



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



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 معيار رقابة الجودة الأول

دراسة استقصائية على عينة من المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق

من إعداد الطلبة:

- تواتي محمد
- حساني وائل

لجنة المناقشة:

مقيم اول	أستاذ محاضر صنف أ	عزة الازهر	-
مشرف ومقرا	أستاذ محاضر صنف أ	فاتح سردوك	-
مقيم ثاني	أستاذ. محاضر صنف أ	سايعي فيصل	-

السنة الجامعية: 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

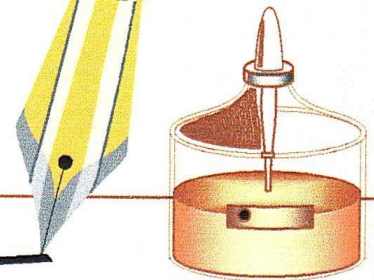
قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: (مَنْ صَنَعَ إِلَيْكُمْ مَعْرُوفًا
فَكَافَيْنَاهُ، فَإِنْ لَمْ تَجِدُوا مَا تُكَافُونَهُ فَادْعُوا لَهُ حَتَّى تَرَوْا أَنَّكُمْ قَدْ
كَافَأْتُمُوهُ)

نهدي ثمرة جهدنا هذا إلى:

الذي خلقنا فسوانا فأحسن صورتنا إلى من يطعمنا ويستقينا وإذا
مرضنا فهو يشفينا، إلى الذي نطمح أن يغفر لنا خطيئاتنا يوم الدين.
إلى الذي من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة
ونور العالمين محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من وصانا بهما المولى العظيم وقال: "وبالو الدين إحسانا"
إلى إخوتنا وأخواتنا إلى كل الأحياء الذين أخذوا مكانة في قلوبنا
إلى كل من دعمنا في مشوارنا وأعاننا إلى الذين وسعتم ذكرتنا
ولم تسعهم مذكرتنا أصدقائنا إليكم جميعا نهدي هذا العمل
المتواضع.

محمد / وائل



الشكر و التقدير

قال الله تعالى: (لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ) صدق الله العظيم

أحمد الله حمدا يليق بجلاله وعظمته وسلطانه، وأصلي وأسلم على رسوله الأمين الذي بعثه الله للعالمين وعلى أصحابه وأهل بيته الطاهرين والتابعين من أمته إلى يوم الدين.

نحمد الله عز وجل على لطفه وعونه أن أكرمنا ووفقنا لإتمام هذه المذكرة فليس عندنا شيء ولا منّا شيء، ولا لنا شيء، فالفضل والمنة والحمد لله وحده.

أزجي شكري ومظيم تقديري إلى جامعة حمه لخضر التي منحتنا الفرصة لكي نكمل مشوارنا التعليمي والوصول لهذه المرحلة كما نتقدم بجزيل الشكر

والعرفان إلى من أفادنا بخبرته العلمية ولم يبخل علينا بوقته الثمين وجهده الصادق المتواصل في العطاء والإشراف على هذه المذكرة وتقديم التوجيهات الرشيدة والآراء السديدة في إثراء خبرتنا العلمية والعملية، لأستاذنا سرديوك فاتح بارك الله له في عمله وسدد خطاه.

ونشكر كذلك عمال المكتبة بجامعة الشهيد حمه لخضر وإلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرة، ولكل من ساعدنا في إكمال هذه الدراسة ولو بكلمة أو نصيحة أو دعاء، لقد قلنا شكرا وشكرنا لن يوفيقكم حق سعيكم فكان

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل إلى أي مدى يمكن اعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول، وهذا من وجهة نظر المجتمع المالي؟، في ظل سياسات وإجراءات مقترحة ومستنبطة أساسا من محتوى المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول (ISQC1) ، حيث تم اختبار هذه القابلية من خلال استبيان من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وكذلك الفئات المستفيدة من خدماتهم . وخلصت الدراسة إلى وجود قابلية لدى طرفي الدراسة لاعتماد سياسات وإجراءات رقابة جودة المراجعة بالجزائر ، في ظل الإطار المقترح الباحثين ، بالتوافق مع محتوى المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 (ISQC1) ، مع الإشارة إلى أن مستويات القبول كانت اعلى لدى المستفيدين من خدمات المراجعة ، منه لدى المراجعين

Summary:

This study aims to analyze to what extent it is possible to adopt policies and procedures for quality control in auditing offices and companies in Algeria in light of the first international standard for quality control, and this is from the point of view of the financial community?, in light of the proposed policies and procedures derived mainly from the content of the first international standard for quality control (ISQC1) , where this ability was tested through a questionnaire from the point of view of external auditors as well as the groups benefiting from their services. The study concluded that the two parties of the study have the ability to adopt policies and procedures for auditing quality in Algeria, in light of the proposed framework by researchers, in accordance with the content of the international standard for quality control 1 (ISQC1), noting that the levels of acceptance were higher among the beneficiaries of audit services, than among the reviewers

قائمة المحتويات:

الصفحة	المحتويات
	الاهداء
	التشكرات
III- I	فهرس المحتويات
IV	فهرس الجداول
V	فهرس الاشكال
VI	فهرس الملاحق
أ-ب-ت	مقدمة
	الفصل الاول: الإطار النظري لجودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار رقابة الجودة الأول
03	المبحث الأول: المدخل إلى جودة المراجعة
03	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة
05	المطلب الثاني: مفهوم جودة المراجعة
07	المطلب الثالث: أهمية جودة المراجعة
08	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة
12	المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة
12	المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة المراجعة الخارجية
12	المطلب الثاني: برامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية
16	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على نظام رقابة جودة المراجعة الخارجية
19	المبحث الثالث: رقابة جودة المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISQC1)
19	المطلب الأول: المعايير الدولية لرقابة جودة المراجعة الخارجية
21	المطلب الثاني: عناصر رقابة الجودة حسب معيار المراجعة الدولي (ISQC1)
25	المطلب الثالث: الرقابة على جودة المراجعة والرقابة عليها بالجزائر - نظرة من خلال القوانين والمعايير الجزائرية للتدقيق -

قائمة المحتويات:

	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
33	المبحث الأول: عرض الاستبيان
33	المطلب الأول: عرض الاستبيانين
34	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
35	المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة
43	المبحث الثاني: تحليل استبيان الدراسة
43	المطلب الأول: تحليل نتائج الاستبيان من حيث خصائص عينة الدراسة
44	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان من حيث سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي
45	المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان من حيث سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء
46	المطلب الرابع: تحليل نتائج الاستبيان من حيث سياسات وإجراءات الموارد البشرية
47	المطلب الخامس: اختبار الفرضيات
50	الخاتمة
52	المراجع
55	الملاحق

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
34	يوضح مختلف محتويات أسئلة أجزاء الاستبيان	1
38	يوضح مرجعية وتفسير قيمة معامل الفاكرونباخ	2
38	يوضح ثبات الاستبانة	3
38	يوضح معاملات الثبات للأجزاء سياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي للاستبيان	4
39	يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثاني من الإستبيان	5
40	يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثالث من الإستبيان	6
41	يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت	7
42	درجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح	8
43	يمثل التكرارات والنسب للقسم الأول من عينة الدراسة	9
44	يمثل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للقسم الثاني	10
45	يمثل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للقسم الثالث	11
46	يمثل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للقسم الرابع	12
47	نتائج اختبار صدق ثبات قائمة الاستقصاء من خلال حساب معامل الفاكرونمباخ	13

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
55	ملاحق استبيان الدراسة	1
60	نماذج من SPSS	2



المقدمة



تمهيد:

تعرضت الكثير من المؤسسات خلال العقدين الماضيين (1990 – 2010) للإفلاس والإنحيار ، وصاحب ذلك رفع الكثير من القضايا من طرف الملاك ضد مكاتب المحاسبة المراجعة التي تولت مراجعة تلك المؤسسات ، لأن تقارير هذه المكاتب لم يحتوي على تصريح أن مستقبل تلك المؤسسات في خطر من أشهر الشركات المفلسة ، ما تم الإشارة إليه سابقاً ، من إفلاس وإنحيار لعديد من المؤسسات الأمريكية الكبيرة ، مثل شركة "أنرون" للطاقة سنة 2001 وولدكوم للإتصالات سنة 2002 وبعض الشركات الأوروبية مثل بارمالات وأهولد وغيرها ، وما تبع ذلك من سمعة سيئة عن مكاتب المراجعة " ارثر أندرسون " ، الذي قام بمراجعة القوائم المالية لشركة "أنرون" .

ونتيجة للإنتقادات السابقة وبالأخص انحيار شركتي انرون وورلد كوم ، وجهت انتقادات كثيرة وعنيفة المهنة المراجعة الخارجية التي عجزت عن اكتشاف الممارسات التي قامت بها الإدارة للتلاعب في الأرقام المحاسبية في معظم الشركات التي أشهرت إفلاسها ، إضافة إلى تقديم مكاتب المراجعة الخارجية نطاق واسع من خدماتها لا يمت بصلة لخدمة المراجعة ، بدافع تحقيق إيرادات أو دخل إضافي لهذه المكاتب .

وعلى إثر هذه الانتقادات اهتزت صورة المراجع الخارجي وصورة مهنة المراجعة عموماً والتي كان يعول عليها كثيراً في كسب ثقة مستخدمي القوائم المالية المراجعة ، وانتشرت بذلك السمعة السيئة عن مكاتب المراجعة ومراجعي الحسابات في العالم الذين أدخلوا بمعايير المراجعة وبقواعد وآداب السلوك المهني عند تقديم خدمات المراجعة للعملاء وإهمال أداء مهامهم بالشكل اللائق للحفاظ على السمعة الحسنة هذا السياق يعني أن الأبقى في مهمة المراجعة هو الأفضل ، والأفضلية قد تقاس بمعايير كثيرة مختلفة، لكن لا شك أن من أهمها معايير الجودة .

نظرة حول إشكالية الدراسة

مساعدة من المشرف .

ان اعتماد رقابة الجودة للمراجعة المراجعة، يعتبر مطلباً أساسياً لتحقيق الرقابة النوعية بمكاتب وشركات المراجعة، 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 لرقابة الجودة 1. وبالتالي فإن السؤال الرئيسي لهذه الدراسة يمكن صياغته على النحو التالي:

المقدمة:

إلى أي مدى يمكن اعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، وهذا من وجهة نظر المجتمع المالي؟

وللإجابة على التساؤل 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

وسيتم تقسيم هذه الدراسة الى المحاور التالية:

- رقابة الجودة للمراجعة في ظل المعايير الدولية للتدقيق.
- سياسات وإجراءات رقابة جودة المراجعة في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 (ISQC1).
- دراسة حالة لعينة من المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم بالجزائر. - ولاية الوادي

مبررات اختيار الموضوع:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص.
- الاهتمام بمجال المحاسبة والمراجعة
- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص.
- محاولة الوقوف على إشكالية من إشكاليات المراجعة
- الاهتمام المتزايد في الآونة الأخيرة بالنظام المحاسبي المالي و دخوله حيز التطبيق في سنة 2010

أهداف البحث:

- نسعى من خلال هذه الدراسة الإجابة عن الإشكالية المطروحة اعتمادا على الفرضيات المقترحة.
- محاولة توضيح كل ما يتعلق بسياسات وإجراءات رقابة جودة المراجعة في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 (ISQC1).

المقدمة:

– دراسة حالة لعينة من المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم بالجزائر. – ولاية الوادي
أهمية الدراسة:

- ترجع أهمية الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بجودة التدقيق والعوامل التي تؤثر فيه وذلك من أجل النهوض بأداء مدققي الحسابات والرقي بجودة التدقيق من خلال التركيز على العوامل المؤثرة فيه، والمساهمة في التقليل من الانتقادات المتكررة للمهنة نفسها بقصور خدماتها لعملائها عن توقعاتهم منها، وإن البحث في هذا المجال يعزز من الاهتمام بجودة التدقيق، ويفتح المجال للبحث في هذا الموضوع مما يؤدي إلى الارتقاء بمستوى المهنة.
- إن الإهتمام برقابة الجودة والعوامل المؤثرة فيه، يمكن أن يؤدي إلى الإرتقاء بمستوى المهنة ويزيد من مستوى الإفصاح والمصادقية في التقارير المالية
- منهجية البحث والأدوات المستخدمة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى الأهداف المرجوة من البحث، اعتمدنا على أسلوب IMRAD و هذا الأسلوب الذي يناسب التخصصات التي تربط بين الإطار النظري للبحث مع الواقع التطبيقي.

أما بالنسبة للمنهج المستخدم فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال تبيان المفاهيم المتعلقة بالمراجعة وجودة المراجعة ، وكذا استخلاص الدراسات السابقة أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا إستبيان موجه إلى فئتي الدراسة لذلك

تقسيمات الدراسة:

ينقسم البحث إلى فصلين:

الفصل الأول: يعرض فيه جودة المراجعة من خلال مفهوم والعوامل المؤثرة فيه وتطرقنا أيضاً لرقابة الجودة المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي الأول

الفصل الثاني : خصص هذا الفصل لإختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة النظرية، تم من خلال اعتماد إستبيان موجه إلى فئتي الدراسة لذلك فلقد تم تقسيم هذا الفصل وفقاً لعرض الإستبيان من حيث مكوناته والمحاور التي اشتملتها الدراسة.

صعوبات الدراسة:

المقدمة:

الصعوبات التي اعترضت السير الحسن للدراسة تتمثل فيما يلي:

- قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع
- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع خاصة فيما يتعلق بمعايير التدقيق

الدولية

- التعديلات والإضافات التي تشهدها نصوص معايير التدقيق الدولية بصفة متكررة
- عدم التجاوب المحسوس من بعض أطراف مجتمع الدراسة.



الفصل الأول:

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



تمهيد:

تعتبر مراجعة الحسابات أمر ضروري من أجل التأكد من شمول القوائم المالية للمعلومات الكافية والمناسبة التي تحول دون تضليل المستخدمين لها ، وعلى الرغم من أن الغرض الرئيسي من مراجعة الحسابات هو إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية عن الواقع الفعلي للشركة ، إلا أن مراجع الحسابات له دور جوهري يتركز حول توفير الثقة في القوائم المالية المدققة ، وإمكانية اعتمادها في اتخاذ القرارات الاقتصادية من الأطراف المستخدمة لتلك القوائم ، وتخفيض حالة التأكد من الأحداث الاقتصادية في المستقبل ففي هذا الفصل سوف نتطرق إلى ثلاث مباحث المبحث الأول يعتبر كمدخل لجودة المراجعة ففيه نحاول التطرق لجودة المراجعة والعوامل المؤثرة حوله أما المبحث الثاني فسوف نتطرق لرقابة الجودة من خلال التعرف عليه أما المبحث الثالث فيتطرق لرقابة جودة المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي الأول

- المبحث الأول: المدخل إلى جودة المراجعة
- المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة
- المبحث الثالث: رقابة جودة المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISQC1)

المبحث الأول: المدخل إلى جودة المراجعة

تغطي جودة المراجعة باهتمام كبير من قبل الباحثين فيعد مطلب أساسي لمختلف الأطراف المستفيدة بخدمات المراجعة مما يتطلب منا معرفة مختلف جوانب جودة المراجعة بالنسبة للأكاديميين وكذلك مختلف الهيئات الدولية في مجال التدقيق .

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة

الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة

إن المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك أن ظهوره جاء نتيجة الحاجة إلى الرقابة على تداول الأموال والسلع والأموال بين أصحاب المال والحكومات والجماعات ، فأن أصل التدقيق يعود إلى السلطات المصرية القديمة التي عينت فاحص مستقل للحسابات عند المحاسبة الضريبية ، وتبع ذلك الإغريق ثم الرومان ثم الإقطاع من النبلاء الإنجليز الذين عينوا محققين للحسابات

فالتطور الحاصل لمهنة التدقيق في العصر الحديث في العديد من الدول كان نتيجة تطور علم المحاسبة ، لكن الحاجة للتدقيق لم تكن بالأهمية ذاتها ، إلى غاية انفصال الملكية عن الإدارة ، أين أصبح للتدقيق أهمية بالغة كعلم ومهنة ، فأتجهت العديد من الدول إلى تبني التدقيق من خلال تدريس علم المحاسبة والتدقيق ، وتأسست كلية (roxonati) بإيطاليا سنة 1581 ، التي كان ينخرط فيها أي شخص مزاول لمهنة التدقيق . وفي عام 1854 كان لبريطانيا فضل السبق في إنشاء أول جمعية المحاسبين القانونيين ، ثم صدور قانون الشركات في بريطانيا في 1862 ، والذي ينص على حماية أموال الملاك ما أدى بقفزة نوعية للتدقيق ، الشيء الذي أدى انتشاره حيث ظهر في فرنسا سنة 1881 ، وأيضا في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882 ، واليوم لا يوجد بلد يخلو من التحقيق ، نظرا للحاجة الماسة اليه في ظل الأزمات والفضائح المالية وتعدد الشركات و اختلاف السياسات المالية¹ .

الفرع الثاني : مفهوم التدقيق

لقد تعددت تعاريف التدقيق من مرجع لأخر ، وستبرز البعض منها فيما يلي :

¹ عماد مرجانة ، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر ، مذكرة الماستر ، كلية علوم الإقتصادية و التجارية, تخصص محاسبة ومالية ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 2017 ، ص03

الفصل الأول: الإطار النظري

التعريف الأول : يعرف التدقيق على أنه " عملية منظمة للحصول على القرائن بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الاعتراف المعنية². "

التعريف الثاني : عرفها أحمد نور المعايير بأنها النمط أو النموذج الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات³ "

التعريف الثالث : عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها " عملية منتظمة للحصول على قرائن مرتبطة بالعناصر الدالة على أحداث اقتصادية ، وتقسيمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل ذلك إلى الأطراف المعنية⁴. "

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نلخص مفهوم المراجعة في التعريف التالي : هي عملية فحص للمعلومات المالية المتعلقة بالأحداث الاقتصادية وجمع وتقييم عملية الإثبات والخروج بتقرير مفصل يبيد فيه رأيه المحايد عن صحة ومصداقية القوائم المالية

² مسعودي عمر ، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق ، أطروحة الدكتوراه طور الثالث ، كلية علوم الاقتصادية و التجارية ، تخصص

تسيير محاسبي وتدقيق ، جامعة أجمد دراية ، أدار ، 2019، ص05

³ غراب يوسف، معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات، مذكرة الماستر ، كلية علوم الاقتصادية و التجارية، تخصص فحص محاسبي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015 ، ص03

⁴ سميحة عبد الله مجوبي ، وآخرون ، معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر ، مذكرة ماستر، كلية علوم الاقتصادية و التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجليلي بونعامة بنحميس مليانة ، عين الدفلى ، 2017 ، ص02

الفصل الأول: الإطار النظري

المطلب الثاني : مفهوم جودة المراجعة

قبل التطرق الى مفهوم جودة المراجعة يجب معرفة أصل كلمة الجودة ومفهومها :

الفرع الأول: مفهوم الجودة⁵

يعود مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية (Quality) والتي تعني طبيعة الشيء ودرجة الصلاحية ، وقدما كانت تعني الدقة والإتقان ، أما حديثا فقد تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى وازدياد المنافسة إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة .. كما عرفت الجمعية الأمريكية لضبط الجودة (ASQC) بأنها " مجموعة من المزايا وخصائص المنتج أو الخدمة القادرة على تلبية حاجات المستهلكين " .

أما المنظمة الأوروبية لضبط الجودة (EOQC) فقد عرفت الجودة بأنها " المجموع الكلي للمزايا والخصائص التي تؤثر في قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية حاجات معينة " .

أما المعيار (ISO 9000) فقد عرف الجودة على أنها " قدرة مجموعة من الخصائص الجوهرية على تلبية المتطلبات "

الفرع الثاني: مفهوم جودة المراجعة على مستوى الباحثين والجهات الأكاديمية :⁶

بالرغم من أهمية جودة المراجعة إلا أنه لم يتبلور مفهوم محدد وواضح لها ، سواء على مستوى الدراسات الأكاديمية أو المعايير التي أصدرتها الهيئات المهنية ، وذلك الكون جودة خدمات المراجعة غير ملموسة ويصعب تحديد قيمتها المادية من جهة ، ومن جهة أخرى التباين الشديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر ، حيث أن الباحثين تبنا العديد من المداخل لتعريف جودة المراجعة ، فمنهم من ربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء والغش في القوائم المالية ، وكذلك جودة المراجعة ومدى الالتزام بالمعايير المهنية ، في حين ربط فريق ثالث بين جودة المراجعة وتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية المراجعة .

يعتبر " (DE ANGELO) اول باحث تطرق إلى الربط بين جودة التدقيق واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء القوائم المالية ، ويعد تعريفه لجودة المراجعة من أكثر التعريفات السياقة والتي لقيت قبوة عامة لدى العديد من الباحثين في مجال المراجعة ، حيث عرفت جودة المراجعة بأنها احتمال قيام المراجع باكتشاف خرق في النظام المحاسبي أو تحريف في نظام إعداد التقارير المالية للعميل ، والتقارير عن هذا الخرق أو التحريف إن وجد ، كما عرفت استقلال المراجع باحتمال أن يقوم المراجع بالتقرير عن الأخطاء والتحريفات بالقوائم المالية للعميل . وفي نفس السياق عرف (MEYER) KYLE جودة المراجعة بأنها مؤشر لفعالية المراجعة ، وهي السمة التي لا يمكن ملاحظتها مباشرة ، وقد وصف الفعالية

⁵ لقوية سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي ، أطروحة دكتوراه ، كلية علوم الاقتصادية و التجارية، تخصص تدقيقي محاسبي ، جامعة باتنة 1 ،

2019 ، ص113

⁶ فاتح سردوك وآخرون ، دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية ، مجلة رؤى الاقتصادية ، العدد 12 ، الجزائر ، جوان 2017 ، ص472

الفصل الأول: الإطار النظري

بقدره مراجع الحسابات على الحد من أخطاء غير مقصودة في البيانات المالية ، والحد من التحيز ، وزيادة الدقة للبيانات المالية . لقد ركزت أغلب التعارف السابقة لجودة المراجعة على جودة المراجعة وجودة المراجع واعتمدهما كمصطلحين المفهوم واحد ، إلا أن فشل كبريات شركات المراجعة في الآونة الأخيرة ، في أداء بعض مهامها ، يظهر أن مفهوم جودة المراجعة يشير إلى جودة الخدمة التي يقدمها المراجع ، وليس إلى جودة المراجع.

الفرع الثالث : مفهوم جودة المراجعة على مستوى الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات⁷

إن مفهوم جودة المراجعة من وجهة نظر الهيئات المشرفة على المراجعة يندرج ضمن المفهوم التشغيلي لجودة المراجعة ، وسيتم استعراض هذا المفهوم على مستوى جملة من الهيئات المهنية للمراجعة فقد كان الاهتمام بمفهوم جودة المراجعة لدى الهيئات المهنية التي تحكم الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات مبكرا ، حيث بينت نشرة معايير المراجعة (SAS) ، الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، سنة 1974 م ، والتي أشارت إلى أن تحقيق جودة مراجعة الحسابات يكون من خلال الالتزام بمعايير المراجعة واعتماد جملة من المعايير والآليات المرتبطة بالرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة والخدمات التي تقدمها ، و اعتماد نظام الرقابة للجودة على أعمال المراجعة .8 ونتيجة للانهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية ، فقد قام المشرع الأمريكي بإصدار عدة قوانين ونتج عنها عدد من المعايير ، ومن أهمها معيار المراجعة (SAS 99 مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية) ، الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 2002 م ، والتي ركزت وبجهد غالبيتها على حوكمة الشركات ، وركزت التعديلات المقترحة بشكل رئيسي على جعل لجان المراجعة للشركة مسؤولة بشكل كامل على مراقبة المراجع الخارجي ، وإعطائها السلطة الكاملة في تحديد شروط وأتعاب أعمال المراجعة ومجمل الأعمال الأخرى ، التي تعتبر كمحددات الجودة لمراجعة الحسابات . حيث أكد معيار المراجعة (SAS 99 مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية) ، على تدعيم كفاءة المراجع في اكتشاف الغش واستقلاليتهم في التقرير عن الغش ، والذي فرض على مراجع الحسابات ممارسة الشك المهني والتي يتطلب الاستجواب المستمر والتفكير بإبداع أو مناقشة أخطار تحريفات القوائم المالية الجوهرية الناتجة من الغش . وهذا من أجل إعادة الثقة للمستثمر في مهنة المراجعة وتعزيز ورفع جودتها . كما أن المؤتمر القومي لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) خلال الفترة من 10-12 ديسمبر 2003 (والذي حضره أكثر من 2000 مشارك ، ممثلين لمختلف منشآت المحاسبة والمراجعة ، الصناعات الخاصة ، الحكومة ، ممثلي لجان (SEC , PCAOB , FASB , AICPA , IASB) ، والذي كان حول التوقع و المفهوم العام عن مهنة المحاسبة والمراجعة ، ومسؤولية مراجعي الحسابات . حيث أن هذا المؤتمر على التزام أعضاء المهنة بالمعايير المهنية وأخلاقيات المهنة ، من أجل رفع جودة المراجعة وتحسينها بشكل مستمر ، من خلال تحديث وتطوير هذه المعايير وفق المتطلبات المتغيرة لبيئة مهنة المراجعة وتدعيم اليات الحوكمة ودور ومسؤوليات لجان المراجعة

⁷ فاتح سردوك وآخرون ، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد 35/34 ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،

الفصل الأول: الإطار النظري

المطلب الثالث: أهمية جودة المراجعة⁸

يشير مصطلح (جودة التدقيق) بأنه " مجموعة السياسات والإجراءات المصممة في لتحقيق رقابة الجودة في المكاتب التي تؤدي خدمات التدقيق للمعلومات المالية التاريخية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة والاجراءات اللازمة لتحقيق ومتابعة الامتثال لهذه السياسات ويمكن تحديد أهمية رقابة الجودة من خلال الأتي ،:

1. الالتزام بمعايير التدقيق
2. العمل على تضيق فجوة التوقع
3. الاهتمام بأوراق العمل وسريتها
4. تشجيع العمل بروح الفريق
5. التعاقد مع المدققين ذات قدرة وكفاءة
6. الاهتمام باكتشاف التحريفات والغش في القوائم المالية و التقليل من الأخطاء العملية
7. ترسيخ الثقة في مهنة التدقيق واضفاء المصداقية على القوائم المالية

⁸ عمار السامرائي وآخرون ، دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم استراتيجيته من وجهة نظر مدققي الحسابات ، المجلة العالمية للاقتصاد والاعمال ، العدد 08 ، البحرين ، جانفي 2020 ، ص21

الفصل الأول: الإطار النظري

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

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

الفرع الأول : العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق⁹

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

أ . التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية :

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

ب . درجة كفاءة إجراءات اختيار العملاء أو استمرار تقديم الخدمة لهم :

كنتيجة الظروف المنافسة المحيطة بسوق التدقيق ، فإن حصول مكتب التدقيق على عملاء جدد في ظل الالتزام بأداب وسلوك - أصبح أمرا صعبا بخلاف الاستمرار في تقديم الخدمات للعملاء القدامى ، ورغم ذلك يجب أن تحرص هذه المكاتب على انتقاء العملاء الجدد والاستمرار للعملاء القدامى الذي يجب أن تستمر مكاتب التدقيق في تقديم الخدمة لهم ، حيث عن عدم الانتقاء قد يترتب عليه آثار سلبية على جودة عملية التدقيق وبالتالي قصورا في الوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية

ج . مدى كفاءة إجراءات انتقاء المدققين بمكتب التدقيق

نظرا لإتمام عملية التدقيق من خلال فريق التدقيق ، ونتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق يتحملها مكتب التدقيق ، فإن انتقاء المدققين للعمل بمكتب التدقيق يعتبر مطلبا حيويا لضمان جودة أداء عملية التدقيق . ونتيجة الأهمية كفاءة إجراءات تعيين المدققين للعمل مكاتب التدقيق فقد أولت الهيئات المهنية اهتماما كبيرا لعملية تعيين

⁹ بودونت أسماء ، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق ، أطروحة دكتوراه طور الثالث ، كلية علوم الاقتصادية و التجارية، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،

الفصل الأول: الإطار النظري

المدققين ، وقد تضمنت إصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ضرورة وضع سياسات تضمن تعيين أفراد أكفاء مكتب التدقيق

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

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

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

الفرع الثاني : العوامل المرتبطة بفريق المراجعة وأثرها على جودة المراجعة الخارجية¹⁰

لكل مكتب مراجعة فريق عمل يقوم بأعمالها وهو المسؤول عن مخرجات المكتب من كفاءة وفاعلية ومصداقية للقوائم المالية ، لذا فالعوامل المرتبط بفريق العمل مهمة ويمكن ذكرها كالآتي :

أولا : استقلال المراجع يعد موضوع استقلال مراجع الحسابات من الموضوعات التي حازت على كثير من الاهتمام وتناولتها العديد من الدراسات الأكاديمية ، ويعتبر استقلال المراجع من أهم معايير المراجعة ، كما أن استقلال المراجع يعتبر من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم وبناء عليه يمكن القول بأن . استقلال المراجع حجر الزاوية في ممارسة مهنة المراجعة استقلال المراجع يعني القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية حتى من ناحية تفكيره عليه أن يكون تفكيره مستقلا وعليه أيضا أن يكون مجرد من أية مصالح سواء أثناء القيام بعملية

¹⁰ خليدة عايب ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية ، أطروحة دكتوراه ، كلية علوم الاقتصادية و التجارية، علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2016 ، ص139

الفصل الأول: الإطار النظري

المراجعة أو عند إبداء رأيه الفني ويلعب استقلال المراجع دورا هاما في هامش الأمان لدى المستثمر الحالي والمستقبلي ، ويعتبر استقلال المراجع السبب الرئيس والحقيقي لوجود فجوة التوقعات واتساعها في المستقبل ، وأضاف أحد الباحثين أن فجوة الجودة تمثل أحد المكونات الرئيسية لفجوة التوقعات في المراجعة ، وأن فجوة الشك في استقلال المراجع تعتبر أحد الأركان الأساسية في فجوة الجودة ويرى Fearnley et al إلى أن نقص استقلال المراجع يعتبر أحد أسباب فشل المراجعة وذلك لأن المراجعين قد يكتشفون الخطأ الجوهري ، والقوائم المالية المضللة ، ولكنهم يفشلون في التقرير عنها أو تصحيحها ، أي أن المراجعين يفتقرون إلى النزاهة .

وترى الباحثة أن عامل استقلال المراجع من العوامل الأساسية والمؤثرة بشكل مباشر على جودة عملية المراجعة والتي تؤثر في قرارات المستثمر بعدم وجود أي تلاعبات وأنه يتبع أخلاقية المهنة .

ثانيا : مدى خبرة فريق المراجعة . لقد تبني الباحثون وجهتي نظر لتعريف الخبرة في المراجعة ، الأولى تعرف الخبرة بأنها الأداء الأفضل لمهمة محددة . أما وجهة النظر الثانية : فتعرف الخبرة بأنها عبارة عن المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة أو في أداء مهمة محددة . وتتكون الخبرة بشكل عام من اجتماع المعرفة والمهارة ، وتبرز خبرة الفريق بشكل جلي من خلال مراجعة النظير أو مراجعة الند للند وهي من الطرق التي استخدمت في قياس خبرة فريق المراجعة ، وتكون بمراجعة أداء فريق مكتب مراجعة من قبل مكاتب ذات خبرة عالية تابعة لمنظمات مهنية حيادية وتهدف هذه المراجعة إلى زيادة مستوى أداء المهنة في البلد ، وتنشأ الخبرة مع مرور الزمن والقيام بالمهمة لأكثر من مرة .

ويرى على أن سنوات الخبرة التي يقضيها المراجع في تنفيذ المهام يعتبر مقياسا مناسباً للخبرة ، ولكن هذا المقياس يفترض ثبات بعض العوامل مثل:

✓ المعرفة العامة بالمحاسبة والمراجعة ، والتي تشابه المؤهل العلمي وطرق اكتساب المعرفة .

✓ ظروف مكاتب المراجعة ، من حيث التقارب في الحجم وعدد العملاء وأنشطة العملاء .

✓ المقدرة على التعامل المشكلات

ونظرا لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الخبرة المهنية لفريق المراجعة بجودة المراجعة ، وتوصلت أغلب الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما ، وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة المراجعة . ومن تلك الدراسات Carcello et al أكدت على أن خبرة فريق المراجعة ومكتب المراجعة بالعمل تعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة ، وأشار إلى ذلك بالخصائص التالية :

✓ . مشاركة مدير المراجعة الرئيس في عملية المراجعة على الأقل في السنتين الماضيتين .

✓ . مشاركة مدير المراجعة في عملية المراجعة على الأقل خلال السنتين الماضيتين .

الفصل الأول: الإطار النظري

✓ مشاركة الشريك المسئول عن مهمة المراجعة في عملية المراجعة على الأقل خلال السنوات الثلاث الماضية.

✓ قيام مكتب المراجعة بأداء عملية المراجعة للعميل خلال السنوات الثلاث الماضية على الأقل .

وأشار راضي إلى أن الخبرة المهنية تمكن المراجع من تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة والتقرير عنها بكفاءة ، مما ينعكس إيجابيا على جودة المراجعة

ثالثا : الإشراف الجيد على فريق المراجعة : توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة عادة إلى المراجعين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا مدراء المراجعة ، والمراجعين الأول ، حيث يوكل إلى هؤلاء المراجعين مسؤولية تدريب وتوجيه ومتابعة المراجعين المساعدين خصوصا في المهام غير العادية والمعقدة .

وأشار AICPA في المعيار رقم 04 لعام 2012 للتخطيط والإشراف على عملية المراجعة والذي يتطلب من المراجع المسئول عن عملية المراجعة إبلاغ مساعديه بمسئولياتهم ومهامهم و الإجراءات التي يجب أن يتبعوها والأهداف التي يجب أن يحققوها ، ويدخل ضمن عملية الإشراف تخصيص المراجعين على عمليات المراجعة تخصيصا جيدة يتوافق مع قدراتهم وخبراتهم . ويشمل الإشراف على أعمال المراجعة على العناصر التالية : إصدار التعليمات للمساعدين ، والتعرف بصورة مستمرة على المشكلات المهمة ، ومراجعة العمل المؤدي ، ومعالجة الاختلافات في الآراء بين أفراد مكتب المراجعة .

رابعا : الاتصالات الجيدة لفريق المراجعة وعميل المراجعة . تعتمد خدمة المراجعة على العلاقة الثنائية والمباشرة بين مكتب المراجعة والعملاء ، والتي يجب أن تتميز بالآتي :

1. أن تكون علاقة هادفة ، فالاتصال بين العميل ومكتب المراجعة يحدث لغرض معين .
2. لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة ، حيث توصف هذه العلاقة بأنها نوع من علاقة الغراء ،
3. وتحدث في إطار من القيود والمحددات .
4. أنها علاقة محدودة الأبعاد ، حيث تكون هذه العلاقة محدودة وفقا لطبيعة ومحتوى الخدمة المطلوب تقديمها .

ويعد هذا العامل من العوامل المهمة في مجال المراجعة الخارجية ، بسبب أن المراجعين يعتمدون على موظفي منشأة العميل في الحصول على المعلومات المهمة والتي تساعدهم على فهم طبيعة نشاط العميل ، والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر الموجودة بحوزتهم.

المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة

نظرا لأهمية الدور الذي تؤديه المراجعة لمستخدمي المعلومات المحاسبية عن طريق إضفاء الثقة علي القوائم المالية ، وتأكيذا لثقة الجمهور في المهنة وما يصدر عنها من تقارير وتحققا لمصداقية تلك التقارير ، بحيث يمكن الاعتماد عليها من قبل هؤلاء المستفيدين فقد أصبح من الضروري مراقبة مستوى جودة أداء مكاتب المراجعة ، ووجود معايير للرقابة على الأداء الحماية المستفيدين وتجنب التدخل الخارجي في شؤون المهنة

المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة المراجعة الخارجية

التعريف الأول : يقصد برقابة الجودة بأنها الوسيلة التي يمكن بواسطتها للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة والتي يقوم بها تعكس دائما مراعاته لمعايير المراجعة المتعارف عليها أو أية شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية يضعها المكتب لنفسه¹¹

التعريف الثاني : في مجال التدقيق وحسب المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ، فإن الرقابة على أعمال جودة التدقيق تعرف على أنها كافة السياسات والإجراءات التي تتبعها مكاتب التدقيق ، والتي يمكن بواسطتها التأكد بأن كافة الآراء التي تقدمها في عمليات التدقيق التي يقومون بها تعكس مراعات المعايير التدقيق المتعارف عليها .¹²

التعريف الثالث : هي مجموعة من السياسات والاجراءات المصممة في الشركة للحصول على تأكيد معقول حول الامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ عمليات التدقيق وتوثيقها .¹³

المطلب الثاني : برامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية

يمكن حصر نوعين من أنظمة وبرامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية ، الأولى والمتعلقة بالرقابة على جودة مكاتب وشركات المراجعة ، الثانية المتعلقة بالرقابة على الأداء ، وهو ما تنطرق إليه هذه الدراسة

الفرع الاول: الرقابة على الجودة على مستوى مكتب المراجعة وفق برنامج فحص النظير¹⁴

إن مراجعة الزميل أو فحص النظير (Peer Review) ، من قبل منشأة المراجعة المنشأة مراجعة أخرى ، وتحت ما يسمى بالتنظيم الذاتي للمهنة ، يقوم على أساس أن شركة المراجعة تقوم بفحص مدى التزام شركة مراجعة أخرى بنظم ومعايير رقابة الجودة للمراجعة ، حيث تجري في كل شركة مراجعة عملية فحص دوري الرقابة الجودة وممارسات وإجراءات

¹¹ عماد عبد الله فضل الله يونس ، مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في البيئة المراجعة اللببية ، ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة بنغازي، خريف ، 2006 ، ص34

¹² معمرى أسامة وآخرون ، 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 ، الجزائر ، فيفري 2020 ، ص

¹³ أوصيف لخضر ، رقابة وتحسين جودة التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية للتدقيق وإدارة الجودة الشاملة، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة ، العدد 01 ، 2016 ، ص101

¹⁴ خليدة عابي ، إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم لأنظمة البرامج والمعايير المهنية ،مجلة الدراسات العلمية والمحاسبية ، العدد 07 ، 2016 ، ص281

الفصل الأول: الإطار النظري

المراجعة ، من أجل تحديد وتقرير إن كانت الشركة المراجعة محل الفحص قد قامت بتصميم سياسات وإجراءات التنفيذ عناصر رقابة الجودة الخمس التالية :

- الحياد والأمانة والموضوعية ؛
- التأهيل والمهارة والخبرة والتدريب والتعليم المستمر ؛
- اجراءات قبول أو الاستمرار في المراجعة العملاء
- تماثل عملية المراجعة مع المعايير المهنية ومعايير الجودة بالشركة ؛
- التأكد من تطبيق عناصر الجودة السابقة والمتابعة والمراقبة

أولاً مزاي وعيوب نظام فحص النظر لرقابة جودة المراجعة : إن القيام بفحص النظر يؤدي إلى تحقيق منافع المنشآت المراجعة للمساعدة على ما يلي :

تحقيق معايير رقابة الجودة ؛

كسب السمعة الحسنة والحد من التعرض للتقاضي

تنفيذ المراجعة وفقاً لمستويات مرتفعة من الجودة

تعزيز وتمكين الصلاحيات لوضع القواعد والسلطة التأديبية .

كما تعرض برنامج فحص الزميل الكثير من الانتقادات حيث اتفقت جملة من الدراسات على عدم استقلاله وعدم مصداقيته ، حيث وفقاً لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لا يطلع الفاحص على وثائق مستندات العملاء التي لا يرغب العملاء في مراجعتهم ، ويمكن للمكتب الذي سيتم فحص نظم الرقابة على الجودة الخاص به أن يختار المكتب القائم بالفحص وبالتالي ظهور قصور التنظيم المهني في فحص نظام رقابة الجودة على مكاتب المراجعة " .

كما اعتبرت بعض الدراسات أن نظام فحص النظر أثبت فشله بعد انهيار كبريات الشركات المالية ، واتهام مكاتب المراجعة بالفشل والتواطؤ في عدم الكشف عن التلاعب والفساد المالي ، اذ اعتبر هذا النظام عبارة عن فحص بالتواطؤ بين شركاء في مكاتب المراجعة ، وأنه غير قادر على تحقيق الأهداف المرجوة منه ، وأنه غير قادر على اكتشاف الخطأ والتجاوزات الكبيرة

ثانياً: نظام فحص النظر لرقابة جودة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية

الفصل الأول: الإطار النظري

لقد تم اعتماد فحص النظر من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، كمعيار يختص بفحص أعمال شركات المراجعة ، وتم تعديل هذا البرنامج ليشمل ثلاثة أنواع من الفحص ، وذلك للتحقق من جودة عمليات المراجعة ، وتهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على يعمل بشكل فعال ، وتمثل فيميلي : 1.2.1

1: مراجعة النظام (System Review) تهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والمراجعة في مكتب المراجعة قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها ،

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

3: مراجعة التقرير (Report Review) تهدف إلى مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية ، وأن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة .

الفرع الثاني: نظام فحص النظر للمجلس الأعلى المحافضي الحسابات في فرنسا :

إن برنامج فحص النظر في فرنسا تم اعتماده منذ انشاء الهيئة المشرفة على المراجعين الخارجيين في فرنسا ، وهي المنظمة الوطنية لمحافضي الحسابات المشرفة عليها مهنيا ، وقد كان التنظيم العام لرقابة الجودة للمراجعة من طرف الهيئة المهنية ، يتمثل في ثلاث أنواع من الفحص كما يلي :

✓ الفحص الجهوي الأول للنشاط

✓ الفحص الجهوي الثاني للنشاط

✓ الفحص الوطني للنشاط

حيث كان يتم هذا الفحص من طرف مراجعين لا ينتمون إلى المكاتب محل الفحص ، وكان هذا الفحص يتمثل في التأكد من احترام وتطبيق العناصر التالية : و احترام المعايير والاجتهادات المهنية المطلوبة ؛ و احترام مبادئ الاستقلالية والموضوعية والنزاهة ؛ و توفير جميع الامكانيات لأداء مهمة المراجعة ؛ و احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

الفرع الثالث : نظام الفحص لمجلس الرقابة على اعمال مراجعي حسابات الشركات العامة بالولايات المتحدة الأمريكية :

الفصل الأول: الإطار النظري

اهتمت عدد من الدراسات بالتحول في نظم فحص جودة مكاتب المراجعة المكلفة بمراجعة شركات عامة داخل الولايات المتحدة الأمريكية من نظام فحص الزميل أو النظير ، إلى نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة ، حيث ظهر هذا النظام نتيجة التحول الكبير في تنظيم المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية بصدور قانون ساربنس أوكسلي (Sarbanes Oxley Act -) سنة 2002 م ، الذي وصف 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 (PCAOB) ، والذي أصبح مسؤولاً عن فحص منشآت المراجعة المكلفة بمراجعة شركات عامة في البورصة ، وما قد ترتب على ذلك من تضيق نطاق تطبيق برامج فحص الزميل الذي هو مسؤولية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، بحيث أصبح يطبق فقط على منشآت المراجعة المكلفة بمراجعة شركات خاصة

الفرع الخامس: نظام الفحص للمجلس الأعلى المحافظي الحسابات في فرنسا

شهدت فرنسا في مجال أنظمة وبرامج رقابة الجودة للمراجعة عدة تغيرات ، خاصة على مستوى الهيئات المهنية ، فعقب اعتماد قانون حول الأمن المالي ، سنة 2003 ، والذي عدل لاحقاً بقانون العوامة سنة 2005 ، والمشتق أساساً من قانون ساربنس أوكسلي للولايات المتحدة الأمريكية ، فقد تم انشاء المجلس الأعلى المحافظي الحسابات) ، والذي جاء متوافقاً مع اهداف انشاء مجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB) ، في الولايات المتحدة الأمريكية " .

وتتمثل مهام المجلس الأعلى المحافظي الحسابات (H3C) في رقابة الجودة لأعمال المراجعة الخارجية في 18 التالي :

- ✓ متابعة ومراقبة مهنة مراجعة الحسابات جودة أدائها
- ✓ تحديد وضمان السلطة التنفيذ لمكاتب وشركات المراجعة .

الفصل الأول: الإطار النظري

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على نظام رقابة جودة المراجعة الخارجية

تم اعتماد مجموعة من العوامل التي تؤثر في تطبيق نظام رقابة جودة المراجعة وتم تصنيفها الى عدة عوامل سنتطرق لها في هذه الدراسة

الفرع الاول : العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الخارجية .¹⁵

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

ثانياً: 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 وحمايتهم من الضغوطات من أي أطراف خارجية .

الفرع الثاني العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الداخلية¹⁶ : وتتعلق بهيكل ومستويات التنظيم الداخلي لشركات المراجعة أو مكاتب المراجعة ويتم تقسيمها من جانب تنظيمي إلى :

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

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

¹⁵ نفس المرجع السابق ، ص158

¹⁶ المرجع نفسه، ص158

الفصل الأول: الإطار النظري

الفرع الثالث: البيئة الاقتصادية لمكاتب المراجعة . : وتتمثل في العديد من العوامل التي تؤثر أساساً على جودة المراجعة وأنظمة الرقابة عليها ومن أهمها ما يلي :

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

ثانياً : 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 وأحياناً يرتكبون مخالفات مالية ويتجاوزون القيم الأخلاقية لمهنة المراجعة ويتفشى في هذه المجتمعات الغش والتزوير .

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

رابعاً : 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 . : **الفرع الرابع: البيئة التشريعية**¹⁷ تؤثر البيئة التشريعية التي يتواجد بها مكتب المراجعة ومدى تطبيقها والالتزام بها على جودته وأعماله بشكل كبير نجد منها يلي:

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

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

الفرع الخامس : 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 :

¹⁷ نفس المرجع ، ص159

الفصل الأول: الإطار النظري

أولاً: نظرة المجتمع للمهنة: تختلف نظرة المجتمع للمهنة من دولة لأخرى ومن منشأة لمنشأة فمثلاً 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 بيئتها القانونية بالفساد.

ثانياً: المناخ التعليمي والأكاديمي: المناخ التعليمي يوضح اهتمام الأكاديميين بالمهنة ووضعها محل الاهتمام واجراء 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

ثالثاً المناخ الثقافي: أن 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 مستثمراً أو مقرضاً أو مورداً أو عمي وتختلف نظرة المجتمعات تبعاً لثقافتها المالية.

الفرع السادس: البيئة المهنية.¹⁸

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.

¹⁸ نفس المرجع، ص160

المبحث الثالث: رقابة جودة المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISQC1)

تزايد في الآونة الأخيرة الاهتمام برقابة جودة المراجعة من قبل الجمعيات والمنظمات المهنية في شتى أنحاء العالم لما لها أهمية لكفاءة وجودة مكاتب المراجعة وتحسين الأداء المهني لما يخدم الجهات المستفيدة من المراجعة .

المطلب الأول: المعايير الدولية لرقابة جودة المراجعة الخارجية

تتمثل رقابة الجودة التدقيق مجموعة من السياسات والإجراءات التي ينبغي على مؤسسة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهام التدقيق الخاصة أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق بحيث تم الاهتمام بها من قبل منظمات دولية مشرفة على هذه المهنة وهذا ما سوف نتطرق إليه

أولاً: معايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)¹⁹

أنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1978 م لجنة معايير رقابة الجودة مهمتها إصدار معايير لرقابة جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة (أيزن ، لوب ، 2002) ، 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 النظام الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة " ، والذي تضمن تسعة عناصر أساسية للنظام الفعال لرقابة الجودة شاملة السياسات 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- الترقي .
- 8- قبول عملاء جدد والاستمرار مع العملاء الحاليين .

¹⁹ عماد عبد الله فضل الله بونس ، مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في البيئة المراجعة الليبية ، نفس المرجع السابق ، ص44

وفي مايو 1996 م أصدرت لجنة معايير رقابة الجودة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين معيار للرقابة على جودة الأداء المهني رقم (2) بعنوان النظام الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة " ، وذلك ليحلا محل معيار رقابة الجودة رقم

(1) ، وتمثل عناصر هذا المعيار في الآتي :

- 1- الاستقلال و النزاهة والموضوعية .
- 2- إدارة فريق المراجعة .
- 3- قبول عملاء جدد و استمرار العلاقة مع العملاء الحاليين .
- 4- أداء وتنفيذ عملية المراجعة .
- 5- الرقابة والمتابعة .

ثانياً: الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC : 20

يعتبر الإتحاد الدولي للمحاسبين المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة وقد تأسس في عام 1977 لخدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي ، والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية ، وذلك بتحقيق ورفع مستوى الالتزام 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 الاهتمام بالإتحاد الدولي بمسألة جودة المراجعة (حتى أصبحت تضاف إلى العنوان الرئيسي الكتب المعايير الصادرة فأصبحت تسمى المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة) ، ففي عام 1994

صدر المعيار الدولي رقم 220 الرقابة على جودة عملية المراجعة (و الذي 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 و الخدمات ذات العلاقة (والذي حل محل الدليل الدولي 1 لضبط الجودة) . ومن الملاحظ أن المعيار الدولي 220 اهتم بالتفاصيل التي يجب على المراجع الاهتمام بها على المستوى الشخصي أما المعيار الدولي 1 اهتم بالتفاصيل التي ينبغي على مكاتب المراجعة الاهتمام بها ، وقد ربط الإتحاد الدولي بين المعيارين حيث بين أنه لا بد من تطبيق المعيار رقم 220 ودراسته في سياق المعيار الدولي رقم 1.

²⁰ سامر دوار ، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية ، ماجستير ، كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة ، جامعة حلب ، الجمهورية العربية السورية ، 2014 ، ص 21

الفصل الأول: الإطار النظري

المطلب الثاني : عناصر نظام رقابة الجودة²¹

يجب على المكتب وضع نظام لرقابة الجودة والمحافظة عليه ، بحيث يتضمن سياسات وإجراءات تتناول كلاً من العناصر الآتية :

- مسؤوليات القيادة بشأن الجودة داخل المكتب .
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة
- قبول واستمرارية العلاقات مع العميل والارتباطات المحددة
- الموارد البشرية تنفيذ الارتباط
- المتابعة

الفرع الأول :مسؤوليات القيادة بشأن الجودة داخل المكتب

يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات تصمم لتعزيز ثقافة داخلية تقرر بأن الجودة أمر أساسي لتنفيذ الارتباطات ، ويجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي أو ما يعادله ، أو إذا كان ذلك مناسباً للمجلس الإداري للشركاء في المكتب ان يتحمل المسؤولية المطلقة عن نظام رقابة الجودة بالمكتب .

يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات ، بحيث أن أي شخص أو أشخاص يسند إليه المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة بالمكتب من قبل المدير التنفيذي للمكتب أو المجلس الإداري للشركاء في المكتب يكون لديه الخبرة الكافية و المناسبة والقدرة ، والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية .

الفرع الثاني : المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة

– يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات تصمم لتوفر له تأكيداً معقولاً بأن المكتب والعاملين به يلتزمون بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة

– يجب وضع سياسات وإجراءات تحافظ على الاستقلالية حيثما يطلب ذلك بموجب المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة يجب أن تمكن تلك السياسات والإجراءات المكتب من :

²¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ إرتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة ، طبعة ،السعودية ، 2017 ، ص11

الفصل الأول: الإطار النظري

- إبلاغ العاملين فيه بمتطلبات الاستقلال ، والآخريين بحسب مقتضى الحال الذين يخضعون لتلك المتطلبات ؛
- تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تنشئ مهددات للاستقلال ، واتخاذ التصرف المناسب للتخلص من تلك المهددات أو تخفيضها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق تدابير وقائية ، أو الانسحاب من الارتباط إذا كان ذلك مناسبة ، عندما يكون الانسحاب ممكنة بموجب الأنظمة أو اللوائح ،
- يجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات ما يلي أن يوفر الشركاء المسؤولون عن الارتباط للمكتب المعلومات ذات الصلة بارتباطات العميل ، بما في ذلك نطاق الخدمات ، لتمكين المكتب من تقييم الأثر الكلي إن وجد . على متطلبات الاستقلال ؛
- أن يحظر العاملون المكتب فوراً بالظروف والعلاقات التي تنشئ تهديداً للاستقلال ، بحيث يمكن اتخاذ التصرف المناسب ؛
- تجميع وتوصيل المعلومات ذات الصلة للموظفين المعنيين ، بحيث أن : المكتب والعاملين به يمكن أن يجدوا بسهولة ما إذا كانوا مستوفين لمتطلبات الاستقلال ؛.

الفرع الثاني : قبول واستمرارية العلاقات مع العميل والارتباطات المحددة :

يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات القبول واستمرارية العلاقات مع العميل والارتباطات المحددة ، صمم لتوفر للمكتب تأكيداً معقولاً بأنه سوف يدخل في علاقات وارتباطات أو سيستمر فيها فقط عندما يكون المكتب جديراً بتنفيذ الارتباط ولديه القدرات ، بما في ذلك الوقت والموارد ، لفعل ذلك ؛

1. يستطيع الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة ؛

2. يأخذ في الحسبان نزاهة العميل ، وليست لديه المعلومات التي من شأنها أن تؤدي به إلى استنتاج أن العميل يفتقد النزاهة

يجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات ما يلي :

1. أن يحصل المكتب على تلك المعلومات حسبما يراها ضرورية بحسب الظروف قبل قبول الارتباط بعميل جديد ، وعندما يقرر الاستمرار في الارتباط الحالي ، وعند الأخذ في الحسبان قبول ارتباط جديد مع عميل حالي .

الفصل الأول: الإطار النظري

2. إذا تم التعرف على تعارض محتمل في المصالح عند قبول ارتباط مع عميل جديد أو حالي ، فعلى المكتب تحديد ما إذا كان من المناسب قبول الارتباط

3. إذا تم التعرف على إشكالات ، وقرر المكتب قبول أو استمرار العلاقة مع العميل أو ارتباط معين ، فعلى المكتب توثيق كيفية حل الإشكالات

يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات بشأن استمرار الارتباط والعلاقة مع العميل ، تتعامل مع الظروف التي يحصل فيها المكتب على معلومات من شأنها أن تتسبب في رفضه للارتباط فيما لو تم توفرت تلك المعلومات في وقت سابق . ويجب أن تتضمن تلك السياسات والإجراءات الأخذ في الحسبان لما يلي :

1. المسؤوليات المهنية والنظامية التي تنطبق بحسب الظروف ، بما في ذلك وجود متطلب على المكتب بالتقرير إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بالتعاقد ، أو التقرير في بعض الحالات للسلطات التنظيمية ؛

2. إمكانية الانسحاب من الارتباط ، أو من كل من الارتباط والعلاقة مع العميل .

الفرع الثالث : الموارد البشرية

يجب على المدقق وضع سياسات وإجراءات ليتأكد أن لديه عدداً كافياً من الافراد ذوي الكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لما يلي :

- تنفيذها وفقاً للمعايير المهنية

- تمكنهم من إصدار تقارير مناسبة حسب الظروف

الفرع الرابع : أداء الارتباط

إن مكتب المراجعة يلزم على الشركاء المرتبطين وهم المؤهلين لوضع تقرير عن الحالة المالية بأنهم ملزمين بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة ويجب ان تتضمن تلك السياسات والإجراءات ، أموراً ذات صلة بتعزيز الاتساق في جودة الارتباط ، مسؤوليات الاشراف ، مسؤوليات الفحص

ويجب وضع سياسات تلزم أعضاء الفريق الأكثر خبرة بفحص أعضاء الفريق الأقل خبرة ، يجب التشاور في الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل ويجب على أعضاء الفريق :

- التشاور

- فحص رقابة جودة الارتباط

الفصل الأول: الإطار النظري

- ضوابط تأهيل فاحصي رقابة جودة الارتباط
- توثيق فحص رقابة جودة الارتباط
- توثيق الارتباط
- السرية والنزاهة وإمكانية الوصول لوثائق الارتباط و استرجاعها
- الاحتفاظ بوثائق الارتباط

الفرع الخامس : المتابعة

- يلزم متابعة سياسات وإجراءات رقابة الجودة في المكتب يتضمن تقويماً ومراعاة مستمرة لنظام رقابة الجودة بالمكتب المنفذين للفحص لا يجب إشراكهم في عملية المتابعة
- تقويم وإبلاغ أوجه القصور التي تم تحديدها ومعالجتها
- الشكوى والادعاءات يتم التعامل معها بشكل مناسب

الفرع السادس :توثيق نظام رقابة الجودة

- يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات تتطلب توثيقاً مناسباً لتوفير دليل على تشغيل كل عنصر من نظام رقابة الجودة الخاص به ، الاحتفاظ بالمستندات لفترة زمنية كافية ، توثيق الشكاوى والادعاءات والاستجابات لها

الفصل الأول: الإطار النظري

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

نظراً لما يكتسبه موضوع جودة المراجعة الخارجية من أهمية بالغة باعتباره أحد العوامل الأساسية والمهمة التي تؤدي الى تطوير مهنة المراجعة سنسلط الضوء على المعايير المحلية للتدقيق وأهم القوانين التي تتحدث عنها والتي أصدرها المجلس الوطني للمحاسبة

الفرع الأول : إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة المشرفة على اصدار المعايير عن طريق لجنة التقييس اصدر 4 إصدارات قابلة للتعديل وفق التطور الاقتصادي وسنتم ذكرها²²

أولاً : المقرر رقم 002 المؤرخ 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير المحلية للمراجعة²³

1 المعيار 210 : اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة ، حول أحكام مهمة التدقيق .
- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحققة مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التحقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة .
- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها . المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة
- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

2 المعيار 505 التأكيدات الأخرى : يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة²⁴.

3 المعيار 560 الأحداث اللاحقة : يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية

²² أشرف بن صغير ، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية isa ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 2017 ، ص 41

²³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

الفصل الأول: الإطار النظري

4 المعيار 580 التصريحات الكتابية :

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.
- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى و المتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

ثانياً : المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير المحلية للمراجعة²⁵

1 المعيار 500 العناصر المقنعة

- يوضح هذا المعيار مفهوم " العناصر المقنعة " في إطار تدقيق الكشوف المالية ، و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية و مناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه .
- يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق .

2 المعيار 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية

يدرس المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوفات المالية يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة

3 المعيار 510 مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية .
- تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية ، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات ، مثل : الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة : الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية
- مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها : - لم تكن موضوع تدقيق ؛ أو - تم تدقيقها من طرف المدقق السابق " السالف "

4 المعيار 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

²⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

الفصل الأول: الإطار النظري

- يعالج المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشف المالية ؛
- شكل و مضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق و يكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل .
- الرأي الغير معدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشف المالية ، في كل جوانبها المهمة ، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

ثالثاً : المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق²⁶

1 المعيار 520 الإجراءات التحليلية:

- يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛
- إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق

2 المعيار 570 استمرارية الاستغلال

- يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشف المالية

3 المعيار 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له طبقاً لأحكام المعيار م.ج.ت 315 ، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته

4 المعيار 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير.

رابعاً: مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق²⁷

1 المعيار 230 وثائق التدقيق : يعالج المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشف المالية

²⁶ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

²⁷ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

الفصل الأول: الإطار النظري

2 المعيار 501 العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة : يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقاً للمعايير 330 و 500 وكذلك المعايير الجزائية للتدقيق الأخرى المعنية ، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوفات المالية

3 المعيار 530 السبر في التدقيق : يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق

4 المعيار 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها : يعالج المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية

من خلال ما سبق نلاحظ ان رقابة جودة التدقيق أو جودة التدقيق لم تتبنى معيار خاص ينظم رقابة جودة التدقيق الخارجي

الفرع الثاني : لمحة حول قانون 01-10

عرفت مهنة المراجعة تطوراً ملحوظاً بحيث يعتبر قانون 01-10 أهم قانون ويعرف من خلال المادة 01" يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفية ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"

أولاً : أهم النصوص في القانون 01-10

المادة 02 : يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص تحت أي تسمية كانت مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون

المادة 03 : يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.

المادة 04 : ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

يضم المجلس ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل. تحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيه عن طريق التنظيم.

المادة 05 : تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية :

الفصل الأول: الإطار النظري

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية
- لجنة الاعتماد
- لجنة التكوين
- لجنة الإنضباط والتحكيم
- لجنة مراقبة النوعية

المادة 30 : يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافضي الحسابات ، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية ، بتعيينه بصفة محافظ الحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوماً

الفصل الأول: الإطار النظري

خاتمة الفصل الأول:

في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من النقاط التي أدت إلى مجموعة من الإستنتاجات ينعكس مستوى جودة المراجعة الخارجية بمستوى جودة المعلومة المقدمة في القوائم المالية ويرتبط تحسين جودة المراجعة بإهتمام شتى أطراف المستفيدة من التدقيق فقامت المنظمات المهنية كالاتحاد الدولي للمحاسبين بالولايات المتحدة الأمريكية بإنشاء معايير دولية خاصة برقابة الجودة والجزائر حاولت تحسين نفسها من خلال قانون 10-01 وجهود المجلس الوطني للمحاسبة إلا أن هذا لا يكفي فلا يوجد معيار جزائري يتحدث عن رقابة الجودة فيلزم مواكبة المعايير الدولية للنهوض بالمهنة



الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية



الفصل الثاني: دراسة ميدانية

تمهيد :

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري لجودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار رقابة الجودة الأول من خلال التطرق لجودة المراجعة والتطرق لمختلف المفاهيم وأيضاً لرقابة الجودة حسب معايير العالمية والمحلية ولتدعيم دراستنا تناولنا مجموعة من الدراسات السابقة.

وقصد الإمام بموضوع دراستنا تكملة للجانب النظري وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية سنجري دراسة ميدانية تتمثل في إجراء دراسة استقصائية لعينة من أساتذة الجامعة كذلك محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بصفتهم ممارسين مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، لتحديد إلى أي مدى يمكن اعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة الاول

حيث خصصنا:

المبحث الأول: عرض الاستبيان

المبحث الثاني : تحليل استبيان الدراسة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

المبحث الأول: عرض إستبيان الدراسة

إن اختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة النظرية، تم من خلال اعتماد إستبيان موجه إلى فئتي الدراسة لذلك فلقد تم تقسيم هذا المبحث وفقا لعرض الإستبيانين من حيث مكوناته والمحاور التي اشتملتها الدراسة.

ان عرض الاستبيان المعتمد في الدراسة يتطلب منا الوقوف على العناصر التالية:

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

المطلب الأول: مكونات الاستبيان

يتكون هذا الاستبيان من خمسة أجزاء، خصص الجزء الأول فيها لمعلومات عامة حول المشارك بالاستبيان، بينما اختصت الأجزاء الأخرى بمحاور موضوع الدراسة.

يتكون هذا الاستبيان من متغيرات الدراسة العناصر التالية:

أولاً: مكونات الجزء الثاني من الاستبيان:

سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي

ثانياً: مكونات الجزء الثالث من الاستبيان:

سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء

ثالثاً: مكونات الجزء الرابع من الاستبيان:

سياسات وإجراءات الموارد البشرية

والجدول رقم (01) يمثل مختلف أسئلة أجزاء الاستبيان حسب سياسات وإجراءات رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة الاول

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

الجدول رقم (01): يوضح مختلف محتويات أسئلة أجزاء الاستبيان

المصدر: من إعداد الباحث

الجزء	التقييم	الأسئلة
01	من السؤال رقم 01 الى السؤال 07	سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي
02	من السؤال رقم 01 الى السؤال 07	سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء
03	من السؤال رقم 01 الى السؤال 06	سياسات وإجراءات الموارد البشرية

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.
- المستفيدون من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، الا أنه ونظرا لخصوصية الموضوع فانه سيتم التركيز على الفئة ذات التكوين الأكاديمي الجامعي، من الفئة السابقة الذكر، وكذلك الأساتذة الجامعيين والباحثين والكتاب والمحللين الاقتصاديين في مجال الاختصاص.

وسيتم اختيار عينة البحث عشوائيا من مجمل الفئات 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:

استهدف الإستبيان الأول فئة المراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر والمتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من خلال إرسال 20 إستبيان عن طريق التسليم المباشر والبريد الإلكتروني وإرسال نسخة الكترونية من الإستبيان لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث تم الحصول على 12 منها، تم رفض 8 منها لعدم اكتمال الإجابة على جميع الأسئلة وكذا لاحتوائها على أجوبة متناقضة خاصة فيما يخص العمر والخبرة والمؤهل العلمي، بينما استهدف الإستبيان الثاني فئة المستفيدين من خدمات المراجعة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

تجدر الإشارة أنه لتسهيل مهمة الإجابة على الاستبيان من خلال النسخة المرسله بالبريد الالكتروني، فقد تم إعداد نسخة من خلال برنامج (EXCEL 2013)، تتيح الإجابة وفق الاختيارات المطروحة وتمنع حدوث التناقضات والاجابات المتعددة، وتسهل عملية الإجابة والحفظ دون المساس بمحتوى الاستبيان.

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة

قبل البدء في تحليل ومناقشة نتائج الاستبيان نرى ضرورة التذكير بالأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل نتائج الاستبيان، وذلك باعتماد إجراء التحليل باستخدام الأساليب الإحصائية التالية في تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS 22.0):

- الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية.
- حساب الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات.
- مقياس ليكرت
- تحليل البيانات (اختبار) =====

أولاً: الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية.

يستخدم الإحصاء الوصفي عندما يكون الهدف هو وصف البيانات الإحصائية المأخوذة من مجتمع ما، وفي الغالب فإن هذه الأساليب تستخدم قاعدة البيانات المتوفرة في المجتمع وتعمل على تبويبها وتلخيصها بطريقة تساعد في عملية وصفها، حيث سيتم اعتماد تحليل التكرارات 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 اجزاء الاستبيان الأربعة حسب أهميتها بالنسبة لكل طرف من فئات الدراسة (المراجعون الخارجيون والمستفيدون من خدمات المراجعة)

وتم اعتماد الوسط الحسابي المرجح لإجابات المشاركين في الاستبيان كمؤشر لتحديد أهمية المهام والمسؤوليات لمجلس الإدارة للشركات محل المراجعة في الجزائر. وفي تحديد أهمية وكذلك تحديد أهمية مختلف آليات حوكمة الشركات 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 الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

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

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 للاستبيان المعتمد في دراسة ظاهرة معينة، من الضروري قياس صدق أداة القياس أو الإستبيان، حيث أن قياس صدق الاستبيان يحسن من نتائج البحث.¹

يعتبر معامل الفا كرونباخ (alpha de CRONBACH) كذلك مؤشراً لقياس صدق وثبات مختلف الأسئلة بالاستبيان 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

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

k : عدد الاسئلة بالاستبيان

σ_X^2 : التباين الإجمالي للأسئلة

$\sigma_{Y_i}^2$: التباين لكل أسئلة

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.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

ان المجال الذي يكون فيه معامل الفا 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

مع الإشارة الى أن 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 الفا كرونباخ يتغير حسب عدد الأسئلة بالإستبيان، حجم عينة الدراسة وطبيعة الدراسة.⁴

والجدول التالي يوضح مستويات الفا كرونباخ وتعبيرها على صدق وثبات أجزاء الإستبيان، وهذا مع الاخذ بعين الاعتبار طبيعة الدراسة الاستقصائية.

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: دراسة ميدانية

الجدول رقم: (02): يوضح مرجعية وتفسير قيمة معامل الفاكرونباخ

التفسير	قيمة معامل الفا كرونباخ
ضعيف	اقل من 0.4
مقبول	من 0.4 الى 0.6
جيد	من 0.6 الى 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.

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 (02).

جدول (3) يوضح ثبات الاستبانة

عدد العبارات	ألفا كرونباخ
58	0.741

المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

الجدول رقم (04) : يوضح معاملات الثبات للأجزاء سياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي للاستبيان

الرقم	أجزاء الاستبيان	عدد العبا	ألفا كرونباخ
1	سناد المسؤولية التشغيلية لنظام الرقابة الجودة بالمكتب من قبل المدير التنفيذي للمكتب أو إذا كان مناسباً للمجلس الإداري للشركاء في المكتب	58	0.757
2	وجوب الخضوع الشركة للامثال لمتطلبات الاستقلال	58	0.73
3	انسحاب من عملية المراجعة عند وجود تهديد على استقلال بموجب القانون	58	0.735
4	تحدد وتقويم الظروف التي تنشئ تهديدات على استقلالية واتخاذ تصرف المنه لتخلص من تلك المهديدات أو تخفيضها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق	58	0.733

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

		تدابير وقائية	
0.734	58	ضرورة تغيير الشريك الرئيسي لمهمة رقابة الجودة بعد مدة معينة ومحددة مسبقا	5
0.73	58	أن يوفر الشركاء المسؤولون عن الارتباط للمعلومات ذات الصلة بارتباطات الشركة ليتمكن من تقويم الأثر الكلي إن وجد على متطلبات الاستقلال	6
0.71	58	أن تقوم الشركة بالإبلاغ الفوري عن مخالفات المحددة لهذه السياسات والإجراءات الى الجهات المعنية	7
4.985	406	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول رقم (02) 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 الإستبيان هي 4.985 وتعتبر جيدة، على عكس قيم ألفا كرونباخ لمختلف أجزاء الإستبيان التي تظهر بعض القيم الضعيفة والمقبولة، وبالأخذ بعين الاعتبار طبيعة الدراسة الاستقصائية، يمكننا أن نعتبر أن مستوى صدق هذا الإستبيان يعتبر مقبولا، مع توقع أن تشارك مختلف أجزاء الإستبيان في قياس الطرح النظري.

ولحساب صدق العبارات داخل كل محور من الأجزاء الأربعة للإستبيان، فقد تم حساب معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثاني من الإستبيان، كما يوضحها الجدول رقم (05).

الجدول رقم (05) : يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثاني من الإستبيان

الرقم	الجزء الثاني من الاستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
1	اعتماد الكفاءات والقدرات المتوفرة لمكتب المراجعة	58	0.718
2	الأخذ في الحسبان نزاهة العميل وعدم امتلاك معلومات تؤكد افتقاده للعميل للنزاهة	58	0.73
3	إذا كان هناك تعارض محتمل في المصالح فعلى المكتب تحديد ما إذا كان من المناسب قبول الشراء	58	0.732
4	يحصل المكتب على المعلومات حسبما يراها ضرورية بحسب الظروف قبل قبول الاتفاق بعميل جديد وعندما يقرر الاستمرار في الارتباط الحالي يأخذ في الحسبان قبول الارتباط	58	0.729

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

0.72	58	إذا تم التعرف على إشكالات وقرر المكتب قبول ارتباط مع العميل أو ارتباط معين فعلى المكتب توثيق كيفية حل الإشكالات	5
0.753	58	توفر الخبراء الخارجيين ، إذا اقتضت الحاجة	6
0.721	58	إمكانية الانسحاب من الارتباط ، او من كل من الارتباط والعلاقة مع العميل	7
5.129	406	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول رقم (06) أن معظم قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 5.129

مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض، وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الإستبيان. بالرغم من أن هناك فروق تعتبر منخفضة جدا ولا تؤثر على الصدق الداخلي لهذا الجزء

كما تم حساب معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثالث من الإستبيان، كما يوضحها الجدول رقم (06).

الجدول رقم (06) : يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثالث من الإستبيان

الرقم	الجزء الثالث من الاستبيان	عدد العي	ألفا كرونباخ
1	اعتماد عدد كافي من الافراد ذوي الكفاءة والقدرات لمكتب المراجعة	58	0.727
2	قد تستخدم مكاتب المراجعة أشخاصاً خارجيين ومؤهلين عندما تكون الموارد الفنية والتدريبية غير متاحة	58	0.727
3	يتم الإبلاغ عن هوية ودور الشريك المسؤول عن الشركة للأعضاء الأساسيين في إدارة العميل والمكلفين بال	58	0.713
4	يتم تحديد مسؤوليات الشريك المسؤول عن الشركة بوضوح وإبلاغها لذلك الشريك	58	0.722
5	تنفيذ الارتباطات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة	58	0.732
6	تمكين المكتب أو الشركاء المؤهلين عن الارتباطات من إصدار تقارير مناسبة بحسب الظروف	58	0.751
	الإجمالي	348	3.621

المصدر: من إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول رقم (06) أن معظم قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 3.621

ما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الإستبيان

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، وفقا لمقياس ليكرت الخماسي، ويستخدم المتوسط المرجح إذا كان المتغير يأخذ قيماً تختلف من حيث أهميتها، لذلك يجب أخذ هذه الأهمية في الاعتبار وذلك بإعطاء كل عبارة الوزن المناسب لأهميتها.

حيث ان إعداد الإستبيان وفقا لمقياس (ليكرت) المكون من خمس نقاط، تتدرج فيه الخيارات من (1) إلى (5)، حيث يدل رقم (1) على أن العنصر ذو أهمية كبيرة جدا، بينما يدل رقم (5) على أن العنصر عديم الأهمية، كما يوضحه الجدول رقم (14).

الجدول رقم (07): 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 الباحث

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) كالتالي:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

$$0.8 = \frac{4}{5}$$

، وعلى هذا الأساس تم احتساب درجة مساهمة كل إجابة من الاختيارات الخمس السابقة، كما يوضحها الجدول رقم (08) لدرجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح.

الجدول رقم (08) : 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 الباحث

3 – تحليل البيانات:

من اجل تحليل البيانات بالنسبة لفئتي الإستبيان، فقد تم اعتماد اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي وهذا من أجل اختبار فرضيات الدراسة حسب الأجزاء الأربعة للاستبيان.

وذلك بوضع فرض العدم (H_0): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين بالنسبة لأسئلة لكل جزء من الإستبيان.

والفرض البديل (H_1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين بالنسبة لكل جزء من الإستبيان.

وسيتم اعتماد مستوى معنوية 5%، حيث أنه كلما كانت قيمة الاحتمال اقل من أو تساوي (0.05) فهذا معناه رفض فرض العدم (H_0) وقبول الفرض البديل (H_1)، أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينة.

أما إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من (0.05)، فهذا معناه قبول فرض العدم (H_0) ورفض الفرض البديل (H_1)، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينة.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

المبحث الثاني : تحليل استبيان الدراسة

سيتم من خلال هذا المبحث تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة لكل طرف من عيني الدراسة

المطلب الأول : تحليل نتائج الاستبيان من حيث خصائص عينة الدراسة

سيتم تحليل نتائج الاستبيان الموجه لفئة المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم من حيث خصائص العينة الدراسة في القسم الأول من الاستبيان بالنسبة لعيني الدراسة كما يلي : الجنس - العمر - المؤهل العلمي - الخبرة - المهنة

الجدول رقم 09 يمثل التكرارات والنسب للقسم الأول من عينة الدراسة

النسبة	التكرار	المهنة	النسبة	التكرار	الخبرة	النسبة	التكرار	المؤهل العلمي	النسبة	التكرار	العمر	النسبة	التكرار	الجنس
13.8	8	محافظ الحسابات	69.0	40	اقل من 5 سنة	3.4	2	غير جامعي	51.7	30	اقل من 25 سنة	50	29	انثى
6.9	4	خبير محاسبي	15.5	9	اقل من 10	50.0	29	ليسانس	36.2	21	اقل من 35	50	29	ذكر
79.3	46	مهنة أخرى	10.3	6	اقل من 15	32.8	19	ماجستير او دكتوراه	12.1	7	اقل من 50			
			5.2	3	اكثر من 15	13.8	8	شهادة أخرى	0	0	اكثر من 50			

المصدر : من اعداد الباحث استنادا بمعطيات SPSS

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان من حيث سياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي

سيتم تحليل نتائج الاستبيان الموجه لفئة المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم من حيث خصائص العينة الدراسة في القسم الثاني من الاستبيان بالنسبة لعيني الدراسة كما يوضحه الجدول رقم 10

الجدول رقم 10 يمثل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للقسم الثاني

الرقم	أجزاء الاستبيان	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	سناد المسؤولية التشغيلية لنظام الرقابة الجودة بالمكتب من قبل المدير التنفيذي للمكتب أو إذا كان مناسباً للمجلس الإداري للشركاء في المكتب	2.19	0.661	موافق
2	وجوب الخضوع الشركة للامثال لمتطلبات الاستقلال	2.03	0.837	موافق
3	انسحاب من عملية المراجعة عند وجود تهديد على استقلال بموجب القانون	2.09	0.96	موافق
4	تحديد وتقييم الظروف التي تنشئ تهديدات على استقلالية واتخاذ تصرف المند للتخلص من تلك المهددات أو تخفيضها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق تدابير وقائية	2.02	0.805	موافق
5	ضرورة تغيير الشريك الرئيسي لمهمة رقابة الجودة بعد مدة معينة ومحددة مسبب	2.26	0.928	موافق
6	أن يوفر الشركاء المسؤولون عن الارتباط للمعلومات ذات الصلة بارتباطات ليتمكن من تقييم الأثر الكلي إن وجد على متطلبات الاستقلال	2.1	0.872	موافق
7	أن تقوم الشركة بالإبلاغ الفوري عن مخالفات المحددة لهذه السياسات والإبلاغ الى الجهات المعنية	1.81	0.963	موافق

المصدر من اعداد الباحث

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان من حيث سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء

سيتم تحليل نتائج الاستبيان الموجه لفئة المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم من حيث خصائص العينة الدراسة في القسم الثالث من الاستبيان بالنسبة لعيني الدراسة كما يوضحه الجدول رقم 11

الجدول رقم 11 يمثل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للقسم الثالث

الرقم	الجزء الثاني من الاستبيان	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	اعتماد الكفاءات والقدرات المتوفرة لمكتب المراجعة	1.74	0.828	موافق بشدة
2	الأخذ في الحسبان نزاهة العميل وعدم امتلاك معلومات تؤكد افتقاد العميل للنزاهة	1.98	1.017	موافق
3	إذا كان هناك تعارض محتمل في المصالح فعلى المكتب تحديد ما إذا كان من المناسب قبول الشراكة	2.31	0.959	موافق
4	يحصل المكتب على المعلومات حسبما يراها ضرورية بحسب الظروف قبل قبول الاتفاق بعميل جديد وعندما يقرر الاستمرار في الارتباط الحالي يأخذ في الحسبان قبول الارتباط	2.29	0.955	موافق
5	إذا تم التعرف على إشكالات وقرر المكتب قبول ارتباط مع العميل أو ارتباط معين فعلى المكتب توثيق كيفية حل الإشكالات	1.93	0.814	موافق
6	توفر الخبراء الخارجيين ، إذا اقتضت الحاجة	2.52	1.03	موافق
7	إمكانية الانسحاب من الارتباط ، او من كل من الارتباط والعلاقة مع العميل	1.84	0.834	موافق

المصدر من اعداد الباحث

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

المطلب الرابع: تحليل نتائج الاستبيان من حيث سياسات وإجراءات الموارد البشرية

سيتم تحليل نتائج الاستبيان الموجه لفئة المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم من حيث خصائص العينة الدراسة في القسم الثالث من الاستبيان بالنسبة لعيني الدراسة

الجدول 12 يمثل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للقسم الرابع

الرقم	الجزء الثالث من الاستبيان	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	اعتماد عدد كافي من الأفراد ذوي الكفاءة والقدرات لمكتب المراجعة	2.26	1.036	موافق
2	قد تستخدم مكاتب المراجعة أشخاصاً خارجيين وموهلين عندما تكون الموارد الفنية والتدريبية غير متاحة	2.17	0.798	موافق
3	يتم الإبلاغ عن هوية ودور الشريك المسؤول عن الشركة للأعضاء الأساسيين في إدارة العميل والمكلفين بالخدمة	1.95	0.867	موافق
4	يتم تحديد مسؤوليات الشريك المسؤول عن الشركة بوضوح وإبلاغها لذلك الشريك	1.97	0.7	موافق
5	تنفيذ الارتباطات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة	2.29	1.026	موافق
6	تمكين المكتب أو الشركاء المؤولين عن الارتباطات من إصدار تقارير مناسبة بحسب الظروف	1.66	0.807	موافق بشا

المصدر من اعداد الباحث

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

المطلب الخامس: اختبار الفرضيات

الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه ، بقيس الثبات مدى استقرار الأداة وعدم تناقضها ، وللتأكد من الأداة تم حساب معامل الفا كرومباخ الكلي وحسابه بالنسبة للمتغير للمتغير المستقل والتابع وهناك فرضيتين بالنسبة لهما وهما

- فرضية العدم H_0 هناك مصداقية للبيانات اذا كان $ac=1-0.6$ عند مستوى معنوية 0.05
- فرضية البديل H_1 وجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين بالنسبة لكل جزء من الإستبيان. وسيتم اعتماد مستوى معنوية 5%

الجدول رقم 13 نتائج اختبار صدق ثبات قائمة الاستقصاء من خلال حساب معامل الفا كرومباخ

الثبات	عدد الأسئلة	معامل الفا كرومباخ
الثبات الكلي	20	0.741
المحور الأول	7	0.712143
المحور الثاني	7	0.729
المحور الثالث	6	0.6035

المصدر : من اعداد الطالب باعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن معامل ألفا كرومباخ تفوق 0.6 وتتمتع بثبات جيد لكل من المحاور الثلاث معا أي نقبل فرضية H_0 ونرفض الفرضية H_1 أي ثبات أسئلة قائمة الاستقصاء ومصداقية البيانات

نستخلص في مجمل ما جاء به الفصل التطبيقي من نتائج اختبارات المتغيرات المختلفة من عينات الدراسة، أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \geq 0.05$) بين جودة المراجعة في ظل معيار رقابة الجودة الاول،.

- كذلك سجلنا وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \geq 0.05$) لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول دور سياسات واجراءات 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



الخاتمة:



الخاتمة

حاولت هذه الدراسة التعرف على إلى أي مدى يمكن اعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، وهذا من وجهة نظر المجتمع المالي ، وقد تم تحديد متطلبات رقابة الجودة حسب المعيار الدولي الأول المتعلق بالرقابة على جودة أداء المراجعة ، وتمثل في : الالتزام بمطلب مسؤوليات القيادة ، الالتزام بمطلب الأخلاقية والاستقلالية ، الالتزام بمطلب قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى ، الالتزام بمطلب الموارد البشرية ، الالتزام بمطلب أداء العمليات ، الالتزام بمطلب المتابعة والتوثيق.

توصلت الدراسة إلى جملة من الاستنتاجات بالإضافة إلى مجموعة من التوصيات ومن ثم سنقترح بعض النقاط ويتم عرضها كما يلي:

أولاً: اختبار الفرضيات

بالعودة إلى فرضيات الدراسة، وعلى ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع بجانبه النظري والتطبيقي، يمكن اختبار الفرضيات كما يلي:

- **الفرضية الأولى:** لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول دور سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر
- **الفرضية الثانية:** 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
- **الفرضية الثالثة:** لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بالمجتمع المالي بالجزائر حول دور سياسات وإجراءات الموارد البشرية في دعم رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر

ثانياً : النتائج المتوصل إليها :

يمكن حصر مجموعة مهمة من النتائج التي توصلنا إليها من معالجتنا لموضوع البحث والتي تتمثل في :

- لا يوجد إلزام مهني أو تشريعي بإتباع مكتب المراجعة لنظام الرقابة على جودة المراجعة في الجزائر
- تعتبر إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC فيما يتعلق بمعايير رقابة جودة المكتب المراجعة أفضل ما تم إصداره في هذا المجال

الخاتمة:

- يساهم إطار جودة المراجعة الصادر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية إصدارات في تشجيع مؤسسات المراجعة ومنظمات المحاسبة المهنية على التفكير في كيفية تحسين جودة المراجعة وتحسين نقل المعلومات حول جودة المراجعة ، كما يساهم في رفع مستوى الوعي والفهم بين الأطراف المعنية بشأن العناصر المهمة في جودة المراجعة ، كما يساهم هذا الإطار في مساعدة الأطراف المعنية على إدراك تلك العوامل التي تستحق اهتمام كبير لتعزيز جودة المراجعة

ثالثاً: التوصيات :

على ضوء النتائج المتوصل إليها، نقوم باقتراح مجموعة من التوصيات، التي مفادها فيما يلي :

- يجب أن تحظى جودة المراجعة والرقابة عليها باهتمام الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر
- ضرورة توفير برنامج للرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة العاملة في الجزائر ، ومن الممكن أن يطبق إلزامياً على جميع مكاتب المراجعة كبيرة ومتوسطة وصغيرة الحجم ، مع مراعاة اشتراك مكاتب المراجعة في وضع سياسات وإجراءات رقابة الجودة لهذا البرنامج
- ضرورة توافر الوضوح الكامل والتفسير الكافي في المعايير
- إعداد دليل يتضمن سياسات وإجراءات رقابة جودة المهام التي يكلف المكتب المراجعة بأدائها
- الحصول على جميع ما يضمن استقلال ونزاهة جميع الممارسين للمهنة بالمكتب مثل الإقرارات الدورية المكتوبة ، وتحديد الأشخاص ذوي العلاقة أو المصلحة
- توفير الإرشادات الخاصة بالسياسات والإجراءات التي يجب على مدقق الحسابات الالتزام بها للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة التدقيق.
- توفير الإرشادات الخاصة بالسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة وبالالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية.

قائمة المراجع:

قائمة المصادر والمراجع

أولا المراجع باللغة العربية

- الكتب

1- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ إرتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة ، طبعة ،السعودية ، 2017

- البحوث الجامعية

- 2- عماد مرجانة ، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر ، مذكرة الماستر ، كلية علوم الإقتصادية و التجارية, تخصص محاسبة ومالية ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي، 2017
- 3- مسعودي عمر ، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق ، أطروحة الدكتوراه طور الثالث ، كلية علوم الإقتصادية و التجارية ، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق ، جامعة أجمد دراية ، أدار ، 2019
- 4- غراب يوسف، معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات ،مذكرة الماستر ، كلية علوم الاقتصادية و التجارية, تخصص فحص محاسبي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015
- 5- سميحة عبد الله مجوبي ، غنية حمري ، معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر ، مذكرة ماستر، كلية علوم الاقتصادية و التجارية, تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة ، عين الدفلى ، 2017
- 6- لقويوة سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي ، أطروحة دكتوراه ، كلية علوم الاقتصادية و التجارية, تخصص تدقيقي محاسبي ، جامعة باتنة 1 ، 2019
- 7- بودونت أسماء ، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق ، أطروحة دكتوراه طور الثالث ، كلية علوم الاقتصادية و التجارية, تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2016
- 8- خليفة عابي ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية ، أطروحة دكتوراه ، كلية علوم الاقتصادية و التجارية, علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2016
- 9- عماد عبد الله فضل الله يونس ، مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في البيئة المراجعة الليبية ، ماجيستر ، كلية الاقتصاد ، جامعة بنغازي، خريف ، 2006
- 10- سامر دواره ، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية ، ماجستير ، كلية الاقتصاد ،قسم المحاسبة ، جامعة حلب، الجمهورية العربية السورية ، 2014

قائمة المراجع:

- 11- أشرف بن صغير ، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية isa ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 2017 ،
المقال المنشور -
- 12- فاتح سردوك ، عابي خليفة ، دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية ، مجلة رؤى الاقتصادية ، العدد 12 ، الجزائر ، جوان 2017
- 13- فاتح سردوك ، رحامي موسى ، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد 35/34 ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2014
- 14- عمار السامرائي ، نادية عبد الجبار الشريدة ، دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم استراتيجيته من وجهة نظر مدققي الحسابات ، المجلة العالمية للاقتصاد والاعمال ، العدد 08 ، البحرين ، جانفي 2020
- 15- معمري أسامة ، 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 ، الجزائر ، فيفري 2020
- 16- أوصيف لخضر ، رقابة وتحسين جودة التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية للتدقيق وإدارة الجودة الشاملة ، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة ، العدد 01 ، 2016
- 17- خليفة عابي ، إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم لأنظمة البرامج والمعايير المهنية ، مجلة الدراسات العلمية والمحاسبية ، العدد 07 ، 2016
- القرارات ، القوانين والمراسيم
- 18- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق
- 19- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق
- 20- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق
- ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

25-Harwood T.G. & Garry T, An overview of content analysis, The Marketing Review 3, 2003.

قائمة المراجع:

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

27-G.K. Huysamen, Coefficient alpha, unnecessarily ambiguous; unduly ubiquitous, SA Journal of Industrial Psychology, 2006

28-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.

29-Evrard Y, Pras B et Roux E, opcit,

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

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



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-دراسة حالة -

تحت اشراف

الطالبة: -تواتي محمد -حساني وائل

الدكتور: فاتح سردوك

السادة المحترمين / المختصين والمهتمين بمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

** السلام عليكم ورحمة الله وبركاته **

تهدف هذه الدراسة الى تحليل إلى أي مدى يمكن اعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 من خلال عينة دراسة الحالة. وعلى ذلك فقد قامت الباحثين بتصميم هذا الاستبيان، من خلال عدة أقسام كما يلي:

القسم الأول: يختص بالمعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان.

القسم الثاني: خصص هذا القسم ل تحليل نتائج الاستبيان من حيث سياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي

القسم الثالث: تحليل نتائج الاستبيان من حيث سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء

القسم الرابع: تحليل نتائج الاستبيان من حيث 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: // Email mohhamo2018@gmail.com

الملاحق

القسم الأول: المعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان.

02

.....				الاسم (اختياري)
		<input type="checkbox"/> ذكر	<input type="checkbox"/> أنثى	الجنس
<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	العمر
<input type="checkbox"/> غير جامعي	<input type="checkbox"/> ليساتس	<input type="checkbox"/> ماجستير أو دكتوراه	<input type="checkbox"/> شهادة أخرى	المؤهل العلمي (الشهادة)
<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	الخبرة
<input type="checkbox"/> محافظ حسابات	<input type="checkbox"/> خبير محاسبي	<input type="checkbox"/> مهنة أخرى حددها		المهنة

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لدور سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم الرقابة النوعية بمكاتب وشركات المراجعة بالجزائر

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

الدرجة	العناصر	درجة الموافقة				
		موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	إسناد المسؤولية التشغيلية لنظام الرقابة الجودة بالمكتب من قبل المدير التنفيذي للمكتب أو إذا كان مناسباً للمجلس الإداري للشركاء في المكتب					
02	وجوب الخضوع الشركة للامتثال لمتطلبات الاستقلال					
03	إنسحاب من عملية المراجعة عند وجود تهديد على استقلال بموجب القانون					
04	تحديد وتقويم الظروف التي تنشئ تهديدات على استقلالية واتخاذ تصرف المناسب للتخلص من تلك المهددات أو تخفيضها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق تدابير وقائية					
05	ضرورة تغيير الشريك الرئيسي لمهمة رقابة الجودة بعد مدة معينة ومحددة مسبقاً					

الملاحق

					يمكن	الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) في خانة درجة الموافقة المحددة.	06
						أن تقوم الشركة بالابلاغ الفوري عن مخالفات المحددة لهذه السياسات والإجراءات الى الجهات المعنية	07

03

القسم الثالث: تحليل نتائج الاستبيان من حيث سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء.

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي دور سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء..

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

العناصر	درجة الموافقة	موافقة				
		موافقة بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	اعتماد الكفاءات والقدرات المتوفرة لمكتب المراجعة					
2	الأخذ في الحسبان نزاهة العميل وعدم امتلاك معلومات تؤكد افتقاد العميل للنزاهة					
3	إذا كان هناك تعارض محتمل في المصالح فعلى المكتب تحديد ما إذا كان من المناسب قبول الشراكة					
4	يحصل المكتب على المعلومات حسبما يراها ضرورية بحسب الظروف قبل قبول الاتفاق بعميل جديد وعندما يقرر الاستمرار في الارتباط الحالي يأخذ في الحسبان قبول الارتباط					
5	إذا تم التعرف على إشكالات وقرر المكتب قبول ارتباط مع العميل أو ارتباط معين فعلى المكتب توثيق كيفية حل الإشكالات					
6	توفر الخبراء الخارجيين ، إذا اقتضت الحاجة					
7	إمكانية الانسحاب من الارتباط ، او من كل من الارتباط والعلاقة مع العميل					

القسم الرابع: تحليل نتائج الاستبيان من حيث سياسات وإجراءات الموارد البشرية

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لاعتماد سياسات وإجراءات الموارد البشرية

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

العناصر	درجة الموافقة				
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	
1					اعتماد عدد كافي من الافراد ذوي الكفاءة والقدرات لمكتب المراجعة
2					قد تستخدم مكاتب المراجعة أشخاصاً خارجيين ومؤهلين عندما تكون الموارد الفنية والتدريبية غير متاحة
3					يتم الإبلاغ عن هوية ودور الشريك المسؤول عن الشركة للاعضاء الأساسيين في إدارة العميل والمكلفين بالحوكمة
4					يتم تحديد مسؤوليات الشريك المسؤول عن الشركة بوضوح وابلغها لذلك الشريك
5					تنفيذ الارتباطات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة
6					تمكين المكتب أو الشركاء المؤهلين عن الارتباطات من إصدار تقارير مناسبة بحسب الظروف

ملاحظات واقتراحات

1

الملاحق

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

ألفا كرومباخ

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	58	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	58	100.0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.741	20

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
إسناد المسؤولية التشغيلية لنظام الرقابة الجودة بالمكتب من قبل المدير التنفيذي للمكتب أو إذا كان مناسباً للمجلس الإداري للشركاء في المكتب	39.22	54.598	-.149	.757
وجوب الخضوع الشركة للامثال لمتطلبات الاستقلال	39.38	49.257	.308	.730
إنسحاب من عملية المراجعة عند وجود تهديد على استقلال بموجب القانون	39.33	49.242	.253	.735
تحديد وتقييم الظروف التي تنشئ تهديدات على استقلالية واتخاذ تصرف المناسب للتخلص	39.40	49.893	.267	.733
ضرورة تغيير الشريك الرئيسي لمهمة رقابة الجودة بعد مدة معينة ومحددة مسبقاً	39.16	49.361	.257	.734

الملاحق

أن يوفر الشركاء المسؤولون عن الارتباط للمعلومات ذات الصلة بارتباطات العميل ليتمكن من تقييم الأثر الكلي إن وجد على متطلبات الاستقلال	39.31	49.025	.311	.730
أن تقوم الشركة بالإبلاغ الفوري عن مخالفات المحددة لهذه السياسات والإجراءات إلى الجهات المعنية	39.60	45.682	.535	.710
اعتماد الكفاءات والقدرات المتوفرة لمكتب المراجعة	39.67	47.522	.470	.718
الأخذ في الحسبان نزاهة العميل وعدم امتلاك معلومات تؤكد افتقاد العميل للنزاهة	39.43	48.109	.314	.730
إذا كان هناك تعارض محتمل في المصالح فعلى المكتب تحديد ما إذا كان من المناسب قبول الشراكة	39.10	48.866	.283	.732
يحصل المكتب على المعلومات حسبما يراها ضرورية بحسب الظروف قبل قبول الاتفاق بعميل جديد وعندما يقرر الاستمرار في الارتباط الحالي	39.12	48.354	.325	.729
إذا تم التعرف على إشكالات وقرر المكتب قبول ارتباط مع العميل أو ارتباط معين فعلى المكتب توثيق كيفية حل الإشكالات	39.48	47.938	.442	.720
توفر الخبراء الخارجيين ، إذا اقتضت الحاجة	38.90	51.673	.057	.753
إمكانية الانسحاب من الارتباط ، أو من كل من الارتباط والعلاقة مع العميل	39.57	47.864	.435	.721
اعتماد عدد كافي من الأفراد ذوي الكفاءة والقدرات لمكتب المراجعة	39.16	47.537	.348	.727
قد تستخدم مكاتب المراجعة أشخاصاً خارجيين ومؤهلين عندما تكون الموارد الفنية والتدريبية غير متاحة	39.24	48.923	.360	.727
يتم الإبلاغ عن هوية ودور الشريك المسؤول عن الشركة للاعضاء الأساسيين في إدارة العميل والمكلفين بالحوكمة	39.47	46.604	.526	.713
يتم تحديد مسؤوليات الشريك المسؤول عن الشركة بوضوح وإبلاغها لذلك الشريك	39.45	48.778	.441	.722
تنفيذ الارتباطات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة	39.12	48.354	.292	.732

الملاحق

تمكين المكتب أو الشركاء المؤهلين عن الارتباطات من إصدار تقارير مناسبة بحسب الظروف	39.76	52.748	.015	.751
---	-------	--------	------	------

التكرارات والنسب

النوع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ذكر	29	50.0	50.0	50.0
أنثى	29	50.0	50.0	100.0
Total	58	100.0	100.0	

السن

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 25 سنة	30	51.7	51.7	51.7
أقل من 35 سنة	21	36.2	36.2	87.9
أقل من 50	7	12.1	12.1	100.0
Total	58	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير جامعي	2	3.4	3.4	3.4
ليسانس	29	50.0	50.0	53.4
ماجستير أو دكتوراه	19	32.8	32.8	86.2
شهادة أخرى	8	13.8	13.8	100.0
Total	58	100.0	100.0	

الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 5 سنة	40	69.0	69.0	69.0
أقل من 10	9	15.5	15.5	84.5
أقل من 15	6	10.3	10.3	94.8

الملاحق

أكثر من 15	3	5.2	5.2	100.0
Total	58	100.0	100.0	

المهنة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محافظ الحسابات	8	13.8	13.8	13.8
خبير المحاسبي	4	6.9	6.9	20.7
مهنة أخرى محدها	46	79.3	79.3	100.0
Total	58	100.0	100.0	

إسناد المسؤولية التشغيلية لنظام الرقابة الجودة بالمكتب من قبل المدير التنفيذي للمكتب أو إذا كان مناسباً للمجلس

الإداري للشركاء في المكتب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	5	8.6	8.6	8.6
موافق	40	69.0	69.0	77.6
غير متأكد	10	17.2	17.2	94.8
غير موافق	3	5.2	5.2	100.0
Total	58	100.0	100.0	

وجوب الخضوع الشركة للامتثال لمتطلبات الاستقلال

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	14	24.1	24.1	24.1
موافق	32	55.2	55.2	79.3
غير متأكد	9	15.5	15.5	94.8
غير موافق	2	3.4	3.4	98.3
غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	100.0
Total	58	100.0	100.0	

إسحاب من عملية المراجعة عند وجود تهديد على استقلال بموجب القانون

الملاحق

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	17	29.3	29.3	29.3
	موافق	26	44.8	44.8	74.1
	غير متأكد	8	13.8	13.8	87.9
	غير موافق	7	12.1	12.1	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

تحديد وتقويم الظروف التي تنشئ تهديدات على استقلالية واتخاذ تصرف المناسب للتخلص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	15	25.9	25.9	25.9
	موافق	30	51.7	51.7	77.6
	غير متأكد	10	17.2	17.2	94.8
	غير موافق	3	5.2	5.2	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

ضرورة تغيير الشريك الرئيسي لمهمة رقابة الجودة بعد مدة معينة ومحددة مسبقاً

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	13	22.4	22.4	22.4
	موافق	23	39.7	39.7	62.1
	غير متأكد	16	27.6	27.6	89.7
	غير موافق	6	10.3	10.3	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

أن يوفر الشركاء المسؤولون عن الارتباط للمعلومات ذات الصلة بارتباطات العميل ليتمكن من تقويم الأثر الكلي إن

وجد على متطلبات الاستقلال

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	15	25.9	25.9	25.9
	موافق	26	44.8	44.8	70.7
	غير متأكد	13	22.4	22.4	93.1
	غير موافق	4	6.9	6.9	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

الملاحق

أن تقوم الشركة بالإبلاغ الفوري عن مخالفات المحددة لهذه السياسات والإجراءات إلى الجهات المعنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	26	44.8	44.8	44.8
موافق	22	37.9	37.9	82.8
غير متأكد	7	12.1	12.1	94.8
غير موافق	1	1.7	1.7	96.6
غير موافق بشدة	2	3.4	3.4	100.0
Total	58	100.0	100.0	

اعتماد الكفاءات والقدرات المتوفرة لمكتب المراجعة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	26	44.8	44.8	44.8
موافق	24	41.4	41.4	86.2
غير متأكد	5	8.6	8.6	94.8
غير موافق	3	5.2	5.2	100.0
Total	58	100.0	100.0	

الأخذ في الحسبان نزاهة العميل وعدم امتلاك معلومات تؤكد افتقار العميل للنزاهة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	22	37.9	37.9	37.9
موافق	23	39.7	39.7	77.6
غير متأكد	5	8.6	8.6	86.2
غير موافق	8	13.8	13.8	100.0
Total	58	100.0	100.0	

إذا كان هناك تعارض محتمل في المصالح فعلى المكتب تحديد ما إذا كان من المناسب قبول الشراكة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	11	19.0	19.0	19.0

الملاحق

موافق	26	44.8	44.8	63.8
غير متأكد	14	24.1	24.1	87.9
غير موافق	6	10.3	10.3	98.3
غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	100.0
Total	58	100.0	100.0	

يحصل المكتب على المعلومات حسبما يراها ضرورية بحسب الظروف قبل قبول الاتفاق بعميل جديد وعندما يقرر

الاستمرار في الارتباط الحالي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	12	20.7	20.7	20.7
موافق	25	43.1	43.1	63.8
غير متأكد	13	22.4	22.4	86.2
غير موافق	8	13.8	13.8	100.0
Total	58	100.0	100.0	

إذا تم التعرف على إشكالات وقرر المكتب قبول ارتباط مع العميل أو ارتباط معين فعلى المكتب توثيق كيفية حل

الإشكالات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	17	29.3	29.3	29.3
موافق	32	55.2	55.2	84.5
غير متأكد	5	8.6	8.6	93.1
غير موافق	4	6.9	6.9	100.0
Total	58	100.0	100.0	

توفر الخبراء الخارجيين ، إذا اقتضت الحاجة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	8	13.8	13.8	13.8
موافق	24	41.4	41.4	55.2
غير متأكد	17	29.3	29.3	84.5
غير موافق	6	10.3	10.3	94.8
غير موافق بشدة	3	5.2	5.2	100.0
Total	58	100.0	100.0	

الملاحق

إمكانية الانسحاب من الارتباط ، او من كل من الارتباط والعلاقة مع العميل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	21	36.2	36.2	36.2
موافق	29	50.0	50.0	86.2
غير متأكد	4	6.9	6.9	93.1
غير موافق	4	6.9	6.9	100.0
Total	58	100.0	100.0	

اعتماد عدد كافي من الافراد ذوي الكفاءة والقدرات لمكتب المراجعة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	13	22.4	22.4	22.4
موافق	28	48.3	48.3	70.7
غير متأكد	7	12.1	12.1	82.8
غير موافق	9	15.5	15.5	98.3
غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	100.0
Total	58	100.0	100.0	

قد تستخدم مكاتب المراجعة أشخاصاً خارجيين ومؤهلين عندما تكون الموارد الفنية والتدريبية غير متاحة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	12	20.7	20.7	20.7
موافق	26	44.8	44.8	65.5
غير متأكد	18	31.0	31.0	96.6
غير موافق	2	3.4	3.4	100.0
Total	58	100.0	100.0	

يتم الإبلاغ عن هوية ودور الشريك المسؤول عن الشركة للاعضاء الأساسيين في إدارة العميل والمكلفين بالحوكمة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	19	32.8	32.8	32.8

الملاحق

موافق	27	46.6	46.6	79.3
غير متأكد	8	13.8	13.8	93.1
غير موافق	4	6.9	6.9	100.0
Total	58	100.0	100.0	

يتم تحديد مسؤوليات الشريك المسؤول عن الشركة بوضوح وإبلاغها لذلك الشريك

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	14	24.1	24.1	24.1
موافق	33	56.9	56.9	81.0
غير متأكد	10	17.2	17.2	98.3
غير موافق	1	1.7	1.7	100.0
Total	58	100.0	100.0	

تنفيذ الارتباطات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	13	22.4	22.4	22.4
موافق	25	43.1	43.1	65.5
غير متأكد	11	19.0	19.0	84.5
غير موافق	8	13.8	13.8	98.3
غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	100.0
Total	58	100.0	100.0	

تمكين المكتب أو الشركاء المؤهلين عن الارتباطات من إصدار تقارير مناسبة بحسب الظروف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	29	50.0	50.0	50.0
موافق	23	39.7	39.7	89.7
غير متأكد	3	5.2	5.2	94.8
غير موافق	3	5.2	5.2	100.0
Total	58	100.0	100.0	

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

الملاحق

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
إسناد المسؤولية التشغيلية لنظام الرقابة الجودة بالمكتب من قبل المدير التنفيذي للمكتب أو إذا كان مناسباً للمجلس الإداري للشركاء في المكتب	58	1	4	2.19	.661
وجوب الخضوع الشركة للامثال لمتطلبات الاستقلال	58	1	5	2.03	.837
إنسحاب من عملية المراجعة عند وجود تهديد على استقلال بموجب القانون	58	1	4	2.09	.960
تحديد وتقويم الظروف التي تنشئ تهديدات على استقلالية واتخاذ تصرف المناسب للتخلص	58	1	4	2.02	.805
ضرورة تغيير الشريك الرئيسي لمهمة رقابة الجودة بعد مدة معينة ومحددة مسبقاً	58	1	4	2.26	.928
أن يوفر الشركاء المسؤولون عن الارتباط للمعلومات ذات الصلة بارتباطات العميل ليتمكن من تقويم الأثر الكلي إن وجد على متطلبات الاستقلال	58	1	4	2.10	.872
أن تقوم الشركة بالإبلاغ الفوري عن مخالفات المحددة لهذه السياسات والإجراءات الى الجهات المعنية	58	1	5	1.81	.963
اعتماد الكفاءات والقدرات المتوفرة لمكتب المراجعة	58	1	4	1.74	.828
الأخذ في الحسبان نزاهة العميل وعدم امتلاك معلومات تؤكد افتقاد العميل للنزاهة	58	1	4	1.98	1.017
إذا كان هناك تعارض محتمل في المصالح فعلى المكتب تحديد ما اذا كان من المناسب قبول الشراكة	58	1	5	2.31	.959
يحصل المكتب على المعلومات حسبما يراها ضرورية بحسب الظروف قبل قبول الاتفاق بعميل جديد وعندما يقرر الاستمرار في الارتباط الحالي	58	1	4	2.29	.955
إذا تم التعرف على إشكالات وقرر المكتب قبول ارتباط مع العميل أو ارتباط معين فعلى المكتب توثيق كيفية حل الإشكالات	58	1	4	1.93	.814
توفر الخبراء الخارجيين ، إذا اقتضت الحاجة	58	1	5	2.52	1.030

الملاحق

إمكانية الانسحاب من الارتباط ، او من كل من الارتباط والعلاقة مع العميل	58	1	4	1.84	.834
اعتماد عدد كافي من الافراد ذوي الكفاءة والقدرات لمكتب المراجعة	58	1	5	2.26	1.036
قد تستخدم مكاتب المراجعة أشخاصاً خارجيين وموهلين عندما تكون الموارد الفنية والتدريبية غير متاحة	58	1	4	2.17	.798
يتم الإبلاغ عن هوية ودور الشريك المسؤول عن الشركة للاعضاء الأساسيين في إدارة العميل والمكلفين بالحوكمة	58	1	4	1.95	.867
يتم تحديد مسؤوليات الشريك المسؤول عن الشركة بوضوح وإبلاغها لذلك الشريك	58	1	4	1.97	.700
تنفيذ الارتباطات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة	58	1	5	2.29	1.026
تمكين المكتب أو الشركاء المؤولين عن الارتباطات من إصدار تقارير مناسبة بحسب الظروف	58	1	4	1.66	.807
Valid N (listwise)	58				

مجموع المتوسطات والانحراف المعياري

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
MEAN	58	1.35	2.80	2.0707	.36599
Valid N (listwise)	58				