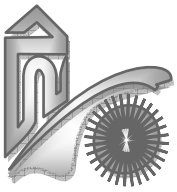
جامعـــة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم تجارية



بعنوان:

أثر هيكل الأتعاب على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر
-دراسة ميدانية-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبتين:

- **بن مهيريز فاطمة**
- **هجرسي فضيلة**

تحت إشراف الدكتور

علي عبد الصمد عمر

أعضاء لجنة المناقشة

د. مامي علي	**رئيسا**
د. علي عبد الصمد عمر	**مقررا**
د. زاهي محمد	**ممتحنا**

السنة الجامعية 2015-2016

بسم الله الرحمن الرحيم

"وَيَسْئَلُونَكَ عَن الرُوحِ قُل الرُوحُ هِي مِن أَمْرِ رَبِي وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ العِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا"

صدق الله العظيم

سورة الإسراء الآية(85)

شكر وتقدير

الحمد لله الذي تتم به الصالحات، فنحمده ونشكره على ذلك.

ولا يسعنا ونحن بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل إلا أن نتقدم بالشكر والتقدير والامتنان إلى الأستاذ المشرف " الأستاذ عمر علي عبد الصمد "، الذي لم يبخل علينا بإرشاداته وتوجيهاته السديدة وكذا حرصه الدائم على إتمام هذا العمل.

نتوجه بالتحية والتقدير لكل من لقننا من العلم حرفا، كما لا ننسى أن نتقدم بالشكر والعرفان إلى كل الأساتذة الذين مدوا لنا يد العون لإنجاز هذا العمل المتواضع وكل من ساعدنا من قريب أو بعيد.

شكرا جزيلا

إهـــــداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترن رضاها برضا الرحمن وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق

- والدتي حفظها الله وبارك في عمرها -

إلى من يسرَ لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر والمثابرة

- والدي حفظه الله وبارك في عمره -

إلى أعزائي وأحبتي الذين منحوني الراحة والأمان

- إخواني وأخواتي -

إلى أعز وأغلى صديقة

- فضيلة -

إلى من قضيت معهن أجمل اللحظات

- صديقاتي -

إلى من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

فطيمة

فطيمة

إهـــــداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى:

زوجي الغالي و رفيق دربي حفظه الله لي ورعاه.

إلى أحن وأطهر قلب في الوجود والدتي العزيزة حفظها الله وبارك في عمرها

إلى روح أبي الطاهرة رحمة الله عليه

إلى إخوتي وأخواتي

إلى صديقتي فطيمة وجميع صديقاتي

فضيلة

فضيلة

ملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر وذلك من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المهتمين بعملية التدقيق في البيئة الجزائرية تحت عنوان:

أثر هيكل أتعاب على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.

ولتحقيق الهدف من ذلك تم الاعتماد على الجانب النظري والجانب التطبيقي من خلال إعداد استمارة استبيان وزعت على الأطراف المهتمة بعملية التدقيق (أساتذة جامعيين مختصين في المحاسبة والتدقيق، محافظي الحسابات، خبراء محاسبين) بولاية المدية لعينة شملت 35 مفردة، وقد توصلت الدراسة إلى عدم رضا معظم أفراد العينة على سلم أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر، بالإضافة لعدم الأخذ بعين الاعتبار سلم أتعاب عند تحديد أتعاب المدقق الخارجي، ومن أهم العوامل المؤثرة إيجابا على أتعاب محافظ الحسابات والتي تعمل على تحسين جودة التدقيق الخارجي في الجزائر هي العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق والعوامل المرتبطة بالشركة محل التدقيق، كما يتم تحديد أتعاب محافظي الحسابات في الجزائر على أساس التفاوض بين المدقق والمؤسسة طالبة للخدمة، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة هي إعادة النظر في بعض التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وذلك لمعالجة بعض النقائص المتعلقة بتنظيم مهنة التدقيق الخارجي والحرص على القيام بها على مستويات عالية من الجودة.

الكلمات الدالة: جودة التدقيق، أتعاب التدقيق، واقع أتعاب محافظ الحسابات.

RÉSUMÉ

Le présent travail vise à étudier la réalité des frais des commissaires aux comptes en Algérie du point de vue des universitaires et des professionnels à l'environnement algérien sous un titre :

« L'effet de la structure des frais sur la qualité de l'audit externe en Algérie »

Pour réaliser ce but on a traité ce sujet d'un côté théorique et pour renforcer notre recherche et pour l'enrichir nous avons tenté d'appliquer notre étude théorique on distribuant un questionnaire aux parties intéressées par l'opération de l'audit (des professeurs universitaires spécialiste en comptabilité et audit, commissaires aux comptes et expert-comptable) au niveau de la willaya de Médéa pour un échantillon de 35 répondant.

Et nous avons conclu que la majorité des répondants sont insatisfait de l'échelle des frais des commissaires aux comptes en Algérie, en plus, il n'a pas été pris cette échelle enconsidération en déterminant les frais et aussi parmi les facteurs qui influent positivement sur les frais des commissaires aux comptes sont des facteurs liés au bureau de l'audit et des facteurs liés à la société contrôlée, et en Algérie les frais se déterminent par la négociation entre l'auditeur et la société , et pour améliorer cette réalité et traiter les imperfections il faut revoir quelques lois qui organise la profession et la diligence à effectuer à des niveaux élevés de qualité .

Mots clé : la qualité de l'audit, les frais de l'audit, la réalité des frais des commissaires aux comptes.

فهرس المحتويـــات

الآية

الشكر

الإهداء

الملخص

فهرس المحتويات I

فهرس الجداول والأشكال.....IV

المقدمة العامة .....أ

الفصل الأول: الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

تمهيـــد 2

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي.....3

المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي 3

المطلب الثاني: المصطلحات المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي.....5

المطلب الثالث: أهمية وأهداف جودة التدقيق الخارجي.....6

المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي.....10

المطلب الأول: العوامل المرتبطة بالبيئة الخارجية لمكتب التدقيق.....10

المطلب الثاني: العوامل المرتبطة بالبيئة الداخلية لمكتب التدقيق.....12

المطلب الثالث: العوامل المرتبطة بزبون مكتب التدقيق.....17

المبحث الثالث: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي.....18

المطلب الأول: الرقابة على جودة التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية

الصادرة عن الاتحاد الدولي للمدققين IFAC.....18

المطلب الثاني: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في بعض الدول

(الو.م.أ، المملكة المتحدة، فرنسا).....21

المطلب الثالث: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في بعض الدول العربية

(مصر والمملكة العربية السعودية).....23

خلاصة الفصل.....26

الفصل الثاني: الإطـار العام لتحديـد أتعاب التدقيق

تمهيـــد.....28

المبحث الأول: الإطار النظري لتحديد أتعاب التدقيق.....29

المطلب الأول: مفهوم أتعاب المدقق الخارجي.....29

المطلب الثاني: أشكال أتعاب المدقق الخارجي.....31

المطلب الثالث: مراحل أتعاب المدقق الخارجي 33

المبحث الثاني: العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق وبمكتب التدقيق.....35

المطلب الأول: العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق 35

المطلب الثاني: العوامل المرتبطة بالمكتب التدقيق.....38

المبحث الثالث: العوامل المرتبطة بالاستقلالية المدقق الخارجي 41

المطلب الأول: مفهوم استقلالية المدقق الخارجي.....41

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي.....44

المطلب الثالث: أثر أتعاب التدقيق على استقلالية المدقق الخارجي.....47

خلاصة الفصل.....48

فهرس المحتويـــات

الفصل الثـالث: دراسة ميـدانيــة

تمهيـــد.....50

المبحث الأول: واقع أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر.....51

المطلب الأول: سلم أتعاب محافظ الحسابات المعمول به في الجزائر

الصادر لسنة 1994. 51

المطلب الثاني: سلم أتعاب محافظ الحسابات المعمول به في الجزائر.

الصادر لسنة 2006. 53

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة.....57

المطلب الأول: منهجية الدراسة 57

المطلب الثاني: الطريقة والإجراءات.....59

المطلب الثالث: تفريغ البيانات.....62

المبحث الثالث: معالجة الاستبيان.....63

المطلب الأول: خصائص العامة لعينة الدراسة.....63

المطلب الثاني: تحليل محاور الاستبيان.....71

المطلب الثالث: نتائج الدراسة.....84

خلاصة الفصل 87

الخاتمة العامة 89

قائمة المراجع.....94

قائمة الملاحق

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
1-3	سلم أتعاب محافظ الحسابات المعمول به في الجزائر الصادر سنة 1994	52
2-3	سلم أتعاب محافظ الحسابات المعمول به في الجزائر الصادر سنة 2006	54
3-3	الاستمارات الصالحة لتحليل	58
4-3	مقياس ليكارت الثلاثي	61
5-3	مقياس ليكارت الخماسي	61
6-3	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	63
7-3	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	65
8-3	توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات العمل	67
9-3	قيمة معامل الثبات ألفا كرومباخ لأداة الدراسة	69
10-3	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبيان والدرجة الكلية للاستبيان	70
11-3	نتائج آراء أفراد العينة حول واقع أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر	71
12-3	نتائج آراء أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر من أجل تحسين جودة التدقيق الخارجي	74
13-3	نتائج آراء أفراد العينة حول واقع أفاق تطوير أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر	79
14-3	نتائج آراء أفراد العينة حول العناصر التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب محافظ الحسابات	81
15-3	نتائج آراء أفراد العينة حول توقيت تحصيل الأتعاب	82

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
1-3	التمثيل البياني للأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	64
2-3	التمثيل البياني للأفراد العينة حسب الوظيفة	66
3-3	التمثيل البياني للأفراد العينة حسب عدد سنوات العمل	68

تمهيد:

لقد باتت جودة خدمة التدقيق الخارجي من الضروريات التي يتحتم على كل مؤسسة الحرص عليها، حيث أن أغلب هيئات القطاع الحكومي والقطاع الخاص تحرص على تقديم منتجات وخدمات عالية الجودة وبأقل التكاليف ويرجع هذا الاهتمام إلى تنوع الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي وجودة الأداء المهني التي تعتمد على الدقة والموضوعية في تنفيذ عملية التدقيق، وتهدف جودة التدقيق الخارجي على زيادة حجم الثقة في القوائم المالية لما لها من أهمية واستخدامات تؤثر في اتخاذ القرارات.

والجدير بالذكر أن خدمة التدقيق الخارجي تكون مقابل أتعاب، هذه الأخيرة من شأنها أن تؤثر على جودتها حيث أن عملية تحديد أتعاب التدقيق تخضع في نهاية الأمر لعوامل العرض والطلب التي تؤثر على الوضع التساومي لكل من مقدم الخدمة (المدقق) ومتلقيها (العميل)، وتتأثر أيضا بدرجة تنظيم سوق خدمات التدقيق (مهنة التدقيق) والتزام أعضائه (المدققين)، وترتيبا على ذلك فالمشكلة التي تواجه مدققي الحسابات وعملائهم تكمن في تحديد أتعاب التدقيق، والتي تكون مقبولة لكلا الطرفين، حيث يعتقد مدققو الحسابات أن الأتعاب التي يتقاضونها من عملائهم لا تتناسب مع تكاليف التدقيق التي يتحملونها، ومع أهمية العمل الذي يقومون به.

وفي هذا الإطار يمكن النظر إلى سوق خدمات التدقيق كسوق توجد فيه منافسة سعرية عادة ما تنعكس بشكل سلبي على عمل المدقق واستقلاليته، فالتسعير غير العادل لخدمات التدقيق قد يقود في نهاية الأمر إلى إحجام العديد من الكفاءات عن العمل في هذا المجال مما يؤدي إلى تدهور جودة خدمات التدقيق.
لذلك يحاول هذا البحث عمل نموذج يهدف إلى معرفة أثر هيكل الأتعاب على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر في محاولة إلى التوصل إلى بعض التوصيات التي من شأنها أن تساعد في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.

إشكالية الدراسة :

يعتبر موضوع تحديد أتعاب التدقيق مهما وملحا لكل من المؤسسة الطالبة للخدمة والمدقق المقدم للخدمة ، وأمام ما هو قائم الآن من منافسة وترك تحديد قيمة الأتعاب للمساومة بين المدقق والمؤسسة محل التدقيق وما يترتب على ذلك من مشكلات تؤثر على مهنة التدقيق نكون أمام إشكال رئيسي يمكن طرحه على النحو التالي:

كيف يتم تطوير هيكل أتعاب محافظ الحسابات لتحسين جودة التدقيق الخارجي؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية عدة أسئلة فرعية منها :

- ما هو واقع أتعاب محافظي الحسابات في الجزائر ؟
- ما هي العوامل التي يمكن أن يكون لها تأثير على أتعاب محافظي الحسابات في الجزائر و التي من شأنها أن تحسن من جودة التدقيق الخارجي؟
- كيف يتم تطوير أتعاب محافظي الحسابات في الجزائر ؟

فرضيات الدراسة :

يمكن صياغة الفرضيات التالية وفقا للهدف المرجو تحقيقه من خلال إجراء هذا البحث:

- لا يتم تحديد أتعاب محافظي الحسابات في الجزائر وفقا لسلم الأتعاب.
- تعتبر خصائص مكتب التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين.
- تعتبر خصائص المؤسسة محل التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين.
- يعتبر تغيير سلم الأتعاب من ضرورات تحسين و تطوير جودة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة من الهدف الرئيسي الذي تسعى إلى تحقيقه وهو معرفة أثر هيكل الأتعاب على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.
كما تكمن أهمية الدراسة في كونها تؤكد على ضرورة إتباع رقابة جودة أعمال التدقيق وخاصة بعد تحديدها لعنصر الأتعاب ومدى تأثيره على جودة التدقيق الخارجي.
بلا شك أن هذه الدراسة تمثل مصدرا ومرجعا هاما للمهتمين بالمهنة وتطويرها وخاصة الجمعيات والمؤسسات المهنية التي تنظم المهنة وتسعى إلى الارتقاء بها.

أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الأساسي للبحث في التوصل إلى دراسة هيكل الأتعاب وتأثيره على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر، ولتحقيق ذلك يتعين تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على مفهوم جودة أعمال التدقيق في الجزائر وإبراز أهميتها وأهدافها.
- التعرف على مدى تأثير أتعاب محافظي الحسابات على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.
- تحديد أهم العوامل المرتبطة بمدى الاستقلالية و النزاهة التي يتمتع بها محافظ الحسابات تأثيرا على تحديد أتعاب التدقيق الخارجي في الجزائر.
- الإطلاع على واقع أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر.

المنهج المتبع في الدراسة:

من أجل تحقيق الهدف من الدراسة ونظرا لما تستدعيه طبيعة الموضوع تم الاستعانة بالمنهج الوصفي التحليلي في استعراض الدراسات السابقة والأبحاث التي استهدفت معرفة أثر أتعاب محافظي الحسابات على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.

ولقد تم الحصول على البيانات والمعلومات الخاصة بالجانب النظري من بعض الدراسات السابقة والكتب والمجلات العلمية ذات العلاقة بالموضوع، بالإضافة إلى بعض المراسيم التنفيذية والقوانين التي تحكم المهنة و تنظمها.

أما الجانب الميداني فتم الحصول فيه على المعلومات عن طريق الاستبيان الذي تم إعداده لأجل هذا الغرض و تحليل هذا الاستبيان عن طريق الأساليب الإحصائية.

أسباب اختيار موضوع الدراسة:

تتضح أسباب اختيار هذا الموضوع من أهميته والتي تتمثل أساسا في:

- أهمية مهنة التدقيق والعمل على الارتقاء بمهمة وعمل مكاتب التدقيق.
- الرغبة في انجاز دراسة استطلاعية حول آراء المهنيين و الأكاديميين المختصين في هذا المجال.
- محاولة الوصول إلى اتخاذ وسائل لتحديد أتعاب المدقق الخارجي من أجل تحسين المهنة في الجزائر.
- الاستفاضة والتعمق أكثر في هذا الموضوع مقارنة بالدراسات السابقة والإلمام به من كل الجوانب والتوسع فيه أكثر.
- أهمية صدق القوائم المالية ومدى تأثيرها في اتخاذ القرارات من طرف مستخدميها أدى بنا إلى إجراء هذه الدراسة.

صعوبات الدراسة:

لم تخل هذه الدراسة من بعض الصعوبات خاصة فيما يتعلق بالدراسة الميدانية ونذكر منها ما يلي:

- صعوبة القيام بالدراسة التطبيقية على مستوى مكاتب التدقيق.
- طول فترة استرجاع استمارة الاستبيان.
- رفض تحكيم الاستبيان من طرف بعض الأساتذة.
- ضيق الوقت وعدم إمكانية التوسع في الدراسة الميدانية.
- قلة المراجع باللغة العربية المتعلقة بموضوع البحث.

هيكل الدراسة :

من أجل دراسة موضوع هذا البحث بشكل منظم ولتحقيق الفائدة من دراسته تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول:

ففي الفصل الأول تم التطرق إلى مفهوم جودة التدقيق الخارجي وذلك من خلال ثلاث زوايا متمثلة في: الالتزام بالمعايير المهنية واكتشاف الأخطاء والمخالفات وزاوية تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

ثم تطرقنا إلى معرفة أهمية وأهداف جودة التدقيق الخارجي والتعرف على أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والرقابة عليها.

أما الفصل الثاني فتناولنا فيه الإطار العام لتحديد أتعاب المدقق الخارجي ففي البداية تم التعرف على مفهوم أتعاب المدقق الخارجي ثم إلى أشكال أتعاب المدقق الخارجي بعد ذلك قمنا بدراسة مراحل تحديد أتعاب المدقق الخارجي وقمنا في هذا الفصل بمحاولة التعرف على العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق وبمكتب التدقيق وكذلك العوامل المرتبطة باستقلالية المدقق الخارجي.

وأما الفصل الثالث فكان عبارة عن دراسة ميدانية تم فيها عرض استبيان مقدم إلى عينة لدراسته شملت بعض الأكاديميين والمهنيين للتعرف على واقع أتعاب محافظي الحسابات في الجزائر، فلقد تم التعرف على سلم الأتعاب المعمول به في الجزائر لسنة 1994 والذي تم تعديله في سنة 2006.

كما تطرقنا إلى الإطار المنهجي للدراسة حيث تعرفنا على عينة ومجتمع الدراسة وحدودها ثم إلى طريقة وإجراءات الاستبيان ثم تم بعد ذلك تفريغ البيانات وتحليلها ومعالجتها وفي الأخير توصلنا إلى النتائج المتعلقة بموضوع الدراسة.

الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات العربية والأجنبية موضوع أثر هيكل الأتعاب على جودة التدقيق الخارجي، وتعد هذه الدراسة امتدادا للدراسات السابقة التي أجريت في الأردن وفلسطين والسعودية ومصر، التي ألزمت مكاتب التدقيق والمدققين بصفة عامة بإضفاء المعلومات والتوسع في نطاق البحث في ظل هذا الموضوع.

- **دراسة ميشال سعيد سويدان بعنوان: بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان.**

استهدفت هذه الدراسة معرفة أثر العديد من العوامل (حجم الشركة ودرجة تعقيد عملياتها ومخاطر التدقيق ونوع القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة و حجم مكتب التدقيق على تحديد أتعاب التدقيق لعينة تكونت من (107) مؤسسة من المؤسسات الأردنية المدرجة في بورصة عمان عام 2003 م، وقد تم فحص أثر هذه المتغيرات على أتعاب التدقيق على المستوى الإجمالي (لكامل عينة الدراسة) وعلى المستوى قطاعي البنوك و تأمين الخدمات الصناعية.

ومن أهم نتائج الدراسة ما يلي:

- يعتبر حجم المؤسسة أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق للشركات المدرجة في بورصة عمان بغض النظر عن القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة.
- تتقاضى مكاتب التدقيق الكبيرة أتعاب التدقيق أعلى من تلك التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الصغيرة، مما يشير إلى وجود فروقات في جودة خدمات التدقيق المقدمة من المكاتب الكبيرة مقارنة بالمكاتب الصغيرة.
- تتأثر أتعاب التدقيق إيجابا بعدد فروع المؤسسة الداخلية و الخارجية فزيادة عدد فروع المؤسسة وانتشارها وما يتبعه من زيادة في الجهد المبذول من المدقق يؤدي إلى زيادة أتعاب المدقق.

أهم توصيات هذه الدراسة:

تتمثل في إجراء المزيد من الدراسات التي تأخذ بعين الاعتبار العديد من الجوانب والمتغيرات التي لم تشملها هذه الدراسة.

- **دراسة حلس سالم عبد الله بعنوان: بعض العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على مستوى أتعاب المدقق وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر المدققين بغية الوقوف على مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى الأتعاب، وقام الباحث بإجراء دراسة ميدانية من خلال استخدام قائمة استبيان وزعت على (50)مدقق حسابات في قطاع غزة.

ومن أهم نتائج الدراسة ما يلي:

تتأثر الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات بحجم المؤسسة الخاضعة للتدقيق، الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ومدى صعوبة عملية التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة لها.

يوجد تأثير ضعيف ومحدود لكل من نتيجة أعمال المؤسسة الخاضعة للتدقيق ونوع ملكية المؤسسة وتوقيت القيام بعملية التدقيق على قيمة الأتعاب التي تدفع لمدقق الحسابات الخارجي.

أهم توصيات هذه الدراسة: ما يلي :

- ضرورة تبني جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.
- وضع قواعد استرشادية عامة من قبل جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية يمكن الأخذ بها من قبل عملاء التدقيق في تحديد الأتعاب الموضوعة للمدقق.

- **دراسة إيمان حسين شاطري وحسام عبد المحسن العنقري بعنوان انخفاض مستوى أتعاب التدقيق على الأداء المهني.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر انخفاض مستوى أتعاب التدقيق على كل من جودة الأداء المهني، ونمو المكاتب المهنية وتزايد أعداد منسوبيها وارتكاب التجاوزات المهنية ولتحقيق ذلك تم توزيع استبان على ممارسي مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية.

أهم نتائج هذه الدراسة ما يلي:

عدم وجود تأثير كبير لانخفاض الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني، ولكن اظهرت أن هذا الانخفاض يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم جذب الكفاءات المهنية و كذلك زيادة حدة المنافسة.

- **دراسة مها رزق نجم بعنوان العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة.**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل بغية الوقوف على مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى الأتعاب، ولقد قامت الباحثة باتباع المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تصميم وتوزيع استبانة علمية على مجتمع الدراسة ولقد وزعت 80 نسخة من الاستبيان.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها:

- الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وحجم عمل المنشأة محل التدقيق من أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق.
- سمعة وشهرة مكتب التدقيق من أهم العوامل المؤثرة إيجابا على تحديد الأتعاب.
- مدى كفاءة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة واكتشاف المدقق لزيادة عبء العمل لها تأثير في تحديد الأتعاب.

أهم توصيات هذه الدراسة:

- يجب على مكاتب التدقيق تخفيض المنافسة غير المهنية و المطالبة بوضع حد أدنى للأتعاب.
- ضرورة نشر أتعاب المدققين القانونيين في تقارير سنوية للمؤسسات ليتسنى للباحثين عمل دراسات لمعرفة أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق.

تمهيد

تمثل جودة التدقيق مطلبا ضروريا لكافة أطراف عملية التدقيق، فالمدقق يهمه أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، والإدارة أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها.

والمستفيدون يرغبون أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية التي تم مراجعتها، والتي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم، كما أن المنظمات المهنية تسعى إلى الارتقاء بجودة التدقيق للحفاظ على مصالح جميع الأطراف المختلفة، وذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة المهنية والتأكد من تطبيقها.

وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى أبعاد جودة التدقيق الخارجي والرقابة عليها من زاوية أكاديمية من خلال التطرق لعناصر عديدة مرتبطة بهذا الموضوع وذلك في شكل مباحث وهي كتالي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي.

المبحث الثالث: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي.

لقد أكدت مهنة المحاسبة والتدقيق من الناحية التاريخية على أهمية أداء عملية التدقيق كما حاولت إيجاد مفهوم متفق عليه لجودة التدقيق الخارجي، أما في مجال تدقيق الحسابات فهناك العديد من المصطلحات التي يتم تداولها على المستويين الأكاديمي والمهني، وتكمن صعوبة الاتفاق على مفهوم محدد ودقيق لجودة التدقيق الخارجي في تحديد الأطراف التي تستفيد من هذه الأخيرة حيث ينظر كل طرف مستفيد إلى جودة التدقيق من زاوية معينة.

المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي

بالنظر لتعدد المستفيدين من جودة التدقيق واختلاف نظرة كل طرف فقد تم إعطاء العديد من التعاريف الجزئية - إن صح التعبير - لجودة التدقيق والنظر إليها من خلال ثلاث زوايا:

- من زاوية الالتزام بالمعايير المهنية.
- من زاوية اكتشاف الأخطاء والمخالفات.
- من زاوية تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

أولا: من زاوية الالتزام بالمعايير المهنية

تبنى هذا الطرح العديد من المنظمات المهنية كالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، حيث تتوقف جودة التدقيق بالدرجة الأولى على مدى الالتزام بالمعايير المهنية التي تصدرها هذه الهيئات، فقد ورد في المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 على أن يضمن مكتب التدقيق وموظفيه أنهم يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن تكون التقارير الصادرة من قبل المكتب أو الشركاء في العمليات مقبولة حسب معايير المراجعة المتعارف عليها في مجال التقرير[1].

على أن يلتزم مكتب التدقيق بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه ليقدم ضمانا معقولا بـ:

- أن المكتب وموظفيه يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
- أن التقارير الصادرة من قبل المكتب أو الشركاء في العمليات مقبولة حسب الظروف.

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة**، ترجمة المجمع العربي للحاسبين القانونيين،عمان، الأردن، 2009، ص 132.

ثانيا: من زاوية اكتشاف الأخطاء والمخالفات

يدعم هذا الطرح العديد من الباحثين على رأسهم **De Angèlo** و **watts** و **zmmerman** حيث جاء **De Angèlo**بتعريف لجودة التدقيق الخارجي بأنها: " تقدير من طرف احد العملاء المتوقعين لأحد المراجعين بان هذا الأخير باستطاعته القيام معا ب: اكتشاف خطأ جوهري أو مخالفة في النظام المحاسبي للعميل، وتعيين ونشر هذه الأخطاء الجوهرية أو المخالفات في تقرير نهائي.

وعلى نفس المنوال **David son** و**New** عرفا جودة التدقيق بأنها: " قدرة المدقق على اكتشاف واستبعاد الأخطاء والمخالفات الجوهرية في صافي الدخل الذي تفصح عليه القوائم المالية " [1].

ثالثا: من زاوية القدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية .

إن مفهوم جودة التدقيق هو مفهوم ذو أوجه متعددة، وهو محل اهتمام كل المشاركين في بيئة التدقيق، ويرى كل من **Sutton** و**lampe** أن هناك خمس مجموعات أساسية تهتم بمفهوم التدقيق وهي: معدوا القوائم المالية، المستخدمون الخارجيين، المنظمون مثل: المحاكم الدستورية والتشريعية أعضاء مهنة المحاسبة والتدقيق، أعضاء مكاتب المحاسبة وأن كل طرف لديه مفهوم لجودة التدقيق يختلف عن مفهوم الطرف الآخر، وكذلك يرى **wilox**مفهوم جودة التدقيق " أنها عبارة عن الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع في عملية التدقيق للوصول إلى الكفاءة المناسبة للوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع كالإفصاح وصدور التقارير في الوقت المناسب [2].

وبناءا على هذه الزوايا الثلاثة سنحاول إعطاء مفهوم شامل لجودة التدقيق الخارجي، ويمكن القول بأن مفهوم جودة التدقيق يعبر عن:"التزام المدقق بالمعايير المهنية للتدقيق،وقواعد وآداب السلوك المهني ،وإرشادات التدقيق، والقواعد والإجراءات التي تصدرها المنظمات المعنية بمهنة التدقيق والمحافظة على حياد ونزاهة واستقلال مدقق الحسابات وبما يحقق للأطراف ذات الصلة مثل مستخدمي القوائم المالية ومكاتب التدقيق والمنظمات المهنية والأجهزة الحكومية والمنشأة محل التدقيق الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق الخارجي".

[1] عيسى سمير كامل محمد، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة خاصة تطبيقية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 07، 2008، ص 07.

[2] مامي علي،**أثر تطبيق مفهوم الجودة في تحسين أداء المراجعين الخارجيين**، دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير محاسبة والتدقيق، جامعة سعد دحلب البليدة، 2011، ص 80.

المطلب الثاني:المصطلحات المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي

ظهر في مجال التدقيق العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة عملية التدقيق ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص به.

أولا: مفهوم تأكيد جودة التدقيق

لخصت جمعية المحاسبين **بهونغ كونغ** بأن ضمان جودة الدقيق هي "عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف على جودة التدقيق والتي يقوم بها المكتب نفسه " [1].

ثانيا:مفهوم رقابة جودة التدقيق.

يقصد برقابة جودة التدقيق " الفحص الخارجي لجودة التدقيق من قبل جهة خارجية محايدة "[2].

كما عرفت المعايير الدولية للتدقيق (المعيار220) الرقابة على جودة التدقيق بأنها: عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي حول الأحكام الهامة التي تم إصدارها فريق عملية التدقيق والاستنتاجات التي توصل إليها الفريق في صياغة تقرير المدقق، وذلك في تاريخ إصدار التقرير أو بعد هذا التاريخ[3].

ثالثا :الفحص المتعمق

وهو برنامج من إعداد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (**AICPA**)، يشمل البرنامج ثلاثة أنواع من الفحص للتحقق من جودة عمليات التدقيق، هي مراجعة النظام **System Review** ومراجعة الارتباط **Engagement Review**، و مراجعة التقرير **repport Review** وتهدف مراجعة النظام إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة في العمليات المحاسبية و المراجعة في مكتب التدقيق قد صمم طبقا لمعايير رقابة الجودة الصادر من المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين، أما مراجعة الارتباط فالهدف منها توفير الأساس القائم بعملية الفحص للوصول إلى تأكيد محدود عن مراعاة المدقق عند الارتباط مع العميل للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن، أما مراجعة التقرير فتهدف إلى مساعدة المدقق الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية للتحقق من مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية أن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة[4].

[1]أمين لطفي أحمد السيد، **دراسات في المراجعة وخدمات التأكيد**، الإسكندرية، دار الجامعية، 2007، ص 422.
[2]الفومي محمد وعوض لبيب، **أصول الراجعة**، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998، ص 113.
[3]أحمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في المراجعة الحسابات**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، دار الجامعية، 2007، ص 08.
[4]النافي محمد السيد، **المراجعة إطار النظرية والممارسة**، الطبعة الثانية، المنصورة، مكتبة الجلاء، 2000، ص ص 13-14.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف جودة التدقيق الخارجي

تتمثل أهمية وأهداف جودة التدقيق الخارجي فيما يلي:

أولا: أهمية جودة التدقيق الخارجي

تكمن أهمية جودة التدقيق في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية التدقيق، والمتمثلة في تقرير مدقق الحسابات، الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياستهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عمليات التدقيق ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي[1]:

1. بالنسبة لمكاتب التدقيق:

يجب أن تهتم بجودة التدقيق، وذلك بسبب حدة المنافسة بين المكاتب، في وقت نجد أغلب التشريعات تفرض عليها الإشهار والإعلان بغرض كسب المزيد من العملاء، كذلك فإن جودة عملية التدقيق تؤدي إلى تحسين ربحية المكتب على المدى الطويل من خلال المحافظة على العملاء الجيدين وجذب عملاء جدد يقدرون جودة الخدمات التي يقدمها المكتب كما أن عدم التزام مكاتب التدقيق بالمعايير المهنية المتعارف عليها أو المقبولة عموما، يؤدي إلى أعمال أقل جودة، وبالتالي يقود إلى قضايا قانونية ضد المكتب تؤثر على سمعته وتعرضه لعقوبات وجزاءات مهنية تفرضها الجهات المنظمة لمهنة التدقيق أو الجهات الرقابية والقضائية المسؤولة في الدولة.

2. إدارة المؤسسة:

تعتبر المؤسسة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها ويساعد في وضع الخطط المستقبلية.

3. المقرضون والدائنون:

تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية للتدقيق، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لا شك فيه أن جودة عملية التدقيق سوف تؤثر إيجابا على قراراتهم.

[1] جبران محمد علي، **العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين اليمنيين**، مداخلة، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الرياض، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية،18 -19 ماي، 2010، ص ص 13-14.

4. الهيئات والأجهزة الحكومية:

تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة وفروض الضرائب، وتقرير الإعلانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم عملية التدقيق اللغوي وفقا لمستوى عال من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق.

5. أصحاب المشروع والمستثمرين:

فمن مصلحتهم أن تتم عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة وذلك لضمان حماية أموال المؤسسة من الضياع والسرقة والتلاعب والتزوير مما يمكن أصحاب المشروع والمستثمرين في اتخاذ القرارات المناسبة حول جدوى الاستثمار، كما أن انخفاض مستوى جودة التدقيق سيدخل المؤسسة في قضايا قانونية مكلفة مما ينعكس سلبا على اتخاذ القرارات المناسبة.

6. المنظمات المهنية:

من مصلحتها تقديم خدمات التدقيق بمستوى عال من الجودة وقد ذكر **Henderson**وهو الرئيس المنتخب لجمعية المحاسبين القانونيين في استراليا:"إذ لم نحافظ على جودة الأداء المهني فسوف يفقد الأعضاء سمعتهم كما تفقد المهنة سمعتها، وأن أي عضو لا يلتزم بهذه المعايير المهنية "، فإننا لسنا بحاجة إليه في المهنة"، لذلك فجودة التدقيق ستؤدي إلى الارتقاء بمهنة التدقيق، كونها من إحدى المهن الأكثر كفاءة وأمانة وموضوعية يمكن قياسها على بقية المهن الأخرى.

ثانيا: أهداف جودة التدقيق الخارجي

هناك أهداف عديدة يتم تحقيقها في حال تبني نظام لجودة التدقيق نذكر منها ما يلي:

1. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:

تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، وتحتوي هذه المعايير خصوصا معايير الرقابة على جودة التدقيق على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب التدقيق، وبالتالي نجد أن هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية[1]، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.

[1] أحمد محمد نور وآخرون ، **دراسات متقدمة في المراجعة الحسابات**،مرجع سابق، ص 07.

2. المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق:

وتمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في التدقيق والتي تعرف بأنها الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة، والتأكيد على أن السبب لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها، كما أكد بعض الباحثين أن انخفاض جودة أداء عملية التدقيق يعتبر أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في التدقيق، ولذلك يعد تحسين جودة خدمات التدقيق أحد أساليب تضييق فجوة التوقعات.

3. تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:

نال هذا العنصر اهتماما كبيرا من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في فترة الثمانينات والتسعينات في القرن الماضي خصوصا بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المدققين ذوي الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المدققين ذوي الجودة المنخفضة[1].

وهو ما أكدته لجنة Tread way والتي أشارت إلى أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء ويحد من التحريف في القوائم المالية[2].

4. تخفيض صراعات الوكالة:

لقد ترتب على حجم الشركات انفصال الملكية عن الإدارة مما شكل عدة أطراف تعرف بأصحاب المصالح في الشركات ومن منظور نظرية الوكالة فانه يمكن تعريف العلاقة التي تقوم على الوكالة على أنها عقد يقوم من خلاله الأصيل (المساهمين) بتعين وكيل (الإدارة) لأداء خدمة ما لمصلحة الأصيل مع تفويض بعض السلطات والقرارات للوكيل، وعندما تتعارض مصالح الأصيل مع مصالح الوكيل فإن الوكيل لا يعمل لتعظيم مصالح الأصيل ولتجنب أو تدنئة حدة تعارض المصالح بين الأصيل والوكيل فيقوم الأصيل ببناء نظام لمراقبة الوكيل، ومراجعة القوائم المالية كوسيلة رقابية تعمل على تخفيض عدم تماثل المعلومات وتحمي مصالح المساهمين والمساهمين المحتملين بالخصوص.

---

[1] سمير كامل محمد عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم45، العدد 02، جويلية2008، ص 04.

[2] أحمد برير، **جودة المراجعة مدخلا لتضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات (حالة الجزائر)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة ورقلة، 2013-2014، ص 07.

5. المساهمة في مفهوم حوكمة الشركات:

لجودة التدقيق دور مهم في عملية السيطرة على المؤسسة وتوجيهها، وذلك من خلال تقييم نظام المحاسبة والرقابة وإبداء الرأي في عملية الإفصاح عن المخاطرة التي تواجهها المؤسسة والإجراءات التي تتخذها لمواجهة هذه المخاطر، بما يحقق في النهاية أهداف المؤسسة ويحسن سبل الاتصال بينها وبين المساهمين.

كما أنه على مهنة التدقيق أن تعمل من أجل تحقيق وظيفتها الاجتماعية، وهدفها المنشود في مجال حوكمة الشركات وذلك من خلال الوفاء بالمتطلبات الاجتماعية وتوقعات المجتمع بالنسبة لدور المدقق المستقل في ظل القيود العملية والاقتصادية وان على مهنة التدقيق أيضا أداء تلك الوظيفة وفقا لمعايير ومستويات تضمن جودة الأداء، وإلا فقدت فاعليتها وبالتالي تفقد المهنة ثقة المجتمع ومبررات وأسس وجودها.

6. أداة تنافسية جيدة:

إن المنافسة على الأتعاب تعد أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق وهذا لتأثيرها على استقلال المدققين ونطاق إجراءات التدقيق ومن ثم جودة التدقيق، إن الحد من مخاطر التدقيق وزيادة جودة عملية التدقيق يؤدي إلى زيادة القيمة المضافة والتي تعبر عن زيادة الثقة في تقارير التدقيق وزيادة حدة المنافسة تؤدي إلى انخفاض أتعاب التدقيق مما يساهم في زيادة الطلب على الجودة أي أن المنافسة تؤثر إيجابا في مستوى جودة عملية التدقيق[1].

7. زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية:

يعتبر الاهتمام بجودة التدقيق ذو أهمية كبيرة في إضفاء الثقة على تقارير التدقيق وبالتالي الدور الذي تلعبه هذه التقارير في دعم مصداقية القوائم المالية والتي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية التدقيق.

[1] إيمان حسين الشاطري وحسام عبد المحسن العنقري، **انخفاض مستوى الأتعاب على جودة الأداء المهني**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد وإدارة، المملكة العربية السعودية، مجلد 20، العدد 01، 2006، ص 112.

المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

لدراسة مدى جودة التدقيق وكيفية الحكم عليها يتعين التعرف على العوامل التي تؤثر في هذه الجودة ولا شك أن هناك حاجة لدراسة وتحليل العناصر التي تؤثر في جودة التدقيق من أجل التوصل إلى مقياس شامل يمكن على أساسه الحكم على الأداء المهني لمدققي الحسابات، ونحاول في هذا المبحث الإحاطة بهذه العوامل من خلال تقسيمها إلى ثلاثة مطالب.

المطلب الأول:العوامل المرتبطة بالبيئة الخارجية لمكتب التدقيق

إن التطور التاريخي لمهنة التدقيق يدرك أن هذه الأخيرة تأثرت كثيرا بالبيئة الخارجية التي تحيط بها وسنعرض فيما يلي أهم هذه العوامل وتأثيرها على جودة التدقيق الخارجي.

أولا: البيئة الاقتصادية

تعد مهنة تدقيق الحسابات الحديثة خدمة اقتصادية ذات طلب كغيرها من الخدمات الاقتصادية الأخرى وعليه فإنها تتأثر بالدرجة الأولى بالبيئة الاقتصادية ومن بين أهم العوامل التي تتأثر بها:

1. التضخم:

حيث إن التضخم له تأثير كبير على رقابة الجودة من حيث أن الدول التي لها معدلات تضخم يعتمد أصحاب المؤسسات فيها على أعلى عائد وأحيانا يرتكبون مخالفات مالية وكسر للقيم الأخلاقية لمهنة التدقيق ويتفشى في هذه المجتمعات الغش والتزوير[1].

2. الكساد والرواج:

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

3. الأزمات الاقتصادية:

لم يكن عمل المدققين دون ضوابط بل كان هناك مجالس كثيرة عالمية ومحلية أرست القواعد اللازمة لعمل التدقيق ووضعوا الأطر التي يجب أن يعمل من خلالها المدققون الماليون عبر المعايير المتفق عليها من قبل أغلب دول العالم، ولكن ما حدث في الأزمة الاقتصادية العالمية الأخيرة فاق جميع

[1] الجعافرة محمد مفلح، **مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركة المساهمة العامة الأردنية**، غير منشورة، مذكرة ماجستير في محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، 2009، ص 30.

التوقعات ووضع مكاتب التدقيق الخارجي أمام إشكالية جديدة، جعلت الحكومات والبنوك المركزية وأيضا الجمعيات المحاسبية الدولية تعيد حساباتها في دور مكاتب التدقيق الخارجي ومدى أهميتها ومسؤوليتها عن ما حدث للمؤسسات الاقتصادية[1].

ثانيا: البيئة التشريعية القانونية

1. قانون الضرائب:

يؤثر قانون الضرائب على جودة التدقيق حيث أنه في الغالب يرغب أصحاب الأعمال والملاك بتحقيق أعلى عائد على استثماراتهم، مما يشجعهم على التهرب من الضريبة وعبئها الواقع عليهم بتقديم قوائم مالية ملفقة وهذا يؤثر سلبا على جودة التدقيق.

2. قانون الشركات:

كان لقانون الاستثمار عظيم الأثر في زيادة جودة التدقيق حيث أنه نظم العلاقة بين المستثمر وحقوقه على المدقق في الحصول على تقرير يفيد باستمرار المؤسسة محل الفحص أو غير ذلك كالإفصاح عن رأيه الفني تجاه عدالة وصدق القوائم المالية[2].

ثالثا: البيئة الاجتماعية والثقافية

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

1. نظرة المجتمع للمهنة:

تختلف نظرة المجتمع للمهنة من دولة لأخرى ومن مؤسسة إلى مؤسسة، فمثلا في بعض الدول تعد عملية التدقيق من أرقى الوظائف مثل أمريكا وبريطانيا وهما أقدم الدول التي نظمت تلك المهن ووضعت معاييرها وذلك نظر المعرفة وتقدير هذه المجتمعات لمهنة التدقيق و ما لها من اثر كبير على اقتصاديات الدول، فما المجتمع إلا مؤسسات صغيرة أو منظمات لو أهمل المدقق تفعيل دور الشك المهني لتم اعتباره من الخائنين، وهو بالفعل ما يحدث في حال عدم استقلال المدقق عن الإدارة بافتراض صحة كل الأرقام وافتراض أمانة كل من بالمؤسسة.

[1] البصيري فهد محسن، **مدققوا الحسابات والأزمات الاقتصادية الراهنة**، مداخلة، مؤتمر الأزمة العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي العربي والإسلامي، جامعة الجنان، طرابلس، 13-14 مارس، ص 42.

[2] محمد مفلح الجعافرة، **مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركة المساهمة العامة الأردنية**، مرجع سابق، ص ص31-32.

2. المناخ التعليمي والأكاديمي:

المناخ التعليمي يوضح اهتمام الأكاديميين بالمهنة ووضعها محل الاهتمام وإجراء الدراسات حول الاستفادة منها وكذلك البحث عن الطرق والأساليب الكمية التي تساعد المهنيين في أداء أعمالهم كالأساليب المثلى لتخطيط عملية التدقيق والأساليب الكمية في تحديد حجم عينة الفحص وتوضيح أهمية العلوم الأخرى وعلاقتها بالمدقق: كالرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات كمقاييس للحكم على جودة التدقيق ودور المدقق فيه.

3. المناخ الثقافي :

للمناخ الثقافي عظيم الأثر على جودة العمليات فثقافة المدقق تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع أدلة الإثبات وكذلك ثقافة الأفراد ومعرفتها بأهمية التدقيق لما لها من أثر على مدى الاعتماد على تقرير المدقق في كل قراراته سواء كان مستثمرا أو مقرضا أو موردا أو عميلا وتختلف نظرة المجتمعات تبعا لثقافتها حيث توجد الخبرات والمهارات والعناية المهنية في التدقيق حيث في أمريكا وبريطانيا تختلف عن تلك المطبقة في دول العالم النامي.

المطلب الثاني:العوامل المرتبطة بالبيئة الداخلية لمكتب التدقيق

أولا: العوامل المرتبطة بحجم مكتب التدقيق

يستخدم حجم مكتب التدقيق كمؤشر أو مقياس لجودة التدقيق ويعتبر شائعا في الدراسات وهو ما أكده Houghton سنة 1996، حيث أعتبر حجم المكتب بمثابة المقياس الحقيقي لقياس جودة الأداء المهني لدى العديد من العملاء على اختلاف المناطق الجغرافية، فنجد بعض الدراسات قد أشارت إلى المكاتب الكبيرة أنها تقدم خدمات ذات جودة عالية أفضل من المكاتب الصغيرة ومن جهة أخرى فقد أكد Sumunic and Stein سنة 1987 على أن المكاتب الكبيرة لتدقيق الحسابات لها أفضلية على مكاتب التدقيق الصغيرة في قدرتها على كشف الأخطاء لأن لديها قدرة كبيرة من الإمكانيات المادية وكذلك لها إمكانية جذب الموظفين ذوي المهارات العالية والخبرة[1].

[1] أحمد برير، **جودة المراجعة مدخلا لتضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات (حالة الجزائر)**، مرجع سابق، ص 11.

1. سمعة مكتب التدقيق:

تعتبر سمعة مكتب التدقيق أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية ويقصد بسمعة مكتب التدقيق تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، وهذا ما يجعل المكتب يعطي أهمية قصوى للحفاظ على جودة الخدمات التي يقدمها لكي يحافظ على سمعته في السوق[1].

2. المنافسة بين مكاتب المراجعة:

يعد العمل على توافر المنافسة الشريفة بين المكاتب المهنية أحد مقومات نجاح ممارس المهنة، وانتشار المنافسة غير الشريفة وتفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب تعتبر من التحديات المعاصرة التي تواجهها مهنة المحاسبة والتدقيق، كما اعتبر الكثير من الباحثين أن المنافسة يمكن أن ينظر إليها من جانب ايجابي حيث تسعى مكاتب التدقيق إلى اكتساب زبائن جدد عن طريق الرفع من جودة الأداء المهني وبالتالي تحسين سمعتهم لدى المجتمع المالي.

3. تخصص مكتب التدقيق في قطاع معين:

ويقصد بالتخصص في مهنة التدقيق أن يتخصص المدقق في تدقيق قطاع معين من النشاط الاقتصادي مثل التخصص في تدقيق البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها، والذي يمكن أن يقاس من خلال نسبة عملاء مكتب التدقيق في نشاط معين إلى إجمالي عملائه، فالتخصص القطاعي لمكتب التدقيق يقوي سوق مهنة التدقيق من خلال رفع مستوى المنافسة والخبرة المهنية وتطوير الأداء المهني، كما يؤدي إلى الارتقاء بمستوى الثقة في عدالة القوائم المالية، ويسهل لمكاتب التدقيق الحصول على حصص مناسبة من سوق خدمات التدقيق.

4. قبول العملاء والاستمرار معهم:

يجب أن يقوم كل مكتب بتقييم التعاقد معه، كما يجب إعادة تقييم العملاء القدامى وذلك بهدف تقليل فرص الارتباط بعملاء غير الأمناء إلى أقل حد ممكن خصوصا مع تزايد توقعات مستخدمي القوائم المالية عن مسؤولية المدقق على اكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية ومنه التأثير سلبا على جودة التدقيق[2].

---

[1] محمد حسن سامي علي، **نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة دراسة ميدانية**، غير منشورة، رسالة دكتوراه، جامعة عين الشمس، القاهرة، 2003، ص 24.

[2] طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الجزء الأول مسؤوليات المراجع والتخطيط المراجعة، مصر، دار الجامعية، 2005-2006، ص229.

5. مدة ارتباط مكتب التدقيق مع العميل:

يقصد بمدة ارتباط مكتب التدقيق مع المؤسسة محل التدقيق عدد السنوات التي يقوم المكتب من خلالها بمراجعة القوائم المالية للتدقيق، ونظرا لأهمية هذا العامل فقد نال اهتماما كبيرا من قبل العديد من الباحثين، وتوصلت دراساتهم إلى نتائج متضاربة بخصوص أثر هذا العامل على جودة التدقيق، فمنهم من توصل أن زيادة مدة ارتباط المدقق بالعميل تحسن من جودة التدقيق و حجتهم في ذلك أن طول مدة وجود المدقق بالعميل تحسن من جودة التدقيق وذلك لتوفر معلومات وأدلة أكثر تساعده في تدعيم رأيه المهني وترفع من جودة مهمة التدقيق التي يقوم بها، في حين توصل البعض الآخر إلى العكس من ذلك حيث أن طول مدة المدقق يجعل هناك إمكانية كبيرة للتواطؤ مع الإدارة وقد يضطر أيضا إلى الموافقة على السياسة المحاسبية التي تقوم بها الإدارة خوفا من تغييره وبالتالي فقدان عميل يدر عليه مداخيل وهو ما يؤثر عل حياده واستقلاليته[1].

6. أتعاب عملية التدقيق:

تزداد صعوبة تحديد أتعاب عملية التدقيق في بداية التعاقد بين المدقق والعميل، وذلك بسبب عدم معرفة المدقق طبيعة المؤسسة ، والظروف وحجم عمليات التدقيق الخاصة بها ومدى إجراءات التدقيق الواجب أداؤها، والوقت والجهد المطلوب أداؤه، ونظرا لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات أثره على جودة التدقيق وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متضاربة، فبعض الدراسات أوضحت إلى أن هناك علاقة طردية بين جودة التدقيق وأتعاب عملية التدقيق، في حين توصل البعض الآخر إلى وجود علاقة عكسية، وبين ذلك فإن أتعاب عملية التدقيق تعتبر عاملا مؤثرا في جودة التدقيق [2].

7. احترام برنامج التدقيق:

تتبع مكاتب التدقيق العديد من المداخل لتنفيذ عملية التدقيق ومن تلك المداخل: مداخل التدقيق المهيكلة ومداخل التدقيق غير المهيكلة، ومع أنه من المفترض أن تكون عملية التدقيق منظمة وفقا لمعايير وإرشادات التدقيق، إلا أن الممارسة المهنية في الآونة الأخيرة أظهرت العديد من الضغوط مثل زيادة المنافسة وضغوط الوقت، وضغوط الأتعاب مما دفع مكاتب التدقيق إلى ممارسة طرق مختصرة وغير مرغوب فيها وأداء تدقيق غيرمهيكل.

[1] جربوع يوسف محمود، **مجلات المساهمة التغيير الإلزامي للمراجع في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز استقلالية**، مجلة الجامعية الإسلامية بغزة، العدد الأول، المجلد 16، 2007، ص ص 767-768.

[2] الشاطري إيمان حسين والعنقري حسام ابن عبد المحسن، **انخفاض مستوى الأتعاب على جودة الأداء المهني**، مرجع سابق، ص85.

8. التجارب (الدعاوي) القضائية:

تعتبر الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق دليلا على مستوى الأداء لمدقق الحسابات وهذا ما أجمعت عليه الدراسات وأظهرته الأزمات المالية المتلاحقة إذ استخدم **plam rose** سنة **1988**على سبيل المثال التقاضي وعدد الدعاوي القضائية كوسيط لجودة التدقيق بحجة أن التقاضي يعكس فشل التدقيق وبالتالي يؤثر على جودة عملية التدقيق.

9. الخدمات الاستشارية لمكتب التدقيق:

إن الخدمات المهنية الأخرى ومنها الخدمات الاستشارية تتعلق أيضا بجودة التدقيق إذ تعتبر الخدمات التي يقدمها مكتب التدقيق إلى إدارة العميل ،المراجعة التي تهدف إلى التعرف على المشاكل التي تواجه الإدارة والقيام بتشخيصها وتقديم الحلول المناسبة، فقد أشار أحد الباحثين بأن تقديم الخدمات الاستشارية قد يجعل هذه الخدمات أكثر فائدة تجاه العميل ويزيد من قوته النسبية مما يجعله في وضع يستطيع أن يقاوم الضغوط بصورة أحسن وبالتالي يمكنه المحافظة على استقلاليته[1].

ثانيا:العوامل المرتبطة بفريق التدقيق

ويتمثل أبرزها في ما يلي:

1. التزام المدقق بأخلاقيات المهنة:

كون المجتمع فكرة خاصة عن المهنيين وإيمانهم بضرورة الالتزام بالسلوك المهني، وأن مسؤولية المهنيين تتعدى المسؤولية الشخصية والالتزام بمتطلبات التشريعات والقوانين لتصل إلى المسؤولية تجاه العملاء والزملاء الممارسين للمهنة والمجتمع، مع التمسك بأخلاقيات المهنة وحتى لو كان على حساب مصلحتهم الشخصية، من هنا يلعب سلوك المدقق المهني دورا أساسيا في زيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية في دقة القوائم المالية [2].

2. الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها:

أكدت العديد من الدراسات المتعلقة بجودة التدقيق أن الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها يعد أحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، وان هناك علاقة ايجابية بين العامل وجودة التدقيق، وأن عدد الملاحظات والمخالفات التي سجلها مكتب التدقيق للعاملين به أو سجلتها المنظمات المهنية على مكتب

[1] جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجع لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، القاهرة، الدار الجامعية، 2001، ص256.
[2] كراجة أشرف عبد الحليم محمود، **مدى متقيد مدقق الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن التي تشجعهم على الالتزام بها**، دراسة ميدانية، غير منشورة، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2004، ص02.

التدقيق تعبر على مدى الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها، وكلما زاد العدد كان له تأثير سلبي على جودة التدقيق والعكس صحيح.

3. خبرة المدقق وفريقه:

تعتبر الخبرة مفهوما معقدا ومركبا لا يمكن قياسه بصورة كاملة بمقياس واحد، مثل عدد سنوات الممارسة أو الأداء ولكن يحتاج إلى أكثر من مقياس أي أن الخبرة الحقيقية هي نتاج عن عوامل عديدة:مثل الممارسة و الأقدمية، والتعليم، والمعرفة والقدرة المتميزة في إصدار أحكام ذات جودة عالية.

وتوصلت دراسات إلى أن هناك علاقة ايجابية بينهما، وأن الخبرة تعتبر أحد خصائص جودة التدقيق.

4. تخطيط التدقيق والإشراف على فريق العمل:

يمثل التخطيط لعملية التدقيق والإشراف على المدققين واختيارهم أهمية كبيرة في التدقيق فهو يهدف إلى:

- مساعدة المدقق في تنظيم وإدارة عملية التدقيق بشكل مناسب لاجراءها بفاعلية.
- مساعدة المدقق في حل المشاكل المحتملة في الوقت المناسب.
- سهولة توجيه أعضاء فريق عمله ومراجعة عملهم.

5. الاتصال بين فريق التدقيق وعميل التدقيق:

يجب أن يتميز بما يلي:

- أن تكون علاقة هادفة فالاتصال بين العميل ومكتب التدقيق يحدث لغرض معين.
- لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة، حيث توصف هذه العلاقة بالمحدودة وفقا لطبيعة الغرباء وتحدث في إطار من القيود والمحددات.
- أنها علاقة محدودة الأبعاد، حيث تكون هذه العلاقة محدودة وفقا لطبيعة والمحتوى المطلوب تقديمه.

المطلب الثالث: العوامل المرتبطة بزبون مكتب التدقيق.

ومن أبرز العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المتعلقة بالزبون نذكر ما يلي:

1. حجم المؤسسة محل التدقيق وقوتها المالية:

حاولت العديد من الدراسات التوصل إلى نوع العلاقة بين المؤسسة محل التدقيق وجودة التدقيق واستخدمت العديد من المؤشرات لقياس حجم المؤسسة مثل إجمالي القيمة الدفترية وإجمالي قيمة الإيرادات، وعدد العاملين، ولكن هذه الدراسات توصلت إلى نتائج متناقضة، حيث أوضحت الدراسات أن هناك علاقة سلبية بين الدراسات أي أن هناك علاقة سلبية بين حجم المؤسسة محل التدقيق، فعلى سبيل المثال دراسة **giroux وdonald** إلى أن كبر حجم المؤسسة وقوة مركزها المالي قد تجعل العميل يمارس بعض الضغوط على المدقق لانتهاك المعايير المهنية وقد توصلا إلى أن هناك علاقة سلبية بين جودة التدقيق وكبر حجم العميل وقوته المالية.

2. نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر وجود نظام رقابة داخلية فعال أحد المفاهيم المتعارف عليها في التدقيق من الوجهتين النظرية والعملية، ويقلل من كمية أدلة الإثبات التي يجب جمعها، كما أن الرقابة الداخلية الجيدة تقلل من وقوع الكثير من الاختلاسات بأكثر مما يكتشفه المدققون الأكفاء[1].

أ. لجنة التدقيق:

عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين **cica** لجنة التدقيق بأنها لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في تدقيق القوائم المالية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، ويتمثل دور لجنة التدقيق في العديد من الجوانب الايجابية من أهمها:

- يركز على أهمية الحسابات ونظام رقابة داخلية في المؤسسة.
- يسهل للمدقق الخارجي إمكانية تكوين رأي مهني حول حسابات المؤسسة.
- كون لجنة التدقيق وسيط بين المدقق والمؤسسة، فانه يقلل من الضغوط التي يمكن أن يتعرض لها المدقق من قبل بعض الأطراف من المؤسسة، ويجعله في وضعية أحسن إزاء الصراعات.

[1] أرينز ألفين، وجيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد محمد الديسطي وأحمد حامد حجاج، الرياض، دار المريخ، 2008، ص 44.

ب. تعقد مهام التدقيق:

تناولت بعض الدراسات العلاقة بين تعقد مهام التدقيق لدى العميل وجودة التدقيق ووصلت إلى نتائج متعارضة حول اتجاه تلك العلاقة فقد خلص أحد الباحثين إلى أنه يمكن الاستدلال على درجة تعقد المهمة لمؤسسة العميل من خلال المؤشرات التالية:

- نوع الصناعة والقطاع الصناعي الذي ينتمي إليه العميل.
- عدد الشركات التابعة لمنشأة العميل.
- تعقد بيئة معالجة البيانات المحاسبية.

المبحث الثالث: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

لقد اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات ومكاتب التدقيق وبما يخدم الصالح العام، وفيما يلي بعض الإجراءات المتخذة من قبل تلك الهيئات المهنية وتجارب بعض الدول الغربية والعربية.

المطلب الأول: الرقابة على جودة التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمراجعين IFAC.

أولى الاتحاد الدولي للمدققين IFAC أهمية كبيرة لجودة التدقيق والرقابة عليها من خلال إصدار المعيار رقم 220 "رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية التاريخية "والذي يرجع تاريخ إصداره إلى سنة 1994، ونتعرض فيما يلي لأهم ما تضمنه هذا المعيار بخصوص جودة التدقيق والرقابة عليها[1].

أولا: نطاق وهدف المعيار

يعنى هذا المعيار بالمسؤوليات المحددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق البيانات المالية، كما يتناول مسؤوليات مدقق رقابة جودة عمليات التدقيق ويقرأ هذا المعيار مع المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، ويهدف المدقق من تطبيق إجراءات رقابة الجودة على عمليات التدقيق التي تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية المطبقة وكذلك التأكد من أن التقارير الصادرة عن عمليات التدقيق مقبولة حسب الظروف.

[1] الإتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة عليها**، مرجع سابق، ص 130-140.

ثانيا: المقصود من رقابة جودة عملية التدقيق والمكلفين بها

عرف المعيار رقابة جودة عملية التدقيق بأنها "عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي حول الأحكام الهامة التي أصدرها فريق عملية التدقيق والاستنتاجات التي توصل إليها الفريق في صياغة تقرير المدقق وذلك في تاريخ إصدار التقرير أو بعد هذا التاريخ".

كما حدد المعيار الأشخاص المعنيين برقابة جودة التدقيق بأنه: "شخص خارجي مؤهل أو فريق من أفراد مؤهلين لابد منهم عضوا في فريق العمليات والذين يملكون خبرة وصلاحية كافية ومناسبة لتقييم الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العمليات والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة تقرير المدقق بشكل موضوعي".

ثالثا: متطلبات المعيار المهني

يتضمن المعيار من المتطلبات التي تساعد على الرفع من جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق نلخصها في ما يلي[1]:

1. المتطلبات الأخلاقية:

تتطلب من الأفراد العاملين بمكتب التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنية.

2. المهارة والكفاءة:

بناءا عليها يتعين على مكتب التدقيق أن يستعين بمن لديهم المهارة والكفاءة التي تساعدهم على أداء الأعمال المسندة إليهم بعناية واجبة.

3. التكليف بالمهام:

وبموجبها يجب إسناد أعمال التدقيق إلى أفراد حاصلين على قدر من التدريب العملي ولديهم التأهيل المهني في ظل الظروف المحيطة.

[1] لطفي أمين السيد أحمد , **موسوعة المعايير الدولية للمراجعة والاضاحات تطبيقها** , الإسكندرية، دار الجامعية , 2004 , ص ص181-183 .

4. التفويض:

ويتطلب أن يكون هناك توجيه وإشراف مباشر وفحص للعمل عند كافة المستويات وذلك بهدف توفير تأكيد معقول بأن العمل المؤدى يفي بمعايير الملائمة.

5. الاسترشاد بالرأي:

بناء عليها يجب أن يتم الاسترشاد برأي الآخرين حينما يكون ذلك ضروريا سواء كانوا من داخل أو خارج المكتب، على أن يتسم هؤلاء بالخبرة الملائمة، قبول أو إنهاء التعاقدات مع العملاء وفي ظل هذا المتطلب يجب أن يتم إجراء تقييم للعملاء المرتقبين وفحص للعملاء الحاليين على أساس دوري، وعند اتخاذ قرار بقبول أو عدم الاحتفاظ بالعملاء يجب مراعاة مدى استقلالية المكتب، ومقدرته على تقديم الخدمة للعميل على نحو ملائم بالإضافة إلى استقامة إدارة العميل.

6. **المتابعة:**يتطلب هذا العنصر من المكتب المتابعة المستمرة لكفاية وفعالية السياسات والإجراءات التنفيذية للرقابة على الجودة.

7. **التوثيق :**

ينبغي على المدقق إدراج ما يلي في وثائق التدقيق:

أ. القضايا المتعلقة بالامتثال بالمتطلبات الأخلاقية وكيفية معالجتها.

ب. الاستنتاجات حول الامتثال لمتطلبات الاستقلالية وأي مواضيع ذات العلاقة.

ج. الاستنتاجات فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق.

د. طبيعة ونطاق والاستنتاجات حول المشاورات التي أجريت خلال فترة التدقيق كما ينبغي على مدقق رقابة الجودة توثيق ما يلي:

- الإجراءات التي تتطلبها سياسات المؤسسة فيما يتعلق بتدقيق رقابة جودة العملية التي تم إجراؤها.
- تدقيق رقابة جودة العملية التي تم إجراؤها في تاريخ تقرير المدقق أو بعد ذلك.
- عدم دراية المدقق حول أي مسائل لم تحل والتي من شأنها أن تجعل المدقق يعتقد بأن الأحكام الهامة التي أصدرها فريق عمله والاستنتاجات التي توصل إليها غير مناسبة.

المطلب الثاني: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في بعض الدول (الو.م.أ، المملكة المتحدة، فرنسا).

أولا: جودة التدقيق الخارجي والرقابة عليها في الو.م. أ.

تزايد الاهتمام في أمريكا بجودة التدقيق في أوائل السبعينات من القرن الماضي كاستجابة للانتقادات التي تعرضت لها المهنة ، ففي عام 1974 قام الكونغرس الأمريكي في التحقيق مع بعض شركات البترول الأمريكية التي قامت بدفع عمولات لبعض القادة السياسيين في كوريا واليابان وايطاليا وغيرها من الدول وشكلت لجنة برئاسة عضو الكونغرس Metalf بهدف تنظيم نفسها فسوف تتدخل الحكومة بإجراء ذلك.

وفي سنة 1979 اصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA نشرة لمعايير رقابة الجودة تعتمد على تسعة عناصر وهي[1]:الاستقلال، تخصيص الموظفين، الاسترشاد برأي الآخرين، الإشراف،التوظيف، تنمية القدرات المهنية، الترقية، قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين ،الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء.

وفي عام 1989 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج أطلق عليه **الفحص المتعمق** ويلزم هذا البرنامج مكاتب التدقيق أو المحاسبين القانونيين كأفراد ينشأ عن خدماتهم مسؤولية اتجاه الطرف الثالث بأسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب التدقيق، وبمجرد تسجيل مكتب جديد يخضع هذا الأخير للرقابة على الأداء المهني كل ثلاث سنوات.

وكان لقانون **ساربانز أوكسلي** الذي أصدرته الو.م.أ سنة 2002 تأثيرا كبيرا على جودة التدقيق حيث جاء من بين أهم بنوده:

- تأسيس مجلس أعلى للمحاسبة لمراقبة أداء أعمال المحاسبين القانونيين وإعادة الثقة في تقاريرهم.
- تطبيق القواعد المقترحة بصرامة للمحافظة على استقلال المدقق بما في ذلك الرفع من صلاحيات لجان التدقيق ومنع المدققين من القيام بخدمات استشارية للعميل نفسه.
- مطالبة المديرين التنفيذيين والماليين بأداء شهادة قسم كل ثلاثة أشهر بعدم علمهم بوجود أخطاء وغش في القوائم المالية بالإضافة إلى مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

[1] ويليام توماس وامرسون هينكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الرياض، دار المريخ، 1997، ص ص 181-184.

ثانيا: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في المملكة المتحدة

يعتبر مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز الهيئة المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق في بريطانيا تم تأسيسه سنة 1880، اهتم المجمع بتنظيم وبذل جهود كبيرة من أجل النهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق في المملكة المتحدة، وقد أصدر المجمع في سنة 1975 قواعد تتعلق بالسلوك المهني وهي معايير أخلاقية ملزمة لجميع الأعضاء، وفي سنة 1976 تم تكوين لجنة تابعة للمجتمع مهمتها صياغة الأداء المهني وفي سنة 1980 أصدرت هذه اللجنة معايير الأداء التي اشتملت على ثلاثة معايير رئيسية هي:

- المعيار الأول: معيار أداء العمليات.
- المعيار الثاني: معيار تقرير المدقق.
- المعيار الثالث:معيار التحفظات في تقرير التدقيق.

ويهدف برنامج رقابة الجودة في انجلترا وويلز إلى حماية سمعة المحاسبين القانونيين بأسلوب يراعي حساسية الخدمات المهنية التي يقدمونها، ويتم تحقيق هذا البرنامج في بريطانيا بأحد الأسلوبين التاليين[1]:

- **الأسلوب المستتر:**

يتم ذلك عن طريق دراسة بعض التقارير الخاصة بمكتب المحاسبة ومراجعتها من فترة إلى أخرى.

- **أسلوب الزيارات الميدانية المنظمة:**

ويتم ذلك عن طريق القيام بزيارات ميدانية لفترة تقارب ثلاثة أيام للمكاتب التي يتم اختيارها عشوائيا وبناءا على الجهة المشرفة على المحاسبين القانونين، وفي سنة 2008 قام مجلس إعداد التقارير البريطاني (FRC) بإصدار إطار عام لجودة التدقيق يتكون من خمسة مكونات رئيسية هي[2]:

- ترسيخ ثقافة الجودة داخل شركات التدقيق.
- تنمية المهارات والقدرات الشخصية لكل من الشركاء وأعضاء فريق التدقيق.
- فعالية وكفاءة عملية التدقيق.
- نفعية تقارير التدقيق ومدى الاعتماد عليها.
- عوامل أخرى تخرج عن نطاق سيطرة شركات التدقيق.

[1] بن يخلف أمال، **المراجعة الخارجية في الجزائر**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 68.

[2] مامي علي، **أثر تطبيق مفهوم الجودة في تحسين أداء المراجعين الخارجيين**، مرجع سابق، ص 90.

ثالثا: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في فرنسا

تمت أولى معالجة للتدقيق المالي في قانون الشركات التجارية الصادر بتاريخ 24 جويلية 1867 من خلال تناوله لتعيين محافظ الحسابات واستقلاليته عن إدارة الشركة.

أما بالنسبة لمراقبة جودة التدقيق في فرنسا فقد كانت بدايتها في سنة 1985 أين بدأت الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات بالفحص المتعمق المطبق في الو. م.أ ويسعى هذا البرنامج إلى تحقيق ثلاثة أهداف يمكن أن نلخصها كما يلي:

- المساهمة في تطوير المهنة عن طريق معاينة مكاتب محافظي الحسابات والتأكد من ظروف العمل.
- إعطاء ضمانات للمجتمع المالي بأن مصادقات محافظي الحسابات في فرنسا للشركات المدرجة في البورصة تعادل مثيلاتها على المستوى العالمي.
- ضمان شفافية أكبر للبيانات المالية للشركات الفرنسية المدرجة في البورصة.

المطلب الثالث: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في الدول العربية (مصر والمملكة العربية السعودية)

تعتبر جمهورية مصر والمملكة العربية السعودية من أولى الدول العربية التي أولت أهمية قصوى لموضوع جودة التدقيق وتجسيد هذا الاهتمام من خلال إصدار مجموعة من المعايير والإرشادات بهذا الخصوص، وفيما يلي سنعرض باختصار تجربتهما في مجال الرقابة على التدقيق الخارجي.

أولا: التجربة المصرية في مجال الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

أصدر المعهد المصري للمحاسبين القانونيين في عام 1996 المعيار رقم 07، الذي يختص بالرقابة على جودة التدقيق، ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على جودة التدقيق وهذه الإرشادات غير ملزمة للمدققين، وهذا المعيار يتشابه إلى حد كبير مع المعيار رقم 220 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

وتشمل إجراءات وسياسات الرقابة على العناصر التالية:إسناد العمل، التوجيه، الإشراف والفحص، كما ألزم المعيار مكاتب التدقيق بوضع سياسات تضمن له تحقيق العناصر التالية للرقابة على الجودة.

1. الصفات الشخصية:

وتتطلب من الأفراد العاملين في مكتب التدقيق الالتزام بمبادئ النزاهة والموضوعية، والحفاظ على الأسرار طبقا لأخلاقيات المهنة.

2. المهارة والكفاءة:

تتطلب من مكتب التدقيق أن يستعين بمن لديهم المهارة والكفاءة التي تمكنهم من أداء الأعمال الموكلة إليهم على أكمل وجه.

3. التكليف بالمهام:

يجب أن تسند أعمال التدقيق إلى أفراد حصلوا على قدر من التدريب العملي ولديهم التأهيل المهني اللازم لكل حالة.

4. التوجيه والإشراف:

ويتطلب هذا العنصر وجود قدر كاف من التوجيه والإشراف على العمل على جميع المستويات داخل مكتب التدقيق، لكي يتأكد المكتب من أن العمل المؤدى يتم طبقا لمستوى الأداء المطلوب، ويجب عند الضرورة استشارة أهل الخبرة.

5. قبول عملية تدقيق جديدة أو الاستمرار في عملية تدقيق قائمة:

يجب على مكتب التدقيق تقييم مهنة تدقيق جديدة قبل قبولها، وفحص علاقته مع العملاء الحاليين، كما يجب اتخاذ قرار للاستمرار مع العميل، أو قبول عملية تدقيق جديدة وأن يأخذ في الاعتبار تأثير ذلك على استقلاليته وقدرته على أداء المهمة على الوجه الأكمل ومدى نزاهة إدارة المؤسسة محل التدقيق.

6. الرقابة:

ويتطلب هذا العنصر من مكتب التدقيق مراقبة فاعلية سياسات وإجراءات الرقابة على مستوى الأداء.

ثانيا: التجربة السعودية في مجال الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين سنة 1994 برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية، ويهدف هذا البرنامج إلى تحقيق درجة مقبولة من الالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة وتدقيق العملاء وذلك بهدف الارتقاء بمستوى المهنة.

وهنا نكون أمام نوعين من الفحص أو التفتيش تخضع له مكاتب التدقيق بالمملكة العربية السعودية كما يلي:

1. مراجعة دورية سنوية:

تتطلب من مكاتب التدقيق استفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات عن ملاك المكتب الشركاء، المديرون، الموظفون، العملاء وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب، ويجب تقديم هذه المستندات وتوفير المعلومات خلال 90 يوما من نهاية السنة المالية لمكتب التدقيق إلى **السكرتير العام** للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، والذي بدوره يقوم بتحويلها إلى لجنة تدقيق الجودة التي تقوم إذا تطلب الأمر ذلك بتشكيل فريق لفحص نواحي القصور، وبناءا على نتائج الفحص تقوم لجنة تدقيق الجودة برفع توصياتها إلى **السكرتير العام** للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

2. فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للجودة:

وهذا النوع من التقييم يتم من خلال فريق خاص يعين ويراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ويؤدى هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب التدقيق التي تمارس عمليات تدقيق لشركات القطاع العام أو كل خمس سنوات لمكاتب التدقيق التي تقدم خدماته لشركات القطاع الخاص، ويشمل نطاق الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة جميع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب المحاسبة ، كما تنطبق معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة على جميع مكاتب المحاسبة بغض النظر عن شكلها القانوني أو عدد ملاكها أو حجمها، وتقع مسؤولية الالتزام بهذه المعايير على عاتق ملاك المكتب ويجب على مكتب المحاسبة توثيق السياسات والإجراءات التي تمثل معايير للرقابة النوعية.

وتتمثل عناصر الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة والتي صدرت عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في الاستقلال والالتزام بسلوك المهنة، تخصيص المساعدين للعمليات المنشورة، الإشراف، التوظيف، تطوير وتدريب الموظفين، تقويم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء واستمرار العلاقة معهم ، الالتزام بأحكام ولوائح الفحص الداخلي الدوري، وكل عنصر من هذه العناصر يتم التحقق من مدى الالتزام به من خلال توجيه مجموعة من التساؤلات إلى الموظفين بمكاتب المحاسبة ومن الجدير بالملاحظة فإن هذه العناصر تتشابه إلى حد كبير مع العناصر التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

الخلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل إلى موضوع مهم وهو جودة التدقيق والرقابة عليها، وذلك من خلال تعرضنا أولا إلى مفهوم جودة التدقيق وأهميتها والأهداف التي تسعى لتحقيقها والى العوامل المؤثرة على جودة خدمة التدقيق، وكذا الإرشادات التي جاءت بها مختلف المنظمات المهنية مرورا بعرض تجارب الدول على المستوى العالمي.

كما توصلنا إلى أنه لم يتم لحد الآن الاتفاق على مفهوم موحد لجودة التدقيق ويعود ذلك لاختلاف وجهات نظر المستفيدين من عملية التدقيق ونتائجه رغم أهميته القصوى، كما أصبحت تمثل أحد دعائم الثقة في مهنة التدقيق وكذا لتعدد الأهداف التي تحققها.

وتتأثر جودة التدقيق الخارجي بالعديد من العوامل المتعلقة بالبيئة الخارجية والداخلية لمكتب التدقيق وكذا بالمؤسسة محل التدقيق، وقد تؤثر هذه العوامل إيجابا أو سلبا على جودة التدقيق.

كما وتعتبر تجربة الرقابة على جودة التدقيق حديثة العهد بالمقارنة مع تاريخ المهنة حيث لم يبدأ العمل بها إلا في السبعينات من القرن الماضي في العديد من الدول كالو.م.أ وبريطانيا وفرنسا، في حين أن تطبيقها في الدول العربية يبقى مقتصرا على عدد قليل جدا من الدول أبرزها مصر والمملكة العربية السعودية.

تمهيد:

تمثل خدمة التدقيق خدمة اقتصادية، كما تمثل أتعاب التدقيق مصدرا رئيسيا من مصادر إيرادات مكاتب التدقيق، حيث تسعى هذه المكاتب إلى تعظيمها بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة، ومن ناحية أخرى تمثل تلك الأتعاب عبئا ماليا على المؤسسات الخاضعة للتدقيق، وهي تكلفة تنفق في سبيل الحصول على منفعة تبرر تحملها، ويرتبط ذلك بالنوعية والجودة التي تقدم بها تلك الخدمة، والتي تعد ضرورية للمكاتب التي تسعى للنهوض بالمهنة، والمحافظة على عملائها الذين يتوقعون نوعية جيدة من الخدمة مقابل ما تكبدوا من تكاليف.

وترتيبا على ذلك تعتبر عملية تحديد أتعاب مدقق الحسابات محل جدل في الواقع المحاسبي عموما وفي الواقع القانوني خصوصا، وزاد هذا الاهتمام مع تقدم الحياة الاقتصادية ونمو وتطور المؤسسات وما رافقها من تطور وتعقد عمليات التدقيق وازدياد المسؤوليات المهنية والقانونية على المدققين، وقد تخضع في بعض الأحيان عملية تحديد أتعاب التدقيق إلى مناقشات في المؤسسة، وذلك نظرا لطبيعة عملية تحديد التدقيق باعتبارها عملية غير ملموسة، وفي هذه الحالة فإن نتيجة هذه المناقشة سوف تكون دائما في اتجاه الطرف الأقوى في التعامل وهو إدارة المؤسسة، وهنا تظهر أهمية أن تقوم لجنة التدقيق بهذه المهمة نظرا لاستقلالية أعضاءها عن المؤسسة.

وسنحاول في هذا الفصل دراسة الإطار العام لأتعاب المدقق الخارجي وذلك من خلال تحديد الإطار النظري لتحديد أتعاب المدقق وأهم العوامل المؤثرة في تحديدها وكذلك أهم العوامل المرتبطة باستقلالية المدقق الخارجي.

المبحث الأول: الإطار النظري لتحديد أتعاب المدقق الخارجي

تعد عملية تحديد أتعاب التدقيق مسألة ذات أهمية كبيرة للمدقق القائم (بعملية التدقيق) وللعميل (الطالب للخدمة)، وذلك لأن كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة للعميل مع قيمة الأتعاب المدفوعة للمدقق، غير أنه لا توجد طريقة عملية لتحديد الأتعاب بشكل عادل بما يحقق للمدقق أتعابا معقولة مقابل الخدمات التي أداها.

المطلب الأول: مفهوم أتعاب المدقق الخارجي

تمثل أتعاب التدقيق مصدرا رئيسيا من مصادر إيرادات مكاتب التدقيق حيث تسعى هذه المكاتب إلى تعظيمه بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة وتزداد صعوبة تحديد أتعاب عملية التدقيق في بداية التعاقد بين المدقق والعميل، وذلك بسبب عدم معرفة المدقق بطبيعة المؤسسة والظروف وحجم عمليات التدقيق الخاصة بها.

1. تعريف أتعاب المدقق الخارجي:

- تعريف 1:

تعرف أتعاب المدقق بأنها "المبالغ أو الأجور أو الرسوم التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية تدقيق حسابات مؤسسة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المؤسسة محل الفحص وبين المدقق وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدين "[1].

- تعريف 2:

كما وعرفت أتعاب المدقق الخارجي أيضا على أنها: " تلك المبالغ النقدية التي يحصل عليها المدقق من العميل نظير قيامه بأداء عملية تدقيق الحسابات للعميل وإصدار تقرير برأيه الفني المحايد"[2].

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، الطبعة الأولى، عمان، دار الميسرة للنشروالتوزيع، 2006، ص 84.
[2] عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة**، الإبراهيمية، الإسكندرية، الدار الجامعية للطبع والنشر، 2000، ص 74.

- تعريف 3:

تعرف أتعاب المدقق على أنها"مصدر الإيراد الأساسي لمكتب التدقيق، بل وعلة وجوده وعليه أصبحت أتعاب التدقيق الهدف الذي يسعى مكتب التدقيق إلى تحقيقه بغية الوصول إلى أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة ".

- تعريف 4:

كما تعرف أتعاب التدقيق على أنها تمثل "عبئا ماليا على المنشآت الخاضعة للتدقيق تتوقع أن تحصل مقابله على منفعة تبرر تحمله وفقا لمبدأ التكلفة والعائد".

كما يتطلب القيام بعملية التدقيق بذل الجهد والوقت من قبل المدقق، وينعكس هذا الجهد والوقت في شكل تكلفة أو تكاليف تدخل في شكل سعر خدمة التدقيق، مثلها مثل بقية الخدمات والسلع في سوق الخدمات والسلع، ولذا يمكن القول بأن خدمة التدقيق تمثل سلعة اقتصادية.

والجدير بالذكر أن تحديد الأتعاب يتم مسبقا قبل البدء بعملية التدقيق ولابد لمدقق الحسابات أن يأخذ عدد من العناصر عند قبوله للأتعاب وهي:

- تغطية التكاليف المباشرة مثل رواتب المساعدين في عملية التدقيق.
- تغطية مصاريف النقل للمدقق ومساعديه لإتمام عملية التدقيق.
- تغطية المصاريف غير المباشرة مثل نصيب عملية التدقيق للعميل من مصاريف المكتب وبالإضافة إلى الأتعاب المتفق عليها بين المدقق والعميل، وعلى العميل أن يرد للمدقق أية مصاريف يدفعها لهذا لأخير أو يتحملها في تأدية عمله والخاصة بأعمال المؤسسة لأنها مصنفة ضمن مسألة الأتعاب.

كما أن هناك عدد من الأمور التي يجب على مدقق الحسابات أن يأخذها بعين الاعتبار عند تحديد الأتعاب[1].

- الوقت المطلوب لإنجاز العمل المطلوب منه والتخطيط لتنفيذ عملية التدقيق.
- عدد المدققين أو المساعدين الذين يقومون بمهمة التدقيق.
- حجم المؤسسة الخاضعة للتدقيق.
- مدى صعوبة المهمة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها.
- سمعة المؤسسة محل التدقيق وقدرتها على دفع الأتعاب.
- حجم مكتب التدقيق وشهرته.

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، المرجع السابق، ص 84.

- عدد التقارير المطلوبة من طرف العميل.
- طبيعة عمل المؤسسة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.

وتأسيسا على ذلك يمكن القول بصفة عامة أن الجودة تمثل أحد جانبي العملة، أما جانب الآخر فهو يمثل مستوى الأتعاب، ويجب أن تكون الأتعاب عادلة ومتناسبة مع الجهد الذي سوف يبذله ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية، وكذلك درجة المخاطرة التي يمكن التعرض لها.

المطلب الثاني: أشكال أتعاب المدقق الخارجي

هناك عدة أشكال لأتعاب التدقيق منها ما هو قانوني وغير مخالف لمبادئ التدقيق والقانون يعاقب عليها، ومنها ما هو غير قانوني وأشكال أتعاب التدقيق هي كالتالي:

1. **الأتعاب الثابتة:**

وهي المبالغ التي تحدد مسبقا كالمبالغ غير القابلة للزيادة، ولكن يجب أن يكون مبلغ الأتعاب متناسبا مع الوقت والجهد المبذول لإنجاز مهمة التدقيق وعدد الموظفين المساعدين والخبراء وقدرة العميل على دفع الأتعاب[1].

2. **الأتعاب المتغيرة:**

وتحدد هذه الأتعاب حسب الوقت الذي سوف تستغرقه عملية التدقيق ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل تستغرقه عملية التدقيق[2].

3. **الأتعاب المشروطة:**

معنى ذلك أن الخدمات المهنية يجب ألا تؤدى تحت اتفاق ينص على عدم دفع أية أتعاب إلا بعد التوصل إلى نتائج معينة ، أو أن الأتعاب المشروطة تكون بنتائج الخدمات المهنية ذاتها ، ولكن مهما يكن فإن أتعاب المدقق ربما تختلف تبعا لدرجة تعقيد وصعوبة الخدمة المؤداة، والأتعاب لا تعتبر مشروطة إذا تم تحديدها بواسطة المحكمة أو سلطة عامـــة كمـا في حالات الضرائب، حيث تتحدد على أساس نتائــج الإجراءات القضائيـــة أو نتائج الأجهزة الحكومية[3].

[1] عبد الله خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، عمان، الأردن، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، 2004، ص 169.

[2] حازم فؤاد عليان، **أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في فلسطين للأوراق المالية**، دراسة تحليل مقارنة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات، مذكرة ماجستير في محاسبة والتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، غزة، ص 63.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن والآخرون، **أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية**، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004، ص150.

ولابد من الإشارة إلى أن الأتعاب المتغيرة التي تتغير قيمتها بحجم العمل المهني المبذول أو درجة تعقيد العمل لا تعتبر من الأتعاب المشروطة[1].

والقاعدة أنه يجب على مدقق الحسابات أن لا:

أ- يؤدي العمل وفقا للأتعاب المشروطة أو أن يحصل على الأتعاب المشروطة من المؤسسة محل التدقيق وفقا لما يلي:

- أن يقوم بتدقيق وفحص القوائم المالية.
- قيام الطرف الثالث باستخدام القوائم المالية مع عدم إظهار تقرير إعداد وجود نقص في الحياد.
- فحص القوائم المالية المتوقعة.

ب- إعداد وتعديل إقرار الضريبة أو الاستدعاء باستعادة مبلغ تم تسديده من الضريبة مقابل الحصول على أتعاب مشروطة من أي عميل.

يبدو أن المعهد الأمريكي للمحاسبين وهيئة التجارة الفيدرالية في نهاية التسعينات توصل إلى اتفاق بحذف القيود على الأتعاب المشروطة عند تقديم خدمات للمؤسسة محل التدقيق بخلاف خدمات إبداء الرأي لنفس المؤسسة، ويجيز هذا الاتفاق أيضا السماح للمعهد الأمريكي للمحاسبين أن يمنع إعداد الإقرار الضريبي وفقا للأتعاب المشروطة، ويرجع السبب في التوصل لهذا الاتفاق إلى إقناع هيئة التجارة الفيدرالية أن تقييد الأتعاب المشروطة يقلل من المنافسة وبالتالي لا يعد ذلك أمرا مفيدا للصالح العام.

وبعد ذلك أقر المعهد الأمريكي للمحاسبين على تقييد الخطر على الأتعاب المشروطة لتظل فقط تخص خدمات إبداء وإعداد الإقرار الضريبي، ووافقت هيئة التجارة الفيدرالية على ذلك لأهمية الاستقلال والموضوعية[2].

ومن خلال ما سبق، يمكن ملاحظة أن المدقق الخارجي المستقل تتحدد أتعابه وفقا لعدة مؤشرات أهمها نوع المهمة من حيث هي قانونية أو تعاقدية، والوقت اللازم لإنجازها ودرجة تعقيدها، ويكون ذلك من خلال الاتفاق الذي بينه وبين الجهة التي عينته قبل الانطلاق في تأدية مهمته.

[1] الذنيبات علي عبد القادر، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية والتطبيق**، الأردن، دار وائل، 2010، ص 119.
[2] ألفين وأر ينز وجيمس لوبك ترجمة محمد محمد عبد القادرالديسطي وأحمد حامد حجاج، **مدخل متكامل للمراجعة**، مرجع سابق، ص ص 129-130.

وتختلف الجهة التي يتفق معها المدقق في تحديد أتعابه حسب نوع المهمة، ففي حالة التدقيق القانوني، فإن الاتفاق يكون بينه وبين المساهمين أو الملاك ويكون من خلال الجمعية العامة، بينما إذا كانت المهمة تعاقدية، فقد يكون بينه وبين المساهمين أو الملاك أو بينه وبين الإدارة من خلال المدير العام أو المجلس العام.

المطلب الثالث: مراحل تحديد أتعاب المدقق الخارجي

الجدير بالذكر أن هناك نوعان من القيود التي تضغط على المدقق وهو بصدد تنفيذ عملية التدقيق:

- **النوع الأول:** القيود الخاصة بالوقت والتكلفة.
- **النوع الثاني:** ما ينتظره المجتمع من مستوى جودة خدمات التدقيق وما ارتبط بذلك من تعرض المدقق للمساءلة القانونية في بعض الحالات، ولاشك أن هناك تساؤلات تظهر حول تأثير هذه القيود على عملية تحديد أتعاب المدقق.

وتمر عملية أتعاب التدقيق بأربعة مراحل وهي [1]:

أو لا: مرحلة تقييم أتعاب التدقيق

وهي أهم مرحلة، حيث تتشابك العوامل التي تؤثر عليها فبعضها يرجع لمدقق الحسابات مقدم الخدمة والبعض الآخر يرجع إلى مؤسسة العميل محل التدقيق.

ثانيا: مرحلة الاتفاق مع العميل على الأتعاب

ويفضل هنا أن يقوم مدقق الحسابات بإجراء مناقشة تمهيدية مع العميل يوضح فيها ما يقوم به من إجراءات، وقد يكون ذلك في خطاب التعاقد أو بأي وسيلة أخرى، وذلك بهدف إعطاء صورة واضحة للعميل عن ما يقوم بسداده بالنسبة للخدمات المقدمة لإحساسه بالأمان.

ثالثا: مرحلة تقدير الفواتير

وتعكس هذه المرحلة عملية التحاسب مع العميل والاتفاق على توقيت وكيفية هذا الحساب الدفتري، والحساب المرتبط بأعمال التدقيق.

رابعا: مرحلة تحصيل الأتعاب

حيث يجب أن يكون هناك اتفاق مسبق بين العميل والمدقق الخارجي في حالات التدقيق المستجدة لأول مرة على طريقتها وتوقيت دفع الأتعاب.

[1] مها رزق نجم، **العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص48.

والجدير بالإشارة أن عملية تحديد أتعاب التدقيق يحكمها أيضا نوعان من العقود وهما عقود الأتعاب الثابتة وعقود التكاليف المستردة وهناك فرق أساسي بين هذين النوعين من العقود وهو مرحلة تحديد الأتعاب.

- **عقود الأتعاب الثابتة :**

يتم تحديد الأتعاب في ظل عقود الأتعاب الثابتة مقدما وقبل القيام بأعمال التدقيق ، لذا يوجد هناك مخاطر عدم التأكد التي قد يتحملها مدقق الحسابات ولاسيما في السنوات الأولى لعلاقة المدقق بالعميل.

- **عقود التكاليف المستردة:**

فيتم تحديد أتعاب المدقق فيها بعد بدأ العمل وذلك على أساس الوقت الفعلي المبذول في العمل وبمعدل الأجر المعياري، ويفضل هنا أن يقوم مدقق الحسابات بمدى تحديد أتعاب التدقيق، وذلك حتى لا يفاجأ العميل بحجم أتعاب لم يكن متوقعا.

وتعتبر أهم وأخطر مرحلة من مراحل تحديد أتعاب التدقيق هي **"مرحلة تقييم أتعاب التدقيق "** حيث أكدت أدلة البحث على تعدد العوامل المؤثرة على هذه المرحلة ، بالإضافة إلى توقع وجود علاقة بين عملية تحديد أتعاب التدقيق وبين درجة استقلال مدقق الحسابات، ومن ثم التأثير على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات مما يتبعه التأثير على جودة قرارات مستخدمي القوائم المالية، وما يوجد من آثار متعاقبة، وإذا أوكلت عملية تحديد الأتعاب للجمعية العامة للمؤسسة،فإن الممارسة العملية ولسان الحال يقول بأن الإدارة هي التي تقوم بتحديد تلك الأتعاب والتفاوض مع مدقق الحسابات الخارجي تمهيدا لصياغة نموذج موضوعي لقياس أتعاب التدقيق ليكون دليل ومرشد على جودة عملية التدقيق فيما بعد.

المبحث الثاني: العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق وبمكتب التدقيق

يعتبر تحديد أتعاب التدقيق من أهم المشاكل التي تواجه المدقق الخارجي وذلك بالبحث عن معايير أو مقاييس محددة وثابتة لتحديد الأتعاب ، لاختلاف الظروف المحيطة في كل حالة من حالات التدقيق، بالإضافة إلى وجود عدة عوامل واعتبارات الدراسات السابقة في تحديد العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي.

المطلب الأول: العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق

تتمثل العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق في بعض المؤشرات المستخرجة من القوائم المالية وبعض العوامل لا تعتمد على القوائم المالية والتي قد يأخذها المدقق في اعتباره، وهو بصدد تقدير أتعابه عند التعاقد على تدقيق المؤسسة وتتضمن هذه العوامل ما يلي[1]:

- حجم المؤسسة ويمكن التعبير عنها بإجمالي الأصول وإجمالي المبيعات أوالإيرادات.
- حجم المديونية.
- نسبة المدينون (نسبة المدينون إلى إجمالي الأصول).
- قيمة المخزون إلى إجمالي الأصول.
- صافي رأس المال العامل.
- معدل العائد على الأصول.
- صافي التدفقات النقدية التشغيلية.
- عدد أنشطة أو فروع أو أقسام الشركة.
- مدى وجود فروع خارجية للمؤسسة.
- مدى قوة نظام المراقبة الداخلية.
- مدى اعتماد التدقيق على التدقيق الداخلي للمؤسسة.
- طبيعة القطاع (البنوك، شركات صناعية ....الخ)
- تاريخ انتهاء السنة المالية للمؤسسة وإما إذ ينتهي في وقت الذروة أو في وقت آخر.
- القيمة المضافة لأسهم المؤسسة.

[1] مها رزق نجم، **العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة**، المرجع السابق، ص 50.

1. حجم المؤسسة:

يعتبر حجم المؤسسة موضع التدقيق من أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق، فحجم المؤسسة يعتبر مؤشرا ودالا لعدد ساعات العمل المطلوبة من المدقق لتدقيق مؤسسة معينة وقد استخدم إجمالي الأصول كمقياس للحجم في غالبية الدراسات كما ويعتبر إجمالي الأصول كمقياس لحجم المؤسسة.

2. درجة تعقيد عمليات المؤسسة:

من المتوقع أن يزيد الجهد المبذول من قبل المدقق في تدقيق مؤسسة معينة مع الزيادة في درجة تعقيد عملياتها وتعدد أنشطتها، ومن المحتمل أن يؤدي هذا إلى زيادة أتعاب المدقق.

وهناك العديد من المتغيرات التي استخدمت في الدراسات السابقة لقياس درجة تعقيد عمليات المؤسسة موضع التدقيق، ومن أهمها عدد فروع المؤسسة الداخلية والخارجية، فزيادة عدد فروع المؤسسة وانتشارها في أماكن مختلفة ينطوي على تكاليف إضافية للتدقيق ومن ثم زيادة أتعاب التدقيق، ومن المتغيرات الأخرى التي تم استخدامها في هذا المجال نسبة المخزون السلعي والمدينين وتعتبر أصعب مقارنة بغيرها من الأصول المتداولة الأخرى، فالمخزون قد يتكون من مجموعة غير متجانسة من المنتجات والمكونات وقد يتطلب من المدقق التحقق من عملية توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة والتحقق أيضا من طريقة تسعيره وتقييمه، إلا أن الجهد المبذول في تدقيق المخزون قد يصل إلى(25 %) من إجمالي جهد المدقق[1].

أما المدينون أو حسابات العملاء فقد تتكون من عدد كبير من الأرصدة والتي تتطلب جهدا كبيرا من المدقق للتحقق منها ومن إمكانية تحصيلها.

ومن المفترض وجود علاقة منطقية (ايجابية) بين حجم عمليات المؤسسة محل التدقيق وبين كمية الساعات المطلوبة لإنهاء عملية التدقيق، حيث كلما كبر حجم المؤسسة محل التدقيق كلما احتاج لشراء خدمات أكبر مقارنة بالعميل الصغير.

وتأسيسا على هذا يمكن القول أنه من المحتمل زيادة أتعاب المدقق الخارجي كلما زاد حجم مؤسسة العميل محل التدقيق والعكس صحيح.

[1] ميشل سعيد سويدان، **بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق**، دراسة ميدانية على شركات المدرجة في بورصة عمان، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، المجلد 24، العدد01، 2010، ص 62.

3. أثر العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق على أتعاب المدقق:

يرتبط حجم أعمال التدقيق في الأغلب بحجم المؤسسة الخاضعة للتدقيق، وبالتالي فإنه يؤثر ذلك بشكل مباشر على مستوى الأتعاب، اعتمادا على أن المؤسسات الكبيرة الحجم تشتري خدمات التدقيق أكثر من تلك المؤسسات الأصغر حجما هذا بالرغم من أن خدمات التدقيق تتزايد خطيا مع حجم العميل، ويقاس حجم المؤسسة الخاضعة عادة بإجمالي أصول المؤسسة أو بحجم إيراداتها أو قيمة رأس المال المدفوع أو المستثمر...الخ.

ويعتبر عنصر الوقت من العناصر أكثر إيجابا في تحديد الأتعاب، فلا شك أن تكاليف أداء خدمات التدقيق تتأثر بشكل مباشر بطول الفترة التي تتطلبها عملية تخطيط التدقيق فضلا عن المستغرق في تنفيذها، وهو ما ينعكس بشكل واضح على تحديد أتعاب التدقيق ، فلا شك أن عامل الوقت الذي يستلزم تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق من أكثر العناصر ذات التأثير الإيجابي في أتعاب التدقيق،حيث تتأثر تكلفة أداء خدمات التدقيق بشكل مباشر بطول الوقت المستغرق في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أن كلا من متغير الوقت الذي يستلزم تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ومتغير طبيعة نشاط المؤسسة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة وعدد التقارير المطلوبة للعميل إنما تعكس تعقد وصعوبة عملية التدقيق أيضا، بل وخطر التدقيق في نفس الوقت[1].

وتم التوصل إلى مجموعة من المتغيرات المستقلة التي تؤثر في تحديد الأتعاب والتي من أهمها حجم المؤسسة الخاضعة للتدقيق وتعقيدات عملية التدقيق المتمثلة في عدد المؤسسات التابعة أو عدد فروع وأقسام المؤسسة ونسبة المخزون والمدينين وإجمالي الأصول ووجود عمليات أجنبية، وتوجد علاقة إيجابية بين أتعاب التدقيق وكل من حجم المؤسسة موضع التدقيق ودرجة تعقيد ودرجة التنوع في منتجاتها و تتأثر أتعاب التدقيق إيجابا بعدد فروع المؤسسة الداخلية والخارجية.

فزيادة عدد فروع المؤسسة وانتشارها في أماكن جغرافية مختلفة وما يتبعه من زيادة في الجهد المبذول من المدقق يؤدي إلى الزيادة في أتعاب التدقيق كما أظهرت بعض الدراسات أن نسبة المخزون والمدينين لها أثر إيجابي على أتعاب التدقيق أما صافي الربح أو الخسارة للمؤسسة فكان له أثر سلبي على الأتعاب، وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق الأكثر تأثيرا على الأتعاب هي الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ التدقيق فقد ثبت تأثير هذا العامل على تحديد أتعاب المدقق الخارجي و أقل العوامل تأثيرا على الأتعاب هي نسبة الديون على المؤسسة إلى إجمالي الأصول.

[1] حلس سالم عبد الله، **العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين**، مجلة جامعة الإسلامية، غزة , المجلد11, العدد01, 2003, ص 265.

المطلب الثاني: العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق

وتتمثل تلك العوامل في كل ما يتعلق بالمدقق ومكتب التدقيق ويمكن أن يكون ذو تأثير على عملية تحديد أتعاب التدقيق وتشمل العوامل التالية[1]:

أولا: جودة أعمال مكتب التدقيق:

إن جودة أعمال التدقيق التي يقدمها مكتب التدقيق والسرعة في انجاز الخدمات التدقيقية والخدمات الأخرى التي يستطيع المكتب توفيرها تقلل من خطر تغييره، وعلى مكتب التدقيق أن يقنع العميل بأهمية الخدمات التي يقدمها له حتى يحافظ على بقائه واستقراره في المؤسسة.

ثانيا: حجم مكتب التدقيق:

يتم إسناد مهمة التدقيق من قبل العملاء إلى مكاتب التدقيق بسبب قدرتها على توفير الخدمات التدقيقية والاستشارات والخدمات الأخرى الموافقة ، أكثر من المكاتب الصغيرة وعادة ما تقوم المكاتب الكبيرة بتدقيق المؤسسات الكبيرة والتي تتصف بالاستقرار والثبات، فإن أتعاب التدقيق التي تتقاضاها المكاتب الكبيرة أعلى من تلك التي تتقاضاها المكاتب الصغيرة.

ثالثا: شهرة مكتب التدقيق:

ترغب بعض المؤسسات في التعامل مع مكاتب التدقيق المشهورة وذات السمعة الطيبة وتسعى للبقاء في التعامل معها لأنه مجرد التعامل مع هذا المكتب يعطي له المصداقية ويعزز الثقة بالمؤسسة وإدارتها وهذا بالتالي يعطي المصداقية للقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة وذلك مما يؤدي إلى زيادة أتعاب التدقيق.

[1] هاشم حسن حسين، **تحليل العوامل المؤثرة على تغيير مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة العراقية**، دراسة ميدانية، كلية دجلة، قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة الأهلية، العراق، 2008، ص 23.

رابعا: طول فترة مكتب التدقيق مع المؤسسة:

إن بقاء مدقق الحسابات لمدة طويلة مع المؤسسة يولد معرفة عميقة في معلوماتها وأسرارها فإن أرادت المؤسسة أن تبتعد عن التطبيق السليم لمسك دفاترها فمن السهل على المدقق اكتشاف ذلك وهذا ما يدفع في بعض الأحيان المؤسسات لتغيير مدققيها.

وهناك أيضا عوامل أخرى تتمثل فيما يلي:

- تبعية مكتب (مكتب كبير أو مكتب صغير).
- حجم مكتب التدقيق ويمكن قياسه عن طريق عدد المدققين بالمكتب أو حجم الإيرادات السنوية للمكتب أو عدد عمليات التدقيق سواء عمليات تدقيق أو خدمات استشارية أخرى.
- تخصيص مكتب التدقيق للمؤسسة محل التدقيق.
- مدى وجود تحفظات في التقرير السنوي السابق لتدقيق حسابات المؤسسة.
- خبرة المدقق والخبرة المتراكمة لدى مكاتب التدقيق ويمكن قياسها بعمر مكتب التدقيق.
- سمعة مكتب التدقيق.

ولقد ساهمت العديد من العوامل في زيادة حدة وأهمية موضوع أتعاب التدقيق الخارجي ولعل من أهم هذه العوامل نجد[1]:

1. عدم وجود أساس موضوعي وعادل يمكن الاتفاق عليه بين المدقق والمؤسسة ويحقق للمدقق عائدا معتدلا لما يقدمه من خدمة وفي ذات الوقت يحقق للمؤسسة الخاضعة للتدقيق العائد أوالمنفعة التي تبتغيها، ولاشك أن مثل هذا العامل تزداد حدته عند بداية التعاقد نظرا لعدم معرفة المدقق بكافة ظروف العميل، ومن ثم عدم إدراكه لمدى حجم إجراءات التدقيق الواجب القيام بها وما تتطلبه من وقت وجهد وأفراد ومسؤوليات.
2. التنافس القائم في الوقت الحالي بين مكاتب التدقيق وأثر مثل هذه المنافسة على تحديد الأتعاب، وما يمكن أن يترتب عليها من قبول بعض المدققين أتعاب متدنية كسبا لبعض العملاء وعلى أمل زيادة الأتعاب مستقبلا وهو ما قد ينعكس على أداء المدقق وكفاءته في القيام بعملية التدقيق.

[1] رغدة ابراهيم المدهون، **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي**، دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2014، ص83.

أثر العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق على أتعاب المدقق:

إن أثر انخفاض مستوى أتعاب التدقيق على جودة الأداء المهني بالإضافة إلى استمرارية المكاتب المهنية وزيادة حدة المنافسة في سوق التدقيق علاوة إلى زيادة التجاوزات المهنية، كما وأن انخفاض الأتعاب يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة واجتناب الكفاءات المهنية كما يوجد تأثير لانخفاض الأتعاب المهنية بالنسبة لمكاتب التدقيق صغيرة الحجم عن درجة تأثيرها مقارنة بالمكاتب متوسطة الحجم أو الكبيرة الحجم، مما يجعل المكاتب الصغيرة أكثر تعرضا واستعدادا لمسايرة الأوضاع.

ونجد أن مكاتب التدقيق لديها عملاؤها الذين تتقاضى منهم أتعابا مرتفعة لتغطية تكاليفها لذلك انخفضت أهمية هذا السبب للمكاتب الكبيرة والمتوسطة عن مكاتب التدقيق الصغرى، والتي ارتفعت درجة تأييدها لهذا السبب، وقد يترتب على ذلك أن مكاتب التدقيق الصغرى تجد نفسها تقف أمام بديلين، إما الاستمرارية في تقديم خدمة التدقيق في ظل الأتعاب المنخفضة دون الاهتمام بنوعية الخدمة، أو عدم الاستمرار في تقديم الخدمات المهنية بسبب الخسائر التي سيتكبدها المكتب، الذي يحرص على تقديم الخدمة بأعلى مستوى من الكفاءة والجودة، مما يعطي مؤشرا على ارتفاع تأثير ظاهرة انخفاض أتعاب التدقيق بالنسبة للمكاتب الصغيرة، تليها المكاتب المتوسطة بينما المكاتب الكبيرة الحجم التي لديها عملاؤها الذين تتقاضى منهم أتعابا مرتفعة، كما يعتبر مكتب التدقيق من العوامل المهمة والمحددة لأتعاب المدقق الخارجي، وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق تأثيرا على الأتعاب هي سمعة وشهرة مكتب التدقيق وهناك أيضا أقل العوامل تأثيرا على الأتعاب بعد مكان مكتب التدقيق عن مؤسسة التدقيق.

المبحث الثالث: العوامل المرتبطة باستقلالية المدقق الخارجي

يعتبر استقلال مدقق الحسابات الخارجي واحدا من أهم موضوعات التدقيق التي حظيت باهتمام كبير منذ البدايات الأولى لتكوين مهنة التدقيق، فهو يشكل مبدأ أساسيا لوظيفة التصديق التي تؤديها المهنة، كما أنه يعتبر أحد المعايير العامة لمهنة التدقيق، والجدير بالذكر أن أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق الخارجي تعد أحد المؤشرات المهمة التي تؤثر على استقلالية وجودة الخدمة التي يقدمها، وفي ظل المنافسة الحادة في سوق التدقيق تميل الأتعاب إلى انخفاض متأثر بعاملي العرض والطلب مما يؤثر سلبا على استقلالية المدقق الخارجي وجودة الخدمة التي يقدمها.

المطلب الأول: مفهوم استقلالية المدقق الخارجي

تعددت مفاهيم استقلالية التدقيق في الأدبيات المهنية وتوافق ذلك مع تطور مسؤوليات التدقيق والخدمات التي يقدمها بالإضافة إلى تطور نظرة المجتمع المهني وأهم ما ذكرته بعض هذه الأدبيات أنه:

- ينبغي على مدقق الحسابات أن يكون مستقلا استقلالا ظاهريا وحقيقيا في جميع الأمور التي تتعلق بأعمال التدقيق.
- الالتزام بالحياد والموضوعية عند تجميع وتقييم أدلة الإثبات في التدقيق والاقتناع بحجتها.
- أن يلتزم بالصدق والأمانة في إبداء رأيه حول القوائم المالية.

أولا: أهم التعاريف المتعلقة باستقلالية المدقق الخارجي

- تعريف1:

يعرف استقلال المدقق الخارجي أنه" استقلال المدقق بشخصيته وتفكيره المستقل أن يكون بعيدا عن أية مؤثرات أخرى فيما يرتبط بالعمل الموكل إليه والسبب في ذلك أن الثقة في رأيه في القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق تتوقف أولا و آخرا على استقلاليته وحياده عند إبداء الرأي، وهذا ما يقود إلى ضرورة خلق الثقة فيما يخص حياد واستقلال مدقق الحسابات من قبل الجمهور المستفيد من خدماته"[1].

[1] قيرط عصام، **الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد01، 2008، سوريا، ص17.

- تعريف2:

أن استقلالية المدقق هي" عدم خضوعه لأية ضغوطات من مختلف الجهات خلال عملية التدقيق وهذا الاستقلال يجب أن يكون في الحقيقة والمظهر أي أنه يتعين على المدقق أن يكون مستقلا شكلا وموضوعا "، فالاستقلال الحقيقي يكون بتحلي المدقق بالنزاهة والصدق أثناء تأدية مهامه، أما الاستقلال في المظهر يعني عدم وجود مصالح مادية للمدقق مع المؤسسة موضوع التدقيق بخلاف أتعابه المتفق عليها.

ويستفاد مما تقدم أنه لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال مدقق الحسابات، ولكن يمكن التمييز بين مفهومين للاستقلال هما:

أ- الاستقلال الحقيقي:

هو القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية أي القدرة على اتخاذ وجهة نظر محايدة عند القيام بمهام التدقيق من التخطيط والتنفيذ وإبداء الرأي ويمكن أن نسمي الاستقلال بالاستقلال الذهني أو الفكري مما يؤدي إلى أن المدقق يحافظ على الاستقامة والموضوعية أثناء الأداء المهني[1].

ب- الاستقلال الظاهري:

هو إقناع الأطراف المختلفة ذات المصالح المتعارضة في المؤسسة بتوافر الاستقلال والحياد لدى المدقق المكلف بأعمال التدقيق في المؤسسة ، وهذا الإقناع مطلوب لأن الوجود الحقيقي لمهنة التدقيق يعتمد على هذا الإقناع . فإذا شك مستخدموا القوائم المالية في استقلال المدقق فإن آراءه لا قيمة لها، ولهذا حتى يظهر مدقق الحسابات بمظهر الاستقلال يجب أن يكون متحررا من أية التزامات أو مصالح مع العميل أو إدارته[2].

ويتضح لنا مما تقدم أن مفهوم الاستقلالية يتكون من شقين:

الالتزام باتباع معايير و قواعد موضوعية حيث على المدقق الجمع بين عمله و الاشتراك في تأسيس المؤسسة أو عضوية مجلس الإدارة أو أن يكون موظفا فيها.

أن المسألة الذهنية المرتبطة بشخصية المدقق واستقلاليته وأمانته وأن يكون المدقق نزيها وموضوعيا، بمعنى القدرة على اتخاذ القرارات الأخلاقية الصعبة حول الخطأ أو عن طريق تطبيق السلوك المهني وأخلاقيات المهنة على الحالات المختلفة، كذلك القدرة على وزن الأمور بدون تحيز من وجهة نظر جميع الأطراف التي تتأثر بهذه القرارات.

[1] جمعة أحمد حلمي، **دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص82.
[2] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر بين النظرية والتطبيق**، مرجع سابق، ص ص86-87.

ثانيا: الاستقلال من خلال مراحل عمل المدقق

ينظر البعض إلى الاستقلال على أنه[1]:

- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق.
- الاستقلال في مجال جمع أدلة الإثبات وإقرار مدى الاعتماد عليها.
- الاستقلالية في مجال إعداد التقرير.

أ- الاستقلالية في إعداد برنامج التدقيق:

بمعنى أنه لابد أن يتمتع المدقق بحرية كاملة في إعداد برنامج التدقيق وذلك من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أداؤه، وذلك في حدود الإطار العام للمهام الواجب فحصها بدون أي تدخل من الإدارة وذلك لاستبعاد أو تحديد أو تعديل ما تم أخذه من طرف المدقق في البرنامج، وكذلك تعديل الإجراءات التي حددها المدقق لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع.

ب- الاستقلال في مجال جمع أدلة التدقيق:

يجب على المدقق الابتعاد عن الضغوطات وله الحرية التامة في اختيار إجراءات وطرق الفحص التي يرتئي أن يقوم بها، وباستطاعته زيادة أو تقليص الاختبارات تبعا للحكم المهني وذلك بالاعتماد على تقديراته الأولية عند تقييمه للرقابة الداخلية.

ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- حق المدقق في الاطلاع وفحص جميع سجلات ودفاتر ومكاتب وفروع المؤسسة وكذلك الحق في جمع المعلومات من أية مصادر.
- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص أو محاولة قبول المدقق لبعض المستندات دون التدقيق أو الفحص.
- الابتعاد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات التشخيص وإبداء الرأي[2].

ج- الاستقلالية في مجال إعداد التقرير:

يجب أن لا يكون هناك ضغوطات على المدقق أثناء إعداد تقرير الحسابات لإخفاء حقائق تم اكتشافها أو التأثير على رأي المدقق النهائي وذلك من خلال:

- عدم وجود ضغط من الغير لتغيير الحقائق.
- عدم إخفاء أية عناصر ذات أهمية يمكن أن تؤثر على صحة وعدالة القوائم المالية.
- البعد عن استخدام العبارات الغامضة التي يمكن أن تحمل أكثر من معنى.

[1] قيرط عصام، **الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن**، مرجع سابق، ص ص 17-18

[2] محمد سمير الصبان، **الأصول العلمية للمدقق بين النظرية والتطبيق**، القاهرة، الدار الجامعية، 1993، ص ص 73-74.

بمعنى أن للمدقق الحرية المطلقة في كتابة ما يشاء في تقريره من ملاحظات وتحفظات دون أن يكون هناك تدخل أوضغوط تمارس عليه من أي جهة وبالأخص إدارة المؤسسة أو الإدارة التنفيذية ومديري الأقسام، وللمدقق أن يمتنع عن تقديم تقرير بوضوح نتيجة تدقيقه لحسابات المؤسسة محل التدقيق، وذلك إذا ما أحس بأن استقلاليته مهددة، وذلك دون خوف من الإجراءات الانتقامية من إدارة المؤسسة محل التدقيق.

إن هذا الاستقلال يتضمن عدة جوانب أهمها:

- عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل الحقائق في التقرير.
- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمدقق والمرفق مع القوائم المالية على الرغم من وجودها في تقارير أخرى قد تكون غير رسمية.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي:

ضمانا لاستقلالية المدقق الخارجي وحفاظا على حياده فإن على المدقق ألا يتدخل في تسيير المؤسسة، وذلك لأن إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة تعتبران من أهم الجهات التي يمكن أن تضغط على مدقق الحسابات، سواء كان تأثيرا مباشرا أو غير مباشر بمختلف وسائل الضغط التي تؤثر بها الإدارة على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي نذكر منها ما يلي:

أولا: المنفعة المالية

وهي المنفعة التي يحصل عليها مدقق الحسابات نظير الخدمات التدقيقية المقدمة أو الاستشارية، بما أنه يتم تحديد أتعاب المدقق من قبل الجهة التي قامت بتعيينه فإن لذلك أثر على استقلالية المدقق.

والجدير بالذكر أن قيمة الأتعاب وطريقة السداد لتلك الأتعاب تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي، ولتخفيف خطر تحديد أتعاب المدقق على استقلاليته يوصى بـــ:

- أن تقوم جهة رسمية بتحديد أتعاب المدقق وفقا للمعايير.
- أن تقوم الجهة المهنية بتحديد معدل معياري لأجر ساعة التدقيق.
- أن يمتنع أي مدقق عن القيام بتدقيق أعمال المؤسسة بأجر أقل مما كان يتقاضاه[1].

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، مرجع سابق، ص87.

ثانيا:الخدمات الاستشارية

وتعني قيام مدقق الحسابات بتقديم أي خدمة بخلاف عمليات التدقيق التي يقدمها، ومنها استشارات ضريبية، ودراسات الجدوى الاقتصادية، وهذه الاستشارات معقدة ومثيرة للجدل، حيث يذهب البعض إلى أن تقديم المدقق لخدمات استشارية قد يصاحبه زيادة معرفة المدققين بعملاء التدقيق، وبالتالي يؤدي إلى احتمال زيادة قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء، وبالتالي تؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق،وبالمقابل فإن تقديم هذه الخدمات الاستشارية قد يؤثر على استقلال المدقق، حيث أنه قد يمثل ذلك أداة لتهديد المدقق بالتغيير مقابل الحصول على تقارير التدقيق كما يطلبون.

و تأسيسا على ذلك يجب أن تقدم هذه الخدمات من شخص يتمتع باستقلال ملموس و تأهيل كاف في مجال الخدمة نفسها.

ثالثا: العوامل السلوكية

وهي العوامل المرتبطة بسلوك المدقق الإنساني، ويمكن أن تقسم العوامل السلوكية إلى[1]:

1. تعارض مصالح المدقق والعميل ومدى تأثيرها على استقلالية المدقق:

المؤسسة لا ترغب في الحصول على تحفظات كونها تترك أثر سلبي على أسهمها واعتماد الملاك على المدقق في تقييم أداء المؤسسة حيث نجد أن الإدارة ترغب في الحصول على تقرير لإرضاء الملاك، ومن ناحية أخرى الملاك يرغبون في الوصول إلى حقيقة الأمر، ونجد ذلك يتجسد من خلال تأثير المؤسسة ككل على المدقق حيث أن لها الحق في تعيين المدقق أو عزله.

2. طريقة تعيين المدقق وعزله:

إن تعيين المدقق يتم بواسطة ملاك المؤسسة أو المساهمين أو أن تفرض الهيئة العامة للمساهمين للإدارة بتعيين أوعزل المدقق، وكذلك تحديد أتعابه مما يمكن الإدارة من ممارسة الضغوط على المدقق كون قرار التعيين والعزل وتحديد الأتعاب يكون بيد الإدارة[2].

3. العوامل المرتبطة بالعميل:

وهي العوامل المرتبطة مباشرة بالعميل، مثل المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية ودور الإدارة في تعيين المدقق والوضع المالي للعميل، نجد أن تغيير تطبيق المبادئ المحاسبية يؤثرعلى استقلالية المدقق، وذلك لأن العميل قد يقوم بتغيير تطبيق المبادئ المحاسبية بحسب المصالح الشخصية والمالية له، فإذا لم يكن المدقق متفقا مع العميل فإن العميل سيقوم بتغييره، ذلك لأن العميل سيقوم بإيجاد مدقق

[1] زريقات عمر محمد وآخرون، **علم تدقيق الحسابات العلمي**، الطبعة الأولى، عمان، دار الميسرة للنشر والتوزيع، 2010، ص 112.
[2] خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، عمان، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 1998، ص 123.

آخر يتفق مع وجهة نظره، أما دور الإدارة في اختيار مدقق الحسابات فإن له أثر على استقلالية المدقق والمتمثل في الضغط على المدقق من أجل تحقيق مصالح الإدارة.

4. الفترة الزمنية المستغرقة بعملية التدقيق:

وهي تجديد العقد لأكثر من فترة مالية ما يؤثر على استقلالية المدقق، وذلك كون المدقق يمكث لفترة طويلة في مؤسسة العميل مما يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية بين المدقق وإدارة المؤسسة وينشأ احتمال أن المدقق ممكن أن يتغاضى عن بعض الأمور، مما قد يؤدي إلى التأثير على جودة التدقيق وموضوعية واستقلالية المدقق[1].

5. وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المؤسسة:

تعتبر ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في استقلال المدقق الخارجي من الأمور الهامة لمدقق الحسابات الخارجي، وهذه الثقة قد تهتز بأي أدلة تطعن في هذا الاستقلال في نظر الأشخاص العاديين، فلكي يكون المدقق مستقلا يجب عليه أن يكون مستقلا نهائيا، ولكي يتم الاعتراف باستقلال المدقق يجب أن يكون حرا من أي التزامات تجاه العميل الذي يراجع حساباته، أو أن تكون للمدقق مصلحة في الإدارة أو الملكية.

والجدير بالذكر أن مدقق الحسابات الخارجي الذي يراجع حسابات المؤسسة يكون هو عضوا في مجلس إدارتها قد يكون مستقلا من الناحية الذهنية، ولكن لا ينتظر من مستخدمي القوائم المالية أن يقبلوا بصفة الاستقلال هذه لأن المدقق في حقيقة الأمر أصبح يدقق في قرارات قد ساهم هو في اتخاذها.

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات معاصر**، مرجع سابق، ص 88.

المطلب الثالث: أثر أتعاب التدقيق على استقلالية المدقق

تعتبر أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق الخارجي إحدى المؤشرات المهمة التي تؤثر على استقلالية وجودة الخدمة التي يقدمها، نظرا لأن الغرض الرئيسي من التدقيق الخارجي هو الحصول على تقرير فني محايد حول عدالة تصوير القوائم المالية للوضع المالي للمؤسسة، لذا يقوم بها شخص خارجي مستقل عن إدارة المؤسسة (المدقق الخارجي)، ففي ظل المنافسة الحادة في سوق التدقيق تميل الأتعاب إلى التقلب متأثرة بعامل العرض والطلب، مما يؤثر على استقلالية المدقق بشكل جوهري والخدمة التي يقدمها[1].

بمعنى وجود تأثير مهم لأتعاب المدقق على استقلالية وجودة الخدمة التي يقدمها، ونتيجة لتأثر استقلالية المدقق الخارجي بأتعاب التدقيق قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بوضع بعض المعايير الخاصة بذلك، والتي من أهمها أن لا تزيد قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق من المؤسسة محل التدقيق عن (10%)من مجموع الأتعاب الكلية المكتتبة، ونشير أيضا إلى تحديد حد أدنى لأتعاب التدقيق، وحث المدققين على ضرورة مراعاتهم للعوامل التي تقلل من المنافسة الشديدة والتي تؤدي إلى تدعيم الاستقلالية.

وعلى المدقق أن يكون حذرا و أن يتجنب أي مظهر أو سلوك من شانه أن يجعله مصدرا للشك في استقلاليته حياده وموضوعيته اتجاه الجمهور المستخدم أو المستفيد من تقريره وخدماته المختلفة.

حيث أكدت الدراسات السابقة أن تغيير المدققين وما يترتب عليه من تحديد جديد لأتعاب التدقيق وأثره على كل من جودة عملية التدقيق وساعات التدقيق، وكذلك أتعاب التدقيق، وذلك على الرغم من وجود الكثير من القوانين المنظمة للمهنة وأخلاقياتها التي تحرم المضاربة بين المكاتب في أسعار خدمات التدقيق، وبالتالي من المفترض زيادة أتعاب التدقيق مع زيادة احتمال تغيير المدقق و العكس صحيح.

[1] جربوع يوسف محمود، **مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي في تحسين جودة عملية تدقيق وتعزيز موضوعيته واستقلاليته**، مرجع سابق، ص 769.

الخلاصة:

تعتبر عملية تحديد أتعاب التدقيق من أعقد العمليات التي تواجه المدقق الخارجي والعميل على حد سواء، حيث قمنا في هذا الفصل بعرض الإطار النظري لتحديد أتعاب التدقيق حيث شمل تعريف الأتعاب وأشكالها و مراحلها.

كما تعتبر عملية تحديد الأتعاب من الأمور التي لم يحسم فيها الجدال حتى الآن، و يعود ذلك إلى تعدد العوامل التي يحتكم عليها مدقق الحسابات عند تسعير عملية التدقيق، منها ما يتعلق بالمؤسسة محل التدقيق مثل حجم عمل المؤسسة ونوع عملية التدقيق المطلوبة ومقدار أصول والتزامات المؤسسة، ومدى وجود فروع للمؤسسة وتطور النظم المحاسبية فيها، والوقت اللازم لتنفيذ وتخطيط عملية التدقيق ومدى تعقيد عملية التدقيق، ومنها ما يتعلق بمكتب التدقيق كسمعة وشهرة مكتب التدقيق ودرجة المنافسة بين مكاتب التدقيق وعدد المدققين اللازمين للقيام بعملية التدقيق ومدى تأثير هذه العوامل على أتعاب المدقق الخارجي.

تمهيد

قصد التحقق من فرضيات الدراسة، والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة، سنحاول القيام بدراسة ميدانية تبين لنا أثر هيكل الأتعاب على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.

وللقيام بدراسة ميدانية موضوعية، استعملنا منهج المسح عن طريق استمارة استبيان حيث حاولنا الحصول على آراء بعض المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق والذي من شأنه أن يثري موضوع البحث ويساعد على دراسة أهمية أثر هيكل الأتعاب على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.

كما تضمن هذا الفصل عرض لنتائج المعالجات الإحصائية التي قمنا بإجرائها على مجتمع الدراسة من خلال تقديم الاستبانةلأفراد عينة الدراسة، وتم القيام بتحليل هذه النتائج تحليلا مفصلا.

وسنحاول في هذا الفصل عرض ما يلي:

المبحث الأول: واقع أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة.

المبحث الثالث: معالجة الاستبيان.

المبحث الأول: واقع أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر

تزداد صعوبة تحديد أتعاب عملية التدقيق في بداية التعاقد بين المدقق والعميل وذلك بسبب عدم معرفة المدقق بطبيعة المؤسسة وظروف وحجم عمليات التدقيق الخاصة بها، والوقت والجهد المطلوب أداءه، ومعرفة واقع أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر وذلك من خلال دراسة سلم أتعاب محافظ الحسابات الصادر في سنة 1994 والذي تم تعديله في سنة 2006.

المطلب الأول: سلم أتعاب محافظ الحسابات لسنة 1994

1. تعريف محافظ الحسابات في الجزائر:

يعرف محافظ الحسابات بأنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[1].

تعبر أتعاب محافظ الحسابات عن المقابل الذي يحصل عليه من أداء مهامه وقد حدد القانون أتعاب محافظ الحسابات كما يلي:

المادة 44 من القانون 91-08 حددت بصفة دقيقة أتعاب محافظ الحسابات حيث جاء فيها:" تحدد الجمعية العامة للمساهمين بالاتفاق مع محافظي الحسابات الأتعاب طبقا للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية، في إطار التشريع المعمول به، ولا يمكن أن يتلقى محافظوا الحسابات فضلا على الأتعاب أي أجر أو امتياز تحت أي شكل كان" ، ومن هذا المنطق تم وضع جدول أتعاب يسهل عملية حساب أتعاب محافظ الحسابات بناء على مؤشرات ومعاييرهي:

- المجموع الإجمالي للميزانية بدون تخفيض الإهتلاكات والمؤونات.
- مجموع الإيرادات باستثناء حسابات التحويل.

حسب القرار المؤرخ في 1994/11/07 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات في الجزائر والذي يتمثل فيما يلي:

[1]قانون رقم 10-01 مؤرخ في 16رجب عام 1431 الموافق ل29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، مادة 22، العدد 42، ص7.

الجدول رقم(3-1): سلم أتعاب محافظي الحسابات المعمول به في الجزائر الصادر سنة 1994

المبلغ الإجمالي الخام للميزانية السنوية الاستثمارات غير المعاد تقويمها + نواتج الاستغلال (ماعدا حسابات تحويل التكاليف)	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب بـ(كلم / دج)
حتى أقل من 100 مليون دج	من 160إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
من 100 إلى أقل 200 مليون دج	من 240إلى أقل من 340	من 120إلى أقل من 170
من 200إلى أقل 400 مليون دج	من 340 إلى أقل من 460	من 170 إلى أقل من 230
من 400 إلى أقل من 800 مليون دج	من 460إلى أقل من 600	من 230إلى أقل من 300
من 800إلى أقل من 1600 مليون دج	من 600إلى أقل من 760	من 300إلى أقل من 380
من 1600 إلى أقل من 3200 مليون دج	من 760إلى أقل من 1030	من 380 إلى أقل من 515
من 3200إلى أقل من 6400 مليون دج	من 1030إلى أقل من 1400	من 515 إلى أقل من 700
من 6400إلى أقل من 12800 مليون دج	من 1400 إلى أقل من 1800	من 700 إلى أقل من 900
من 12.800إلى أقل من 25.600 مليون دج	من 1800 إلى أقل من 2400	من 900 إلى أقل من 1200
أكثر من 25600 مليون دج يضاف إلى 2400 ساعة نسبة 2% أي 48 ساعة لكل حصة إضافية ب 500مليون دج حتى الحد الأقصى 4500 ساعة	الحد الأقصى 4500 ساعة	حد أقصى 2250

المصدر: القرار المؤرخ في 1994/11/07يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد14،1994.

المطلب الثاني: سلم أتعاب محافظي الحسابات المعمول به في الجزائر الصادر سنة2006

إن أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر ينظمها القانون بموجب القرار المؤرخ في 1994/11/07والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات المعدل سنة 2006، في إطار مهام التشريع والتنظيم المعمول به، ولا ينطبق سلم الأتعاب هذا على المهام الخاصة والمؤقتة التي يكلف بها محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة للمساهمين ونذكر منها ما يلي:

- اندماج أو انفصال المؤسسات.
- إنشاء شركات فرعية لإسهام جزئي في النشاط.
- مهام مراجعة ظرفية ومؤقتة.
- أداء مهام خاصة لمراجعة حسابات الشركات الخليفة (فرع أو مساهمة).

وحسب القرار المؤرخ في 15 ذي القعدة 1427 الموافق لـ 6 ديسمبر 2006 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات جاء في مادته رقم 2 مايلي:

الجدول رقم(3-2): يمثل سلم أتعاب محافظي الحسابات المعمول به في الجزائر الصادر في سنة 2006.

المبلغ الإجمالي الخام للميزانية السنوية الاستثمارات غير معاد تقويمها + نواتج الاستغلال (ماعدا حسابات تحويل التكاليف)	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب ب (كلم / دج)
أقل من 50 مليون دج	من 80إلى أقل من 160	من 40 إلى أقل من 80
حتى أقل 100 مليون دج	من 160إلى أقل من 240	من 80إلى أقل من 120
من 100 إلى أقل 200 مليون دج	من 240إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من 170
من 200إلى أقل من 400 مليون دج	من 340إلى أقل من 460	من 170إلى أقل من 230
من 400إلى أقل من 800 مليون دج	من 460إلى أقل من 600	من 230إلى أقل من 300
من 800 إلى أقل من 1600 مليون دج	من 600إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من 380
من 1600إلى أقل من 3200 مليون دج	من 760إلى أقل من 1030	من 380 إلى أقل من 515
من 3200إلى أقل من 6400 مليون دج	من 1030 إلى أقل من 1400	من 515 إلى أقل من 700
من 6400إلى أقل من 12.800مليون دج	من 1400 إلى أقل من 1800	من 700 إلى أقل من 900
من 12.800إلى أقل من 25.600 مليون دج	من 1800 إلى أقل من 2400	من 900 إلى أقل من 1200
أكثر من 25600 مليون دج يضاف إلى 2400 ساعة نسبة2%أي 48 ساعة لكل حصة إضافية ب 500مليون دج حتى الحد الأقصى 4500 ساعة	الحد الأقصى 4500 ساعة	حد أقصى 2250

المصدر: القرار المؤرخ في 2006/12/06 يعدل ويتمم القرار المؤرخ في1994/09/07 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد04،2007.

وتتحدد الأتعاب في هذه المهام الخاصة باتفاق مشترك بين محافظ الحسابات والمساهمين، كما لا يطبق أيضا سلم الأتعاب المذكور أعلاه على المؤسسات التابعة للأصناف التالية:

- المؤسسات المتخصصة في القرض.
- شركات البورصة.
- صناديق المساهمة.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

ويحدد مبلغ الأتعاب بالنسبة لهذا الصنف من المؤسسات باتفاق مشترك بين محافظ الحسابات والأجهزة المؤهلة في المؤسسة، حيث يبلغ مبلغ الأتعاب إلى مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين سابقا.

طبقا للمادة الرابعة من القرار المذكور أعلاه، فإن سلم أتعاب محافظ الحسابات يحدد على أساس ثلاثة عناصر وهي[1]:

- المجموع الخام للميزانية السنوية خارج إعادة تقييم (الاستثمارات التي أعيد تقييمها أو التي ستخضع لإعادة التقييم)، مع إضافة مجموع نواتج الاستغلال المحدودة ، فقد ماعدا حسابات تحويل الاستغلال.
- عدد الساعات الضرورية المقدر لأداء المهمة وبالاعتماد على العنصر الأول.
- مبلغ الأتعاب المطابق للجزء المحصل بحساب ناتج عدد الساعات في الجزء المحدد في العنصر الثاني مضروبا في تكلفة الساعةالمحددة بـ500دجابتداء من السنة المالية 1994.

وقد حدد الحد الأقصى للأتعاب التي يمكن أن يحصل عليها محافظ الحسابات في المهمة العادية إلى 2.250.000دج ويطابق عدد ساعات قدرها 4500 ساعة عمل.

ولكن بعد صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2005 والذي أصبحت بموجبه الشركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد معنية بتعيين محافظ حسابات للتصديق على حساباتها مثل شركات المساهمة، لإمكانياتها المادية تم تعديل سلم الأتعاب لسنة 2006 بقرار من الوزارة المالية حيث تم تخفيض الحد الأدنى للأتعاب من 80000دج إلى 40000دج مع بقاء الحد الأقصى، وباقي الشرائح الأخرى دون تغيير.

وطبقا للمادة السادسة من القرار الصادر سنة 1994، فإن مبلغ الأتعاب يحدد كما يلي:

[1] سيد محمد، **تطور المراجعة في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة**، دراسة آراء بعض المهنيين والأكاديميين، مذكرة ماجستير في محاسبة والتدقيق، قسم علوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2010، ص 131.

- عندما يكون محافظان للحسابات أو أكثر يعملان أو يعملون لمؤسسة نفسها فإن مبلغ أتعابهم يساوي مبلغ أتعاب محافظ الحسابات واحد مع إضافة 20% قسمة المبلغ الإجمالي على عدد محافظي الحسابات.
- عندما يكون محافظ حسابات أو أكثر في مؤسسة فرعية فهم يتقاضون زيادة على أتعابهم باسم المؤسسة الأم 70% من الأتعاب الناتجة عن السلم المطبق على المؤسسة الفرعية.

أما فيما يخص طريقة دفع أتعاب محافظ الحسابات عن مهامه العادية فإنها تتم بناء على بيانات الأتعاب كما يلي[1]:

- 30% عند بداية الأعمال.
- 20% بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتةtravaux intérimaires.
- 30% بعد انتهاء الأعمال التي تتوج بتقرير المصادقة على الحسابات.
- 20% بعد اجتماع الجمعية العامة العادية.

إضافة إلى الأتعاب التي يتحصل عليها محافظ الحسابات والمحسوبة باستخدام سلم الأتعاب، يستفيد محافظ الحسابات من تعويض للمصاريف التي ينفقها في إطار المهام الموكلة إليه وفق ما تقتضيه العناية المهنية وبرنامج العمل وذلك كما يلي:

- ترد مصاريف النقل بناء على تقديم الوثائق المبررة، وفي حالة استعمال السيارة الشخصية ترد المصاريف على أساس تعويض قدره 03دج للكيلو متر الواحد.
- ترد مصاريف الإيواء والإطعام حين لا تستطيع المؤسسة توفيرها بوسائلها الخاصة بناء على الوثائق المبررة في حدود ما يأتي:
  - 1500دج على الأكثر في اليوم عن الشخص الواحد.
  - 80% من مجموع الساعات المخصصة للمهمة.

ونشير إلى أن المشرع الجزائري ربط تعويض المصاريف أعلاه بالحالات التي يبررها القانون وهي بعد المسافة التي تفوق 50كلم بين مركز المراقبة ومقر محافظ الحسابات، والشيء الملاحظ على سلم أتعاب محافظي الحسابات المعمول به في الجزائر، أنه لم يتغير منذ صدوره سنة 1994 ماعدا ما تعلق بإضافة الشريحة المتعلقة بالحد الأدنى للأتعاب عندما أضيفت الشركات ذات المسؤولية المحدودة ضمن الشركات والهيئات المعنية بالتصديق على حساباتها السنوية من طرف محافظ الحسابات ،كما أن سعر الساعة المحدد بـ500دج لم يتغير كذلك.

[1] شريفي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة**، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية جامعة سطيف ،الجزائر، 2011-2012، ص 143.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة

سيتم في هذا المبحث توضيح منهجية الدراسة المتبعة من حيث الأسلوب ومجتمع الدراسة، وتحديد العينة وطرق جمع البيانات والاختبارات الخاصة بصدق وثبات أداة الدراسة (الاستبيان)، فضلا عن ذلك الأساليب الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات واستنباط النتائج.

المطلب الأول: منهج الدراسة

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة فالمنهج يسهل البحث ويسمح بالكشف عن الحقائق العلمية وتحديد الأساليب المترتبة عنها، وباعتبار بحثنا يتمحور حول"أثر هيكل الأتعاب على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر"، لذلك اعتمدنا على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المترتبة على هذا التحليل.

أولا: مجتمع وعينة الدراسة وحدودها

نظرا لصعوبة الدراسة الميدانية، فقد تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة كما يلي:

1. **مجتمع الدراسة:**

تحقيقا لأهداف البحث المتمثلة في معرفة أثر هيكل الأتعاب على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر فقد تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين، فئة الأكاديميين المتمثلة في الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والتدقيق أما الفئة الثانية فتتمثل في ممارسي المهنة لأنهم يمتثلون لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وخاصة لولاية المدية وتشمل هذه الفئة كل من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين وهذا لجمع بيانات تسمح بمعرفة مدى تأثير كل من هيكل الأتعاب على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.

وروعي في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن تكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والمقدرة على الحكم على أثر هيكل الأتعاب على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.

2. **عينة الدراسة:**

وتعرف العينة بأنها "مجموعة جزيئية من المجتمع الكلي تحوي بعض العناصر تم اختيارها منه"[1].

ورغم العمل على جمع نسبة معينة من الاستبيانات، إلا أن هذا لم يؤثر على موضوعية الدراسة حيث راعينا في اختيار عينة الدراسة المناسبة والتي تفيدنا في الحصول على نتائج موضوعية ومن بين النقاط الملاحظة على عينة الدراسة:

[1] فايز جمعة صالح النجار وآخرون، **أساليب البحث من منظور تطبيقي**، بدون طبعة، الأردن، دار حامد للنشر والتوزيع، 2009، ص 86.

- وجود أساتذة متحصلين على اعتماد محافظ حسابات أو شهادة خبير معتمد أو محاسب معتمد أو يزاولون تربص من أجل نيل هذه الشهادة.
- وجود بعض الأكاديميين ممن لديهم خبرة ميدانية معتبرة في مجال المحاسبة والتدقيق.

وللحصول على عينة معبرة عن المجتمع، قمنا بتوزيع حوالي 35استمارة شملت الأكاديميين والمهنيين لولاية المدية وبعد فرزها تم استبعاد 03 مفردات لعدم اكتمال تعبئتها وكذلك استبعاد مفردتين لورودها في آجال متأخرة وبذلك تم الحصول على عينة ميسرة التي خضعت للتحليل الإحصائي 30 تتكون من مفردة بنسبة 85.71%وذلك حسب ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): الاستمارات الصالحة للتحليل

البيان	الاستبيان العادي	
	العدد	النسبة %
الاستمارات الموزعة	35	%100
الاستمارات الملغاة	3	%8,57
الاستمارات الواردة بعد الأجل	2	%5,71
الاستمارات الصالحة للتحليل	30	%85,71

المصدر: من إعداد الطالبتين

3. **حدود الدراسة:**

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- **الحدود المكانية:**

الغرض من هذه الدراسة هو استبيان لمعرفة كيفية تطوير هيكل أتعاب محافظ الحسابات لتحسين جودة التدقيق الخارجي في الجزائر حيث انحصرت الدراسة في الحدود الجغرافية لولاية المدية.

- **الحدود الزمنية:**

فيما يخص توزيع الاستبيان فقد امتدت فترة توزيع وجمع استمارة هذا الاستبيان حوالي 20 يوما.

- **الحدود البشرية:**

شملت هذه الدراسة الأكاديميين متمثلين في أساتذة الجامعة المختصين في التدقيق والمحاسبة والمهنيين متمثلين في كل من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين.

المطلب الثاني: الطريقة والإجراءات

يتناول هذا المطلب وصفا لطريقة تصميم الاستبيان انطلاقا من مرحلة إعداده متضمنة أداة الدراسة وهيكل الاستبيان.

أداة الدراسة:

للحصول على نتائج موضوعية تساعدنا في إسقاط الجانب النظري المدروس على الدراسة الميدانية من جهة، والإجابة على الأسئلة المطروحة وإثبات صحة وخطأ الفرضيات الموضوعة من جهة أخرى، قمنا بإعداد استمارة استبيان ووزعناها على عينة الدراسة.

أولا: إعداد الاستبيان

حتى تكون الدراسة منظمة في شكل علمي من حيث البساطة والشكل والمضمون، قمنا بتصميم استمارة استبيان مع مراعاة ما يلي:

أ- مرحلة التصميم:

انطلاقا من إشكالية البحث، واعتمادا على عدة مراجع، قمنا بتصميم استمارة استبيان مع مراعاة ما يلي:

- صياغة عبارات الأسئلة بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الالتباس وسوء الفهم.
- استعمال لغة سليمة،باللغة العربية عن طريق استشارة مختصين في هذا المجال.

- ترتيب الأسئلة وتدرجها وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية .
- احتواء الاستبيان على خليط من الأسئلة مغلقة (نعم أولا) وأسئلة شبه مغلقة بالإضافة إلى فتح مجال أمام أفراد العينة لاختيارات أخرى في بعض الأسئلة، وذلك بغرض الوصول إلى أعلى استجابة ممكنة من أفراد العينة.

وبعد الانتهاء من صياغة الأسئلة، تم اللجوء إلى بعض الأساتذة المختصين في مجال الإحصاء للتأكد من الجانب التقني والشكلي للاستمارة، بالإضافة إلى أساتذة مختصين في مجال التدقيق للتأكد من الجانب الموضوعي للاستمارة وتغطيتها لجميع جوانب البحث، وقد مكنتنا هذه الإجراءات من تفادي بعض الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون تحقيق أهداف الاستمارة.

ب- مرحلة إعادة التصميم:

بعد تصميم استمارة الاستبيان ومراجعتها، قمنا بتوزيع أولي على عدد من أفراد العينة وذلك بغية قياس مدى سهولة استيعاب وإمكانية الإجابة عليها وبناء على التوزيع الأولي، أخذنا بعين الاعتبار عدة ملاحظات واتخذنا بعض الإجراءات كما يلي:

- الاستغناء عن بعض الأسئلة غير الموضوعية.
- تعديل الأسئلة المعقدة.
- إضافة أسئلة لتغطية الجوانب المهملة من البحث.

ج- مرحلة توزيع استمارة الاستبيان:

بعد الأخذ بعين الاعتبار جميع الملاحظات والتعديلات، قمنا بتصميم استمارة الاستبيان في شكلها النهائي، ثم قمنا بتوزيع الاستمارات على أفراد العينة بالاعتماد على عدة طرق أهمها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة.
- إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.
- الاستعانة ببعض الزملاء.

ثانيا: هيكل الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان 26 سؤالا موزعة على قسمين، وذلك كما يلي:

- ثلاثة أسئلة في القسم الأول المتعلق بالبيانات الشخصية حول عينة الدراسة.
- أما القسم الثاني فتضمن محاور الاستبيان بحيث قسمت إلى ثلاثة محاور تتعلق بموضوع الدراسة.

- حيث تضمن المحور الأول06أسئلة تتمحور حول واقع أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر.
- أما المحور الثاني فتضمن 10 أسئلة تتمحور حول العوامل المؤثرة على أتعاب محافظي الحسابات في الجزائر من أجل تحسين جودة التدقيق الخارجي.
- أما المحور الثالث فتضمن 06 أسئلة تتمحور حول أفاق تطوير أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر.

وبغرض القيام بدراسة ميدانية موضوعية تساعد على تحقيق أهداف بحثنا تم إعداد أسئلة المحاورعلى أساس مقياس ليكارت(likertscale) الثلاثي والخماسي حسب المعطيات والبيانات المطلوبة من كل سؤال، بالإضافة إلى تحديد آراء أفراد العينة حول المحاور التي تضمنها الاستبيان وذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-4):مقياس ليكارت الثلاثي

التصنيف	نعم	لا	محايد
الدرجة	1	2	3
المتوسط الحسابي	[1-1.66]	[1.67-2.33]	[2.34- 3]

الجدول رقم (3-5) :مقياس لكارت الخماسي

التصنيف	**موافق جدا أو كبيرة جدا**	**موافق أوكبيرة**	**محايد أو متوسطة**	**غير موافق أو قليلة**	**غيرموافق مطلقا أو قليلة جدا**
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط الحسابي	[1- 1.79]	[1.80-2.59]	[2.60-3.39]	[3.40-4.19]	[4.20 - 5]

المطلب الثالث: تفريغ بيانات الاستبيان

بغرض تفريغ بيانات الاستبيان بطريقة تساعد على الوصول إلى نتائج موضوعية، قمنا باستخدام أدوات إحصائية مختلفة وتتمثل فيما يلي:

الأدوات المستخدمة في تحليل الاستبيان:

بعد أن تم التحصيل النهائي للاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج **EXCEL** الذي يكون على شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية في أعمدة، لتسهل عملية الملاحظة بغية التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها، كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة**-spss-sciences statisicalpakage for social**، ومن تلك الأساليب انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية و الوظيفية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة ، كما تم حساب المتوسطات الحسابية وذلك لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابات عينة الدراسة لكل من عبارات القسم الثاني للدراسة، ومن خلاله يمكن ترتيب عبارات كل عنصر حسب أعلى متوسط، كما مكننا برنامج **spss** من حساب الانحرافات المعيارية وذلك لمعرفة مدى انحراف استجابات الدراسة لكل عبارة، ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية، التي تتمثل فيما يلي:

- استخراج التكرارات و النسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان.
- قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان بالاستناد إلى إجابات أو اختبارات أفراد العينة المشار إليها بالاستبيان .
- حساب الانحراف المعياري لكل عبارة في الاستبيان بالاستناد إلى إجابات أو اختيارات أفراد العينة المشار إليها بالاستبيان.
- حساب المتوسط لكل محور من محاور الدراسة.
- حساب الانحراف المعياري لكل محور من محاور الدراسة.

المبحث الثالث: معالجة الاستبيان

يتضمن هذا المبحث عرض نتائج المعالجة الإحصائية التي أجريت على عينة الدراسة حيث تم فيها عرض الخصائص العامة لعينة الدراسة وذلك من خلال التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لمفردات عينة الدراسة وتحليل محاور الاستبيان وعرض نتائج الدراسة.

المطلب الأول: الخصائص العامة لعينة الدراسة

بعد تعريف كل من مجتمع الدراسة وعينة الدراسة وحصرها في فئة معينة قمنا بتحليل العينة الإحصائية المكونة من 35 مفردة تشمل كل من المحاسبين ومحافظي الحسابات، و خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين وأخرى موزعة حسب كل من المؤهل العلمي وعدد سنوات العمل باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي.

أولا:توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

تتكون عينة الدراسة من 35 فردا حيث تم تقسيم أفراد العينة إلى ثلاث فئات تمثل المؤهل العلمي، وقد قمنا باختبار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة وتحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة.

الجدول رقم (3-6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

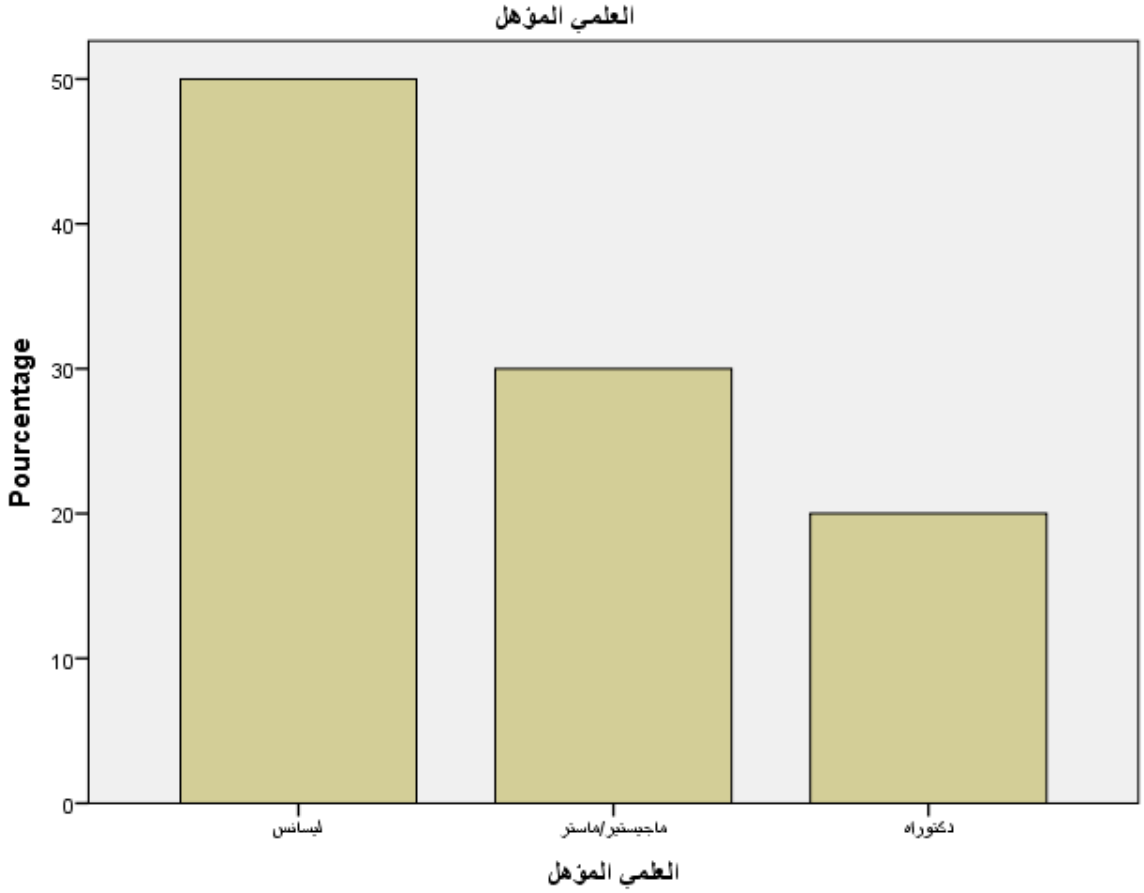
الفئات	التكرار	النسبة المئوية
دكتوراه	6	%20
ماجستير /ماستر	9	%30
ليسانس	15	%50
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

يتضح من الجدول أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم من حاملي شهادة الليسانس حيث بلغ عددهم 15 مفردة أي ما نسبته 50 % وهي نسبة مرتفعة تمثل نصف أفراد العينة أي أن معظم ممارسي المهنة من محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين هم من حملة شهادة الليسانس،بينما بلغ عدد حاملي شهادة الماجستير أو الماستر 9 مفردات أي ما يمثل نسبة 30% من ممارسي المهنة كخبراء محاسبين ومحافظي الحسابات أما المتحصلين على شهادة الدكتوراه فكان عددهم 6 مفردات أي ما نسبته 20% وتمثل أغلبها أساتذة جامعيين.

وفيما يلي التمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

الشكل رقم (3-1):التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين.

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

تم تقسيم أفراد العينة إلى أربع فئات تمثل الوظيفة الحالية لكل فرد من أفراد العينة وقد قمنا باختبار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة وتحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة:

الجدول رقم (3-7): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

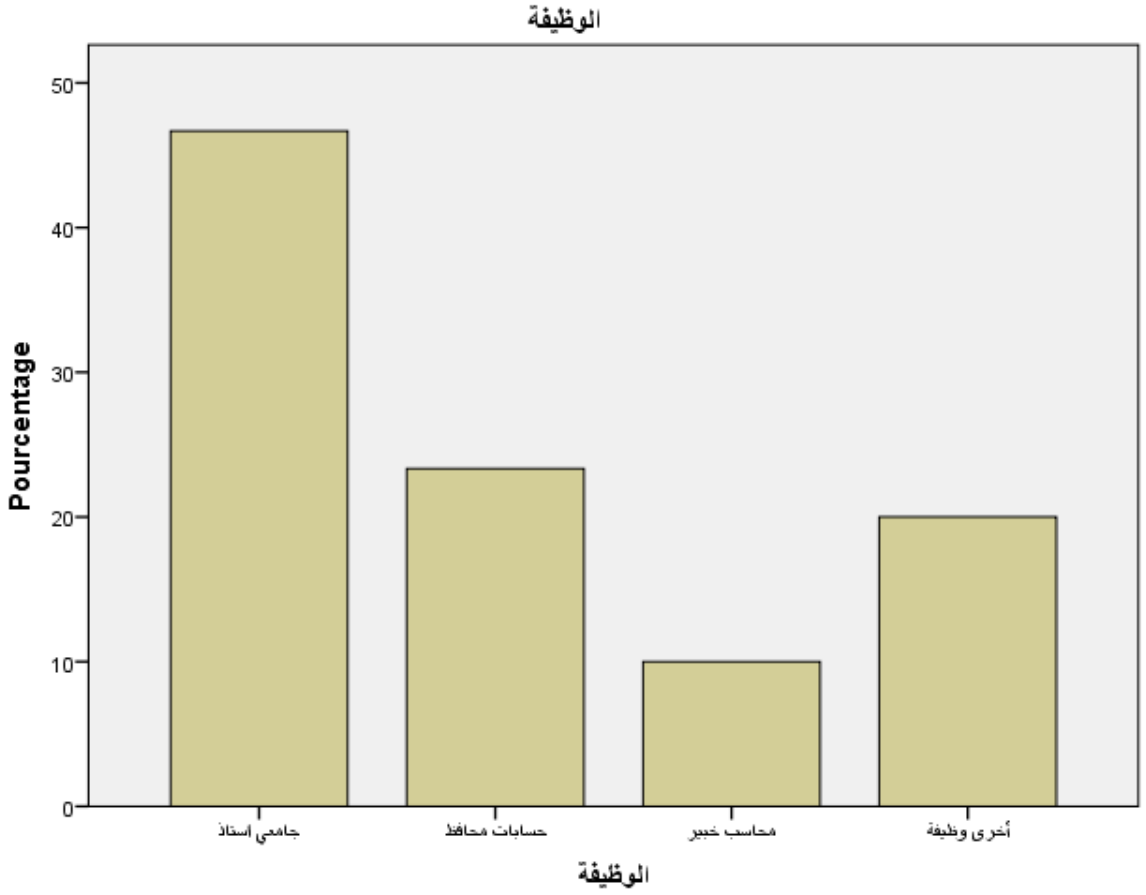
الفئات	التكرار	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	14	%46,7
محافظ حسابات	7	%23,3
خبير محاسب	3	%10
وظيفة أخرى	6	%20
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

من الجدول أعلاه تبين لنا أن نسبة أستاذ جامعي مرتفعة مقارنة بوظيفة محافظ الحسابات وخبير محاسب وغيرها من الوظائف الأخرى حيث بلغ عددهم 14 أستاذ بنسبة 46,7 %،ثم تليها وظيفة محافظ حسابات بـ: 7 محافظين أي ما نسبته 23,3 %، ثم بعد ذلك تليها الوظائف الأخرى والتي بلغ عددها 6 وظائف وتتمثل في مهنة محاسب رئيسي ومحاسب ومحاسبين معتمدين بنسبة 20%، وفي الأخير تأتي وظيفة خبير محاسب حيث بلغ عددهم 3 خبراء بنسبة 10 %.

وفيما يلي التمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة:

الشكل رقم (3-2): التمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين.

ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات العمل.

تم تقسيم أفراد العينة إلى فئات تمثل الخبرة المهنية وكل فئة لها مدى خمس سنوات وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، وهذا ما يمثله الجدول التالي:

الجدول رقم (3-8): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات العمل

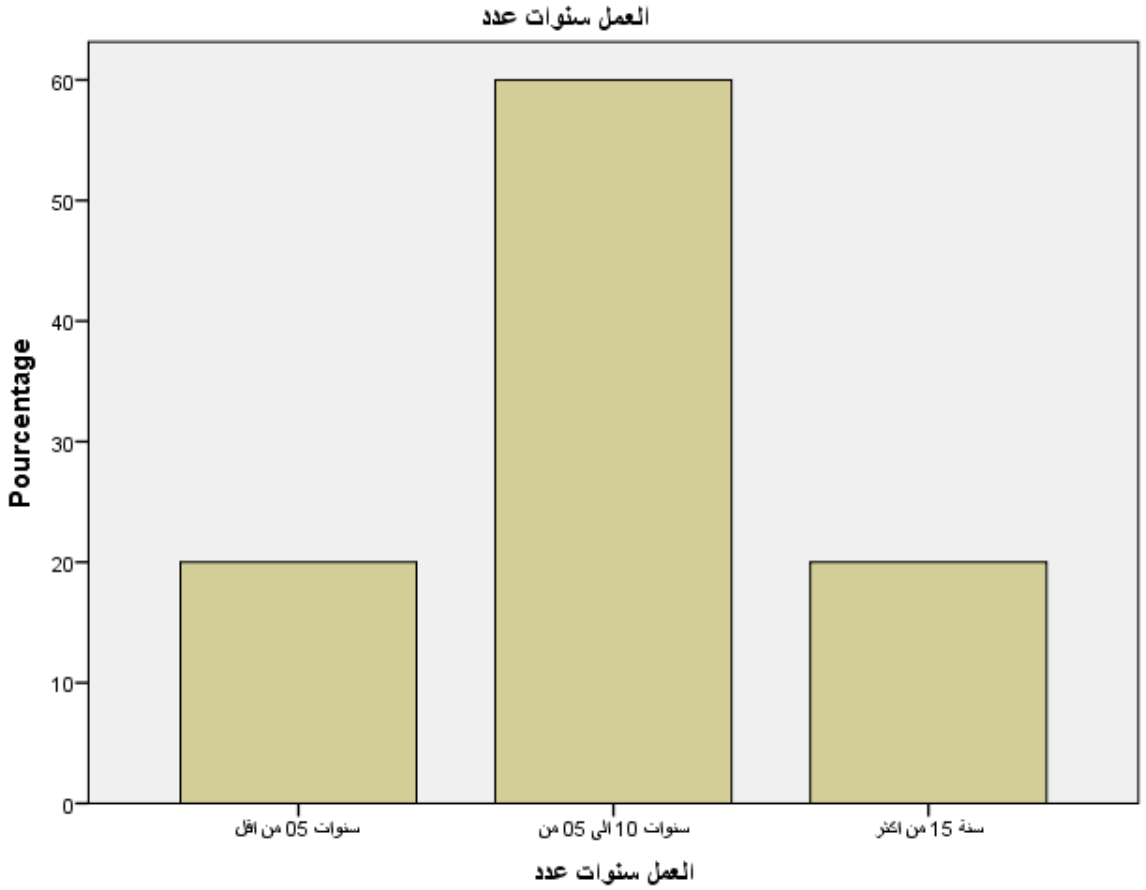
الفئات	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 05 سنوات	6	%20
من 05 إلى 10 سنوات	18	%60
أكثر من 10 سنوات	6	%20
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن نسبة الخبرة المرتفعة هي لفئة: من 05 إلى 10 سنوات عمل بنسبة 60% أي ما يعادل 18 فرد من العينة، ثم تليها فئة أقل من 05 سنوات وفئة أكثر من 10 سنوات بنسبة متساوية هي 20% أي ما يعادل 6 أفراد من العينة لكل منهما.

وفيما يلي التمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات العمل:

الشكل رقم (3-3):التمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات العمل.



المصدر: من إعداد الطالبتين.

رابعا: اختبار ثبات وصدق الاستبيان

أ- اختبار ثبات الاستبيان:

من اجل اختبار ثبات الاستبيان استخدمنا المؤشر الإحصائي" ألفا كروملخalpha cromback"

وهي طريقة لاختبار ثبات الاستبيان.

الجدول رقم (3-9): قيمة معامل الثبات ألفا كرومباخ لأداة الدراسة

مجموع عبارات الاستبيان	ألفا كرومباخ
21	0,658

المصدر: مخرجات برنامج spss

يتضح من الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرومباخ قيمته تتراوح بين الصفر والواحد وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي، يطمئن على صدق الاستبيان طبقا لقاعدة القياس أن كل اختبار ثابت صادق، وليس كل اختبار صادق ثابت.

ب- صدق الاتساق الداخلي:

قمنا بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان على عينة الدارسة المكونة من 35 استمارة وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة لمحاور الاستبيان والدرجة الكلية للاستبيان.

الجدول رقم(3-10): يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبيان والدرجة الكلية للاستبيان.

الفقرات	معامل الارتباط سبيرمان	مستوى الدلالة
1- واقع أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر	0.681	0.000**
2- العوامل المؤثرة على أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر من أجل تحسين جودة التدقيق الخارجي .	0.919	0.000**
3- أفاق تطوير أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر .	0.407	0.025*

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجاتspss.

من خلال الجدول نلاحظ أن معاملات الارتباط **لسبيرمان** المبينة عند مستوى الدلالة المعنوية (0.01 و0.05)، ونقارن بـ0.01 إذا كان معامل الارتباط دال إحصائيا لكل محور والذي يحمل (**).

ونقارن بـ 0.05 إذا كان معامل الارتباط دال إحصائيا لكل محور والذي يحمل (*).

ومن الجدول أعلاه نلاحظ أن المحور الأول و الثاني يحمل (**) إذا فهو دال على صدق الاتساق الداخلي للاستبيان عند مستوى الدلالة 0.01، بينما المحور الثالث من الاستبيان يحمل دلالة (*) إذا فهذا المحور دال على صدق الاتساق الداخلي للمحاور مع الاستبيان ككل.

بما أن محاور الاستبيان دالة على اتساق هذه المحاور داخليا مع الاستبيان فهذا يدل على صدق الاتساق الداخلي للمحاور مع الدرجة الكلية للاستبيان.

المطلب الثاني: تحليل محاور الاستبيان

من أجل حوصلة النتائج، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من نسب مئوية ومتوسطات حسابية وانحرافات معيارية، كما تم تحديد الاتجاه العام للعينة عن طريق تحديد الفئة التي ينتمي إليها المتوسط من مقياس ليكارت المناسب لكل سؤال ولكل محور.

أولا: الخصائص العامة المتعلقة بواقع أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر

يتعلق المحور الأول بواقع أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر حيث يحتوي على ستة أسئلة تم تلخيص نتائجها و تحليلها كما يلي:

الجدول رقم(3-11): نتائج آراء أفراد العينة حول واقع أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر

العبـــارة	التكرار النسبة	الاستجابات			المؤشرات الإحصائية		
	ت %	نعم	لا	محايد	المتوسط الحسابي	الانحـــــــراف المعياري	الاتجاه العام
1- هل أنت راض على سلم أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر	ت	7	22	1	1,80	0,48	لا
	%	23,3	73,3	3,3			
2- هل يتم الأخذ بعين الاعتبار سلم الأتعاب عند تحديد الأتعاب	ت	8	21	1	1,77	0,50	لا
	%	26,7	70	3,3			
3- هل يتم التفاوض حول الأتعاب	ت	22	8	--	1,27	0,45	نعم
	%	73,3	26,7	--			
4- هل يتم الحصول على الأتعاب بسهولة	ت	11	18	1	1,67	0,55	لا
	%	36,7	60	3,3			
5- هل هناك منافسة بين المهنيين أساسها الأتعاب	ت	17	12	1	1,47	0,57	نعم
	%	56,7	40	3,3			
6- هل يتم تحديد الأتعاب على أساس ساعات العمل	ت	16	13	1	1,50	0,57	نعم
	%	53,3	43,3	3,3			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

من خلال الجدول السابق نلاحظ مايلي:

- **بالنسبة للسؤال الأول :** فإن نسبة 73,3% من أفراد العينة غير راضين على سلم الأتعاب المطبق في الجزائر، ونسبة 23,3% من أفراد العينة هم راضون على سلم الأتعاب، أما النسبة المتبقية وهي نسبة ضئيلة 3,3% كانوا محايدين، وبلغ المتوسط الحسابي 1,80 وهو يعبرعن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الثلاثي[1,67-2,33] بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ: 0,48 والذي يبين توزيع الإجابات، وهذا يبين عدم رضا أفراد العينة على سلم أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر.
- **بالنسبة للسؤال الثاني**: 70 % أجابوا بـ: لا و26,7 % أجابوا بــ: نعم، أما نسبة 3,3%أجابوا بــ: محايد، وبلغ المتوسط الحسابي 1,77 و هو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الثلاثي [1,67- 2,33] بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بــ: 0,50 وهو يؤكد تقارب آراء أفراد العينة وابتعادهم عن الإجابة (نعم)، وهو يبين عدم الأخذ بعين الاعتبار سلم الأتعاب عند تحديد أتعاب محافظي الحسابات.
- **بالنسبة للسؤال الثالث:** نسبة 73,3% من أفراد العينة أجابوا بــ: نعم و نسبة 26,7% أجابوا بــ:لا وبلغ المتوسط الحسابي 1,27 وهو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الثلاثي [1- 1,66] بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بــ: 1,45 و الذي يبين تمركز أفراد العينة حول الإجابة الأولى و هذا يبين أن تحديد الأتعاب يكون على أساس التفاوض بين العميل و مكتب التدقيق.
- **بالنسبة للسؤال الرابع:** نسبة 60% من أفراد العينة أجابوا بــ: لا و 36,7% منهم أجابوا بــ: نعم و نسبة 3,3% أجابوا بــ: محايد ، وبلغ المتوسط الحسابي 1,67 و هو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الثلاثي [1,67- 2,33] ، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بــ: 0,54 والذي يؤكد تمركز أفراد العينة حول الإجابة الثانية وهذا يبين عدم تحصل محافظ الحسابات على أتعابه بسهولة .
- **بالنسبة للسؤال الخامس:** نسبة 56,7%من أفراد العينة أجابوا بــ: نعم و نسبة 40% أجابوا بــ: لا أما نسبة 3,3% أجابوا بــ: محايد ، وبلغ المتوسط الحسابي 1,47 وهو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الثلاثي [1- 1,66]، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ: 0,57 والذي يؤكد على أن هناك منافسة بين المهنيين أساسها الأتعاب.
- **بالنسبة للسؤال السادس:** نسبة 53,3% من أفراد العينة أجابوا بــ: نعم أما نسبة 43,3% أجابوا بــ: لا ونسبة 3,3 % أجابوا بــ: محايد، وبلغ المتوسط الحسابي 1,50 وهو يعبر عن

الفئة الأولى من مقياس ليكارت الثلاثي [1- 1,66] ، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـــ: 0,57 والذي يبين تقارب آراء أفراد العينة حول أن تحديد أتعاب محافظي الحسابات يكون على أساس ساعات العمل.

ومن خلال التحليل السابق نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة غير راضين على سلم أتعاب محافظ في الجزائر وكذلك عدم الأخذ به عند تحديد الأتعاب وذلك يعود لعدة أسباب ومن بينها ما يلي:

- عدم وجود تشريعات وقوانين تنظم سلم أتعاب وفقا لقانون 10-01.
- نظرة محافظ الحسابات على أنه مقيد بسلم الأتعاب.

وأغلبية أفراد العينة يرون أن الحصول على الأتعاب لا يتم بسهولة وذلك بسبب المشاكل المالية التي تعاني منها المؤسسة.

كما يتم تحديد أتعاب محافظ الحسابات على أساس التفاوض بين المدقق والعميل ويتم كذلك تحديد أتعاب محافظ الحسابات على أساس الحجم الساعي لعمل المدقق.

وعموما فإن المؤشرات السابقة تدل على اتفاق أفراد العينة حول واقع أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر.

ثانيا: الخصائص العامة المتعلقة بالعوامل المؤثرة على أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر من أجل تحسين جودة التدقيق الخارجي.

يتعلق المحور الثاني بالعوامل المؤثرة على أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر من أجل تحسين جودة التدقيق الخارجي حيث يتضمن عشرة أسئلة و التي تم تلخيص تحليل نتائجها كما يلي :

الجدول رقم (3-12): نتائج آراء أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر من أجل تحسين جودة التدقيق

العبـارة		التكرار النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
			كبيرة جدا	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب العوامل
1- حجم المؤسسة من حيث إجمالي الأصول أو إجمالي المبيعات	ت	ت	9	12	9	--	--	2	0.79	2
	%	%	30	40	30	--	--			
2- نسبة الديون على المؤسسة إلى إجمالي الأصول	ت	ت	3	7	8	11	1	3	1.08	9
	%	%	10	23.3	26.7	36.7	3.3			
3- عمر الشركة محل التدقيق	ت	ت	2	3	8	11	6	3,53	1,14	10
	%	%	6.7	10	26	36.7	20			
4- الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق	ت	ت	6	13	5	5	1	2,40	1,05	5
	%	%	20	43.3	16,7	16.7	3.3			
5- سمعة وشهرة مكتب التدقيق	ت	ت	15	11	4	--	--	1.36	0.72	1
	%	%	50	36.7	13.3	--	--			
6- درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق	ت	ت	9	10	9	2	--	2,13	0,94	3
	%	%	30	33.3	30	6.7	--			
7- مدى حصول المدقق على أتعابه المستحقة	ت	ت	12	6	4	8	--	2,27	1,26	4
	%	%	40	20	13,3	26.7	--			
8- عدم وجود تشريعات ومعايير تحدد أتعاب المدقق	ت	ت	3	15	7	2	3	2,57	1,1	6
	%	%	10	50	23,3	6.7	10			
9- عدم وجود حد أدنى لأتعاب المدقق الخارجي	ت	ت	2	10	7	10	1	2.93	1.84	8
	%	%	6.7	33.3	23.3	33.3	-3.3			
10- مدى تمتع المدقق الخارجي بنوع من الاستقلالية والكفاءة في تحديد الأتعاب	ت	ت	5	10	7	6	2	2,67	1,18	7
	%	%	16.7	33.3	23,3	20	6.7			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي:

- **بالنسبة للسؤال الأول:**نلاحظ أن أعلى نسبة هي 40%من أفراد العينة يرون أن حجم المؤسسة من حيث إجمالي الأصول أو إجمالي المبيعات تؤثر بدرجة كبيرة، أما المجيبون بعبارة كبير جدا ومتوسطة فيمثلون نسبة 30% و وبالنظر إلى المتوسط الحسابي فيقدر بـ2 وهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [1.80-2.59]، أما بالنسبة للانحراف المعياري فيقدر بـ 0.79 فهو يمثل تفاوت نسبي بين أفراد العينة وتمركز أرائها حول الإجابة الثانية، وهو مؤشر عادي في مقياس ليكارت الخماسي.

- **بالنسبة للسؤال الثاني:** نلاحظ أن أعلى نسبةهي 36.7%من أفراد العينة يرون أن نسبة الديون على المؤسسة بالنسبة إلى إجمالي الأصول كبيرة, أما المجيبون بعبارة قليلة ومتوسطة يمتثلون لنسبة 26.7% و.23% أما نسبة 10% وهي نسبة قليلة جدا،أما النسبة الخامسة تتمثل بـ3.3% وهي نسبة كبيرة جدا، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي المقدر بـ 3 وهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي [2.60-3.39]، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 1.08 وهو يمثل تفاوت نسبي بين أفراد العينة وتمركزهم حول الإجابات الثلاث، وهو مؤشر عادي بالنسبة لمقياس الخماسي.
- **بالنسبة للسؤال الثالث:** نلاحظ أن أعلى نسبةهي36.7% من أفراد العينة يرون أن عمر المؤسسة محل التدقيق يؤثر بنسبة قليلة، و النسبة الثانية تمثلت بـ26% وهي نسبة متوسطة أما النسبة الثالثة 20%وهي نسبة قليلة جدا أما المجيبون بعبارة كبيرة جدا وكبيرة فيمثلون نسبة 10% و6.7%، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي3.53 وهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي[3.40-4.12]، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 1.14 و يرجع السبب في أن عمر المؤسسة محل التدقيق يؤثر على أتعاب محافظ الحسابات بدرجة قليلة.
- **بالنسبة للسؤال الرابع:**نلاحظ أن أعلى نسبة43.3% من أفراد العينة يرون أن الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق يؤثر بدرجة كبيرة وتأتي النسبة الثانية 20% بدرجة موافقة كبيرة جدا،أما المجيبون بدرجة متوسطة وقليلة تتمثل في نسبة 16.7% وتليها نسبة 3.3% وهي قليلة جدا، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.40 وهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [1.80-2.59] و بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 1.1 وهو مؤشر يدل على أن الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق يؤثر على أتعاب محافظ الحسابات بدرجة كبيرة.
- **بالنسبة للسؤال الخامس:** نلاحظ أن أعلى نسبة50% من أفراد العينة يرون أن شهرة وسمعة مكتب التدقيق تؤثر بدرجة كبيرة جدا على أتعاب محافظ الحسابات، ثم تليها نسبة 36.7%وهي درجة كبيرة، أمانسبة13.3% يرون أن شهرة وسمعة مكتب التدقيق تؤثر بدرجة متوسطة وبالنظر إلى المتوسط الحسابي المقدر بـ1.63 وهو يعبر عن الفئة الأولى لمقياس ليكارت الخماسي [1-1.79] وهذا يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة في الإجابة الأولى كبيرة جدا،بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 0.72 وهو يدل على أن سمعة

وشهرة مكتب التدقيق تؤثر على أتعاب محافظ الحسابات وتمركز أفراد العينة حول الإجابة الأولى.

- **بالنسبة للسؤال السادس:**نلاحظ أن أعلى نسبة 33.3% من أفراد العينة يرون أن درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤثر على أتعاب محافظ الحسابات بدرجة كبيرة، أما المجيبون بعبارة كبيرة جدا ومتوسطة فهم يمثلون نسبة 30% ، أما نسبة 6.7% يرون أنها قليلة التأثير وبالنظر إلى المتوسط الحسابي المقدر بـ 2.13 وهو يعبر عن الفئة الثانية لمقياس ليكارت الخماسي [1.80-2.59] وهذا يدل على الاتجاه العام لأفراد العينة في الإجابة الثانية وذلك بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 0.94 وهو يدل على أن درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤثر بدرجة كبيرة على أتعاب محافظ الحسابات.
- **بالنسبة للسؤال السابع:** نلاحظ أن أعلى نسبة هي 40% من أفراد العينة يرون أن مدى حصول المدقق على أتعابه المستحقة يؤثر بدرجة كبيرة جدا على أتعاب محافظ الحسابات، أما نسبة 26.7% يرون أن حصول المدقق على أتعابه يؤثر بنسبة قليلة على الأتعاب، والنسبة الثالثة 20% يرون أنها كبيرة التأثير ثم تليها بعد ذلك نسبة 13.3% وهي نسبة متوسطة، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.27 الذي يعبر عن الفئة الثانية لمقياس ليكارت الخماسي [1.80-2.59] الذي نجد أن الاتجاه العام لأفراد العينة يكون في الإجابة الثانية، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 1.26 الدال على عدم تمركز إجابات أفراد العينة حول إجابة الثانية.
- **بالنسبة للسؤال الثامن:** نلاحظ أن أعلى نسبة 50% من أفراد العينة يرون أن عدم وجود تشريعات ومعايير تحدد أتعاب المدقق تؤثر بنسبة كبيرة على أتعاب محافظ الحسابات، ثم تليها نسبة 23.3% وهي نسبة متوسطة، أما المجيبون بعبارة كبير جدا وقليلة جدا فيمثلون نسبة 10%، ثم تليها نسبة 6.7% وهي نسبة قليلة، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي المقدر بـ 2.57 وهو يعبر عن الفئة الثانية لمقياس ليكارت الخماسي [1.80-2.59] وهذا يدل على الاتجاه العام لأفراد العينة في الإجابة الثانية، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 1.10 الدال على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية في ظل مقياس ليكارت الخماسي.
- **بالنسبة للسؤال التاسع:** نلاحظ أن أعلى نسبة 33.3 %من أفراد العينة يرون أن عدم وجود حد أدنى لأتعاب المدقق الخارجي يؤثر على أتعابه، أما النسبة الثانية 23.3% وهي تمثل نسبة متوسطة، ونسبة 6.7% يرون أن عدم وجود حد أدنى لأتعاب المدقق الخارجي يؤثر

بنسبة كبيرة جدا وما نسبته 3.3% يرون العكس من ذلك، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي المقدر بـ :2.67 وهو يعبر عن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الخماسي [2.60-3.39]، الذي يدل على الاتجاه العام لأفراد العينة في الإجابة الثالثة بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 1.05 و الدال على عدم تمركز إجابات أفراد العينة حول نفس الإجابة.

- **بالنسبة للسؤال العاشر:** نلاحظ أن أعلى نسبة هي 33,3% من أفراد العينة يرون أن مدى تمتع المدقق الخارجي بنوع من الاستقلالية والكفاءة في تحديد الأتعاب تؤثر بدرجة كبيرة على أتعابه، أما النسبة الثانية فتمثلت في 23,3% وهي نسبة متوسطة، أما المجيبون بعبارة كبيرة جدا وقليلة فهم يمثلون نسبة 20%، 16,7% على التوالي وهما نسبتان متقاربتان، ثم تليها نسبة 6,7% وهي قليلة جدا، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي المقدر بـ 2,67 وهو يعبر عن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الخماسي [2,60-3.39] وهذا يدل على الاتجاه العام لأفراد العينة في الإجابة الثالثة بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 1,18 و الدال على تمركز أفراد العينة حول الإجابة الثالثة.

ومن خلال التحليل السابق لنتائج الاستبيان تبين لنا أن أهم العوامل المؤثرة على أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر هي تلك المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق والمتعلقة كذلك بمكتب التدقيق وأيضا المرتبطة باستقلالية المدقق الخارجي التي تعمل على تحسين جودة التدقيق الخارجي وتم ترتيبها على النحو التالي:

- سمعة وشهرة مكتب التدقيق.
- حجم المؤسسة من حيث إجمالي الأصول أو إجمالي الأصول.
- درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق.
- مدى حصول المدقق على أتعابه المستحقة.
- الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.
- عدم وجود تشريعات ومعايير تحدد أتعاب المدقق.
- مدى تمتع المدقق الخارجي بنوع من الاستقلالية والكفاءة في تحديد الأتعاب.
- عدم وجود حد أدنى لأتعاب المدقق الخارجي.
- نسبة الديون على المؤسسة إلى إجمالي الأصول.
- عمر المؤسسة محل التدقيق.

ثالثا: الخصائص العامة المتعلقة بآفاق تطوير أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر

يتعلق المحور الثالث حول واقع آفاق تطوير أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر حيث يتضمن ستة أسئلة تم تلخيص نتائجها وتحليلها كما يلي:

الجدول رقم (3-13): نتائج آراء أفراد العينة حول آفاق تطوير أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر

العبارة	التكرار النسبة	الاستجابات		المؤشرات	
	ت %	نعم	لا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1- هل يجب تغيير سلم أتعاب المدقق الخارجي	ت	29	1	1,03	0,18
	%	96,7	3,3		
3-هل انخفاض أتعاب التدقيق يؤدي إلى عزوف المهنيين عن أداء المهنة	ت	25	5	1,17	0,38
	%	83,3	16,7		
5- بعد المسافة بين مكتب التدقيق و العميل لها أثر على مكتب التدقيق	ت	11	19	1,63	0,49
	%	36,7	63,3		
6-هل لابد أن تخضع أتعاب محافظي الحسابات لرقابة المنظمات المهنية	ت	23	7	1,23	0,43
	%	76,7	23,3		

المصدر: من اعدد الطالبتين باعتماد على نتائج الاستبيان.

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي:

- **السؤال الأول:** نلاحظ أن أكبر نسبة 96.7% من أفراد العينة المجيبون **بـ نعم** يرون أنه يجب تغيير سلم أتعاب مدقق الحسابات الخارجي أما نسبة 3.3% وهي نسبة ضئيلة جدا يرون غير ذلك، وهذا يدل على اتفاق أفراد العينة على تغيير سلم أتعاب المدقق الخارجي، وهو مؤشر ايجابي يدل على سلامة اختيار العينة للتعبير عن آرائهم، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي المقدر بـ 1.03 من مقياس ليكارت الثلاثي وهو يعبر عن الفئة الأولى [1-1.66]، وبالنظر إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 0.18 الذي يمثل تفاوت نسبي بين أفراد العينة وتمركزهم حول الإجابة الأولى.
- **السؤال الثالث:** نلاحظ أن أكبر نسبة 83.3% من أفراد العينة يرون أن انخفاض أتعاب التدقيق يؤدي إل عزوف المهنيين عن أدائهم للمهنة، أما غير الموافقين على أن انخفاض أتعاب التدقيق يؤدي إلى عزوف المهنيين عن أدائهم للمهنة فهم يمثلون نسبة 16.7%، وبالنظر إلى المتوسط المقدر بـ 1.17 وهو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الثلاثي [1-1.66]، وبالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ0.38 فيعود لتمركز أغلبية أفراد العينة حول الإجابة الأولى **نعم.**
- **السؤال الخامس:** نلاحظ أن أكبر نسبة 63.3% من أفراد العينة غير موافقون على أن بعد المسافة بين مكتب التدقيق والعميل تؤثر على أتعاب المدقق، أما المجيبون بنسبة 36.7% يرون أن بعد المسافة بين مكتب التدقيق والعميل تؤثر على أتعاب المدقق، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي المقدر بـ 1.63 وهو يعبر عن الفئة الأولى [1-1.66] من مقياس ليكارت الثلاثي ، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 0.49 وهو يمثل تمركز أفراد العينة حول الإجابة الأولى.
- **السؤال السادس:** نلاحظ أكبر نسبة 76.7% من أفراد العينة يرون على أن أتعاب محافظ الحسابات يجب أن تخضع لرقابة المنظمات المهنية، أما المجيبون الغير الموافقون على أن أتعاب محافظ الحسابات يجب أن تخضع لرقابة المنظمات المهنية فكانت نسبتهم 23.3%، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي المقدر بـ 1.23 الذي يعبر عن الفئة الأولى لمقياس ليكارت الثلاثي [1-1.66]، بالإضافة إلى الانحراف المعياري المقدر بـ 0.43 الدال على تمركز أفراد العينة حول الإجابة الأولى.

من خلال التحليل السابق لنتائج الاستبيان نجد أن أغلبية أفراد العينة موافقون على آفاق تطوير أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر وذلك من خلال موافقتهم على تغيير سلم أتعاب محافظ الحسابات وذلك يعود لعدة أسباب وهي:

- عدم رضا المهنيين على سلم الأتعاب.
- عدم تحسين جودة الخدمة من قبل المهنيين عند اعتمادهم على سلم أتعاب.

كما نرى أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن انخفاض الأتعاب يؤدي إلى العزوف عن المهنة وذلك لعدم وجود إطار محدد لقياس جودة الأداء المهني.

كما أجمع أفراد العينة أن بعد المسافة بين مكتب التدقيق لا تؤثر على أتعاب محافظ الحسابات، ولابد أن تخضع أتعاب محافظ الحسابات لرقابة المنظمات المهنية لأنها تضمن حقوق المدقق الخارجي.

1. العناصر التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب محافظ الحسابات :

لمعرفة آراء أفراد العينة حول العناصر التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر تم حوصلة النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-14):نتائج أفراد العينة حول العناصر التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر

	التكرار النسبة	الاستجابات						
العبارة	ت %	ساعات العمل	سمعة المدقق	طول فترة مكتب التدقيق مع المؤسسة	حجم مكتب التدقيق	رقم المبيعات	سمعة المؤسسة	التفاوض
العناصر التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر	ت	25	16	17	6	15	5	25
	%	22,9	14,70	15,6	5,5	13,8	4,6	22,9

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

من خلال الجدول السابق نلاحظ وجود تقارب نسبي في إجابات أفراد العينة حول السؤال الثاني المتعلق بالعناصر التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر، حيث أجاب 25فرد من أفراد العينة بالإجابة الأولى والسابعة المتمثلة في **ساعات العمل** و**التفاوض** أي

بنسبة 22.9%، وأجاب 17فرد من أفراد العينة بالإجابة الثانية المتمثلة في **سمعة المدقق** أي بنسبة 14.7%، ثم أجاب 15 فرد من أفراد العينة بالإجابة الخامسة **رقم مبيعات المؤسسة محل التدقيق** بنسبة 13.8%، بينما أجاب 6 و5 أفراد من العينة بالإجابة السادسة والرابعة والمتمثلة في **حجم مكتب التدقيق** و**سمعة المؤسسة** بنسبة 5.5% و4.6%على التوالي.

ومن خلال التحليل السابق نقول أن العناصر التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب محافظ الحسابات تتمثل فيما يلي:

- عدد ساعات العمل.
- تفاوض مكتب التدقيق مع العميل.
- طول فترة تعاقد مكتب التدقيق مع المؤسسة .
- رقم مبيعات المؤسسة.
- حجم مكتب التدقيق.

2. توقيت تحصيل أتعاب المدقق الخارجي:

لمعرفة آراء أفراد العينة حول كيفية تحصيل أتعاب المدقق الخارجي والذي يكون إما تحصيلا مسبقاً أو تحصيلا بعديًا تم حوصلة النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-15): آراء أفراد العينة حول توقيت تحصيل الأتعاب

العبارة		التكرار النسبة	الاستجابات		المؤشرات الإحصائية	
توقيت تحصيل أتعاب المدقق الخارجي		ت %	تحصيل مسبق	تحصيل بعدي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		ت	15	15	1,5	0,5
		%	50	50	1,5	0,5

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن هناك تساوي في النسب لآراء أفراد العينة حول السؤال الرابع المتعلق بكيفية توقيت تحصيل أتعاب المدقق الخارجي في الجزائر حيث أجاب 30فرد من أفراد العينة منقسمين إلى نصفين حول كيفية توقيت تحصيل أتعاب المدقق الخارجي فنصفهم أجاب أنه

يكون توقيت تحصيل أتعاب المدقق **تحصيل مسبق** أي بنسبة 50%، بينما أجاب النصف الآخر أنه يجب أن يكون توقيت تحصيل أتعاب المدقق **تحصيلا بعديا** أيضا بنسبة 50%.

ومن خلال التحليل السابق نقول أنه يمكن أن يكون توقيت تحصيل أتعاب المدقق الخارجي **تحصيل مسبق** ويكون ذلك عند بداية أشغال محافظ الحسابات أي يكون بشكل أولي، ويمكن أن يكون **تحصيلا بعديا** أي بعد معرفة العمل المنجز، ويمكن أن يكون التحصيل مسبق وبعدي في نفس الوقت.

المطلب الثالث: نتائج الدراسة

من خلال تحليل النتائج المتوصل إليها من خلال الاستبيان, وبعد دراسة مختلف المؤشرات الإحصائية، وبعد القيام بعملية إسقاط للجانب النظري على النتائج المتحصل عليها استنتجنا النتائج التالية:

أولا: نتائج المحور الأول حول واقع أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر

من الجدول رقم 3-11 استخلصنا أنه من واجب الهيئة المنظمة للمهنة أن تضمن حقوق المدقق الخارجي في الحصول على أتعابه كاملة وذلك من خلال تأديته لمهامه، كما وتعتبر تجربة الجزائر في هذا المجال مهمة ويمكن الحفاظ عليها، حيث أن أغلبية أفراد العينة يوافقون على تطوير واقع أتعاب محافظ الحسابات وذلك بعدم رضا أغلبية أفراد العينة على سلم أتعاب محافظ الحسابات والذي لا يتم التعامل به في الجزائر في الوقت الحالي، فأصبح المدقق (محافظ الحسابات) يتعامل مع المؤسسة أو الشركة على أساس الاتفاق أو التفاوض حول الأتعاب وذلك من خلال تحديد الحجم الساعي لعمله.

حيث نجد في السؤال الرابع من المحور الأول أن أفراد العينة يتفقون على أن أتعاب محافظ الحسابات لا يتم الحصول عليها بسهولة وذلك لعدة أسباب:

- المشاكل المالية التي تعاني منها المؤسسة.
- ضعف مكانة التدقيق في بيئة التدقيق.
- بخل العملاء وتفضيلهم الدفع لمصلحة الضرائب.

ثانيا: نتائج المحور الثاني حول العوامل المؤثرة على أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر من أجل تحسين جودة التدقيق الخارجي.

من خلال الجدول رقم3-12: نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة يتفقون حول العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر وفي ضوء نتائج التحليل ومناقشتها نستنتج أن تحديد أتعاب محافظ الحسابات مبنية على مسببات وعوامل مؤثرة وبناء على التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها لتحقيق أهداف البحث فقد توصلنا إلى أن من أهم العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب محافظ الحسابات والتي تعمل على تحسين الجودة الأداء المهني ما يلي:

يرتبط حجم أعمال التدقيق في أغلب الأحيان بحجم الشركة، وبالتالي فإنه من المتوقع أن يؤثر ذلك بشكل مباشر على مستوى الأتعاب، ونجدأن المؤسسات كبيرة الحجم تشتري خدمات التدقيق أكثر من تلك المؤسسات صغيرة الحجم كما يقاس حجم المؤسسة الخاضعة للتدقيق عادة بإجمالي أصول المؤسسة أو حجم إيراداتها أو قيمة رأس المال المدفوع حيث أن إجمالي الأصول كمتغير يعبر عن حجم المؤسسة الخاضعة للتدقيق، كما ويعتبر عامل الوقت من العوامل المؤثرة إيجابا في تحديد الأتعاب، حيث تتأثر تكلفة أداء خدمات التدقيق بشكل مباشر بطول فترة الوقت المستغرق في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق والذي بدوره غالبا ما يرتبط بحجم المؤسسة الخاضعة للتدقيق، كما يعتبر عامل نسبة الديون على المؤسسة إلى إجمالي الأصول يؤثر بدرجة قليلة على أتعاب محافظ الحسابات.

كما ويعتبر عامل مكتب التدقيق وشهرته وسمعته من العوامل المؤثرة على أتعاب محافظ الحسابات ولكن تؤثر إيجابا على جودة التدقيق على أساس أن مكاتب التدقيق تمتلك عددا كبيرا من العملاء مما يزيد من الأتعاب الكلية لها ومن ثم تقل أهمية أتعاب التدقيق التي تم اكتسابها من أحد العملاء.

إن درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق تعتبر عامل مؤثر على أتعاب محافظ الحسابات بدرجة كبيرة وذلك حسب آراء أفراد العينة حيث يرى البعض أن مستوى أدائهم يرتفع في الأجواء التي لا يسودها التنافس،إن توفر مثل هذه الأجواء سيؤدي إلى ظهور أفضل مستويات للأداء لدى كل فرد من أفراد المجموعة العاملة ضمن فريق التدقيق.

ومن الآثار الناتجة لشدة التنافس بين المدققين وانخفاض الأتعاب أن بعض العملاء توجهوا نحو الضغط على المدقق لتخفيض أتعابه لتتناسب مع مستوى الأتعاب السائدة في السوق، مما أدى لعدم ضمان حد أدنى لأتعاب محافظ الحسابات وهو يعتبر كذلك عامل مؤثر بدرجة قليلة على أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر مثل ما هو معمول به حاليا ولكن يجب وضع نظام تدقيق تكلفة ساعة العمل تماشيا مع التغيرات الإقتصادية وعلى الخصوص معدلات التضخم.

كما أثبتت دراستنا لهذا المحور أن أكثر العوامل المرتبطة باستقلالية مكتب التدقيق تأثيرا على الأتعاب هي مدى تمتع المدقق بنوع من الاستقلالية والنزاهة في مكتب التدقيق، وبالنظر إلى عدم وجود تشريعات وقوانين تحدد أتعاب محافظ الحسابات الأمر الذي يؤثر على أتعاب محافظ الحسابات بدرجة كبيرة.

ثالثا: نتائج المحور الثالث حول أفاق تطوير أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر.

من خلال الجدول رقم 3-13: من خلال النتائج المتحصل عليها أجمعت أفراد العينة في السؤال الأول على تغيير سلم أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر ويعود ذلك لعدة أسباب منها ما يلي:

- عدم رضا المهنيين على سلم أتعاب محافظ الحسابات.
- عدم تماشي سلم الأتعاب مع المتغيرات الحاصلة في الجانب المحاسبي والمتمثلة في الاعتماد على النظام المحاسبي الجديد في الجزائر.
- عدم وجود تشريعات وقوانين تنظم هذا السلم .
- قدم القانون المنظم لهذا السلم.

كما توصلنا في بحثنا هذا أن انخفاض أتعاب محافظ الحسابات يؤدي إلى عزوف المهنيين عن أدائهم للمهنة وذلك بإجماع أفراد العينة على هذه الإجابة المتعلقة بالسؤال الثالث من هذا المحور و يعود ذلك لعدة أسبابوتتمثل فيما يلي:

- عدم وجود إطار محدد لقياس جودة التدقيق مما أدى إلى عدم التمييز بين مستويات الجودة المقدمة.
- سيطرة مجموعة محدودة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء.
- قدرة ورغبة العملاء على تغيير المدققين وذلك كمحاولة للضغط على تخفيض الأتعاب.
- مطالبة العملاء بالتخفيض المستمر للأتعاب.

وبناءا على ما سبق أجمع أفراد العينة حول السؤال الخامس على أن بعد المسافة بين مكاتب التدقيق لا تؤثر على أتعاب التدقيق .

أما بالنسبة للسؤال السادس يري أفراد العينة أنه لابد أن تخضع أتعاب محافظ الحسابات لرقابة المنظمات المهنية.

كما رأينا أن من أهم العناصر التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب المدقق والتي أجمع عليها أفراد العينة مايلي:

- ساعات العمل.
- التفاوض.
- سمعة المدقق.
- طول فترة تعاقد مكتب التدقيق مع المؤسسة التي يتعامل معها.
- حجم مكتب التدقيق.

ومن النتائج المتوصل إليها في دراستنا هذه أن توقيت تحصيل أتعاب التدقيق يمكن أن يكون **تحصيل مسبق** وهو عبارة عن قسط من المال يعطيه العميل للمدقق ويكون كاتفاق عن العمل كما يمكن أن يكون **تحصيل بعدي** وذلك بالاتفاق بين المدقق والعميل ويكون تقدير الأتعاب بقرار من مجلس الإدارة بحيث يتقاضى المدقق أتعابه بعد إنجاز مهامه أي بعد تقديم تقرير الميزانية العامة، وتعتبر الأتعاب عبارة عن مبلغ مستحقا خلال السنة المالية التي قام فيها مدقق الحسابات الخارجي بإعداد تقريره.

الخلاصة:

من خلال هذا الفصل الذي يمثل المعالجة الإحصائية للدراسة الميدانية، تم القيام باستقصاء آراء عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق بالجزائر وخاصة في ولاية المدية حول أثر هيكل أتعاب التدقيق على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر، وقد تم تحقيق ذلك من خلال الخروج بنتائج حول كل من:

- واقع أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر.
- العوامل المؤثرة على أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر من أجل تحسين جودة التدقيق الخارجي.
- أفاق تطوير أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر.

ومن خلال الدراسة الميدانية نجد أن بيئة التدقيق الخارجي في الجزائر صعبة ومعقدة وخاصة من الجانبين القانوني والاحترافي، فالقيام بالتدقيق وتحقيق الجودة لايكون عن طريق الجانب القانوني فقط، وإنما يكون من خلال تهيئة بيئة اقتصادية ومالية واجتماعية تساعد على تحقيق أتعاب محافظ الحسابات وذلك يكون عبر النظر والخوض في الجانب الاحترافي.

الخاتمة العامة:

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي مهمة ولازمة للعديد من الأطراف المهتمة والتي تحتاج إلى هذه الخدمة بشكل ملح وضروري ولعل أهم ما يميز هذه المهنة هو جودة خدماتها، الأمر الذي يركز عليه جميع العملاء طالبي الخدمة حيث أن مهنة التدقيق الخارجي تفقد مصداقيتها وأهميتها لو لم تكن ذات جودة عالية، فتحقيق الجودة هو الأمر الذي تسعى المهنة لتحقيقه والتي تظهر جليا من خلال التقرير الذي يقوم المدقق الخارجي بتقديمه عند انتهاء عمله.

ولتكون مهنة التدقيق الخارجي ذات جودة عالية فهي تتأثر بعديد من العوامل التي من شأنها أن تزيد أو تقلل من جودة العملية ولعل أهم هذه العوامل هيكل أتعاب المدقق الخارجي وماله من تأثير على أداء المدقق وعلى نوعية وجودة تقريره.

ومن هنا استمد بحثنا أهميته في محاولة إلى التعرف على كيفية تأثير هيكل الأتعاب على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر، حيث تطرقنا إلى الجانب لمفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة عليها وكيفية الرقابة على جودة التدقيق الخارجي، كما قمنا من خلال هذا البحث بتحديد الإطار العام لأتعاب التدقيق الخارجي ثم إلى العوامل التي تساهم في تحديد أتعاب المدقق الخارجي و كذا العوامل المرتبطة باستقلالية المدقق الخارجي.

أما في الدراسة الميدانية فكان الهدف الأساسي هو إسقاط الجانب النظري على الواقع في الجزائر وبالأخص في ولاية المدية، وهذا عن طريق تقديم استبانة لممارسي مهنة التدقيق وكذلك الأكاديميين للتعرف على آرائهم حول الأهمية النسبية لتأثير عامل أتعاب المدقق الخارجي على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر، وكذلك اختبار فرضيات الدراسة التي تم طرها في مقدمة البحث.

ومن خلال الجانب النظري وكذا الدراسة الميدانية تم التوصل إلى مجموعة من نتائج اختبار الفرضيات:

نتائج اختبار الفرضيات

بالعودة إلى فرضيات الدراسة وبالنظر إلى ما توصلنا إليه من خلال الدراسة الميدانية نجد ما يلي:

- **الفرضية الأولى:**

من خلال الاستبانة المقدمة لممارسي المهنة تبين لنا صحة الفرضية الأولى: وهي أنه لا يتم تحديد أتعاب محافظي الحسابات في الجزائر وفقا لسلم الأتعاب، حيث أنه بعد تحليل الإجابات المتعلقة بهذه الفرضية في المحور الأول من الاستبانة حول مدى تطبيق سلم أتعاب محافظي الحسابات في الجزائر وجدنا أن معظم الإجابات تؤكد صدق الفرضية الأولى وهي عدم تطبيق سلم الأتعاب لمحافظي الحسابات في الجزائر.

- **الفرضية الثانية:**

من خلال إسقاط المبحث الثاني من الفصل الثاني على الدراسة الميدانية توصلنا إلى أن الفرضية الثانية والمتمثلة في أن الخصائص التي يتمتع بها مكتب التدقيق الخارجي تعتبر إحدى العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين، حيث بينت الدراسة صحة هذه الفرضية في أن العوامل المتعلقة بمكتب الدقيق لها تأثير كبير على تحديد أتعاب محافظي الحسابات خاصة فيما يتعلق بسمعة وشهرة مكتب التدقيق.

- **الفرضية الثالثة:**

من خلال إسقاط الفصل الثاني في الجانب المتعلق بالمؤسسة محل التدقيق على بعض أسئلة المحور الثاني من الاستبانة توصلنا إلى إثبات صحة الفرضية الثالثة، حيث تؤكد نتائج الدراسة على أن الخصائص التي تتمتع بها المؤسسة محل التدقيق تعتبر من العوامل المهمة المؤثرة في تحديد أتعاب المدقق الخارجي.

- **الفرضية الرابعة:**

من خلال تحليل أسئلة المحور الثالث للاستبانة تبين لنا صحة الفرضية الرابعة حيث أن تغيير سلم الأتعاب يساعد بشكل كبير في تحسين خدمات مهنة التدقيق الخارجي ويساعد في تحديد أتعاب محافظ الحسابات بشكل منظم وقانوني ويقلل كثيرا من الخلافات بين مدقق الحسابات وطالبي الخدمة حول الأتعاب.

أهم نتائج الدراسة

بعد دراسة الجانب النظري وكذلك القيام بدراسة مسحية لآراء عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في المجال توصلنا إلى النتائج التالية:

- عدم رضا معظم أفراد العينة على سلم الأتعاب في الجزائر قد يؤدي إلى عدم ممارسة المهنة من طر ف المهنيين أو العزوف عنها.
- لايتم الأخذ بعين الاعتبار سلم الأتعاب عند تحديد أتعاب المدقق الخارجي.
- يتم تحديد أتعاب محافظي الحسابات الخارجيين في أغلب الأحيان على أساس التفاوض بين المدقق والمؤسسة طالبة الخدمة.
- يتم تحديد أتعاب محافظي الحسابات الخارجيين في أغلب الأحيان على أساس ساعات العمل.
- يجب على الهيآت المعنية تغيير سلم أتعاب المدقق الخارجي وذلك لتشجيع القائمين على المهنة ومساعدتهم على تحسين مستوى الخدمات.
- لا بد أن تخضع أتعاب محافظي الحسابات للرقابة من طرف المنظمات المهنية.
- هناك بعض العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق لها تأثير مباشر في تحديد أتعاب المدقق الخارجي.
- كما أن هناك بعض العوامل الأخرى المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق لها تأثير أيضا في تحديد أتعاب المدقق الخارجي.
- ارتباط العميل بمكتب تدقيق يفتقر إلى النزاهة والسمعة الحسنة لا يؤدي إلى تدقيق جيد لقوائمه المالية.
- قلة احترافية وخبرة مكتب التدقيق يؤدي إلى التوصل إلى نتائج ذات جودة منخفضة.

أهم الاقتراحات

في ضوء ما أسفر عنه البحث من نتائج، يمكن وضع بعض التوصيات أو الاقتراحات كما يلي:

- إعادة النظر في بعض التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وذلك لمعالجة بعض النقائص المتعلقة بتنظيم مهنة التدقيق الخارجي والحرص على القيام بها على مستويات عالية من الجودة.
- ضرورة تغيير سلم الأتعاب في الجزائر بما يتناسب مع الجهد والوقت المبذولين في عملية التدقيق.
- يجب أن يكون هناك حد أدنى من الأتعاب تقوم بتحديده المنظمات المهنية لا يجوز بأي حال من الأحوال التنازل عنه من قبل مدققي الحسابات.
- عدم قبول مكاتب التدقيق لأي عملية تدقيق إلا بعد التأكد من أنها لا تتعارض مع استقلاليتها.
- اهتمام مكاتب التدقيق بتطوير بعض خصائصها لزيادة مستوى الكفاءة وإلزام المدقق الخارجي بمواكبة كل التطورات والمستجدات المتعلقة بالمهنة لكي لا يفتقر تقريره إلى المصداقية.
- العمل على توعية المؤسسات بأهمية التدقيق في حماية المؤسسة واستمرارها بحيث تصبح عملية التدقيق مطلبا ذاتيا أكثر منه قانونيا.

آفاق البحث

من خلال هذا البحث نرى بضرورة إجراء دراسات وبحوث في هذا المجال والتي تأخذ بعين الاعتبار العديد من الجوانب التي لم يتم تغطيتها في هذا البحث، والتي يمكنان تلقي مزيدا من الضوء على التفاوت في أتعاب التدقيق بين المدققين الخارجيين في الجزائر، لذلك يمكن اقتراح إجراء الدراسات التالية:

- العلاقة بين اعتماد المدقق الخارجي على نظام التدقيق الداخلي للمؤسسة محل التدقيق وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي.
- واقع أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر في ظل قانون 10-01.
- دراسة موضوع الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.

قائمة المراجع

الكتب

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، ترجمة المجمع العربي للحاسبين القانونيين،عمان، الأردن، 2009.
2. أحمد محمد نور ولآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة الحسابات، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، دار الجامعية، 2007.
3. أرينز ألفين، وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد الديسطي وأحمد حامد حجاج، الرياض، دار المريخ، 2008.
4. أمين لطفي أحمد السيد، دراسات في المراجعة وخدمات التأكيد، الإسكندرية، دار الجامعية، 2007.
5. جمعة أحمد حلمي، دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.
6. جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجع لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، القاهرة، الدار الجامعية، 2001.
7. خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، عمان، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 1998.
8. الذنيبات علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية والتطبيق، الأردن، دار وائل، 2010.
9. زريقات عمر محمد وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، الطبعة الأولى، عمان، دار الميسرة للنشر والتوزيع، 2010.
10. طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول مسؤوليات المراجع والتخطيط المراجعة، مصر، دار الجامعية، 2005-2006.
11. عبد الفتاح محمد الصحن والآخرون، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004.
12. عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الإبراهيمية، الإسكندرية، الدار الجامعية للطبع والنشر، 2000.

13. عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، عمان، الأردن، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، 2004.
14. عيسى سمير كامل محمد، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة خاصة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 07، 2008.
15. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الأولى، عمان، دار الميسرة للنشر والتوزيع، 2006.
16. فايز جمعة صالح النجار وآخرون، أساليب البحث من منظور تطبيقي، بدون طبعة، الأردن، دار حامد للنشر والتوزيع، 2009، ص 86.
17. الفومي محمد وعوض لبيب، أصول الراجعة، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998.
18. لطفي أمين السيد أحمد، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة والاضاحات تطبيقها، الإسكندرية، دار الجامعية، 2004.
19. محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمدقق بين النظرية والتطبيق، القاهرة، الدار الجامعية، 1993.
20. النافي محمد السيد، المراجعة إطار النظرية والممارسة، الطبعة الثانية، المنصورة، مكتبة الجلاء، 2000.
21. ويليام توماس وامرسون هينكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الرياض، دار المريخ، 1997.

الرسائل العلمية:

1. أحمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة ورقلة، 2013-2014.
2. بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

3. الجعافرة محمد مفلح، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركة المساهمة العامة الأردنية، غير منشورة، مذكرة ماجستير في محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، 2009.
4. حازم فؤاد عليان، أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في فلسطين للأوراق المالية، دراسة تحليل مقارنة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات، مذكرة ماجستير في محاسبة والتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، غزة.
5. رغدة ابراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2014.
6. سيد محمد، تطور المراجعة في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة، دراسة آراء بعض المهنيين والأكاديميين، مذكرة ماجستير في محاسبة والتدقيق، قسم علوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2010.
7. شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية جامعة سطيف ،الجزائر، 2011-2012.
8. كراجة أشرف عبد الحليم محمود، مدى متقيد مدقق الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن التي تشجعهم على الالتزام بها، دراسة ميدانية، غير منشورة، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2004.
9. مامي علي، أثر تطبيق مفهوم الجودة في تحسين أداء المراجعين الخارجيين، دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير محاسبة والتدقيق، جامعة سعد دحلب البليدة، 2011، ص 80.
10. محمد حسن سامي علي، نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة دراسة ميدانية، غير منشورة، رسالة دكتوراه، جامعة عين الشمس، القاهرة، 2003.
11. مها رزق نجم، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.

12. هاشم حسن حسين، تحليل العوامل المؤثرة على تغيير مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة العراقية، دراسة ميدانية، كلية دجلة، قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة الأهلية، العراق، 2008.

المجلات والمداخلات:

1. جبران محمد علي، العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين اليمنيين، مداخلة، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الرياض، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية،18 -19 ماي، 2010.
2. سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم45، العدد 02، جويلية2008.
3. إيمان حسين الشاطري وحسام عبد المحسن العنقري، انخفاض مستوى الأتعاب على جودة الأداء المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد ولإدارة، المملكة العربية السعودية، مجلد 20، العدد 01، 2006.
4. البصيري فهد محسن، مدققوا الحسابات والأزمات الاقتصادية الراهنة، مداخلة، مؤتمر الأزمة العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي العربي والإسلامي، جامعة الجنان، طرابلس، 13-14 مارس.
5. جربوع يوسف محمود، مجلات المساهمة التغيير الإلزامي للمراجع في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز استقلالية، مجلة الجامعية الإسلامية بغزة، العدد الأول، المجلد 16، 2007.
6. ميشل سعيد سويدان، بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق، دراسة ميدانية على شركات المدرجة في بورصة عمان، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، المجلد 24، العدد01، 2010.
7. حلس سالم عبد الله، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين، مجلة جامعة الإسلامية، غزة، المجلد11،العدد01، 2003.

8. قيرط عصام، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد01، 2008، سوريا.

القوانين والمراسيم:

1. قانون رقم 10-01 مؤرخ في 16رجب عام 1431 الموافق ل29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، مادة 22، العدد 42.
2. قرار المؤرخ في 2006/12/06 يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 1994/09/07 والمتعلق بسلم الأتعاب محافظي الحسابات الجريدة الرسمية، عدد 04، 2007.
3. قرار المؤرخ في 1994/11/04 يتعلق بسلم الأتعاب محافظي الحسابات، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 14، 1994.

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

- استمـارة استبيــان -

سيدي الفاضل سيدتي الفاضلة

تحية طبية وبعد:

في إطار التحضير مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وهي بعنوان: * **أثر هيكل الأتعاب على جودة التدقيق الخارجي في الجزائــر*** والتي من خلالها سنحاول إبراز أثر الأتعاب على تحسين جودة التدقيق الخارجي في الجزائر، لذا نرجو منكم الإجابة بصدق عن أسئلة الاستبيان، من وجهة نظركم حول الموضوع، وذلك بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة، ونحيطكم علما أن إجابتكم ستحضى بالسرية ولن تستعمل إلا لغرض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا فائق الاحترام وشاكرين لكم تعاونكم وتخصيص جزءا من وقتكم، بما يخدم البحث العلمي.

القسم الأول :معلومات عامة عن عينة الدراسة :

1- المؤهل العلمي :

ليسانس ☐ ماستر/ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ أخرى اذكرها .....

2- الوظيفة :

أستاذ جامعي ☐ محافظ حسابات ☐

خبير محاسب ☐ أخرى اذكرها .....

3- عدد سنوات العمل :

أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐

أكثر من 10 سنة ☐

القسم الثاني : محاور الدراسة

المحور الأول: واقع أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر

1- هل أنت راض على سلم أتعاب محافظي الحسابات في الجزائر؟

نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

2- هل يتم الأخذ بعين الاعتبار سلم الأتعاب عند تحديد الأتعاب؟

نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

3- هل يتم التفاوض حول الأتعاب ؟

نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

4- هل يتم الحصول على الأتعاب بسهولة ؟

نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

إذا كان الجواب " لا " ما هو السبب؟

5- هل هناك منافسة بين المهنيين أساسها الأتعاب ؟

نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

6- هل يتم تحديد الأتعاب على أساس ساعات العمل ؟

نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

المحور الثاني: العوامل المؤثرة على أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر من أجل تحسين جودة التدقيق الخارجي

العبارة	موافق بدرجة				
	كبيرة جدا	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جدا
1- حجم عمل المؤسسة من حيث إجمالي الأصول أو إجمالي المبيعات					
2- نسبة الديون على المؤسسة إلى إجمالي الأصول					
3- عمر المؤسسة محل التدقيق					
4- الوقت اللازم لتخطيط و تنفيذ عملية التدقيق					
5- سمعة وشهرة مكتب التدقيق					

6- درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق					
7- مدى حصول المدقق على أتعابه المستحقة					
8- عدم وجود تشريعات و معايير تحدد أتعاب المدقق					
9- عدم وجود حد أدنى لأتعاب المدقق الخارجي					
10-مدى تمتع المدقق الخارجي بنوع من الاستقلالية و الكفاءة في تحديد الأتعاب					

إذا كان هناك عوامل أخرى يرجى ذكرها .....

المحور الثالث: آفاق تطوير أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر؟

1- هل يجب تغيير سلم أتعاب المدقق الخارجي ؟

نعم ☐ لا ☐

2- ما هي العناصر التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب المدقق؟

- ساعات العمل ☐
- سمعة المدقق ☐
- طول فترة مكتب التدقيق مع الشركة ☐
- حجم مكتب التدقيق ☐
- رقم مبيعات المؤسسة ☐
- سمعة المؤسسة ☐
- التفاوض ☐
- أخرى يرجى ذكرها .....

3- هل انخفاض أتعاب التدقيق يؤدي إلى عزوف المهنيين عن أداء المهنة ؟

نعم ☐ لا ☐

4- كيف يكون توقيت تحصيل أتعاب المدقق الخارجي ؟

- تحصيل مسبق ☐
- تحصيل بعدي ☐

5- بعد المسافة بين مكتب التدقيق و العميل هل لها أثر على أتعاب التدقيق ؟

نعم ☐ لا ☐

6- هل لابد أن تخضع أتعاب محافظي الحسابات لرقابة المنظمات المهنية ؟

نعم ☐ لا ☐

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	30	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,658	21

		A	B	E	C
A	Corrélation de Pearson	1	,384*	,676**	,208
	Sig. (bilatérale)		,036	,000	,270
	N	30	30	30	30
B	Corrélation de Pearson	,384*	1	,910**	,310
	Sig. (bilatérale)	,036		,000	,096
	N	30	30	30	30
E	Corrélation de Pearson	,676**	,910**	1	,520**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,003
	N	30	30	30	30
C	Corrélation de Pearson	,208	,310	,520**	1
	Sig. (bilatérale)	,270	,096	,003	
	N	30	30	30	30

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الاتساق للداخلي لمحاور الاستبيان مع الاستبيان الكلي

Corrélations

			A	B	E	C
Tau-B de Kendall	A	Coefficient de correlation	1,000	,321*	,548**	,147
		Sig. (bilatéral)	.	,024	,000	,307
		N	30	30	30	30
	B	Coefficient de correlation	,321*	1,000	,792**	,212
		Sig. (bilatéral)	,024	.	,000	,120
		N	30	30	30	30
	E	Coefficient de correlation	,548**	,792**	1,000	,288*
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	.	,031
		N	30	30	30	30
	C	Coefficient de correlation	,147	,212	,288*	1,000
		Sig. (bilatéral)	,307	,120	,031	.
		N	30	30	30	30
Rho de Spearman	A	Coefficient de correlation	1,000	,392*	,681**	,187
		Sig. (bilatéral)	.	,032	,000	,323
		N	30	30	30	30
	B	Coefficient de correlation	,392*	1,000	,919**	,301
		Sig. (bilatéral)	,032	.	,000	,106
		N	30	30	30	30
	E	Coefficient de correlation	,681**	,919**	1,000	,407*
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	.	,025
		N	30	30	30	30
	C	Coefficient de correlation	,187	,301	,407*	1,000
		Sig. (bilatéral)	,323	,106	,025	.
		N	30	30	30	30

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

```
GET
  FILE='E:\spss\Sans titre1.sav'.
DATASET NAME Jeu_de_données1 WINDOW=FRONT.
FREQUENCIES VARIABLES=المؤهل_العلمي
  /STATISTICS=STDDEV MEAN SUM
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Fréquences

Remarques

Sortie obtenue		08-MAY-2016 10:08:06
Commentaires		
Entrée	Données	E:\spss\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	30
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.
Syntaxe		FREQUENCIES VARIABLES=المؤهل_العلمي /STATISTICS=STDDEV MEAN SUM /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,00

[Jeu_de_données1] E:\spss\Sans titre1.sav

```
FREQUENCIES VARIABLES=الوظيفة
  /STATISTICS=STDDEV MEAN SUM
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Fréquences

Remarques

Sortie obtenue		08-MAY-2016 10:15:37
Commentaires		
Entrée	Données	E:\spss\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	30
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.
Syntaxe		FREQUENCIES VARIABLES=الوظيفة /STATISTICS=STDDEV MEAN SUM /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,01

Statistiques

الوظيفة

N	Valide	30
	Manquant	0
Moyenne		2,03
Ecart type		1,189
Somme		61

```
MULT RESPONSE GROUPS=$qnew 'الثاني السوؤال اجابات' (z2_1 z2_2 z2_3 z2_4
z2_5 z2_6 z2_7 (1))
  /FREQUENCIES=$qnew.
```

Réponses multiples

Récapitulatif de l'observation

	Observations					
	Valide		Manquant		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
$qnew[a]	30	100,0%	0	0,0%	30	100,0%

a. Groupe de dichotomies mis en tableau à la valeur 1.

$qnew fréquences

		Réponses		Pourcentage d'observations
		N	Pourcentage	
اجابات السوؤال الثاني[a]	ساعات العمل	25	22,9%	83,3%
	سمعة المدقق	16	14,7%	53,3%
	طول فترة مكتب التدقيق مع الشركة	17	15,6%	56,7%
	حجم مكتب التدقيق	6	5,5%	20,0%
	رقم مبيعات المؤسسة	15	13,8%	50,0%
	سمعة المؤسسة	5	4,6%	16,7%
	التفاوض	25	22,9%	83,3%
Total		109	100,0%	363,3%

a. Groupe de dichotomies mis en tableau à la valeur 1.

المتوسط الحسابي للمحاور الاستبيان

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
A	30	1,55	,236
B	30	2,51	,461
C	30	1,19	,150
N valide (liste)	30		

قائمة المراجع

الملاحق

خاتمة عامة

مقدمة عامة

الفصل الأول:

الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

الفصل الثاني:

الإطار العام لتحديد أتعاب التدقيق

الفصل الثالث:

-دراسة ميدانية-

فهرس المحتويات