي تطرق إليها هذا المعيار فيما يلي:²

- ✓ الإشارة إلى أنواع التأكيدات الخارجية، والمتمثلة أساسا في التأكيد المستعجل أي الإيجابي والتأكيد الضمني أي السلبي، باعتباره أقل إثباتا منه، بالإضافة لشروط استعماله؛
 - ✓ تحديد واجبات المراجع الخارجي عند لجوئه لإجراءات التأكيد الخارجية؛
 - ✓ تحديد واجبات المراجع الخارجي في حالة رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد؛
 - ✓ تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي في تقييم نتائج إجراءات التأكيد الخارجي من حيث مصداقية الردود على طلبات التأكيد وكذا في حالة عدم تلقي الردود أو ضرورة تلقي الرد على طلب التأكيد المستعجل، بالإضافة لحالة وجود فوارق في الرد بين المعلومات المتحصل عليها وتلك التي طلب تأكيد محتواها.
- المعيار 570 "إستمرارية الإستغلال"

عالج المعيار الجزائري للمراجعة رقم 570 إلتزامات المراجع في مراجعة الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد الكشوف المالية، وفي هذا الصدد أشار إلى عناصر إضافية مقارنة لما نص عليه المشرع الجزائري، لاسيما ما يتعلق الأمر بما يلي:³

- ✓ تطبيق الفرضية على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري والكيانات الصغيرة
 - ✓ تحديد مسؤولية الإدارة في تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛
 - ✓ تحديد مسؤولية المراجع الخارجي في جمع عناصر كافية وملائمة لأجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال
- الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية، بالإضافة لاستنتاج وجود عدم يقين معتبر أولا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛
- ✓ تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي بشأن إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات أخرى مرتبطة، لاسيما ما يتعلق الأمر ب:
- أحداث أو ظروف تقع في الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة في تقييمها والتي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، والتي تستدعي اللجوء إلى إجراءات المراجعة الإضافية؛
 - تطبيق ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود عدم يقين معتبر؛
 - تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال من قبل الإدارة؛

¹ سفاحلو رشيد، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبني للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS) اطروحة دكتوراه علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير، جامعة الجزائر، 2017، ص 214

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م ت ج 505

³ نفس المرجع، ص 7,3

_____ لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

○ رفض الإدارة القيام بالتقييم أو إتمامه؛

○ التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية من طرف الإدارة.

■ المعيار 580 "التصريحات الكتابية"

يعالج بشكل شامل ومفصل لكل المسؤوليات التي تقع على عاتق الإدارة والمراجع الخارجي بشأن التصريحات الكتابية، بالإضافة لشكلها، تاريخها ومدتها وكذا واجبات المراجع الخارجي في الحالات التي قد يواجهها في سبيل الحصول على هذه الأخيرة من حيث التشكيك في مصداقيتها وعند طلبها وعدم الحصول عليها.¹

■ المعيار 501 "العناصر المقنعة"

يعالج المعيار لمدى إعتبار المراجع الخارجي عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 330 الموسوم بردود المدقق في تقييم المخاطر الذي يحتمل أنه سيصدر لاحقا، وكذا المعيار الجزائري للمراجعة رقم 500 الموسوم بالعناصر المقنعة، بالإضافة للمعايير الجزائرية للمراجعة الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار مراجعة الكشوف المالية.²

■ المعيار 510 "مهام التدقيق الأولية"

يعالج هذا المعيار بشكل مفصل وشامل لواجبات المراجع الخارجي فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، بما فيها تلك الجوانب المتعلقة بمراجعة كيان تابع للقطاع العمومي.³

■ المعيار 520 "الإجراءات التحليلية"

باعتبارها تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات، وهي تتضمن مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو كيانات متشابهة وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم إستحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة والإتجاهات الغير متوقعة.⁴

■ المعيار 530 "السبر في التحقيق"

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2017 المنضم المعايير الجزائرية للتدقيق، م ت ج 580

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المنضم المعايير الجزائرية للتدقيق، م ت ج 501، المادة 1، ص 3

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المنضم المعايير الجزائرية للتدقيق، م ت ج 510

⁴ سفاخلو رشيد، مرجع سابق، ص 22

_____ لفصل الاول: مدخل الى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

يعالج طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير الإحصائي لتحديد وإختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الإختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر، وذلك عندما يقرر المراجع إستخدام السبر في المراجعة لإنجاز إجراءات المراجعة.¹

▪ المعيار 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية"

عالج واجبات المراجع الخارجي المرتبطة بتدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار مراجعة الكشوف المالية، وهي تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الإختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة، إضافة إلى ذلك يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبق بعض معايير المراجعة الجزائرية التقديرات المحاسبية؛²

▪ المعيار 560 "الأحداث اللاحقة"

يعالج بشكل مفصل وشامل إلتزامات المراجع إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعة الكشوف المالية، والمتمثلة أساسا في:

- ✓ أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المراجع؛
- ✓ حقائق أعلم بها المراجع بعد نشر الكشوف المالية تاريخ تقرير المراجعة إلى غاية تاريخ إعتداد الكشوف المالية؛³

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 للتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م ت ج 530، المادة 1، ص 3

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 للتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م ت ج 540، المادة 1، ص 3

³ سعد بن البار، قرية معمر، مدى توافق المعيار الجزائري للتدقيق للأحداث اللاحقة والمعيار الدولي للتدقيق في ظل الإصلاحات. المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسلية، الجزائر، المجلد 11، العدد 01، 2018، ص 104:106

تناولنا التطور الزمني لمهنة المراجعة وبأن الحاجة إليها كانت نتيجة التغيرات التي شهدتها البيئة الإقتصادية لاسيما كبر حجم المؤسسات وتشعب العلاقات الإقتصادية وفصل الملكية عن الإدارة والتسيير، كما استعرضنا المفاهيم المختلفة لجودة المراجعة الخارجية وتوصلنا في ضوء ذلك إلى أنه بالرغم من الأهمية الكبيرة التي أوليت لها إلا أنه لم يجد لها تعريف واضحا ومتفق عليه، وهذا راجع إلى أن المراجعة خدمة وبالتالي يصعب قياسها وتحديدتها، وتعرضنا أيضا إلى العوامل المؤثرة على جودة المراجعة و المتمثلة في العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، عوامل مرتبطة بفريق المراجعة، كما رأينا برامج الرقابة على الجودة، وتبين وجود أسلوبين يمكن إتباعهما لتنفيذ ذلك أوجدتهما الممارسة العملية خصوصا في أمريكا، وأهميتها في ترسيخ جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل العديدة التي تؤثر فيها، وأخير تطرقنا إلى المعايير الدولية للرقابة الخارجية وجهود المنظمات العالمية في هذا الشأن وأن الجهة المخولة بإصدار وتعديل معايير التدقيق الدولية هي مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي التي تعد أحد مجالس الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي قامت بإصدار المعيار الدولي 220 وتحديد العناصر السبعة الواجب توفرها لتطبيقه لإضفاء المزيد من رقابة الجودة للمراجعة ويقابلها في البيئة الجزائرية المجلس الوطني للمحاسبة طبقا للقانون 10-01 الذي إستمدّ مضمون جميع المعايير التي أصدرها من المعايير الدولية مع وجود بعض الاختلافات الشكلية. وأخيرا سلطنا الضوء على العناصر المقنعة أو ما تعرف بأدلة الاثبات حيث بلغ عددها عشرة معايير ووردت في كل مقرر، إعتمد المشرع الجزائري على مبدأ الأهمية النسبية في إصدارها.



الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية



تمهيد الفصل:

إسقاطا لما جاء في الدراسة النظرية تم تخصيص هذا الفصل للدراسة التطبيقية هدفها اختبار جملة من الفرضيات التي تقوم عليها الدراسة، وللقيام بهذه الدراسة اعتمدنا أسلوب التحري المباشر للتعرف على آراء المختصين في هذا المجال وذلك عن طريق الاستبيان الموجه إلى مجتمع الدراسة المتكونة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لدى الدولة وأساتذة جامعيين في التخصص، من أجل اختبار مدى التزامهم بتطبيق المعيار الدولي 220 للتدقيق أثناء الممارسات المهنية حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: عرض الاستبيان

المبحث الثاني: تحليل استبيان الدراسة

المبحث الأول: عرض الاستبيان

إن إختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة النظرية، تم من خلال الإعتماد على إستبيان موجه إلى فئة الدراسة لذلك تم تقسيم هذا المبحث وفقا لعرض الإستبيان من حيث مكوناته والمحاور التي إشملتها الدراسة.

إن عرض الإستبيان المعتمد في الدراسة يتطلب منا الوقوف على العناصر التالية:

- مكونات الإستبيان
- مجتمع وعينة الدراسة وقاعدة الإستبيان.
- الأساليب الإحصائية المستخدمة.

المطلب الأول: عرض الاستبيان

يتكون هذا الإستبيان من أربعة أجزاء، خصص الجزء الأول فيها لمعلومات عامة حول المشارك بالإستبيان، بينما اختصت الأجزاء الثلاثة الأخرى بمحاور موضوع الدراسة.

يتكون هذا الإستبيان من 21 سؤالاً وإستفساراً تخصّ الرقابة على جودة المراجعة في ظل المعيار الدولي للرقابة ISA 220، وذلك من أجل تحليل مدى دور إجراءات وسياسات المعيار في دعم الرقابة على الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر، وذلك من خلال العناصر التالية:

أولاً: مكونات الجزء الأول من الإستبيان

يتضمن الجزء الأول من الاستبيان معلومات شخصية للعينة تحت الدراسة (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية).

ثانياً: مكونات الجزء الثاني من الإستبيان:

يتكون من 08 اسئلة يمثل هذا الجزء من الاستبيان دور سياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220.

ثالثاً: مكونات الجزء الثالث من الإستبيان:

يمثل هذا الجزء من الاستبيان في 07 اسئلة عن دور سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220 .

رابعاً: مكونات الجزء الرابع من الإستبيان:

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

ويتكون من 05 أسئلة يمثل هذا الجزء من الاستبيان سياسات وإجراءات الموارد البشرية في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر
والجدول رقم (1-2) يمثل مختلف أسئلة أجزاء الاستبيان حسب عناصر معيار رقابة الجودة ISA 220 ومدى دعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220.
الجدول رقم (1-2): يوضح مختلف محتويات أسئلة أجزاء الاستبيان

الجزء	الترقيم	الاسئلة
01	من السؤال رقم 01 الى السؤال رقم 08	دور سياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220
02	من السؤال رقم 09 الى السؤال رقم 15	دور سياسات واجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220
03	من السؤال رقم 16 الى السؤال رقم 21	دور سياسات واجراءات الموارد البشرية في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220

المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة.

أما فيما يتعلق بمجتمع الدراسة فيتكون من الآتي:

- المراجعين الخارجيين في الجزائر (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر)، الذين يعبرون عن وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.
وسيتم اختيار عينة البحث عشوائيا من مجمل الفئة السابقة، حيث سيتم الاختيار العشوائي للمراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر من ضمن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

ثانياً: العينة المقصودة:

إستهدف الإستبيان فئة المراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر والمتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والاساتذة الجامعيين من خلال إرسال 37 إستبيان عن طريق التسليم المباشر والبريد الالكتروني وإرسال نسخة

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

الكثرونية من الإستبيان لمحافظة الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث تم الحصول على 36 منها، تم رفض 01 منها لعدم إكتمال الإجابة على جميع الأسئلة وكذا لاحتوائها على أجوبة متناقضة خاصة فيما يخص العمر والخبرة والمؤهل العلمي.

الجدول رقم (2-2): استمارات الاستبيان الموزعة

الاستبيان		البيان
% النسبة المئوية	العدد	
100%	37	عدد الاستمارات الموزعة
11%	01	عدد الاستمارات الملغاة
67%	36	عدد الاستمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الطلبة

ثالثا: الحدود الزمنية والمكانية للإستبيان:

إشتمل الإستبيان على عينة عشوائية من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات بولاية تقرت وولاية الوادي، بينما إمتد هذا الإستبيان زمنيا من بداية 2021/05/19 إلى غاية 2021/05/28

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة

قبل البدء في تحليل ومناقشة نتائج الإستبيان نرى ضرورة التذكير بالأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل نتائج الإستبيان، وذلك بالاعتماد على برنامج المجدول (EXCEL) لسنة 2010 إجراء التحليل بإستخدام الأساليب الإحصائية التالية في تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS 22.0)

- الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية؛
- حساب الثبات والصدق لأسئلة الإستبيان المستخدمة في جمع البيانات؛
- مقياس ليكرت؛
- حساب المتوسطات الحسابية (Mean) لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان
- قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد العينة محل الدراسة عن متوسطاتها الحسابية؛

أولا: 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 والنسب والمتوسطات الحسابية والمتوسطات المرجحة لاستجابات أفراد كل عينة من الطرفين محل الدراسة.

ولقد تم اعتماد الوسط الحسابي باعتباره أحد أهم مقاييس النزعة المركزية، كمؤشر لترتيب عناصر وبنود مختلف أجزاء الإستبيان الأربعة حسب أهميتها بالنسبة لكل طرف من فئات الدراسة (المراجعون الخارجيون والمستفيدون من خدمات المراجعة)

وتم اعتماد الوسط الحسابي المرجح لإجابات المشاركين في الإستبيان كمؤشر لتحديد أهمية عناصر المعيار الدولي وتأثيرها على جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر، كما استخدم كذلك في تحديد وترتيب أهمية سياسات واجراءات رقابة جودة المراجعة في تدعيم جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

1 - حساب الثبات والصدق لأسئلة الإستبيان المستخدمة في جمع البيانات

إن ضعف صدق أو ثبات الأداة يؤدي بالضرورة إلى ضعف صحة وسلامة نتائج الدراسة بأكملها. لذلك يحرص الباحث على اختيار الأداة ذات الصدق والثبات العالين.

إن الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج تقريباً إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وتكمن أهمية قياس درجة ثبات أداة جمع البيانات في أهمية الحصول على نتائج صحيحة كلما تم استخدامه، فالأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها.

أما الصدق فيقصد به أن يقيس السمة أو الظاهرة التي وُضع لقياسها وبصفة عامة فإن صدق أداة جمع البيانات يعني إلى أي درجة توفر الأداة بيانات ذات علاقة بمشكلة الدراسة من مجتمع الدراسة.

للتأكد من نطاق نتائج تحليل المحتوى للإستبيان المعتمد في دراسة ظاهرة معينة، من الضروري قياس صدق أداة القياس أو الإستبيان، حيث أن قياس صدق الإستبيان يحسن من نتائج البحث.¹

يعتبر معامل الفا كرونباخ (alpha de CRONBACH) كذلك مؤشراً لقياس صدق وثبات مختلف الأسئلة بالإستبيان الموجه لقياس ظاهرة معينة.²

ولقد اعتمدنا على معامل الفا كرونباخ (alpha de CRONBACH) من أجل قياس صدق الإستبيان، حيث تمثل معادلة ألفا كرونباخ كما يلي:³

¹ Harwood T.G. & Garry T, **An overview of content analysis**, The Marketing Review 3, 2003, p 479-498.

² Evrard Y, Pras B et Roux E, Market, **Etudes et recherches en marketing**, Dunod., 2003, p264.

³ G.K. Huysamen, Coefficient alpha, unnecessarily ambiguous; unduly ubiquitous, SA Journal of Industrial Psychology, 2006, 32 (4), 34-40, p35.

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

k : عدد الاسئلة بالاستبيان
 σ_X^2 : التباين الإجمالي للأسئلة
 $\sigma_{Y_i}^2$: التباين لكل سؤال

إن المجال الذي يكون فيه معامل ألفا كرونباخ مقبولا في مجال الدراسات الاستقصائية يكون بين 0.5 و 0.6 مع مستوى أعلى مقدر ب 0.8، ومعدل 0.9 بالنسبة للدراسات التطبيقية.¹

كما يرى بعض الباحثين يرون أن ارتفاع معدل ألفا كرونباخ فوق معدل 0.9 يؤثر سلبا عند ترجمة تكرار الأسئلة الى تحسين مصداقية وسيلة القياس (الإستبيان).² كما أن ترجمة معدل ألفا كرونباخ ب 0.7 على أنه مقبول فهذا ليس له أي معنى عند عدم الأخذ بعين الاعتبار عدد الأسئلة في الإستبيان أو جزء منه، حيث أنه كلما كان عدد الأسئلة بالإستبيان مرتفعا كلما كان معامل ألفا كرونباخ يعطي الإشارة بانه مرتفع لكن أهميته تكون مضللة في قياس صدق الإستبيان.³ كما يشير جملة من الباحثين الى أن معامل ألفا كرونباخ يتغير حسب عدد الأسئلة بالإستبيان، حجم عينة الدراسة وطبيعة الدراسة.⁴ والجدول التالي يوضح مستويات ألفا كرونباخ وتعبيرها على صدق وثبات أجزاء الإستبيان

الجدول رقم: (2-3): يوضح مرجعية وتفسير قيمة معامل ألفا كرونباخ	
التفسير	قيمة معامل ألفا كرونباخ
ضعيف	اقل من 0.4
مقبول	من 0.4 الى 0.6
جيد	من 0.6 الى 0.8
جيد جدا	أكبر من 0.8

Source : Samira Demaria. Lecture multi-théorique de la période de transition aux normes IAS/IFRS: une analyse lexicale de la communication financière. Journée de recherche : Les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière, Sep 2007, Paris, France. pp 1-29.

¹ Samira Demaria. **Lecture multi-théorique de la période de transition aux normes IAS/IFRS** : une analyse lexicale de la communication financière. Journée de recherche : Les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière, Sep 2007, Paris, France. pp.1-29.

² Evrard Y, Pras B et Roux E, opcit, p271.

³ Cortina, J, **What is coefficient Alpha ? An examination of theory and applications**, Journal of applied psychology, Vol. 78, n°1, 1993, p.98-104.

⁴ Gueguen, Gaël, **Environnement et management stratégique des PME** : le cas du secteur Internet, Thèse de doctorat, Université Montpellier I, 2001, p 483.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

ولقد تم اعتماد معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach) في حساب معامل الثبات لمختلف أجزاء الاستبيان، وتم الحصول على النتائج التالية كما يوضحه الجدول رقم (2-4).

الجدول رقم (2-4) : يوضح معاملات الثبات لأجزاء الاستبيان

الرقم	أجزاء الاستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ	الدلالة
2	المتطلبات الأخلاقية والاستقلالية	10	0.675	جيد
3	قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى	06	0.785	جيد
4	الموارد البشرية	04	0.564	مقبول
	الإجمالي	20	0.666	جيد

المصدر: من إعداد الطلبة

يلاحظ من الجدول رقم (2-4) أنه بالأخذ بعين الاعتبار أثر عدد الأسئلة على مستوى قيمة ألفا كرونباخ، واحتواء كل جزء نظري على عدد متقارب من الأسئلة، نجد أن قيمة ألفا كرونباخ لإجمالي أسئلة الاستبيان هي 0.666 وبالأخذ بعين الاعتبار طبيعة الدراسة الاستقصائية، يمكننا أن نعتبر أن مستوى صدق هذا الاستبيان يعتبر جيد، مع توقع أن تشارك مختلف أجزاء الاستبيان في قياس الطرح النظري.

ولحساب صدق العبارات داخل كل محور من الأجزاء الثلاثة للإستبيان، فقد تم حساب معاملات الاتساق الداخلي للإستبيان، كما يوضحها الجدول رقم (2-5).

الجدول رقم (2-5): يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثاني من الإستبيان

الرقم	الجزء الثاني من الإستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
1	يوجد لدى المكتب اجراءات مصممة تفرض على فريق الارتباط الامتثال للمتطلبات الاخلاقية (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة، السرية والسلوك المهني).	10	0,670
2	يوجد لدى المكتب مدونة سلوك مهني وأخلاقي فيها اجراءات تأديبية موثقة في حالة تطبيقها على فريق الارتباط	10	0,651
3	يُبلغ الافراد العاملين بالمكتب بالسياسات والاجراءات المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية والمسؤولية والسلوك المهني.	10	0,654
4	يتم التوظيف في المكتب للأفراد المؤهلين تأهيلا متخصصا	10	0,646

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

0,653	10	تُحدد أهداف التعيين داخل مكتب المراجعة وكذا المؤهلات الواجب توفرها فيمن يُعهد إليه مهمة التدقيق.	5
0,663	10	يتم تحديد مهام كل فرد في فريق العمل من رئيس ومساعد والشخص المشرف على فريق العمل.	6
0.643	10	تتم المتابعة الدورية لعلاقة الشركة مع العملاء للتأكد فيما إذا كان هناك أي مجالات تضعف الاستقلالية.	7
0,624	10	التأكيد على الاستقلال الذهني في برامج التدريب والإشراف ومتابعة عمليات المراجعة الخارجية.	8
0.673	10	الاجمالي	

المصدر: من إعداد الطلبة

يلاحظ من الجدول رقم (2-5) أن معظم قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.673 مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض، وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الإستیبيان.

كما تم حساب معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثالث من الإستیبيان، كما يوضحها الجدول رقم (2-6).

الجدول رقم (2-6): يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثالث من الإستیبيان

الرقم	الجزء الثالث من الإستیبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
09	يوجد في المكتب سياسات واجراءات من خلالها يمكن تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.	06	0,635
10	يقوم المكتب بالاستفسار مع المراجع السابق حول المواضيع الخاصة بالعميل المحتمل، لمعرفة مدى القدرة على الحفاظ على استقلاليته	06	0,622
11	يقوم المكتب بجمع معلومات قبل الموافقة على إجراء عملية ارتباط مع عميل جديد	06	0,665
12	التأكد من نزاهة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والقائمين على إدارة منشأة العميل	06	0,651
13	التأكد من أن فريق العملية يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية المراجعة، بما في ذلك الوقت والموارد	06	0,664
14	التأكد من مقدرة فريق العملية على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، والمسائل الهامة الناشئة خلال عملية المراجعة الحالية والسابقة، وتوقعاتها حول استمرارية العلاقة مع العميل.	06	0,651
15	يطبق نموذج تقييم الزبون وإدارته، والنظر في آراء مراجع الحسابات السابق للزبون الحالي، وتتبع المعلومات الخاصة بالزبون من جهات إشرافيه ورقابية أخرى	06	0,653
	الاجمالي		
		06	0.658

المصدر: من اعداد الطلبة

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

يلاحظ من الجدول رقم (2-6) أن معظم قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.658 مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الإستبيان باستثناء السؤال رقم 11 يقوم المكتب بجمع معلومات قبل الموافقة على إجراء عملية ارتباط مع عميل جديد الذي بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ فيه 0.665 والسؤال رقم 13 التأكد من أن فريق العملية يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية المراجعة، بما في ذلك الوقت والموارد الذي بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ فيه 0.664

الجدول رقم (2-7): يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الرابع من الإستبيان

الرقم	الجزء الثالث من الإستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
16	يوجد في المكتب اجراءات تحدد كيفية التعيين، تقييم الأداء، التطوير الوظيفي، الترقية، وتقدير احتياجات الموظفين.	04	0,665
17	يوجد في المكتب توصيف وظيفي لكل مستوى والأداء المتوقع والمؤهلات الضرورية للترقية لكل مستوى.	04	0,652
18	يضم فريق العملية شخصًا ذو خبرة في مجال متخصص من المحاسبة أو المراجعة، سواء تم إشراكه أو توظيفه من قبل الشركة إن وجدت، والذي يطبق إجراءات المراجعة على العملية ومع ذلك لا يعد هذا الشخص من أعضاء فريق العملية.	04	0,642
19	معرفة الفريق وخبرته العملية فيما يتعلق بعمليات المراجعة ذات الطبيعة والتعقيد المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبين.	04	0,670
20	معرفة الفريق للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.	04	0,670
21	معرفة الفريق للصناعات ذات العلاقة التي يعمل بها العملاء.	04	0,694
	الاجمالي	04	0.665

المصدر: من اعداد الطلبة

يلاحظ من الجدول رقم (2-7) أن معظم قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.564 مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الإستبيان، ما عدا السؤال رقم 19 معرفة الفريق وخبرته العملية فيما يتعلق بعمليات المراجعة ذات الطبيعة والتعقيد المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبين، الذي بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ فيه 0.670 والسؤال رقم 20 معرفة الفريق للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة معرفة الفريق للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة الذي بلغت قيمة

معامل ألفا كرونباخ فيه 0.670 كذلك و السؤال الأخير رقم 21 معرفة الفريق للصناعات ذات العلاقة التي يعمل بها العملاء. الذي بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ فيه 0.694

2- مقياس ليكرت

تم اعتماد مقياس (ليكرت) في إعداد هذه الإستبيان، حيث يتم حساب المتوسط المرجح لإجابات عينة الدراسة على الأسئلة الواردة في كل جزء من الإستبيان، وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، ويستخدم المتوسط المرجح إذا كان المتغير يأخذ قيمة مختلفة من حيث أهميتها، لذلك يجب أخذ هذه الأهمية في الاعتبار وذلك بإعطاء كل عبارة الوزن المناسب لأهميتها. حيث أن إعداد الإستبيان وفقاً لمقياس (ليكرت) المكون من خمس نقاط، تتدرج فيه الخيارات من (1) إلى (5)، حيث يدل رقم (1) على أن العنصر ذو أهمية كبيرة جداً، بينما يدل رقم (5) على أن العنصر عديم الأهمية، كما يوضحه الجدول رقم (12).

الجدول رقم (2-8): يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت

الوزن	الإجابة (أهمية العبارة)
1	موافق بشدة
2	موافق
3	غير متأكد
4	غير موافق
5	غير موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطلبة

كما أنه لدراسة أهمية العبارات داخل كل محور تم تصنيف الإجابات حسب درجة أهميتها وترتيبها حسب هذه الأهمية لكل قسم على حدة. وذلك عن طريق قسمة الرقم 4 (المسافات بين 1-5) على الرقم 5 (عدد الاختيارات)

، وعلى هذا الأساس تم احتساب درجة مساهمة كل إجابة من الاختيارات الخمس السابقة، كما كالتالي: $0.8 = \frac{4}{5}$

يوضحها الجدول رقم (13) لدرجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح.

الجدول رقم (2-9) : درجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح

درجة المساهمة	قيمة المتوسط المرجح
موافق بشدة	من 1 إلى أقل من 1.80
موافق	1.8 إلى أقل من 2.6
غير متأكد	من 2.6 إلى أقل من 3.4
غير موافق	من 3.4 إلى أقل من 4.2
غير موافق بشدة	من 4.2 إلى أقل من 5

المصدر: من إعداد الطلبة

المبحث الثاني: تحليل استبيان الدراسة

بغرض تحليل النتائج المستخلصة من الاستبيان، تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية المنتقاة من برنامج SPSS بناء على الحاجة إلى دلائلها، والمتمثلة في التكرارات، النسب المئوية، المتوسط الحسابي وكذا الانحراف المعياري المقابلة لكل عبارة في الاستبيان، كما تم تشكيل العبارات في محاور فرعية بناء على الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة، وتم الاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من هذه المحاور

المطلب الأول: تحليل نتائج الاستبيان من حيث الجزء الأول

يوضح الجدول رقم (2-10) تحليل لخصائص عينة الدراسة بالنسبة للجزء الأول من الاستبيان.

النسبة %	التكرار	الخبرة	النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي	النسبة %	التكرار	العمر	النسبة %	التكرار	الجنس
52,80%	19	أقل من 5 سنة	83,70%	31	جامعي	45,90%	14	أقل من 25 سنة	43,14%	16	أنثى
27,80%	10	من 6 الى 10	02,70%	1	غير جامعي	47,90%	17	أقل من 35 سنة	56,86%	20	ذكر
13,90%	5	أقل من 15 سنة	10,80%	4	شهادة أخرى	5,40%	2	أقل من 50 سنة			
05,60%	2	أكثر من 15									
100%	154	الاجمالي	100%		الاجمالي	100%	36	الاجمالي	100%	36	الاجمالي

المصدر: من إعداد الطلبة

1-تصنيف عينة الدراسة حسب الجنس:

من خلال الجدول يلاحظ أن عدد الذكور أكثر من الإناث، كونهم يمثلون 56.86 % أي 20 ذكر، بينما تمثل الإناث 43.14 % أي 16 أنثى.

2-تصنيف عينة الدراسة حسب العمر والخبرة:

نلاحظ أن خبرة أفراد العينة تتلاءم إلى حد ما مع الفئات حيث تمثل الفئة الأولى اقل من 25 سنة نسبة 52.80% أي 19 شخص في حين أن الفئة العمرية الثانية بما 10 أشخاص وتضم أصحاب الخبرة بين 06 و10 سنوات وهي الفئة التي غالبها يمتلكون شهادات التكوين المهني ممن لا يمكنهم طلب الاعتماد، وبقي 05 أشخاص أعمارهم تتجاوز 35 سنة لهم خبرة تفوق العشر سنوات أما الفئة الأربعة الأخيرة فهم أصحاب الخبرة وتمثلهم نسبة 05.60%.

3-تصنيف عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

من خلال الجدول رقم نجد أن المستوى التعليمي الجامعي بين ليسانس وماجستير ودكتوراه يمثل ما نسبته 83.70% للعينة وهو مرتفع جدا وهو ما يمثل 31 شخصا من 36 مجموع الفئات جميعا، ويرجع هذا التمثيل إلى طبيعة الشروط الواجب توافرها في الشخص المراجع وهي ليسانس أو محاسب معتمد زائد خبرة كبيرة، بينما تمثل فئة غير الجامعيين 02.70% اما أصحاب الشهادات الأخرى فنسبتهم 10.80%، أي ما يمثل 04 اشخاص.

4-تصنيف عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

بالرجوع الى عينة الدراسة وتصنيفها وفقا لمهنة المراجعين الخارجيين والتي تنقسم بين الخبير المحاسبي والذي ضمنا يحمل اعتماد محافظ حسابات فنجد أن الخبراء المحاسبين يمثلون نسبة 05.40%، ومحافظي الحسابات 21.60%، اما المهن الأخرى فهي النسبة العالية ب 67.60%

ويرجع هذا الا أن اعتماد الخبير المحاسبي يمنح بعد اجراء امتحان الخبرة من طرف الهيئة المهنية، ويشترط خبرة مهنية معينة، مع الإشارة الى التأخر والتماطل الكبير في اجراء امتحانات الحصول على شهادة الخبير المحاسبي من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

النسبة %	التكرار	المهنة
05,40%	2	خبير محاسبي
21,60%	8	محافظ حسابات
67,60%	25	مهنة أخرى محده
100%	36	الاجمالي

5- اختبار ارتباط وعلاقة متغيرات الدراسة

بعد أن قمنا بتحليل خصائص العينة حسب البيانات الشخصية سنقوم في هذه الخطوة باستخدام معاملات الارتباط المتعدد ذلك لوجود المتغيرات التالية: (متطلبات السلوك الأخلاقي، قبول واستمرار العملاء، سياسات الموارد البشرية).

جدول رقم (2-11): معاملات الارتباط بين المتغيرات

Correlations				
		متطلبات السلوك الاخلاقي	قبول واستمرار العملاء	سياسات الموارد البشرية
متطلبات السلوك الاخلاقي	ارتباط بيرسون	1	%24.2	%36.6
	(Sig) Prob Val		0,004	0,028
قبول واستمرار العملاء	ارتباط بيرسون	%36	1	%36
	(Sig) Prob Val	0,004		0,007
سياسات اموارد البشرية	ارتباط بيرسون	%36	%42	1
	(Sig) Prob Val	0,028	0,007	

نلاحظ وجود علاقة طردية بين المتغيرات المستقلة، حيث بلغت أكبر قيمة ارتباط طردية ضعيفة بين متطلبات السلوك الاخلاقي في قبول واستمرار العملاء، حيث سجلت (%24.2) عند مستوى (0,004)، وهذا يشير الى أنه كلما زاد الالتزام بمتطلبات السلوك الاخلاقي تحسن قبول واستمرار العملاء،

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان من حيث الجزء الثاني

الجدول رقم (2-12) تحليل نتائج الاستبيان للجزء الثاني

الرقم	الجزء الثاني من الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
1	يوجد لدى المكتب اجراءات مصممة تفرض على فريق الارتباط الامثال للمتطلبات الاخلاقية (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة، السرية والسلوك المهني).	2.35	0.83	موافق
2	يوجد لدى المكتب مدونة سلوك مهني وأخلاقي فيها اجراءات تأديبية موثقة في حالة تطبيقها على فريق الارتباط	2.58	0.68	موافق
3	يُتبع الافراد العاملين بالمكتب بالسياسات والاجراءات المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية والمسؤولية والسلوك المهني.	2.13	0.89	موافق

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

4	يتم التوظيف في المكتب للأفراد المؤهلين تأهيلا متخصصا	2.60	0.92	موافق
5	تُحدد اهداف التعيين داخل مكتب المراجعة وكذا المؤهلات الواجب توفرها فيمن يُعهد إليه مهمة التدقيق.	2.21	1.22	موافق
6	تحديد مهام كل فرد في فريق العمل من رئيس ومساعد والشخص المشرف على فريق العمل.	4.95	0.77	موافق
7	متابعة الدورية لعلاقة الشركة مع العملاء للتأكد فيما إذا كان هناك مهددات الاستقلالية.	2.83	1.02	غير متأكد
8	التأكيد على الاستقلال الذهني في برامج التدريب والإشراف ومتابعة عمليات المراجعة الخارجية.	3.36	1.06	غير موافق
	المتوسط العام والانحراف المعياري لمتطلبات السلوك الاخلاقي	2.54	0.93	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

تتكون متطلبات السلوك الاخلاقي من 08 عبارات حيث نجد:

المتوسط الحسابي للفقرات بين المتوسطات التي تقع في الفئة من 1-5 إلى أقل من 2.6 وأكثر من 1.8 وهي تقابل المقياس " موافق" والمتوسطات الحسابية الواقعة في الفئة 7.8 إلى أقل من 3.4 وأكثر من 2.6 وهي تقابل المقياس " غير متأكد" بينما المتوسط الحسابي الواقع في الفئة 6 إلى أكثر من 3.4 وهي تقابل المقياس "غير موافق".

خلاصة نتائج الجزء الثاني: متطلبات السلوك الأخلاقي

تحصل هذا الجزء على متوسط حسابي 2.54 بانحراف معياري قدره 0.93 وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الخماسي يتبين بأن أفراد العينة أبدوا موافقة تامة على متطلبات السلوك الاخلاقي، وتعتبر متطلبات السلوك الاخلاقي وخاصة استقلالية المراجع، بمثابة العمود الفقري لجودة المراجعة، وهي الركيزة التي تقوم عليها جودة عمل المراجع وإذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي العناصر لن تكون ذات أهمية كبرى. ومن أهم الإجراءات التي تضمن الالتزام بهذا العنصر الرقابي، إبلاغ أفراد المكتب من جميع المستويات لان هذه المتطلبات من استقلالية ونزاهة وكفاءة تلعب دورا كبيرا في عملية المراجعة.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان من حيث. الجزء الثالث

الجدول رقم (2-13) تحليل نتائج الاستبيان للجزء الثالث

الرقم	الاستبيان من حيث. الجزء الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
1	يوجد في المكتب سياسات واجراءات من خلالها يمكن تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.	1.93	0.69	موافق

2	يقوم المكتب بالاستفسار مع المراجع السابق حول المواضيع الخاصة بالعميل المحتمل، لمعرفة مدى القدرة على الحفاظ على استقلاليتته	1.97	0.87	موافق
3	يقوم المكتب بجمع معلومات قبل الموافقة على إجراء عملية ارتباط مع عميل جديد	1.76	0.83	موافق بشدة
4	التأكد من نزاهة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والقائمين على إدارة منشأة العميل	1.90	0.86	موافق
5	التأكد من أن فريق العملية يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية المراجعة، بما في ذلك الوقت والموارد	2.55	0.88	موافق
6	التأكد من مقدرة فريق العملية على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، والمسائل الهامة الناشئة خلال عملية المراجعة الحالية والسابقة، وتوقعاتها حول استمرارية العلاقة مع العميل.	3.39	1.12	غير متأكد
7	يطبق نموذج تقييم الزبون وإدارته، والنظر في آراء مراجع الحسابات السابق للزبون الحالي، وتتبع المعلومات الخاصة بالزبون من جهات إشرافية ورقابية أخرى	3.62	0.93	غير موافق
	المتوسط العام والانحراف المعياري إجراءات قبول واستمرار العلاقات العملاء	2.43	0.89	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة

يتكون إجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء من 07 عبارات حيث نجد:

المتوسط الحسابي للفقرات بين المتوسطات التي تقع في الفئة من 1-5 إلى أقل من 2.6 وأكثر من 1.8 وهي تقابل المقياس " موافق " تباينت الفئة 3 (يقوم المكتب بجمع معلومات قبل الموافقة على إجراء عملية ارتباط مع عميل جديد) الى أقل من 1.8 والتي تقابل المقياس " موافق بشدة " وبلغ المتوسط الحسابي الواقع في الفئة 6 إلى أقل من 3.4 وأكثر من 2.6 وهي تقابل المقياس " غير متأكد " بينما كانت قيمة المتوسط الحسابي الواقع في الفئة 7 إلى أكثر من 3.4 وهي تقابل المقياس " غير موافق ".

خلاصة نتائج الجزء الثالث: إجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء

حسب ما ورد في مقياس ليكارت الخماسي يتبن بأن أفراد العينة أبدوا موافقة على إجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء بمتوسط عام قدره 2.43 العملاء، وهذا ما الزمه المعيار الدولي لرقابة الجودة بجمع المعلومات التي تعد ضرورية قبل الموافقة على إجراء عملية مع عميل جديد، وكذلك يجب جمع المعلومات الضرورية عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل قديم.

المطلب الرابع: تحليل نتائج الاستبيان من حيث. الجزء الرابع

الجدول رقم (2-14) تحليل نتائج الاستبيان للجزء الرابع

الرقم	الاستبيان من حيث الجزء الرابع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
1	يوجد في المكتب اجراءات تحدد كيفية التعيين، تقييم الأداء، التطوير الوظيفي، الترقية، وتقدير احتياجات الموظفين.	2.95	1.13	غير متأكد
2	يوجد في المكتب توصيف وظيفي لكل مستوى والأداء المتوقع والمؤهلات الضرورية للترقية لكل مستوى.	3.82	0.80	غير موافق
3	يضم فريق العملية شخصًا ذو خبرة في مجال متخصص من المحاسبة أو المراجعة، سواء تم إشراكه أو توظيفه من قبل الشركة إن وجدت، والذي يطبق إجراءات المراجعة على العملية ومع ذلك لا يعد هذا الشخص من أعضاء فريق العملية.	2.82	1.07	غير متأكد
4	معرفة الفريق وخبرته العملية فيما يتعلق بعمليات المراجعة ذات الطبيعة والتعقيد المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبين.	1.58	0.97	موافق بشدة
5	معرفة الفريق للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.	2.46	0.80	موافق
6	معرفة الفريق للصناعات ذات العلاقة التي يعمل بها العملاء.	2.50	0.81	موافق
	المتوسط العام والانحراف المعياري لسياسات الموارد البشرية	2.96	0.92	غير متأكد

المصدر: من إعداد الطلبة

تتكون سياسات واجراءات الموارد البشرية من 06 عبارات حيث نجد:

تباين المتوسط الحسابي للفقرات ففقرة 1.3 تجاوزت المتوسطات الحسابية فيها 2.6 وهي تقابل المقياس "غير متأكد" والمتوسطات الحسابية في الفئة 5.6 الى اقل من 2.6 وأكثر من 1.8 وهي تقابل المقياس "موافق"، أما الفئة 4 فلم تتجاوز 1.8 وهي تقابل "موافق بشدة"، أما الفئة 2 بلغ المتوسط الحسابي 3.82 بمقياس "غير موافق"

خلاصة نتائج الجزء الرابع السياسات الموارد البشرية:

يتضح من خلال المتوسط الحسابي العام 2.96 بانحراف 0.92 عند المستوى "غير متأكد" وبذلك فقد وجود فارق بين سياسات المعيار والممارسة التطبيقية في الميدان، لذلك يجب على مكاتب المراجعة تعيين الأشخاص الذين لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة، ووضع توصيف وظيفي لكل مستوى والأداء المتوقع والمؤهلات الضرورية للترقية لكل مستوى وإجراءات تحدد كيفية التعيين، تقييم الأداء، التطوير الوظيفي، الترقية، وتقدير احتياجات الموظفين

المطلب الخامس: اختبار الفرضيات

أولاً: تحليل نتائج اختبار الفرضيات الفرعية

سنقوم في هذا الفرع باختبار الفرضيات الثلاثة السابقة.

1- تحليل نتائج (اختبار الفرضية الفرعية الأولى):

- H_0 : لا يوجد التزام لمتطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220

- H_1 : يوجد التزام لمتطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220

التحليل: من خلال النتيجة النهائية لجدول الاتجاه العام الخاص بالفرضية الأولى، التي سجلت قيمة المتوسط الحسابي (2,54) وهي تقع في المجال "موافق" بانحراف معياري (0,93)، مما يدل على قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية، أي انه يوجد التزام لمتطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220

2- تحليل نتائج (اختبار الفرضية الفرعية الثانية):

- H_0 : لا يوجد التزام لقبول والاستمرار مع العملاء في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220

- H_1 : يوجد التزام لقبول والاستمرار مع العملاء في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220

التحليل: من خلال النتيجة النهائية لجدول الاتجاه العام الخاص بالفرضية الثانية، التي سجلت قيمة المتوسط الحسابي (2,43) وهي تقع في المجال "موافق" بانحراف معياري (0,89)، مما يدل على رفض الفرضية الصفرية

ورقبول الفرضية البديلة، أي يوجد التزام لقبول والاستمرار مع العملاء في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220

3- تحليل نتائج (اختبار الفرضية الفرعية الثالثة):

- **H0**: لا يوجد التزام لسياسة الموارد البشرية في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220

- **H1**: يوجد التزام لسياسة الموارد البشرية في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220

التحليل: من خلال النتيجة النهائية لجدول الاتجاه العام الخاص بالفرضية الثانية، التي سجلت قيمة المتوسط الحسابي (2,96) وهي تقع في المجال "موافق" بانحراف معياري (0,92)، مما يدل على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، أي يوجد التزام لسياسة الموارد البشرية.

ثانيا: تحليل نتائج اختبار فرضية (الفروقات):

1- اختبار الفرضية: 1-1

- **H0**: لا توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للجنس

- **H1**: توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للجنس.

جدول رقم (2-15): اختبار T للعينات المستقلة بالنسبة للجنس

Sig	F	T	درجة الحرية	العدد	الجنس	متغيري الدراسة
0,0818	1.9887	4,1698	2.0688	20	ذكر	متطلبات السلوك الأخلاقي
			2.0547	16	أنثى	
0,0636	2.3693	4.606	2.2071	20	ذكر	لقبول والاستمرار مع العملاء
			2.3036	16	أنثى	
0,0796	1.6005	3.8042	1.9917	20	ذكر	لسياسة الموارد البشرية
			1.8125	16	أنثى	

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

التعليق: لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار Independent-Samplers-Test، نلاحظ من الجدول أعلاه أنها لا توجد فروق عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لمتطلبات السلوك الاخلاقي تعزى

للجنس حيث كان مستوى الدلالة المعنوية يساوي (Sig=0,0818) أي أكبر من ($a \leq 0.05$)، وهو ما نلاحظه لباقي المتغيرات، حيث كان مستوى الدلالة المعنوية أكبر من ($a > 0.05$) أي أن الاختلاف في الجنس لا يؤثر على باقي المتغيرات.

2- اختبار الفرضية: 1-2

- H0: لا توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للعمر.

- H1: توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للعمر

جدول رقم 1: اختبار T لعينات المستقلة بالنسبة للعمر

Sig	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	التباين	متغيرات الدراسة
710,8	0.138	4,1698	2 33 35	0.027 0.196 0.323	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	متطلبات السلوك الأخلاقي
0,0671	0.771	4.606	2 33 35	0.186 0.241 0.427	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	قبول والاستمرار مع العملاء
0,0886	1301.	3.8042	2 33 35	0.155 0.119 0.274	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	سياسة الموارد البشرية

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS 22)

التعليق: دائما باستخدام اختبار Independent-Samplers-Test نلاحظ أنه لا توجد فروق عند مستوى الدلالة المعنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيرات الدراسة تعزى لمتغير العمر حيث كان مستوى الدلالة المعنوية أكبر من ($a > 0.05$) أي أن الاختلاف في الأعمار لا يؤثر على الالتزام بالسياسات والإجراءات المنصوص عليها في المعيار.

3- اختبار الفرضية: 1-3

- H0: لا توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للمؤهل العلمي

- H1: توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للمؤهل العلمي

جدول رقم (2-17): اختبار T للعينات المستقلة بالنسبة للمؤهل العلمي

Sig	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	التباين	متغيرات الدراسة
0.187	1.699	1.699	3	0.895	بين المجموعات	متطلبات السلوك الأخلاقي
			32	5.620	داخل المجموعات	
			5	6.516	المجموع	
0.266	1.382	1.382	3	0.975	بين المجموعات	قبول والاستمرار مع العملاء
			32	7.385	داخل المجموعات	
			35	8.342	المجموع	
0.039	3.132	3.132	3	0.964	بين المجموعات	سياسة الموارد البشرية
			32	3.285	داخل المجموعات	
			35	4.249	المجموع	

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS 22)

التعليق: نلاحظ من الجدول أعلاه أنه لا توجد فروق عند مستوى الدلالة المعنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيرات الدراسة تعزى لمتغير العمر، حيث كان مستوى الدلالة المعنوية أكبر من ($a > 0.05$) أي أن الاختلاف في المؤهل العلمي لا يؤثر على الالتزام بالسياسات والإجراءات المنصوص عليها في الجزء الخاص بمتطلبات السلوك الأخلاقي وقبول والاستمرار مع العملاء، بخلاف الجزء الثالث الخاص بالموارد البشرية فإن مستوى الدلالة المعنوية يساوي ($\text{Sig}=0,039$) أي أقل من ($a > 0.05$) وعليه يوجد فروقات لمتغير المؤهل العلمي لسياسات الموارد البشرية، لأن الترقية والتوظيف لها علاقة مباشرة بالمؤهل العلمي.

اختبار الفرضية: 1-4

- H_0 : لا توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للمهنة

- H_1 : توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للمهنة

جدول رقم (2-18): اختبار T للعينات المستقلة بالنسبة للمهنة

Sig	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	التباين	متغيرات الدراسة
0.092	0.339	0.391	3	1.172	بين المجموعات	متطلبات السلوك الأخلاقي
		0.167	32	5.344	داخل المجموعات	
			35	6.516	المجموع	
0.253	1.426	0.328	3	0.984	بين المجموعات	قبول والاستمرار مع العملاء
		0.230	32	7.358	داخل المجموعات	
			35	8.342	المجموع	
0.571	0.679	0.085	3	0.254	بين المجموعات	سياسة الموارد البشرية
		0.167	32	3.995	داخل المجموعات	
			35	4.249	المجموع	

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS 22)

التعليق: لا توجد فروق عند مستوى الدلالة المعنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيرات الدراسة تعزى لمتغير المهنة حيث كان مستوى الدلالة المعنوية أكبر من ($a > 0.05$) للأجزاء الثلاثة، وعليه فالاختلاف في المهنة لا يؤثر على الالتزام بالسياسات والإجراءات المنصوص عليها في المعيار.

4- اختبار الفرضية: 5-1

H0: لا توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للخبرة المهنية

H1: توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للمؤهل المهنية

جدول رقم (2-19): اختبار T للعينات المستقلة بالنسبة للخبرة المهنية المكتسبة

Sig	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	التباين	متغيرات الدراسة
0.413	0.983	0.183	3	0.550	بين المجموعات	متطلبات السلوك الأخلاقي
		0.186	32	5.966	داخل المجموعات	
			35	6.516	المجموع	

0.186	0.186	0.383 0.225	3 32 35	1.149 7.193 8.342	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	قبول والاستمرار مع العملاء
0.681	0.681	0.064 0.127	3 32 35	0.193 1.057 1.249	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	سياسة الموارد البشرية

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS 22)

التعليق: لا توجد فروق عند مستوى الدلالة المعنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيرات الدراسة تعزى لمتغير الخبرة المهنية المكتسبة حيث كان مستوى الدلالة المعنوية أكبر من ($a > 0.05$) للأجزاء الثلاثة، وعليه فالاختلاف فالنقص في الخبرة المهنية لا يؤثر على الالتزام بالسياسات والإجراءات المنصوص عليها في المعيار.

خلاصة الفصل

لقد تم التطرق لموضوع رقابة الجودة من خلال ثلاث عناصر أساسية أولها رتبت ترتيبا تنازليا من حيث الأهمية، وذلك بعرض تحليلي لكل عنصر من هذه العناصر الثلاث، أما في المحور المتعلق بدراسة وتحليل الاستبيان فقد كان الهدف منه البحث عما إذا كانت هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول دور سياسات وإجراءات هذه العناصر في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر، وذلك بإختبار فروض الدراسة الثلاثة وكانت النتيجة:

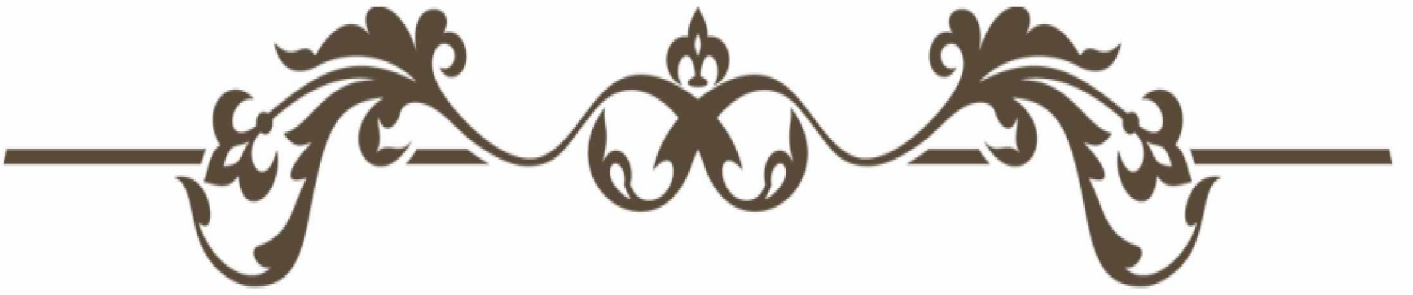
- قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية للمتغيرات الثلاثة على حد سواء، ما يعني وجود التزام وتطبيق لكل من متطلبات السلوك الأخلاقي وقبول والاستمرار مع العملاء والموارد البشرية.

أما بالنسبة لصحة الفرضيات الفرعية فكانت كما يلي:

- بالنسبة للفرضية الأولى تجاوزت قيمة الاحتمال في جميع المتغيرات 5% مما يدل على أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول دور سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر.

- بالنسبة للفرضية الثانية تتجاوز كذلك 5% مما يدل على أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول دور سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر.

- أما الفرضية الثالثة فنجد أنه لا فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى للمتغيرين الجنس والعمر والمهنة، أما متغير المؤهل العلمي فهناك فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية يساوي (Sig=0,039) وهي أقل من 5% .



الخاتمة:



الخاتمة:

لقد سعت هذه الدراسة الى تحليل أثر اعتماد سياسات واجراءات معيار التدقيق الدولي IAS 220 على دعم وتحقيق جودة خدمات الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، من خلال تحليل هذا الأثر من وجهة نظر الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر وكذلك جميع الاساتذة والأكاديميين والباحثين في هذا الشأن.

حيث تم تحليل مختلف مكونات سياسات واجراءات معيار التدقيق الدولي IAS 220 من حيث متطلبات السلوك الاخلاقي واجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وكذا إجراءات الموارد البشرية في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر.

وقد تمت معالجة اشكالية الدراسة من خلال تحليل سياسات واجراءات الرقابة على الجودة للمراجعة في ظل المعيار التدقيق الدولي IAS 220 لجودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، وذلك من وجهة نظر فئات الدراسة التي تتمثل في المراجعين الخارجيين والاساتذة والأكاديميين والباحثين.

وتم تناول الدراسة الميدانية للموضوع من خلال تشخيص الواقع الحالي لرقابة الجودة وتطبيقها والممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات، والوقوف على سياسات واجراءات الرقابة للمراجع الخارجي في الجزائر في ظل معيار التدقيق الدولي IAS 220، وتحليل المحاور التي تم التطرق لها في الدراسة النظرية، ومعالجة الاشكالية باختبار فرضيات الدراسة من خلال استبيان لتحليل آراء المجتمع المالي المساهم في التطبيق السليم في سياسات واجراءات رقابة الجودة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

نتائج الدراسة النظرية:

من خلال الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- إن جودة التدقيق تتجلى أهميتها من خلال القيام بعملية التدقيق سواء أثناء أو عند انتهاء المهمة وإعداد التقرير في الالتزام بالمعايير المهنية المتعارف عليها ما يحسن من أداء المدققين ويرفع من كفاءتهم ويعزز استقلاليتهم، كما تسمح بتعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية من خلال التأكد من إضفاء الثقة على تلك القوائم ومعرفة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة محل التدقيق ويعطي مصداقية فيها؛
- الرقابة على أعمال التدقيق مرتبطة بضرورة تأكد الشركة أو مكتب التدقيق بتوفر الرقابة اللازمة من خلال ضمان بأن عمليات التدقيق الممارسة تعكس فعلاً المعايير التدقيق المتعارف عليها، والتأكد من مدى التزام الشركة أو مكتب التدقيق بالمسؤوليات اتجاه العملاء والمهنة.
- الرقابة على الجودة وفق معيار التدقيق الدولي رقم 220 نصت على أنه طبيعة وتوقيت سياسات وإجراءات رقابة الجودة للشركة أو مكتب التدقيق تعتمد على عدد من العوامل كحجم وطبيعة أعمال المكتب المهني، واتساع النشاط الجغرافي، وهيكل المكتب التنظيمي والاعتبارات الملائمة المتعلقة بالتكلفة والمنفعة.
- وضع المنظمات المهنية أدوات لمراقبة الجودة على الأعمال المهنية لعملية التدقيق، وعلى مكاتب التدقيق وضع السياسات والإجراءات والآليات اللازمة للالتزام بهذه الأدوات، وتشمل هذه الأدوات على وجه الخصوص الاستقلال والاحترام والموضوعية، إدارة الأفراد، القبول والاستمرار في مراجعة الزبائن، أداء التكليف، المتابعة، الاتصال المتكامل.
- أنّ جودة التدقيق تتأثر بعدة مؤثرات هامة منها:
 - مجموعة من العوامل التنظيمية: المتمثلة في التخطيط للعملية التدقيق وتحديد اجراءات العمل التدقيق وتحديد حجم العمل التدقيق ومن ثم تحديد الوقت اللازم لإتمام العملية التدقيق، مجموعة من العوامل السلوكية الواجب ان تحتويها في شخص المدقق؛
 - مجموعة من العوامل السلوكية: المتمثلة في ان يتمتع المدقق بدرجة عالية من الأمانة والاستقلالية وان يكون متعاوناً ومتكاتفاً مع اعضاء فريقه التدقيق وان يكون صاحب مقدرة ذهنية عالية ومتفتحة وان يحرص هو مع الإدارة على توفير عوامل الجودة في العمل التدقيق
 - مجموعة من العوامل الشخصية: كأن يكون ذا خبرة عملية، وان لديه من التحصيل العلمي ما يؤهله على ممارسة المهنة كأن يكون لديه دبلوم على الأقل في المحاسبة، وان يكون المدقق حريصاً على مشاركته في الدورات التدريبية الخاصة بمهنة التدقيق

○ مجموعة من الأساسيات العلمية لمهنة التدقيق: مثل التزام بتطبيق المبادئ المقبولة قبول عاما وبالأخص تطبيق مبدأ الموضوعية والالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق وكيفية اعداد التقارير عن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في النشاط المهني وكيفية الاعتماد على النظام الرقابي الداخلي وقابلية المدقق على اكتشاف الغش والتلاعب

ثانيا: نتائج الدراسة الميدانية:

ونستخلص من رفض الفرضيات الأربعة للدراسة ما يلي:

- انه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول دور سياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر.
- انه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول دور سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر.
- انه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول دور سياسات وإجراءات الموارد البشرية في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر.

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكننا وضع الاقتراحات والتوصيات التالية:

- التأهيل والتدريب المهني المستمر للمدقق وتحقيق الكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات؛
- اعتماد معايير خاصة بالرقابة على جودة التدقيق تتوصل إلى تحقيق أهداف عملية التدقيق وتحسين مستواها واستمرارها
- اعتماد دليل مراقبة الجودة على مستوى الشركة أو مكتب التدقيق، يتم تقسيمه إلى سبعة محاور أساسية متمثلة في :
 - مسؤوليات فريق الإدارة فيما يتعلق بالجودة داخل الشركة أو مكتب التدقيق،
 - قواعد أخلاقيات المهنة؛
 - قبول والحفاظ على علاقات العملاء والمهمات الخاصة؛
 - الموارد البشرية؛
 - ، تنفيذ المهمات؛
 - ، المراقبة؛
 - ، الوثائق؛

مع تفعيل دور لجنة المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) ، المكلفة بالرقابة على الجودة

- استخدام التكنولوجيا في عملية التدقيق وأهمية إجراءات التدقيق المطبقة عليها، كالاتتماد على برمجيات التدقيق الحديثة؛
- تشجيع المدققين العمل بالمعايير الدولية لاسيما المعيار "220" رقابة جودة التدقيق على القوائم المالية؛

الكتب :

- 01- احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1 ، عمان، دار صفاء للنشر، 2000
- 02- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة احمد شحاتة، أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2009،
- 03- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، ط2، دار المسيرة، الأردن. 2009
- 04- مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات، الطبعة 1، الأردن، مكتبة المجتمع العلم للنشر والتوزيع، 2014
- 05- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط2، 2005
- 06- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط3، 2008

المذكرات :

- 07- أسماء حداد، أهمية معايير المراجعة الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي، مذكرة ماستر، كلية علوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.
- 08- امير جمال القيق، مدى تطبيق رقاب الجودة في تدقيق الحسابات في قطاع غزة، " دراس ميدانية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين، 2013
- 09- احمد حابي، العوامل المؤثرة علم جودة المراجعة الخارجية في الجزائر دراسة حالة لآراء خبراء المحاسبين و محافضي الحسابات في الجزائر، اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3،
- 10- إياد حسن حسين أبوهين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين 2005.
- 11- بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة المراجعة دراسة ميدانية في الجزائر، اطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية علوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.

- 12- حمادي نبيل، اثر الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية علوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم تجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2012
- 13- خليدة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية دراسة حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تجارة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016
- 14- عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة و مراجعة، جامعة أسيوط.
- 15- سفاحلو رشيد، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبني للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS) اطروحة دكتوراه علوم التسيير، كلية علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير، جامعة الجزائر، 2017.
- 16- قريح عبد الله، اثر اعتماد معايير المراجعة الجزائرية على تطوير مهنة المراجعة- دراسة ميدانية - مذكرة ماستر، كلية علوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2020
- 17- نبيل علال، العوامل المؤثرة علم جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، مذكرة ماستر كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، تخصص التدقيق المحاسبي، جامعة حمه لخضر الوادي، 2013
- 18- عماد مرجانة، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر دراسة إستبائية- محافظي الحسابات وخبراء محاسبين- ولاية أم البواقي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، 2015.
- 19- لقوية سمير، مساهمة معايير ادلة الالتهاب في تحسين جودة التدقيق الخارجي "دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري، اطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2019.
- 20- سامر دوار، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة حلب، الجمهورية العربية السورية، 2014.

- 21- سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات البيئة المراجعة الخارجية علم جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.
- 22- عماد عبد الله، فضل الله يونس، مدى امكانية الية رقابة الجودة في بيئة المراجعة اللببية "دراسة استطلاعية لآراء مزاوي مهنة المراجعة في ليبيا"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة بنغازي.
- 23- محمد سالم أبو يوسف، تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم - 220 دراسة تطبيقية-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.

جرائد ومجلات:

- 24- بصري ريمة، دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي - دراسة حالة المعيار رقم 500 "العناصر المقنعة"، مجلة اقتصاديات المال والأعمال. JFBE، المركز الجامعي لميلة، الجزائر، المجلد 8، العدد 3، 2018.
- 25- خليدة عابي، إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم، الأنظمة، البرامج والمعايير المهنية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد السابع، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2016.
- 26- عبد الوهاب بن بريكة، بودونت اسماء، تأثير حجم مكاتب التدقيق على جودة التدقيق من وجه نظر مراجعي الحسابات في الجزائر، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، العدد 8، جامعة معسكر، 2016.
- 27- فاتح سردوك، موسى رحمان، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الاكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الانسانية، العدد 34، 35، 2014 جامعة محمد خيضر، بسكرة.
- 28- معمري اسامة، مفتاح حمزة، عمورة جمال، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أومكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة العدد 02، 2020، جامعة البليدة.
- 29- سعد بن البار، قرية معمر، مدى توافق المعيار الجزائري للتدقيق الأحداث اللاحقة والمعيار الدولي للتدقيق في ظل الإصلاحات. المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسلية، الجزائر، المجلد 11، العدد 01، 2018.
- 30- نور الهدى، التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية دراسة تحليلية للمعايير - (IAS/IFRS) و (ISA) اصدا رات 2018، الأفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج- الجزائر- المجلد، 05، العدد 02، 2020.

قوانين وتشريعات:

- 31- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م ت ج 505
- 32- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م ت ج 580
- 33- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م ت ج 501، المادة 1، ص 3
- 34- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م ت ج 510
- 35- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م ت ج 530، المادة 1، ص 3
- 36- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م ت ج 540، المادة 1، ص 3

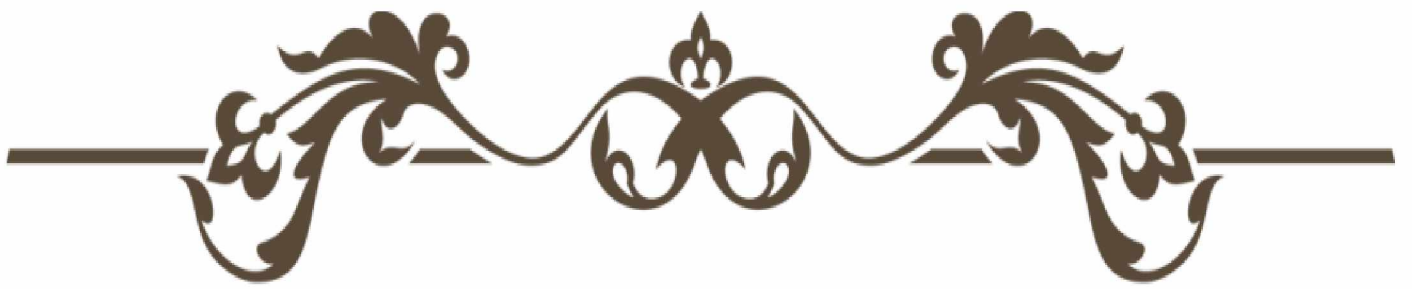
المراجع باللغة الأجنبية :

- 37- Harwood T.G. & Garry T, **An overview of content analysis**, The Marketing Review 3, 2003, p 479–498.
- 38- Evrard Y, Pras B et Roux E, Market, **Etudes et recherches en marketing**, Dunod., 2003, p264.
- 39- G.K. Huysamen, Coefficient alpha, unnecessarily ambiguous; unduly ubiquitous, SA Journal of Industrial Psychology, 2006, 32 (4), 34–40, p35.
- 40- Samira Demaria. **Lecture multi-théorique de la période de transition aux normes IAS/IFRS** : une analyse lexicale de la communication financière. Journée de recherche : Les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière, Sep 2007, Paris, France. pp.1–29.

- 41- Evrard Y, Pras B et Roux E, opcit, p271.
- 42- Cortina, J, **What is coefficient Alpha ? An examination of theory and applications**, Journal of applied psychology, Vol. 78, n°1, 1993, p.98-104.
- 43- Gueguen, Gaël, **Environnement et management stratégique des PME** : le cas du secteur Internet, Thèse de doctorat, Université Montpellier I, 2001, p 483.
- 44- Samira Demaria. Lecture multi-théorique de la période de transition aux normes IAS/IFRS: une analyse lexicale de la communication financière. Journée de recherche : Les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière, Sep 2007, Paris, .France. pp 1-29

المواقع الإلكترونية :

- 54- IFAC, publication for web site: <http://www.ifac.org/about.ifac/organization-overview/history>,24/05/2021 at : 12:15.
- 55- www.ibr-ire.be



الملاحق



استبيان الدراسة

جامعة الوادي - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم علوم التسيير -

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

عنوان المذكرة: جودة المراجعة في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220 - دراسة ميدانية -

تحت اشراف الدكتور: فاتح سردوك

الطلبة: - عمر بن عطاءالله

- عبد الرحمان بن عبد الله

- محمد معوش

السادة المحترمين / المختصين والمهتمين بمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

** السلام عليكم ورحمة الله وبركاته **

تهدف هذه الدراسة الى تحليل واقع جودة المراجعة في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220 من خلال عينة دراسة الحالة.

وعلى ذلك فقد قام الطلبة بتصميم هذا الاستبيان، من خلال عدة أقسام كما يلي:

القسم الأول: يختص بالمعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان.

القسم الثاني: خصص هذا القسم سياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي

القسم الثالث: لدور سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء

القسم الرابع: ويختص بدور سياسات وإجراءات الموارد البشرية

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: bouamra1981@gmail.com **

القسم الأول: المعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان.

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

القسم الثاني: دور سياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة الجودة بمكاتب

وشركات المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لدور سياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220

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

الدرجة	العناصر الموافقة	درجة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يوجد لدى المكتب اجراءات مصممة تفرض على فريق الارتباط الامتثال للمتطلبات الاخلاقية (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة، السرية والسلوك المهني).						
02	يوجد لدى المكتب مدونة سلوك مهني وأخلاقي فيها اجراءات تأديبية موثقة في حالة تطبيقها على فريق الارتباط						
03	يُبلغ الافراد العاملين بالمكتب بالسياسات والاجراءات المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية والمسؤولية والسلوك المهني.						
04	يتم التوظيف في المكتب للأفراد المؤهلين تأهيلا متخصصا						
05	تُحدد اهداف التعيين داخل مكتب المراجعة وكذا المؤهلات الواجب توفرها فيمن يُعهد إليه مهمة التدقيق.						
06	يتم تحديد مهام كل فرد في فريق العمل من رئيس ومساعد والشخص المشرف على فريق العمل.						
07	تتم المتابعة الدورية لعلاقة الشركة مع العملاء للتأكد فيما إذا كان هناك أي مجالات تضعف الاستقلالية.						
08	التأكيد على الاستقلال الذهني في برامج التدريب والإشراف ومتابعة عمليات المراجعة الخارجية.						

القسم الثالث: دور سياسات واجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في دعم رقابة

الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لنقاط دور سياسات واجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة .ISA 220

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

العناصر	درجة الموافقة					
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	
09						يوجد في المكتب سياسات واجراءات من خلالها يمكن تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.
10						يقوم المكتب بالاستفسار مع المراجع السابق حول المواضيع الخاصة بالعميل المحتمل، لمعرفة مدى القدرة على الحفاظ على استقلاليتة
11						يقوم المكتب بجمع معلومات قبل الموافقة على إجراء عملية ارتباط مع عميل جديد
12						التأكد من نزاهة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والقائمين على إدارة منشأة العميل
13						التأكد من أن فريق العملية يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية المراجعة، بما في ذلك الوقت والموارد
14						التأكد من مقدرة فريق العملية على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، والمسائل الهامة الناشئة خلال عملية المراجعة الحالية والسابقة، وتوقعاتها حول استمرارية العلاقة مع العميل.
15						يطبق نموذج تقييم الزبون وإدارته، والنظر في آراء مراجع الحسابات السابق للزبون الحالي، وتتبع المعلومات الخاصة بالزبون من جهات إشرافية ورقابية أخرى

القسم الرابع: دور سياسات واجراءات الموارد البشرية في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات

المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي دور سياسات واجراءات الموارد البشرية في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل معيار رقابة الجودة ISA 220

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

العناصر الموافقة	درجة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
16	يوجد في المكتب اجراءات تحدد كيفية التعيين، تقييم الأداء، التطوير الوظيفي، الترقية، وتقدير احتياجات الموظفين.					
17	يوجد في المكتب توصيف وظيفي لكل مستوى والأداء المتوقع والمؤهلات الضرورية للترقية لكل مستوى.					
18	يضم فريق العملية شخصا ذو خبرة في مجال متخصص من المحاسبة أو المراجعة، سواء تم إشراكه أو توظيفه من قبل الشركة إن وجدت، والذي يطبق إجراءات المراجعة على العملية ومع ذلك لا يعد هذا الشخص من أعضاء فريق العملية.					
19	معرفة الفريق وخبرته العملية فيما يتعلق بعمليات المراجعة ذات الطبيعة والتعقيد المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبين.					
20	معرفة الفريق للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.					
21	معرفة الفريق للصناعات ذات العلاقة التي يعمل بها العملاء.					

ملاحظات واقتراحات

1
2

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	36	97.3
	Excluded ^a	1	2.7
	Total	37	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0.666	21

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0.678	08

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0.673	07

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0.658	06

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
يوجد في المكتب سياسات واجراءات من خلالها يمكن تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.	41.72	44.949	.063	.670
يقوم المكتب بالاستفسار مع المراجع السابق حول المواضيع الخاصة بالعميل المحتمل، لمعرفة مدى القدرة على الحفاظ على استقلاليته	41.44	42.025	.278	.651
يقوم المكتب بجمع معلومات قبل الموافقة على إجراء عملية ارتباط مع عميل جديد	41.64	41.437	.253	.654
التأكد من نزاهة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والقائمين على إدارة منشأة العميل	41.75	41.736	.323	.646
التأكد من أن فريق العملية يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية المراجعة، بما في ذلك الوقت والموارد	41.56	42.140	.255	.653
التأكد من مقدرة فريق العملية على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، والمسائل الهامة الناشئة خلال عملية المراجعة الحالية والسابقة،	41.50	42.657	.172	.663
تتم المتابعة الدورية لعلاقة الشركة مع العملاء للتأكد فيما إذا كان هناك أي مجالات تضعف الاستقلالية	41.75	40.536	.335	.643
التأكيد على الاستقلال الذهني في برامج التدريب والإشراف ومتابعة عمليات المراجعة الخارجية.	41.92	39.107	.502	.624
يوجد في المكتب سياسات واجراءات من خلالها يمكن تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.	41.78	40.521	.431	.635
يقوم المكتب بالاستفسار مع المراجع السابق حول المواضيع الخاصة بالعميل المحتمل، لمعرفة مدى القدرة على الحفاظ على استقلاليته	41.39	39.044	.525	.622
يقوم المكتب بجمع معلومات قبل الموافقة على إجراء عملية ارتباط مع عميل جديد	41.61	43.273	.144	.665

التأكد من نزاهة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والقائمين على إدارة منشأة العميل	41.56	41.568	.277	.651
التأكد من أن فريق العملية يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية المراجعة، بما في ذلك الوقت والموارد	41.17	43.057	.156	.664
التأكد من مقدرة فريق العملية على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، والمسائل الهامة الناشئة خلال عملية المراجعة الحالية والسابقة،	41.44	42.083	.272	.651
يطبق نموذج تقييم الزبون وإدارته، والنظر في آراء مراجع الحسابات السابق للزبون الحالي، وتتبع المعلومات الخاصة بالزبون م	41.36	42.180	.256	.653
يوجد في المكتب اجراءات تحدد كيفية التعيين ، تقييم الأداء، التطوير الوظيفي، الترقية، وتقدير احتياجات الموظفين .	41.61	43.959	.135	.665
يوجد في المكتب توصيف وظيفي لكل مستوى والأداء المتوقع والمؤهلات الضرورية للترقية لكل مستوى	41.72	42.263	.265	.652
يضم فريق العملية شخصاً ذو خبرة في مجال متخصص من المحاسبة أو المراجعة، سواء تم إشراكه أو توظيفه من قبل الشركة إن وجدت،	41.67	41.657	.386	.642
معرفة الفريق وخبرته العملية فيما يتعلق بعمليات المراجعة ذات الطبيعة والتعقيد المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبين	41.81	43.647	.109	.670
معرفة الفريق للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة	41.94	43.883	.100	.670
معرفة الفريق للصناعات ذات العلاقة التي يعمل بها العملاء	42.11	48.673	-.426	.694

التكرارات والنسب

النوع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ذكر	20	54.1	55.6	55.6
أنثى	16	43.2	44.4	100.0
Total	36	97.3	100.0	
Missing System	1	2.7		
Total	37	100.0		

السن

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 25 سنة	17	45.9	47.2	47.2
أقل من 35 سنة	17	45.9	47.2	94.4
أقل من 50	2	5.4	5.6	100.0
Total	36	97.3	100.0	
Missing System	1	2.7		
Total	37	100.0		

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير جامعي	1	2.7	2.8	2.8
	ليسانس	18	48.6	50.0	52.8
	ماجستير أو دكتوراه	13	35.1	36.1	88.9
	شهادة أخرى	4	10.8	11.1	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنة	19	51.4	52.8	52.8
	أقل من 10	10	27.0	27.8	80.6
	أقل من 15	5	13.5	13.9	94.4
	أكثر من 15	2	5.4	5.6	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محافظ الحساسيات	8	21.6	22.2	22.2
	خبير المحاسبي	2	5.4	5.6	27.8
	مهنة أخرى محددتها	25	67.6	69.4	97.2
	5	1	2.7	2.8	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

يوجد في المكتب سياسات وإجراءات من خلالها يمكن تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	6	16.2	16.7	16.7
	موافق	26	70.3	72.2	88.9
	غير متأكد	2	5.4	5.6	94.4
	غير موافق	2	5.4	5.6	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

يقوم المكتب بالاستفسار مع المراجع السابق حول المواضيع الخاصة بالعميل المحتمل، لمعرفة مدى القدرة على الحفاظ على استقلاليته

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	5	13.5	13.9	13.9
	موافق	20	54.1	55.6	69.4
	غير متأكد	8	21.6	22.2	91.7
	غير موافق	2	5.4	5.6	97.2
	غير موافق بشدة	1	2.7	2.8	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

يقوم المكتب بجمع معلومات قبل الموافقة على إجراء عملية ارتباط مع عميل جديد

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	13	35.1	36.1	36.1
	موافق	12	32.4	33.3	69.4
	غير متأكد	6	16.2	16.7	86.1
	غير موافق	5	13.5	13.9	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

التأكد من نزاهة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والقائمين على إدارة منشأة العميل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	11	29.7	30.6	30.6
	موافق	17	45.9	47.2	77.8
	غير متأكد	6	16.2	16.7	94.4
	غير موافق	2	5.4	5.6	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

التأكد من أن فريق العملية يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية المراجعة، بما في ذلك الوقت والموارد

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	8	21.6	22.2	22.2
	موافق	18	48.6	50.0	72.2
	غير متأكد	6	16.2	16.7	88.9
	غير موافق	4	10.8	11.1	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

التأكد من مقدرة فريق العملية على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، والمسائل الهامة الناشئة خلال عملية المراجعة الحالية والسابقة،

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	9	24.3	25.0	25.0
	موافق	15	40.5	41.7	66.7
	غير متأكد	8	21.6	22.2	88.9
	غير موافق	3	8.1	8.3	97.2
	غير موافق بشدة	1	2.7	2.8	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

تتم المتابعة الدورية لعلاقة الشركة مع العملاء للتأكد فيما إذا كان هناك أي مجالات تضعف الاستقلالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	14	37.8	38.9	38.9
	موافق	13	35.1	36.1	75.0
	غير متأكد	6	16.2	16.7	91.7
	غير موافق	2	5.4	5.6	97.2
	غير موافق بشدة	1	2.7	2.8	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

التأكيد على الاستقلال الذهني في برامج التدريب والإشراف ومتابعة عمليات المراجعة الخارجية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	17	45.9	47.2	47.2
	موافق	12	32.4	33.3	80.6
	غير متأكد	4	10.8	11.1	91.7
	غير موافق	3	8.1	8.3	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

يوجد في المكتب سياسات واجراءات من خلالها يمكن تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	11	29.7	30.6	30.6
	موافق	19	51.4	52.8	83.3
	غير متأكد	3	8.1	8.3	91.7
	غير موافق	3	8.1	8.3	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

يقوم المكتب بالاستفسار مع المراجع السابق حول المواضيع الخاصة بالعميل المحتمل، لمعرفة مدى القدرة على الحفاظ على استقلاليته

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	7	18.9	19.4	19.4
	موافق	14	37.8	38.9	58.3
	غير متأكد	11	29.7	30.6	88.9
	غير موافق	4	10.8	11.1	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

يقوم المكتب بجمع معلومات قبل الموافقة على إجراء عملية ارتباط مع عميل جديد

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	10	27.0	27.8	27.8
	موافق	16	43.2	44.4	72.2
	غير متأكد	6	16.2	16.7	88.9
	غير موافق	4	10.8	11.1	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

التأكد من نزاهة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والقائمين على إدارة منشأة العمل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	8	21.6	22.2	22.2
	موافق	19	51.4	52.8	75.0
	غير متأكد	5	13.5	13.9	88.9
	غير موافق	3	8.1	8.3	97.2
	غير موافق بشدة	1	2.7	2.8	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

التأكد من أن فريق العملية يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية المراجعة، بما في ذلك الوقت والموارد

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	4	10.8	11.1	11.1
	موافق	15	40.5	41.7	52.8
	غير متأكد	11	29.7	30.6	83.3
	غير موافق	5	13.5	13.9	97.2
	غير موافق بشدة	1	2.7	2.8	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

التأكد من مقدرة فريق العملية على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، والمسائل الهامة الناشئة خلال عملية المراجعة الحالية والسابقة،

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	5	13.5	13.9	13.9
	موافق	21	56.8	58.3	72.2
	غير متأكد	5	13.5	13.9	86.1
	غير موافق	5	13.5	13.9	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

يطبق نموذج تقييم الزبون وإدارته، والنظر في آراء مراجع الحسابات السابق للزبون الحالي، وتتبع المعلومات الخاصة بالزبون م

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	3	8.1	8.3	8.3
	موافق	23	62.2	63.9	72.2
	غير متأكد	5	13.5	13.9	86.1
	غير موافق	4	10.8	11.1	97.2
	غير موافق بشدة	1	2.7	2.8	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

يوجد في المكتب اجراءات تحدد كيفية التعيين ، تقييم الأداء، التطوير الوظيفي، الترقية، وتقدير احتياجات الموظفين.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	9	24.3	25.0	25.0
	موافق	14	37.8	38.9	63.9
	غير متأكد	13	35.1	36.1	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

يوجد في المكتب توصيف وظيفي لكل مستوى والأداء المتوقع والمؤهلات الضرورية للترقية لكل مستوى

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	10	27.0	27.8	27.8
	موافق	19	51.4	52.8	80.6
	غير متأكد	4	10.8	11.1	91.7
	غير موافق	3	8.1	8.3	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

يضم فريق العملية شخصًا ذو خبرة في مجال متخصص من المحاسبة أو المراجعة، سواء تم إشراكه أو توظيفه من قبل الشركة إن وجدت

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	موافق بشدة	7	18.9	19.4	19.4
	موافق	22	59.5	61.1	80.6
	غير متأكد	5	13.5	13.9	94.4
	غير موافق	2	5.4	5.6	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

معرفة الفريق وخبرته العملية فيما يتعلق بعمليات المراجعة ذات الطبيعة والتعقيد المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبين

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	موافق بشدة	15	40.5	41.7	41.7
	موافق	12	32.4	33.3	75.0
	غير متأكد	6	16.2	16.7	91.7
	غير موافق	3	8.1	8.3	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
Total		37	100.0		

معرفة الفريق للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	موافق بشدة	17	45.9	47.2	47.2
	موافق	12	32.4	33.3	80.6
	غير متأكد	6	16.2	16.7	97.2

غير موافق بشدة	1	2.7	2.8	100.0
Total	36	97.3	100.0	
Missing System	1	2.7		
Total	37	100.0		

معرفة الفريق للصناعات ذات العلاقة التي يعمل بها العملاء.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	14	37.8	38.9	38.9
موافق	22	59.5	61.1	100.0
Total	36	97.3	100.0	
Missing System	1	2.7		
Total	37	100.0		

المتوسط والانحراف المعياري

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يوجد في المكتب سياسات واجراءات من خلالها يمكن تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين	36	1	4	2.00	.676
يقوم المكتب بالاستفسار مع المراجع السابق حول المواضيع الخاصة بالعميل المحتمل، لمعرفة مدى القدرة على الحفاظ على استقلاليته	36	1	5	2.28	.882
يقوم المكتب بجمع معلومات قبل الموافقة على إجراء عملية ارتباط مع عميل جديد	36	1	4	2.08	1.052
الناكد من نزاهة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والقائمين على إدارة منشأة العميل	36	1	4	1.97	.845

التأكد من أن فريق العملية يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية المراجعة، بما في ذلك الوقت والموارد	36	1	4	2.17	.910
التأكد من مقدرة فريق العملية على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، والمسائل الهامة الناشئة خلال عملية المراجعة الحالية والسابقة،	36	1	5	2.22	1.017
تتم المتابعة الدورية لعلاقة الشركة مع العملاء للتأكد فيما إذا كان هناك أي مجالات تضعف الاستقلالية.	36	1	5	1.97	1.028
التأكيد على الاستقلال الذهني في برامج التدريب والإشراف ومتابعة عمليات المراجعة الخارجية.	36	1	4	1.81	.951
يوجد في المكتب سياسات وإجراءات من خلالها يمكن تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.	36	1	4	1.94	.860
يقوم المكتب بالاستفسار مع المراجع السابق حول المواضيع الخاصة بالعميل المحتمل، لمعرفة مدى القدرة على الحفاظ على استقلاليته	36	1	4	2.33	.926
يقوم المكتب بجمع معلومات قبل الموافقة على إجراء عملية ارتباط مع عميل جديد	36	1	4	2.11	.950
التأكد من نزاهة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والقائمين على إدارة منشأة العميل	36	1	5	2.17	.971
التأكد من أن فريق العملية يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية المراجعة، بما في ذلك الوقت والموارد	36	1	5	2.56	.969
التأكد من مقدرة فريق العملية على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، والمسائل الهامة الناشئة خلال عملية المراجعة الحالية والسابقة،	36	1	4	2.28	.882
يطبق نموذج تقييم الزبون وإدارته، والنظر في آراء مراجع الحسابات السابق للزبون الحالي، وتتبع المعلومات الخاصة بالزبون م	36	1	5	2.36	.899

يوجد في المكتب اجراءات تحدد كيفية التعيين ، تقييم الأداء، التطوير الوظيفي، الترقية، وتقدير احتياجات الموظفين .	36	1	3	2.11	.785
يوجد في المكتب توصيف وظيفي لكل مستوى والاداء المتوقع والمؤهلات الضرورية للترقية لكل مستوى.	36	1	4	2.00	.862
يضم فريق العملية شخصًا ذو خبرة في مجال متخصص من المحاسبة أو المراجعة، سواء تم إشراكه أو توظيفه من قبل الشركة إن وجدت،	36	1	4	2.06	.754
معرفة الفريق وخبرته العملية فيما يتعلق بعمليات المراجعة ذات الطبيعة والتعقيد المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبين.	36	1	4	1.92	.967
معرفة الفريق للمعايير المهنية والمطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.	36	1	5	1.78	.929
معرفة الفريق للصناعات ذات العلاقة التي يعمل بها العملاء.	36	1	2	1.61	.494
Valid N (listwise)	36				

مجموع المتوسطات والانحراف المعياري

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
MEAN	36	1.43	2.67	2.0820	.32289
Valid N (listwise)	36				

معامل ارتباط بيرسون

X هي المحور الاول الخاص بمتطلبات السلوك الاخلاقي

Y هي المحور الثاني الخاص بقبول والاستمرار مع العملاء

Y2 هي محور ثالث بسياسات الموارد البشرية

Correlations

		X	Y	Y2
X	Pearson Correlation	1	.466**	.366*
	Sig. (2-tailed)		.004	.028
	N	36	36	36
Y	Pearson Correlation	.466**	1	.121
	Sig. (2-tailed)	.004		.482
	N	36	36	36
Y2	Pearson Correlation	.366*	.121	1
	Sig. (2-tailed)	.028	.482	
	N	36	36	36

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

اختبار للعينة الجنس

Group Statistics

	النوع	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X	ذكر	20	2.0688	.49417	.11050
	أنثى	16	2.0547	.35346	.08837
Y	ذكر	20	2.2071	.40266	.09004
	أنثى	16	2.3036	.58757	.14689
Y2	ذكر	20	1.9917	.35654	.07972
	أنثى	16	1.8125	.32131	.08033

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
X	Equal variances assumed	2.863	.100	.096	34	.924	.01406	.14681	-.28429	.31242
	Equal variances not assumed			.099	33.643	.921	.01406	.14149	-.27359	.30171
Y	Equal variances assumed	1.532	.224	-.583	34	.564	-.09643	.16531	-.43238	.23953
	Equal variances not assumed			-.560	25.542	.581	-.09643	.17229	-.45089	.25803
Y2	Equal variances assumed	.130	.721	1.564	34	.127	.17917	.11452	-.05357	.41191
	Equal variances not assumed			1.583	33.468	.123	.17917	.11317	-.05097	.40930

ANOVA لمتغير اختبار التباين السن

ANOVA

		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
X	Between Groups	.054	2	.027	.138	.871
	Within Groups	6.461	33	.196		
	Total	6.516	35			
Y	Between Groups	.372	2	.186	.771	.471
	Within Groups	7.969	33	.241		
	Total	8.342	35			
Y2	Between Groups	.311	2	.155	1.301	.286
	Within Groups	3.939	33	.119		
	Total	4.249	35			

المؤهل العلمي

ANOVA

		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
X	Between Groups	.895	3	.298	1.699	.187
	Within Groups	5.620	32	.176		
	Total	6.516	35			
Y	Between Groups	.957	3	.319	1.382	.266
	Within Groups	7.385	32	.231		
	Total	8.342	35			
Y2	Between Groups	.964	3	.321	3.132	.039
	Within Groups	3.285	32	.103		
	Total	4.249	35			

الخبرة

ANOVA

		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
X	Between Groups	.550	3	.183	.983	.413
	Within Groups	5.966	32	.186		
	Total	6.516	35			
Y	Between Groups	1.149	3	.383	1.704	.186
	Within Groups	7.193	32	.225		
	Total	8.342	35			
Y2	Between Groups	.193	3	.064	.507	.681
	Within Groups	4.057	32	.127		
	Total	4.249	35			

المهنة

ANOVA

		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
X	Between Groups	1.172	3	.391	2.339	.092
	Within Groups	5.344	32	.167		
	Total	6.516	35			
Y	Between Groups	.984	3	.328	1.426	.253
	Within Groups	7.358	32	.230		
	Total	8.342	35			
Y2	Between Groups	.254	3	.085	.679	.571
	Within Groups	3.995	32	.125		
	Total	4.249	35			