جامعة يحي فارس المدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم : مالية و محاسبة

السنة الثانية ماستر محاسبة

العنوان:

نموذج مقترح لتحسين جودة التدقيق الخارجي

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص : محاسبة

من إعداد الطالب
بن أحمدي محمد

تحت إشراف الأستاذ:
مولوج كمال

السنة الجامعية 2022/2021

شكر وتقدير

أحمد وأشكر الله سبحانه وتعالى حمدا طيبا مباركا فيه على ان وفقني هذا وانار دربني لتحقيق النجاح واتمام هذا العمل

ثم أتقدم بجزيل الشكر الى والديا الكريمين وعلى كل ما بذلاه لاجل تربيتي وتعليمي ووصولي الي هذا المستوى واتمام هذه المذكرة والتي أقدمها كهدية بسيطة تتوج تعبهما وكدهما

كما أشكر استاذي الفاضل الدكتور **مولوج كمال** على اشرافه لي في انجاز هذه المذكرة وعلى توجيهاته ونصائحه القيمة والتي أرجو من الله عزوجل ان يجعلها في ميزان حسناته

إهداء

إلى صاحب السيرة العطرة، والفكر المستنير؛ فلقد كان له الفضل الأول في بلوغي التعليم العالي (**والدي الحبيب**)، أطال الله في عمره.

إلى من وضعتني على طريق الحياة، وجعلتني رابط الجأش

وراعتني حتى صرت كبيرا

(**أمي الغالية**)، حفظها الله.

إلى **إخوتي**؛ من كان لهم بالغ الأثر في كثير من العقبات والصعاب. وإلى **جدتي**؛و إلى **موالكي أميرة**
وكل عائلتي من قريب و بعيد
إلى اصدقائي **فيصل بلهادف ومكيد إدريس**

ملخص الدراسة :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق ا لخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين واعتمدت في بحثي على تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استبانة علمية محكمة وتوزيعها على عينة الدراسة، حيث تم أخذ عينة عشوائية مؤلفة من 35 مفردة، وقد تم توزيع الإستبانة على جميع أفراد عينة الدراسة، وتم استرداد 32 استبانة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود عدة عوامل لها تأثير ايجابي كبير على جودة تدقيق ومنها الخبرة المهنية والموضوعية و الاستقلالية والكفاءة والتأهيل العلمي ومكتب التدقيق.

وخلصت الدراسة إلى ضرورة محافظة مدقق على الكفاءة في العمل من خلال التطبيق المستمر للمعرفة والمهارات المهنية وتنميتها بالدورات والبرامج التطويرية لضمان حصول العملاء على الخدمة المهنية بجودة عالية، وتعريف مدققي بأهمية جودة التدقيق لما لها من أثر ايجابي على الإرتقاء بمستوى أداء المهنة وتحقيق أعلى مستوى جودة

الكلمات المفتاحية : التاهيل العلمي للمدقق ،الكفاءة ،القوائم المالية، التدقيق ، الجودة

Résumé

Cette étude visait à identifier les facteurs influençant la qualité de l'audit du point de vue des auditeurs externes. À cet égard , la recherche . adopté l'approche analytique descriptive dans l'analyse des données. Un questionnaire scientifique et arbitré a été conçu et distribué à l'échantillon de l'étude. L'échantillon était composé de (35) employés masculins et féminins et a été sélectionné au hasard. Les questionnaires distribués ont été reçus par tous les répondants de l'échantillon, et seuls (32) ont été récupérés. L'étude s'est conclue par un ensemble de résultats, dont le plus important est l'existence de plusieurs facteurs qui ont une influence positive significative sur la qualité de l'audit, notamment ceux liés aux éléments suivants : bureau d'audit, travail d'équipe, compétence professionnelle, qualification académique de l'auditeur, la disponibilité de l'objectivité et de l'indépendance, en plus d'autres facteurs liés aux honoraires d'audit. L'étude est parvenue à plusieurs recommandations ; dont les principales comprennent la nécessité de maintenir l'efficacité du travail des auditeurs via une application continue du savoir-faire et des compétences professionnelles. Ceux-ci devraient être développés par des cours de formation et des programmes de développement pour s'assurer que les clients reçoivent d'excellents services professionnels. En outre, les auditeurs

doivent être informés de l'importance de la qualité de l'audit, car cela a un effet positif sur l'augmentation du niveau de performance de la profession et sur la satisfaction des attentes des parties bénéficiaires du rapport pour atteindre le niveau de qualité le plus élevé.

Mot clé : Qulification académique de l’auditeur , Efficacité, Etats financiers, Audit, Qualité

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الشكر	
2	الاهداء	
3	الملخص	
4	فهرس المحتويات	
5	قائمة الجداول	
6	قائمة الاشكال	
7	قائمة الملاحق	
8	مقدمة	أ
9	**1) الاطار النظري للدراسة**	
10	المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي	1
11	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي	1
12	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي	2
14	أولا: تعريف التدقيق الخاجي	2
15	ثانيا: أهمية التدقيق الخارجي	2
16	ثالثا: اهداف التدقيق الخارجي	3
17	رابعا: مبادئ التدقيق الخارجي	3
18	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي	12
19	المبحث الثاني: جودة التدقيق الخارجي	16
20	المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي واهميتها	16
21	المطلب الثاني: معايير جودة التدقيق الخارجي	17
22	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي	24
23	**2) دراسة الميدانية**	
24	المبحث الأول: منهجية واجراءات الدراسة	29

25	المطلب الأول: مصادر معلومات الدراسة	29
26	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	30
27	المطلب الثالث: أداة القياس	30
28	المبحث الثاني: تحليل النتائج واختيار الفرضيات	32
29	المطلب الأول: وصف خصائص عينة الدراسة	32
30	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات مفردات عينة الدراسة	33
31	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	37
32	الخاتمة	41
33	قائمة المراجع	42
34	الملاحق	44

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للتأهيل العلمي للمدقق	33
2	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للخبرة المهنية للمدقق	34
3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتوافر الموضوعية والاستقلالية	35
4	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعوامل المتعلقة بمكاتب التدقيق	35
5	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجودة التدقيق	36
6	الانحدار المتعدد للعوامل المؤثرة على جودة التدقيق	37

قائمـــة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	استبيان المستخدم في الدراسة	44
2	مخرجات التحليل الاحصائي	46

المـقدمـــة

مقدمة عامة:

لقد كان للتحولات السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة، اثار مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمنظمات المالية والمؤسسات الاقتصادية هذا المحيط الذي شهد تطورا ملحوظا خاصة بعد الازمة المالية العالمية الأخيرة، فالمؤسسة أصبحت اليوم مضطرة لاعطاء الضمانات الكافية لمتعامليها، وهذا حتى تضمن لنفسها البقاء والاستمرار في محيط تطبقه المخاطر الشديدة والخوف من المستقبل نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي.

ولقد ترتب على ذلك تاثير مهمة تدقيق الحسابات سلبا في عدة أمور أهمها فقدان مستخدم القوائم المالية النقد في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فان هذه المعلومات فقدت اهم عنصر يميزها وهو جودتها وذلك لان الهدف الأساسي من تدقيق الحسابات هو تمكين المدقق من ابداء رايه المعني النحايد عن طريق عن صدق تعبير القوائم المالية نتيجة الاعمال والمركظ المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ومن هنا اختصت الضرورة بالعمل على توفير مهمة تدقيق الحسابات وتمكين عمل المدقيقين للوصول الى مستوى الجدودة المطلوبة وذلك من خلال وضع المحور الأساسي في هذه الدراسة وهو جودة التدقيق والعوامل التي تساهم في زيادتها وقياس تاثير كل منها عغلى مستوى الجدودة، وسوف يتم التركيز على كل من ادراك المدقق لأهمية جودة التدقيق والعوامل المؤثرة على جدوة الإضافة الى العوامل من حصة مثل الكفاءة والتاهيل العملي، الخبرة المهنية للمدقق تواكب الموضوعية والحيادية لدى المدقق.

تسعى مكاتب التدقيق لتحقيق مستوى عالي من جودة التدقيق لان هناك اطراف متعددة مستفيدة من تقرير مدقق الحسابات وهذه تتوقع الجودة التامة من تقرير مدقق الحسابات وتعتمد مؤسسات على هذا التقرير في منح القروض وذلك بعد فحص تقرير مدقق الحسابات.

ولكي يتم نهوض والارتقاء بأداء مهمة مدققي الحسابات فلابد من البحث عن هذه العوامل المؤثرة على جدودة التدقيق ودراستها من اجل تعزيز مستوى أداء مهمة التدقيق نحو الأفضل.

- **الإشكالية والاسئلة الفرعية:**

1)ماهي اهم العوامل المؤثرة على تحسين جودة التدقيق الخارجي؟

- **الأسئلة الفرعية:**

1 - هل يوجد تأثير لكفاءة التأهيل العلمي للمدقق ذو دلالة 0.05 على جودة التدقيق؟

2-هل يوجد تأثير الخبرة المهنية للمدقق ذو دلالة 0.05 على جودة التدقيق؟

3-هل يوجد تأثير الاستقلالية والموضوعية ذو دلالة 0.05 على جودة التدقيق؟

4-هل يوجد تأثير ادارك المدقق لأهمية جودة التدقيق ذو دلالة 0.05 على جودة التدقيق؟

5-هل يوجد تأثير العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق ذو دلالة 0.05 على جودة التدقيق؟

- **اهداف الدراسة:**

1-التعرف على مفهوم وجودة التدقيق الخارجي ومدى أهميتها من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجين؟

2-المساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة التدقيق الخارجي؟

3-تحديد وتحليل العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي؟

- **أهمية الدراسة:**

تراجع أهمية الدراسة الى ضرورة الاهتمام بجودة أداة مكاتب التدقيق والعوامل التي تؤثر فيها وذلك من اجل النهوض بأداء مدققي الحسابات والرقي جودة التدقيق من خلال التركيز على العوامل المؤثرة فيها، والمساهمة في التقليل من الانتقادات المتكررة للعصبة نفسها بقصور خدماتها لعملائها عن توقعها لاي منها وان البحث في هذا المجال يعزز من الاهتمام بجودة التدقيق ويفتح المجال للبحث في هنا الموضوع مما يؤدي الى الارتقاء بمستوى المهمة.

***الفرضيات الدراسة:**

استنادا الى مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضيات التالية:

1-توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين الخبرة للمدقق وبين جودة التدقيق.

2- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق وبين جودة التدقيق.

3-توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين استقلالية وموضوعية وبين جودة التدقيق.

4- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين ادراك المدقق لأهمية جودة التدقيق وبين جودة التدقيق.

5- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق وبين جودة التدقيق.

أولا:

الاطار النظري للدراسة

المبحث الأول:

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

التدقيق هو كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية Audire وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عال، حيث ظهرت مهنة التدقيق منذ القديم وقد كان الفراعنة في مصر والإمبراطوريات الأخرى في بابل وروما واليونان يتحققون من صحة الحسابات وذلك عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات.

وخلال الفترة ما قبل 1500م كان التدقيق يتم عن طريق استماع المدقق الى القائمين على تسجيل العمليات المالية المثبتة في السجلات الحكومية التي كانت تحتاج الى التدقيق والتفتيش، حيث كان الهدف الأساسي للتدقيق هو محاولة تفادي الوقوع في الغش والتلاعب والاختلاس اما في الفترة الممتدة ما بين 1500 و 1850م فقد اتسع نطاق التدقيق ليشمل النشاط الصناعي وذلك بظهور الثورة الصناعية في المانيا، حيث زادت أهمية اكتشاف الغش والخطأ والتلاعب والاختلاس بسبب فصل ملكية راس المال عن الإدارة، وما ميز هذه الفترة هو الاعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية، وكذا الاعتراف بضرورة وجود شخص مستقل ومحايد لتدقيق القوائم المحاسبية.

ومع التغيرات الاقتصادية الكبيرة وظهور شركات أموال ضخمة، ظهرت حاجة أصحاب رؤوس الأموال الى رقابة من أوكلتهم بأعمال الإدارة وذلك في الفترة ما بين 1850 و 1905م، بغرض التأكد من سلامة العائد على راس المال المستثمر، وهذا ما تطلب وجود مدقق مستقل يقوم بتدقيق عمليات تلك الشركات، ونظرا لتعدد الأطراف المستفيدة من بيانات الشركة، ظهرت ضرورة الإفصاح المحاسبي الذي يكون على شكل اعلان ميزانية الشركة التي تلخص مركزها المالي.

اما في الفترة الممتدة بين 1905م و 1933م اصبح الهدف الأساسي لعملية التدقيق هو ابداء راي فني حول مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي للمؤسسة بالإضافة الى محاولة تفادي الوقوع في الغش والاخطاء والتلاعب كما زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وزيادة الاتجاه الى أسلوب التدقيق الاختياري

وخلال الفترة الممتدة بين 1933م و 1940م زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وقد تميزت بالتغير الكامل من اسولب التدقيق التفصيلي إلى أسلوب التدقيق الاختياري

اما بعد سنة 1940م اصبح الغرض لرئيس للتدفق هو ايداء رأي فني محايد حول عدلة وصحة القوائم المالية، وبالإضافة الى التركيز والاعتماد على الكبير على نظام الرقابة الداخلية وربط الاختبارات التي يقوم بها المدقق بنتيجة تقييم هذا النظام ومما ميز هذه المرحلة الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة كالأساليب الإحصائية والرياضية، وقد ضلت مهنة التدقيق في تطور حتى ظهرت المنظمات المهنية، التي أسهمت كثيرا في تطوير هذه المهنة، حيث ظهرت اول منظمة في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا سنة 1581 وانطلقت الى باقي الدول الأخرى، حيث أصبحت مهنة التدقيق مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين بادنبرة سنة 1854، وتتبعها فرنسا سنة 1881 والولايات المتحدة الامريكية سنة 1882، وتم انشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1912، وواصلت عملية التدقيق في الانتشار بعد ذلك الى كافة دول العالم.

ومن خلال هذه النبذة التاريخية نجد ان التطور السريع لمهنة التدقيق يعود لعدة عوامل والتي من بينها زيادة حجم الأنشطة الاقتصادية وحجم المؤسسات الذي أدى الى ظهور شركات الأموال الامر الذي أدى الى فصل الملكية عن الإدارة بالإضافة الى ظهور المنظمات المهنية التي كان لها إسهاما كبيرا في تنظيم المهنة وتطويرها.

المطلب الثاني: تعريف التدقيق الخارجي

صدرت عدة تعاريف حول التدقيق أهمها ما لي:

الفرع الأول: التعريف الأول

يعرف التدقيق على انه: "عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المدقق من ابداء راي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها". [1]

الفرع الثاني: التعريف الثاني

*اختبار تقني صارم من طرف مدقق مهني مؤهل ومستقبل؟، بغية إعطاء راي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في اعداد هذه المعلومات في كل الظروف

[1]-محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقية، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص01.

وعلى مدى احترام المبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة.[1]

الفرع الثالث: التعريف الثالث

ويعرفه امين السيد احمد لطفي على انه:

" يمثل عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث اقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلكك التاكيدت والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين".[2]

الفرع الرابع: التعريف الرابع

ومن التعاريف التي قدمت للتدقيق كذلك ما ذكرته لجنة جمعية المحاسبة الامريكية على ان التدقيق هو:

" عملية منتظمة للحصول على الأدلة المرتبطة بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوع؟، ثم توصيل نتائج ذلك الى الأطراف المعنية".[3]

الفرع الخامس: استنتاج التعريف العام

هو جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفء، ومستقل.

يتضمن التعريف السابق مصطلحات وعبرات هامة هي:

-المعلومات والمعايير المقررة سلفا

-جمع وتقييم الأدلة

-الشخص الكفء والمستقبل

-التقرير

***أهمية التدقيق الخارجي:**

[1]Lionel collins, gérardvalin, op.cit, p21.

[2]-امين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الاسنكدرية، 2007، ص07.

[3]-محمد سمير الصبان، وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص06.

تعود أهمية التدقيق الخارجي إلى مونه وسيلة لاغاية، ولهذه الوسيلة أهمية كبيرة هذا بالنظر الى الخدمة التي تقدمها لمختلف الجهات التي تستخدم القائم المالية المدققة وتعتمها في اتخاذ القرارات ورسم سياساتها تتمثل هذه الجهات في.[1]

1-إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق اهداف المؤسسة لكفاية عالية، القرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد اعتمادا أساسيا على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات بشكل محكم ودقيق وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية الا عن طريق فحصها من قبل هيئة محايدة ومستقلة.

2-الملاك والمستخدمين:

تلجا هذه الطائفة الى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببيانات المعرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى متابعة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم للوجهة التي تحقق لهم اكبر عائد ممكن ولضمان حماية مدخرات المستثمرين فيحتم إن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.

أ-أهمية التدقيق للدائنين والموردين: الدائنين والموردين يعتمدون على تقرير المدقق الذي يتضمن مدى سلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وذلك قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه وتفاوت نسبة الخطوات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي للمؤسسة

ب-أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: تلعب البنوك ومؤسسات الإقراض دورا كبيرا في التمويل القصير الاجل للمؤسسات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها لهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي (القروض) وتعتمد كأساس للتوسع أو التقليص فيه على درجة تقييم الحظر.

[1] -خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة1، 2009، ص12، ص13

3-الهيئات الحكومة:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي او رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية سليمة بالإضافة الى ان بعض الدول تقوم بتحديد أسعار بعض المنتجات او تقديم اعانات مالية لبعض المؤسسات.

4-رجال الاقتصاد:

ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية، وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية التي يعتمدون عليها

5-نقابات العمال:

تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا العمال.

6-أهمية التدقيق في تخصيص الموارد:

يساعد التدقيق في تحقيق الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها فالموارد النادرة تجتهد بها المؤسسات القادرة على استخدامها افضل كفاية والتي تظهر البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة، اذ ان البيانات والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها اسرافا وسوء الكفاية، التي تحول دون تخصيص الموارد النادرة بطريقة رشيدة.

7-أهمية التدقيق بالنسبة لاقتصاد القومي:

يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماتها واهميتها للفئات السابقة الذكر، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة، وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وخير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة

والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقوية بالسرعة الممكنة لتحقيق الخطط المرسومة والوصول الى اقصى مستوى للكفاية الإنتاجية، من استخدام امكانياتها المتاحة المادية، الطبيعية الاقتصادية، المالية والبشرية لتحقيق اهداف الخطة العامة الهادفة الى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد وتحقيق الرفاهية للمواطنين.

ولا يقصد بالمعايير المقررة سلفا معايير التدقيق، إنما يتم تحديدها من طرف المدقق وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و وفقا لمزاعم الإدارة [1] كذلك، ثم يتم إجراء التدقيق عن طريق مقارنة المعلومات (القوائم المالية) مع تلك المعايير الموضوعة مسبقا، و يجب على المدقق أن يلم بالمزاعم حتى يتمكن من أداء التدقيق على نحو ملائم.

02: أهداف التدقيق الخارجي

يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى أهداف عامة و إلى أهداف مرتبطة بالعمليات المالية:

الفرع الأول: الأهداف العامة للتدقيق

و تتمثل في العناصر التالية [2]:

- التسجيل المحاسبي؛
- التقييم و التخصيص؛ - الحقوق و الالتزامات؛
- العرض و الإفصاح؛
- إبداء رأي فني.

أ. التسجيل المحاسبي:

او من خلال إجراء عملية التدقيق يعمل المدقق على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، و أن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا و أنها متعلقة بأصل الأحداث المالية

[1] ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص207.

[2] صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص24.

التي وقعت، كأن يسجل مثلا المحاسب الحصول على معدات المكتب انطلاقا من المستندات التالية : – وصل الطلبية؛

– الفاتورة؛

– وصل الاستلام.

ب. التقييم والتخصيص:

يتعلق هذا الهدف في تحديد ما إذا كانت الأصول والالتزامات وحقوق الملاك والإيرادات و المصروفات قد تم إدراجها ضمن القوائم المالية وفقا للقيم المناسبة التي أنتجها النظام المحاسبي مثل تسجيل الأصل الثابت وفقا التكلفة التاريخية و أن هذه التكلفة قد تم تخصيصها على نحو ملائم على الفترات المحاسبية من خلال الإهتلاك.

يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، و بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما

ج. الحقوق و الالتزامات:

يعمل التدقيق في هذا البند التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة و أن الخصوم التزام عليها، بتحديد ما إذا كانت الحقوق و الالتزامات المدرجة في القوائم المالية هي فعلا الحقوق و الالتزامات التي على المنشأة في تاريخ محدد.

د. العرض والإفصاح:

يقوم المدقق بتحديد ما إذا كانت مكونات القوائم المالية قد تم تجميعها أو فصلها ووصفها و الإفصاح عنها على نحو ملائم.

يعتبر عمل المدقق تمهيدا لعرض القوائم المالية من طرف المؤسسة من خلال مخرجات النظام المحاسبي التي يفترض أن تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال الاعتماد في إعدادها على معايير الممارسة المهنية و التقيد بالمبادئ المحاسبية وبالاستناد على طرق تتلاءم و الواقع الاقتصادي للمؤسسة، ولكي يتأكد ذلك يعمل المراجع على فحص العناصر السابقة ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لهذه المخرجات من جهة ومن جهة أخرى يتأكد من مصداقية هذه الأخيرة في التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة، ثم يبلغ آريه الفنية

إلى الأطراف المختلفة، ولكي يتحقق ذلك فإن المدقق يجب أن يكون عارفا بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها خاصة تلك المتعلقة بكيفية عرض القوائم المالية.

د. إبداء رأي فني:

يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.

ولكي يتسنى له ذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تمليه الأبعاد النظرية و التطبيقية لإطار التدقيق، القيام بالفحص و التحقق من العناصر الآتية [1]:

- التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأصول؛
- مراقبة عناصر الخصوم.
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات.
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة .
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب و الأخطاء.
- تقييم الأداء داخل النظام و المؤسسة ككل.
- تقييم الأهداف و الخطط.
- تقييم الهيكل التنظيمي.
- تقييم الأنظمة الرقابية.

يستطيع المدقق و حسب ما جاء في معيار التدقيق حول إعداد تقرير عملية التدقيق أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أم لا ومدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية وعن مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي لإعطاء الصورة الحقيقة عن المؤسسة للأطراف المستخدمة لآراء المدقق.

[1]Mokhtar Belaiboud, Guide pratique d'audit financier et comptable, La maison Des livres, Alger, 1982, p.p, 22,23.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية

و تتمثل في العناصر التالية [1]:

- الوجود و الحدوث.

-الاكتمال.

-الدقة.

-التبويب.

-التوقيت.

- الترحيل و التلخيص.

أ. الوجود:

يتعلق هذا الهدف بتحديد ما إذا كانت العمليات المالية التي تم تسجيلها قد حدثت فعلا، حيث يعتبر مثلا إدراج المبيعات التي لم تحدث، في يومية المبيعات انتهاكا لهدف الوجود و الحدوث.

ب. الاكتمال:

و يختص هذا الهدف في تحديد ما إذا كانت كل العمليات المالية التي حدثت فعلا في المؤسسة و التي يجب تسجيلها في دفاتر اليومية قد سجلت فعلا، فمثلا يعد عدم تسجيل المشتريات التي تمت فعلا في يومية المشتريات انتهاكا الهدف الاكتمال.

وبما أن الاكتمال هو من بين أهم الخاصيات الواجب توافرها في المعلومة أصبح من الضروري كذلك على النظام المحاسبي توليد معلومات كاملة على كل الأحداث التي تمت[2]

فمثلا تظهر القوائم المالية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة، لذا يقوم المدقق بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت وفق معالجة محاسبية سليمة، ومفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيو لم

[1] ألفين أرينز، جيمس لويك، نفس المرجع السابق، ص208.

[2] صديقي مسعود، نفس المرجع السابق، ص 25.

يلمسها أي حذف أو نسيان من طرف المحاسب ليكون للمدقق الحجة على التأكيد بصحة المعلومات التي يولدها النظام المحاسبي ومدى تمثيلها للعنصر موضوع التدقيق.

يعتبر كل من هدفي الوجود والاكتمال كهدفين متعارضين في مجال التدقيق.

ج. الدقة :

يتعلق هذا الهدف في التأكد من طرف المدقق بتسجيل العمليات المالية و المحاسبية وفق القيم الصحيحة، من أجل الحصول في الأخير على معلومات محاسبية دقيقة وصادقة يمكن استخدامها بدون تحفظات من طرف الجهات و الأطراف المعينة.

د. التبويب :

يقصد بهذا الهدف مدى تصنيفوترتيب العمليات المالية المسجلة في يومية المؤسسة على نحو ملائم و بطريقة تساعد المدقق في التعرف عليها بسهولة عند إجراءه لعملية التدقيقو كذا سهولة قراءتها من طرف مستخدمي القوائم المالية، فمثلا إذا تم تصنيف عمليات الشراء التي حدثت على الحساب على أنها مشتريات نقدية سوف يعكس ذلك تمتع المؤسسة بالسيولة النقدية ما يجعل الموردين لا يترددون في تموينها بالاحتياجات.

هـ. التوقيت:

بمعنى ضرورة تسجيل العمليات المالية التي حدثت في المؤسسة وفق التاريخ الصحيح، أي في التاريخ الذي حدثت فيه مثل تسجيل المشتريات في تاريخ الاستلام.

و –الترحيل والتلخيص:

يتعلق هذا الهدف في دقة نقل وإدراج المعلومات عن العمليات المالية التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية إلى الدفاتر الفرعية والأستاذ العام وتلخيصها على نحو ملائم، فإذا تم نقل مجموع يومية المبيعات إلى دفتر الأستاذ الخاص بالمشتريات أو نقل و إدراج هذا المجموع بقيمته غير الصحيحة إلى ميزان المراجعة فيعد ذلك انتهاكا لهدف الترحيل و التلخيص.

ز. التقييم :

يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات.

*مبادئ التدقيق الخارجي:

تنقسم مبادئ التدقيق الى ركنين يتمثلان في ركني الفحص والتقرير.[1]

1-المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

يوجه العديد من المبادئ المرتبطة بهذا الركن منها ما يلي:

-مبدا التكامل: ويعني المعرفة التامة بطبيعة احداث المؤسسة واثارها الفعلية المحتملة عبى كيانها.

-مبدا الشمول في الفحص الاختياري: ويشمل الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وجميع التقارير المالية، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.

-مبدا فحص الكفاية الإنسانية: وذلك بفحص الكفاية الإنسانية بجانب الكفاية الإنتاجية لما لهل من تأثير في تكوين الرأي السليم لمدقق الحسابات عن احداث المؤسسة فالكفاية الإنسانية هي مؤشر للمناخ السلوكي في المؤسسة الذي يعكس نظام القيادة والسلطة والحوافز والاستعمال والمشاركة داخل المؤسسة محل التدقيق.

2-المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

يحتوي هذا الركن على العديد من المبادئ وهي كالأتي:

-مبدا كفاءة الاتصال: حيث يكون تقرير المدقق أداة لنقل العمليات الاقتصادية المؤسسة بجميع المستخدمين لها بصورة تبعث الثقة، فتحقق بذلك الأهداف المرجوة من اعداد هذه التقارير.

-مبدا الإفصاح: حيث يجب ان يفصح عن كل ما من شانه إبراز مدى تنفيذ المؤسسة لأهدافها ومدى التزاماتها بتطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية واظهر المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة.

-مبدا الانصاف: حيث يجب ان تكون محتويات تقرير المدقق وكذا التقارير المالية محل التدقيق منصفة لجميع المرتبطين والمتهمين بالمؤسسة سواء كانوا داخلها أو خارجها.

[1] محمد منتوري، عصام الدين (2009)، المراجعة وتدقيق الحسابات (2)، جامعة العلوم والتكنولوجيا بالتعون مع جامعة السودان، الفتوحة

-مبدا النسبية: يجب ان يحتوي التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجهه المدقق كما يجب ان تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي

تجدر الإشارة هنا إلى أن هذه الأنواع لا ترتبط بالموضوع المراد تناوله في البحث باستثناء التدقيق المالي الذي هو موضوع الدراسة، لذا سوف نركز على الأنواع المختلفة المرتبطة بالتدقيق المالي انطلاقا من الزوايا التي ينظر منها للنوع كما يلي[1]:

- من زاوية الإلزام القانوني؛
- من زاوية نطاق التدقيق؛
- من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات؛
- من زاوية توقيت التدقيق؛
- من زاوية القائم بعملية التدقيق.

الفرع الأول: من زاوية الإلزام القانوني

أ. التدقيق الإلزامي

و هو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، أي أنه التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا القانون السائد (قانون الشركات – قوانين الضرائب – قانون الاستثمار)، و من ثم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

ب. التدقيق الاختياري:

وهو ذلك الذي يتم دون إلزام قانوني بل بطلب من مجلس الإدارة والمساهمون قصد الاطمئنان على الحالة | المالية للمؤسسة وإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال و المركز المالي ذات مصداقية وعدالة، حيث أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء لا سيما في حالة انفصال أو انضمام شريككجديد.

الفرع الثاني: من زاوية نطاق التدقيق

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000، ص 11.

وينقسم هذا النوع إلى:

أ. التدقيق الكامل:

في هذا النوع من التدقيق يكون للمدقق عمل غير محدد، إذ يقوم بفحص البيانات و السجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية .[1]

ويتعين على المدقق في هذا النوع من التدقيق، تقديم في غاية الأمر لأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص و المفردات التي شملتها اختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، ويتعين على المدقق في هذه الحالة استخدام أسلوب العينات عند إجراء

الاختبارات.

ب. التدقيق الجزئي:

في هذا النوع يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، و تقوم الجهة التي عينت المدقق بتحديد تلك العمليات، و عليه فإن مسؤولية المدقق تنحصر في مجال التدقيق الذي حدد له فقط، كما يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي في مثل هذه الحالات يبين حدود التدقيق و الهدف المراد تحقيقه.

ويتعين على المدقق من ناحية أخرى أن يبرز في تقوده تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح المستخدمي ذلك التقرير و ما يرتبط به من قوائم و معلومات[2]

الفرع الثالث: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

يمكن تقسيم التدقيق من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المدقق إلى ما يلي:

[1] كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص188

[2] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، نفس المرجع السابق، ص35.

أ. التدقيق الشامل:

وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلاتوالمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء والغش.

لذلك نجد أن هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة، ولا يناسب المؤسسات الكبيرة نظرا لزيادة أعباء التدقيق، بالإضافة إلى تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة اللذين يحرص المدقق دائما على مراعاهما باستمرار.

ب. التدقيق الاختباري:

ويقصد به استخدام العينات الإحصائية في إجراء عملية التدقيق. إن إتباع المدقق للأساليب الإحصائية يعتمد على الخبرة و مدى إلمامه بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل: العينة، المجتمع، الوسط الحسابي، التوزيع الطبيعي و كذلك طرق اختيار العينات الإحصائية.

الفرع الرابع: من زاوية توقيت التدقيق

نتميز في هذه الزاوية بين نوعين من التدقيق، هما التدقيق المستمر و التدقيق النهائي.

أ. التدقيق المستمر:

يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص و إجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانات المتاحة.

ب. التدقيق النهائي:

يعين المدقق في ظل هذا الوع بعد الانتهاء من التسويات، ليقوم المدقق بعدها بإجراء الاختبارات و الفحوص الضرورية وفق ماينص عليه الإطار المرجعي للتدقيق، ليتمكن من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها

. الفرع الخامس: من زاوية القائم بعملية التدقيق

ينقسم التدقيق وفقا لهذا الأساس إلى مايلي :

أ. التدقيق الخارجي:

هذا النوع من التدقيق هو محور اهتمامنا بشكل كبير في هذا البحث، و في هذا النوع من التدقيق فإن المدقق الخارجي هو ذلك الشخص المستقل عن المؤسسة و المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها، حيث يتمتع باستقلالية تامة، و في غالب الأحيان يعين من خارج المؤسسة الاقتصادية (من قبل المساهمين أو الدولة).

أما فيما يخص تأهيل المدقق الخارجي فإما يكون تماشيا مع المعايير الدولية أو مع معايير البلد الذي يعمل فيه المدقق، وعادة يقوم المدقق الخارجي بتدقيق نظم الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في صحة المركز المالي.

ينقسم التدقيق الخارجي في الجزائر إلى الأقسام الثلاثة التالية :[1]

– التدقيق القانوني:

أي الذي يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية الذي يقوم به محافظ الحسابات.

– التدقيق التعاقدي (تدقيق اختياري): وهو الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (داخلية أوخارجية)، المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تحديده سنويا.

– الخبرة القضائية: وهي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

ب. التدقيق الداخلي: وهو نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه التحكم)، وذلك عن طريق إيجاد نظام رقابة كفؤ وبتكلفة معقولة.

المبحث الثاني: جودة التدقيق الخارجي

– تعريف جودة التدقيق الخارجي:[2]

[1] محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 47.

[2] دحدوح، القاضي (2009)، اساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية، دار الرواق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن

تم تعريف جودة التدقيق الخارجي من قبل دي أنجيلوا على أنها " احتمال اكتشاف مدقق خارجي خرقا للقوائم المالية، ثم يبلغ عن ذلك لمستعملي القوائم المالية " (De Angelo, 1981, p183). حيث تتمثل جودة التدقيق في السياسات والإجراءات المطبقة في مكاتب التدقيق، وذلك للتحقق من أن أعمال التدقيق المنفذة قد تم أداؤها وفق معايير التدقيق المتعارف عليها و ي و ج ههما، كما يقصد بجودة التدقيق مجموعة الخصائص الفنية والنوعية للتدقيق والتي تشبع حاجات أصحاب المصلحة. ومن أجل ذلك اهتمت المنظمات المهنية بإنشاء لجان، وإصدار معايير تستهدف الارتقاء بجودة التدقيق.

***–أهمية جودة التدقيق الخارجي:**[1]

تكمن أهمية جودة التدقيق في تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية، ويقصد بذلك أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية التي تحتوي على سياسات وإجراءات تهدف لتحسين أداء المدققين، كما تقوم جودة التدقيق بالإسهام في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق فهي تمثل أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في التدقيق، وقد عرف أحد الباحثين فجوة التوقعات بأنها الاختلافات بين توقعات كل المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة). كما أكد على أن السبب الرئيسي لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها، ولذلك يعد تحسين جودة خدمات التدقيق أحد أساليب تضييق فجوة التوقعات، كما يمكن من خلالها تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية، وحظي هذا الهدف اهتماما كبيرا من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين 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، حيث أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء والحد من التحريف في القوائم المالية، كما تزيد الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية فالاهتمام بجودة التدقيق مهم لتدعيم الثقة بتقارير التدقيق وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية (اللهيبي وخلف، 2013).

المطلب الثاني: معايير جودة التدقيق الخارجي

في البداية يجب التفريق بين معايير التدقيق و إجراءات التدقيق، حيث أن المعيار يقصد به النمط أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء و المستوى المطلوب لهذه النوعيات، كذلك المعايير و تبطة بطبيعة التدقيق و أهدافه، و تهدف إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف مدقق الحسابات أثناء أدائه للمهام الموكلة إليه.

[1] كاظم عبيد حسن اللهيبي، نوري خلف (2013)، انموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة الأرباح، مجلة دراسات محاسبية مالية، مجلد8، عدد 23.

أما الإجراءات فهي الخطوات التي يقوم بها المدقق خلال عملية التدقيق للمؤسسة، و بالرغم من الاختلاف في المعنى إلا أنهما مرتبطان و متكاملين لبعضهما البعض.

حيث أنه للقيام بالإجراءات اللازمة لعمل المدقق لابدو أن يلتزم وواعي المعايير المهنية الموضوعة و الملائمة . يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من وضع معايير أداء معينة ضمن كتاب بعنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" و قد تضمن هذا الكتاب على معايير التدقيق المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية سنتناولها في هذا المبحث و هي:

- معايير عامة.
- معايير العمل الميداني.

معايير إعداد التقرير.

***-المعايير العامة:**

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، و المقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسيةٍ يحتاج إليها المدقق الخارجي لمقابلة معايير العمل الميداني و معايير إعداد التقرير، و تعتبر شخصية كذلك لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي.

وتنقسم المعايير العامة إلى:

- معيار التدريب والكفاءة.
- معيار الاستقلال.
- بذل العناية المهنية اللازمة.

***-معيار التدريب و الكفاءة:**

يعني هذا المعيار أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة، و تتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد أن يتمتع صاحبها بالتدريب العلمي و العملي المناسبين، و حتى تكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لآراء المدقق يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي و العملي و الاستقلال عند إبداء الرأي.

و لتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي و التأهيل العملي و التكوين المهني المستمر.[1]

أ. التأهيل العلمي:

معنى هذا أن يكون لدى المدقق مؤهلا جامعيا في المحاسبة والتدقيق كذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى، كالإلمام بالجوانب السلوكية والإدارة مثل الاقتصاد و الإحصاء.

ب. التأهيل العملي:

معنى هذا المعيار أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.

ج. التكوين المهني المستمر :

و على المدقق أن يلتحق بصفة إجبارية أو اختيارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق الملتقيات و فرص التكوين المختلفة، هذا حتى يقوم بتحديث معلوماته ومعرفته العلمية و العملية، وهذا ما يتيح له كذلك مواكبة آخر مستجدات المهنة.

***– معيار الاستقلال:**

الاستقلال أحد أهم المفاهيم في مهنة التدقيق، وهو يعني قدرة المدقق على أداء مهامه بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف.[2]

يمكن **تعريف الاستقلال** بأنه " أن يكون المدقق أمينا ونزيها وصادقا، ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، حيث لا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره ورأيه نتيجة خصومه، وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني والموضوعي عن قناعته الشخصية و بناءا على استخدامه للمعايير المهنية، وعليه أن لا يكتم أو يحرف ما يصل إلى علمه من وقائع أو مخالفات"[3]

يرتكز معيار استقلال المدقق الخارجي على جانبين هما : [4]

– الاستقلال المادي.

– الاستقلال الذاتي أو الذهني.

---

[1] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي نفس المرجع السابق، ص 52. – غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 40.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص40.

[3] صادق الحسني، استقلال المدقق، دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية و التشريعات المنظمة للمهن"، بحلة دراسات العلوم، الأردن، 1999، ص 12.

[4] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 60.

أ. الاستقلال المادي:

بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها و ذلك خلال القرة التي سيدلي برأيه عن مدى صحة وصدق المعلومات المالية المعدة، و معنى هذا أن المدقق الخارجي لا يمكن أن يكون من المساهمين أو الشركاء في المؤسسة التي يدقق حساباتها أو أن يكون من العاملين بها.

ب. الاستقلال الذاتي أو الذهني:

بمعنى تجرد المدقق من أي دوافع وضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، أي أن يحافظ المدقق على اتجاه غير متحيز عند أداء عملية التدقيق في كل مراحله.

بالإضافة إلى ما سبق أصدرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية *(SEC) قرار يقضي بضرورة الإفصاح عن الأسباب من وراء تغيير المدقق، و تحديد أية اختلافات في الرأي بين المدقق وإدارة المؤسسة. وللحكم على مدى استقلالية المدقق، حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية لثلاث جوانب هي :[1]

- الاستقلال عند وضع برنامج التدقيق.
- الاستقلال عند القيام بالفحص.
- الاستقلال عند إعداد التقرير.

***-بذل العناية المهنية اللازمة:**

يعني إعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية التدقيق، أي لا يكفي المدقق أن يكون مؤهلا ومستقلا حتى ينجز عملية التدقيق، وما يلاحظ من هذا المعيار هو صعوبة القياس بطريقة مباشرة لذلك يتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء بمسؤوليته.

فمعيار العناية المهنية يتحدد عن طريق عدة عوامل فمنها ما تنص عليه التشريعات والقوانين المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المطلوبة من المدقق، كما يجب إضافة المعايير والقواعد التي تصدرها الهيئات المهنية من أجل الحفاظ على مستوى معين ومميز لمن يعمل و ينشط في هذه المهنة عند القيام بإبداء الرأي عن القوائم المالية، والسجلات المحاسبية و إعداد التقارير.

هناك اتجاهان لمفهوم العناية المهنية **الاتجاه الأول** يذهب نحو مضمون المدقق الحكيم أو الحذر، أما الإتجاه الثاني فيتجه نحو الإعلان والإفصاح عن العناية التي عن طريقها تؤدي المهام المطلوبة من المدقق.[2]

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 41

[2] عبد الفتاح الصحن ودرويش محمد ناجي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 198.

فحتى يتحلى المدقق بالحكمة و الحذر يجب عليه أن يحاول الحصول على كل أنواع دائما بإزالة كل الشكوك وطلب كل الاستفسارات الخاصة بالعناصر و القوائم المالية التي من خلالها سيبدي المعلومات التي يمكن لها أن تجعله يتنبأ بالأخطار التي يمكن لها أن تلحق الضرر بالمؤسسة محل التدقيق، كما يجب أن يعطي درجة عالية من الحذر عند فحصه للعناصر التي تظهر له غير عادية و كذلك أهمية متزايدة للخطر عند قيامه بتدقيق الأقسام التي يحدث فيها التلاعب و تكثر فيها الأخطاء، كما يعمل المدقق رأيه، كما على المدقق أن يكون على دراية و متبع للعمل الذي يقوم به مساعديه.

إن معيار بذل العناية المهنية اللازمة يستوجب تحمل المسؤولية عند أداء المهمة فيؤدي ذلك بكل إخلاص و أمانة و هناك من يرى بأنه يجب توافر شروط عامة في المدقق منها :[1]

– أن يبذل المدقق جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالتدقيق والتنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

– أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء القيام بعملية التدقيق.

– إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل.

– إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي.

– أن يعمل المدقق دائما على تطوير خبرته المهنية.

– الاهتمام بتدقيق عمل مساعديه.

***– معايير العمل الميداني:**

إن هذه المعايير تهتم بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المدقق أن يأخذ بها عند قيامه بعملية التدقيق و تنفيذه له، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه المعايير أكثر دقة مقارنة مع المعايير العامة للتدقيق، فمعايير الفحص الميداني تشمل ثلاثة معايير أساسية و التي يمكن ذكرها كالتالي:[2]

– وضع خطة عمل ملائمة والتخطيط السليم والإشراف المستمر على عمل المساعدين.

– تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

– عمل المدقق على الحصول على الأدلة الكافية والملائمة والتي تكون له مهمة عند إبداء رأيه.

***– معيار وضع الخطة والتخطيط السليم و الإشراف على المساعدين:**

[1] غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 41

[2] نفس المرجع السابق، ص 42.

إن برنامج التدقيق المستعمل لتنفيذ إجراءاته وعملياته يجب أن يكون على شكل خطة مكتوبة، والتي تتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها وكذلك الوقت المحدد لذلك، مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من التدقيق هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال وإنهاء برنامج التدقيق وتنفيذها بالكامل.

ولتحقيق هذا المعيار يجب إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية :[1]

- وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة التدقيق التي ينشط فيها المدقق.
- تخصيص المساعدين على مهام الفحص.
- الإشراف على عمل المساعدين وتقييم أدائهم.

فوضع خطة سليمة هي بمثابة خطوة تلي اكتشاف المدقق للبيئة التي سيقوم بتدقيقها، فبيئة المدقق هي العوامل المحيطة بالتدقيق داخلية كانت أم خارجية والتي تؤثر بصورة أو بأخرى على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.

أما فيما يخص تخصيص المساعدين على الفحص، فيعني تخصيص المدقق المساعد يه على المهام التي اشتملت عليها خطة التدقيق وتحديد احتياجات العمل من العنصر البشري حتى لا يقع المدقق في حالة عجز من المساعدين أو من الكفاءة المهنية المطلوبة، للوفاء بمتطلبات خطة وبرنامج التدقيق.

أما بالنسبة للإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم فتأتي بعد تخصيصهم على مهام الفحص، أي لا تنتهي عملية تخطيط التدقيق بعد تخصيص المساعدين فيجب متابعتهم والاطلاع على عملهم للتأكد من أنهم يقومون بالعمل الذي كلف إليهم على أحسن وجه وتقييم أدائهم ومتابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام.

فمما سبق يمكن استخراج مجموعة من الأهداف التخطيط ووضع برنامج للتدقيق، هو أنها تبين مجال الفحص والاختبارات المراد القيام بو كذلك العناصر الخاضعة لهذه الاختبارات والفحص، وخطوات الفحص الضرورية والتوقيت كذلك، كما أن هذا البرنامج يستخدم للدلالة على العمل المنجز ومراقبته.

نجد أن تخطيط مهمة التدقيق تتضمن تحديد الاستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق الفحص، أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في النهاية أم لا.

ونلاحظ أن معيار الإشراف والتخطيط قد ازدادت أهميته في الوقت الحاضر نظرا للأسباب التالية:[2]

- أن المدقق يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية التدقيق.

---

1 عبد الفتاح الصحن، درويش محمد ناجي، مرجع سابق، ص 38

2 غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 43.

- الاعتماد المتزايد على استخدام طرق المعاينة الإحصائية.

- تغيير أساليب ومفاهيم التدقيق عما كانت عليه في السابق مثل استخدام التدقيق المستمر.

- بسبب التغير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المؤسسات محل التدقيق.

***-دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:**

يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ويتوجب على المدقق الحصول على معلومات عامة حول النظام ثم تقييمه في مرحلة ثانية وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة. "حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة رقابة فعالة".[1]

غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في العميل، وتتمثل أهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق الأرصدة القوائم المالية.

وهذا يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي تدقيق كافة هذه العمليات المالية 100%.

ومن ثم فإن المدقق وبناءا على نتائج دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل ملائم، يمكن أن يحدد نطاق إجراء الفحص بدقة ثم اللجوء إلى أسلوب العينات الإحصائية، والقيام بعملية الاختبار و التحقق من مدى صحة نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالطبع فإن استخدام أسلوب العينات الإحصائية يجعل هناك دائما مخاطرة أو احتمال عدم اكتشاف التحريف والتغير في القوائم المالية نظرا لعدة أسباب يمكن إرجاعها إلى المدقق أو إلى الإجراءات المتبعة في القيام بعملية الاختبار.

وسوف نتطرق إلى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الفصل الثاني.

***- معيار جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة:**

تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه. فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على ميول وتنبؤات من يتخذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص إلى آخر.

[1] الرمحي زاهر، تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر ، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، الأردن 2004، ص 82.

وهذا المعيار يتطلب من المدقق ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقو" لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد لتقديرات المدقق حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية.

ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للتدقيق والتحقق، فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والتدقيق فإن عملية التدقيق لا يكون لوجودها معنى أو سبب.[1]

ومن ثم فإن فرض أن المدقق يحاول أن يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها بكفاية أدلة الإثبات.

***–معايير إعداد التقارير:**

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دورا أساسيا عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات.

المبحث الثاني:

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي:

***–العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي:**

1–أتعاب المدقق:

عند البدء في مفاوضات تخص الخدمات المهنية يمكن أن يحدد مدقق الحسابات الأتعاب التي يراها مناسبة، وحقيقة أن يحدد أحد المدققين أتعابا أقل من أخر لا يعتبر بحد ذاته عملا لا أخلاقيا. ومع ذلك فقد تؤثر مستوى الأتعاب المعروضة على الالتزام بالمبادئ الأساسية على سبيل المثال ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية بحيث قد يكون من الصعب أداء العملية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر. (جمعة، 2012م، ص 96)

2–مؤهلات المدقق العلمية والعملية:

ومن المؤهلات التي يشترط توافرها في مدقق الحسابات ما يلي: (الرماحي، 2009م، ص 69)

أولا: أن يكون حاصلا على أحد المؤهلات الأتية:

أ –شهادة الدبلوم العالي في تدقيق الحسابات.

ب–شهادة البكالوريوس في المحاسبة من احدى الجامعات أو ما يعادلها أو كان مكتسبا حق

[1] محمد سمير الصبان ، محمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية مصر 2005، ص166.

العضوية في النقابة.

ثانيا: أن يكون قد عمل مدقق حسابات تحت التمرين في ديوان الرقابة المالية أو تحت إشراف شخص مجاز بممارسة المهنة مدة لا تقل عن سنتين من تاريخ حصوله على التأهيل العلمي والعملي.

ثالثا: أن يؤدي اليمين أمام نقيب المحاسبين والمدققين.

3- استقلال المدقق:

يجب أن يكون لمدقق الحسابات شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالأخرين وأن يؤدي واجباته رغم أي ضغط يقع عليه ورغم التعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته، لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال مدقق الحسابات ولكن يمكن التمييز بين مفهومين للاستقلال قامت بوضعها هيئة الأوراق المالية الأمريكية: المطارنة، 2009م، ص 86).

المفهوم الأول: الاستقلال الذهني:

يعني الاستقلال الذهني أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فهي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة لأن هذه المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومة حيث أنه يجب على المدقق أن يكون أمينا ونزيها يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.

المفهوم الثاني: الاستقلال الظاهري

يقصد بالاستقلال الظاهري أن يكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل ادارة الشركة على المدقق وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع ادارة الشركة. وهذا ما تنظر له النظرية الموضوعية على أنه مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية المدقق وتفكيره ولا يجب أن تنظر الى استقلال المدقق نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمدقق نفسه وإنما يجب النظر على أنها مسألة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محددة.

4- عوامل متعلقة بمكتب التدقيق:

كغيرها من المنشآت والمؤسسات فإن منشأة التدقيق يجب أن تدار بشكل سليم وأن يكون لها هيكل تنظيمي يوضح توزيع المسؤوليات والصلاحيات، ويختلف الهيكل التنظيمي من منشأة تدقيق إلى اخرى حسب حجم المكتب ونوع الملكية وطبيعة العمل الذي يقوم به .ويمكن أن يتم تقسيم مكتب التدقيق إلى قسم فني وإداري ، أو يقسم بشكل أخر بحيث يكون هناك مجلس للشركاء يتم من بينهم تحديد الشركاء المسؤولين تجاه العملاء، ويقوم الشركاء باتخاذ القرارات الهامة مثل التخطيط لمكتب التدقيق وقبول العملاء والاستمرار مع العملاء القدامى

والموافقة على التقارير وهم الذين يتحملون المسؤولية أمام الآخرين إذا ما حصل هناك إهمال أو تقصير. (الذنيبات، 2010،ص155)

وبالنسبة للعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والتي تؤثر على جودة التدقيق هي: (راضي، 2011م، ص 336) .

* الإجراءات المتخذة من قبل مكتب التدقيق لجعل فريق التدقيق على علم بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في أداء المهنة.

• إجراءات الرقابة على الجودة في مكتب التدقيق.

* خبرة مكتب التدقيق في التعامل مع الجهات الإشراقية.

*سمعة مكتب التدقيق.

*شروط مكتب التدقيق في الانضمام لفريق العمل.

*الدعاوي القضائية المقامة ضد المكتب.

5- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:

إن قاعدة الكفاءة المهنية والعناية اللازمة تفرض الالتزامات التالية على المحاسبين المهنيين: (جمعة، 2012م، ص83) .

-المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية.

- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.

- كما تتطلب الخدمة المهنية التي تتسم بالكفاءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة. ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين، الأولى: الحصول على الكفاءة المهنية، والثانية المحافظة على الكفاءة المهنية.

6- عوامل متعلقة بفريق التدقيق :

نظرا لإتمام عملية التدقيق من خلال فريق العمل، ونتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق تتحملها منشأة التدقيق فإن انتقاء المدققين للعمل بمنشأة التدقيق يعتبر مطلبا حيويا الضمان جودة أداء عملية التدقيق . ونتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المدققين للعمل بمنشأة التدقيق فقد اهتمت المنظمات المهنية اهتماما كبيرا بتعيين المدققين ولقد أشارت إصدارات مجمع المحاسبين القانونين الأمريكيين إلى أهمية الاجراءات التي

تتضمن اختيار مدققين أكفاء وذلك من خلال تخطيط الاحتياجات من المدققين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوى اداري في منشأة التدقيق. (قمر الدين، 2014م، ص118).

7- خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي ينتمي اليها العميل:

مما لا شك فيه أن خبرة مكاتب التحقيق بالصناعة التي تنتمي اليها المنشأة محل التدقيق يزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تم تدقيقها من الأخطاء الجوهرية، مما يعني ارتفاع جودة التدقيق. بوشناق، 2012م، ص 60).

8-مدي إدراك مدقق الحسابات الأهمية تحقيق الجودة في العملية التدقيقية:

أي أن يدرك مدقق الحسابات بأن يتم أداء عملية التدقيق بالشكل المطلوب و بأعلى جودة ممكنة لأنه يتوقع المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية من مخرجات عملية التدقيق المتمثلة في تقرير المدقق الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم على هذا التقرير، وأدائها بالجودة المطلوبة يدعم سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله. (جبران، 2010م). ***-الرقابة على الجودة، معيار التدقيق الدولي رقم (220)** :

الرقابة على الجودة تشمل السياسات والاجراءات التي ينبغي على مؤسسة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهمات التدقيق الخاصة، أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق. وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات واجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم منشأة التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحققها منها وعناصر الرقابة على النوعية عادة تشمل التالي : (الذنيبات،2006م، ص86).

-المتطلبات المهنية.

-الكفاءة والجدارة.

-تفويض الأعمال.

-الاشراف.

- الاستشارات.

- قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى.

- التفتيش.

وكذلك نصت الفقرة الرابعة من هذا المعيار على ما يلي: (جربوع، 2003م، ص 240)

* على مكتب التحقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد من أن كفاءة

اعمال التدقيق قد تمت حسب معايير التدقيق الدولية أو المعايير او الممارسات الوطنية المناسبة.

-أن طبيعة وتوقيت سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب التدقيق تعتمد على عدد من العوامل كحجم وطبيعة أعمال المكتب المهني، واتساع النشاط الجغرافي، وهيكل المكتب التنظيمي والاعتبارات الملائمة المتعلقة بالتكلفة والمنفعة. لذا فإن السياسات والإجراءات التي يتبناها مكتب التدقيق الشخصية سوف تختلف وكذلك مدى توثيقاتها.

*** قواعد السلوك المهني:**

قواعد وآداب السلوك المهني هي مجموعة من المبادئ والقيم الأخلاقية التي تلزم جميع الفئات والأفراد الذين يتفاعلون في المجتمع خلال أدائهم لواجباتهم ومسؤولياتهم المنوطة بهم ومختلف أعمالهم من أخذ وعطاء وبيع وشراء وغيرها. وهذه الآداب والأخلاقيات ضرورية لقيام المجتمعات واستمرارها وتماسكها ونجاحها في عملية البناء، حيث أن انعدام القيم والأخلاق يدمر المجتمعات ويؤدي الى الغش والخداع والخيانة وانعدام الثقة وتفضيل المصلحة الشخصية على مصالح المجتمع ومصالح الأخرين. وبسبب أهمية القيم الأخلاقية والآداب المهنية فقد دأبت الجهات المنظمة لمزاولة مختلف أنواع المهن على سن أو تشريع قواعد ومبادئ للسلوك المهني حتى تحقق درجة مناسبة من ضبط السلوك المهني وتمكين من يقومون بأداء الخدمات المهنية من القيام بمهامهم على أحسن وجه وخدمة المستفيدين من المهنة بإخلاص وموضوعية وأمانة. وعادة ما تشمل هذه القواعد والمبادئ المصداقية والأمانة والاستقامة والحرص على منفعة الأخرين والانصياع للقوانين والتشريعات.

إن الالتزامات الأخلاقية تبني على أساس أهداف المهنة والتي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، إضافة إلى ذلك هناك كثير من الالتزامات الأخلاقية لها أيضا أساس خلقي عام، كما تعترف معايير السلوك الأخلاقي بأن أهداف مهنة المحاسبة يجب أن تسعى نحو تحقيق أعلى المعايير المهنية للوصول إلى أعلى مستويات الأداء، وتتطلب الأهداف تحقيق أربع متطلبات أساسية وتشمل:

1-المصداقية: حيث أن هناك حاجة في المجتمع لمصداقية المعلومات ونظم المعلومات.

2-المهنية: حيث هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل **والفئات المهتمة الأخرى كأفراد مهنيين في مجال المحاسبة.**

ثانيا:

دراسة الميدانية

المبحث الأول : منهجية وإجراءات الدراسة

المطلب الأول :مصادر معلومات الدراسة

تمهيد:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محوراً رئيساً يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي منها، ومن خلالها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

ويتناول هذا الفصل وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك الأداة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها. كما يتضمن الأدوات التي استخدمها لجمع البيانات، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج.

منهج الدارسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها.

ويعرف (الحمداني، 2006: 100) المنهج الوصفي التحليلي بأنه المنهج الذي يسعى لوصف الظواهر أو الأحداث المعاصرة، أو الراهنة فهو أحد أشكال التحليل والتفسير المنظم لوصف ظاهرة أو مشكلة، ويقدم بيانات عن خصائص معينة في الواقع، وتتطلب معرفة المشاركين في الدارسة والظواهر التي تدرسها والأوقات التي تستعملها لجمع البيانات".

وقد استخدم الباحث مصدرين أساسيين للمعلومات:

1. **المصادر الثانوية:** حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدارسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

2. **المصادر الأولية:** لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة لجأ الباحث إلي جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، صممت خصيصا لهذا الغرض، وتم جمع البيانات الخاصة بإدارة الأرباح من التقارير المالية السنوية المفصح عنها للشركات.

المطلب الثاني : مجتمع وعينة الدراسة

مجتمع الدراسة:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبذلك فان مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة الدراسة، وبناء على مشكلة

الدراسة وأهدافها فان المجتمع المستهدف يتكون من محافظين حسابات واساتذة

عينة الدراسة:

استخدام طريقة التحليل الوصفي ، حيث تم توزيع (35) استبانة على مجتمع الدراسة وقد تم استرداد (32) استبانة، وقد واجهت العديد من الصعوبات في دراسة العملية

وفي عملية توزيع الاستبيانات واستردادها نظرا لان أغلب مكاتب المحاسبين لسبب ضيق الوقت

المطلب الثالث: أداة القياس (الاستبيان)

أداة الدراسة :

تم استخدام الاستبانة كأداة للدراسة، وتعرف بانها: أداة ذات أبعاد ويقود تستخدم للحصول على معلومات أو آراء يقوم بالاستجابة لها المفحوص نفسه حيث تم استخدام الاستبانة التعرف على اهمية جودة جودة التدقيق الخارجي

وتتكون استبانة الدارسة من قسمين رئيسين :

- القسم الأول: وهو عبارة عن البيانات الشخصية عن المستجيب (العمر، المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي، الشهادات المهنية الحاصل عليها المستجيب، عدد الدورات التدريبية التي حصل عليها المستجيب في مجال التدقيق) وبيانات عن مكاتب المحاسب.
- القسم الثاني: وهو عبارة عن مجالات الدراسة، ويتكون من (20) فقرة، موزع على (5) محور:

المحور 01: الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي للمدقق ةيتكون من 4فقرات

المحور02: الخبرة المهنية للمدقق وتتكون من 5 فقرات

المحور 03: الموضوعية والاستقلالية وتتكون من 3فقرات

المحور 04:عوانل متعلقة بمكاتب التدقيق وتتكون من 4فقرات

المحور 05:ادراك المدقق لاهمية جودة التدقيق تتكون من 4 فقرات

- **المقياس المستخدم**

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس اساجابة العينة على عبارات الإستبيان ، ويعتبر هذا المقياس أكثر المقاييس استخداما ، وهو يتكون من خمسة خيارات **موافق بشدة ، موافق ، محايد ، غير موافق ، غير موافق بشدة** ، كما يوضحه الجدول الآتي:

الخيارات المكونة لمقياس ليكرت الخماسي.

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعطيات السابقة.

المبحث 2: نتائج الدراسة الميدانية

المطلب الأول: وصف خصائص عينة الدراسة

النوع

	التكرار	النسبة
ذكر	27	%84,4
انثى	5	%15,6
المجموع	32	%100,0

المهنة

المهنة	التكرار	النسبة
محاسب غير	5	%15,6
حسابات محافظ	5	%15,6
معتمد محاسب	12	%37,5
معتمد محاسب مساعد	9	%28,1
أستاذ محاسبة وتدقيق	1	%3,1
المجموع	32	%100,0

الخبرة المهنية /الأقدمية

الخبرة	التكرار	المهنة
سنوات 5 من اقل	3	%9,4
سنوات 10 لى 5 من	13	%40,6
سنوات 10 من اكثر	16	%50,0
المجموع	32	%100,0

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات مفردات عينة الدراسة:

جدول رقم (01) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للتأهيل العلمي للمدقق

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يعتبر إستعانة المدقق ببعض موظفي المنشاة محل التدقيق وممن تتوفر لديهم التأهيل المهني المناسب عاملا يؤدي الى زيادة جودة التدقيق.	4,2500	,6720
2	توجد علاقة بين الإلمام الكافي لمدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها وبين جودة التدقيق.	4,0938	,7770
3	يستطيع المدقق إبداء الرأي فيما يعرض عليه من خلال ان يكون المدقق تحصيل جامعي في المحاسبة والتدقيق وكذلك قدر كاف من المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى.	4,0313	,6948
4	يعتبر كل مدقق مؤهل علميا قادرا على تحقيق الجودة المطلوبة في العملية التدقيقية التي يؤديها.	4,1250	,7931
المتوسطالحسابي المرجح العام		4,1250	,6090

المصدر: نتائج الدراسة الميدانية

نلاحظ من خلال الجدول رقم (01) أن المتوسط الحسابي المرجح العام لعبارات متغير الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي للمدقق قد بلغ 4.125، مما يعني موافقة المستجوبين على مضمون عبارات هذا المضمون، حيث نلاحظ أن اعلي متوسط مرجح قد بلغ 4.250 وهو يخص العبارة الأولى "يعتبر إستعانة المدقق ببعض موظفي المنشاة محل التدقيق وممن تتوفر لديهم التأهيل المهني المناسب عاملا يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق"، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.672 مما يعني وجود اتفاق في أراء المستجوبين على مدلول هذه العبارة، في حين أقل

متوسط كان لعبارة " يستطيع المدقق إبداء الرأي فيما يعرض عليه من خلال ان يكون المدقق تحصيل جامعي في المحاسبة والتدقيق وكذلك قدر كاف من المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى" بمتوسط بلغ 4.031 وانحراف قدره 0.694.

جدول رقم 02) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للخبرة المهنية للمدقق

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تؤثر الخبرات والمهارات المتنوعة في مجالات أخرى غير المرتبطة بالمحاسبة والتدقيق إيجابا على جودة التدقيق.	4,0938	,73438
2	يستطيع المراجع في كافة الأحوال من خلال امتلاكه للخبرة الكافية ممارسة حكمه المهني بشكل صائب.	4,0000	,71842
3	تساعد خبرة المراجع على تكوين إرشادات مسبقة للحكم وبناء التوقعات لها وفي تخمين الحكم الملائم.	4,1250	,70711
4	تتطلب اكتساب الخبرة الدمج بين كل من التعليم والتدريب والممارسة وبالتالي تتعكس إيجابا على أداء الخدمات الموكلة للمراجع.	3,9375	,66901
5	تساعد الخبرة الكافية في نشاط عمل المنشأة محل التدقيق على تحقيق قدر عالي من الجودة عند أداء العملية التدقيقية.	4,0625	,71561
المتوسطالحسابي المرجح العام		4,0437	,59835

المصدر: نتائج الدراسة الميدانية

نلاحظ من خلال الجدول رقم (02) أن المتوسط الحسابي المرجح العام لعبارات **للخبرة المهنية للمدقق** قد بلغ4.0437. ، مما يعني موافقة المستجوبين على مضمون عبارات هذا المضمون، حيث نلاحظ أن اعلي متوسط مرجح قد بلغ 4.1250 وهو يخص العبارة الثالثة " تساعد خبرة المراجع على تكوين إرشادات مسبقة للحكم وبناء التوقعات لها وفي تخمين الحكم الملائم."، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.70711 مما يعني وجود اتفاق في أراء المستجوبين على مدلول هذه العبارة، في حين أقل متوسط كان لعبارة " تتطلب اكتساب الخبرة الدمج بين كل من التعليم والتدريب والممارسة وبالتالي تتعكس إيجابا على أداء الخدمات الموكلة للمراجع" بمتوسط بلغ 3.9375وانحراف قدره0.71561

جدول رقم (03) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتوافر الموضوعية والاستقلالية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يرتبط قيام المدقق بمعالجة مهددات الاستقلالية وتخفيضها للمستوى المقبول إيجابا مع تحقيق الجودة.	3,7813	,55267
2	يعد تقديم المراجع الخارجي للخدمات الإدارية والاستشارية لزبونه محل التدقيق تهديدا لاستقلاليته.	4,0313	,69488
3	يؤثر وجود علاقة مالية تربط بين المراجع مع إدارة المنشأة محل التدقيق على استقلاليته ومن ثم على جودة التدقيق.	4,1250	,75134
	المتوسطالحسابي المرجح العام	3,9792	,53506

المصدر: نتائج الدراسة الميدانية

نلاحظ من خلال الجدول رقم (03) أن المتوسط الحسابي المرجح العام لعبارات **لتوافر الموضوعية والاستقلالية** المدقق قد بلغ 3.9792، مما يعني موافقة المستجوبين على مضمون عبارات هذا المضمون، حيث نلاحظ أن اعلي متوسط مرجح قد بلغ 4.1250 وهو يخص العبارة الثالثة" يؤثر وجود علاقة مالية تربط بين المراجع مع إدارة المنشأة محل التدقيق على استقلاليته ومن ثم على جودة التدقيق "، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.75134 مما يعني وجود اتفاق في أراء المستجوبين على مدلول هذه العبارة، في حين أقل متوسط كان لعبارة " يرتبط قيام المدقق بمعالجة مهددات الاستقلالية وتخفيضها للمستوى المقبول إيجابا مع تحقيق الجودة." بمتوسط بلغ 3.7813وانحراف قدره0.55267

جدول رقم (04) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعوامل المتعلقة بمكاتب التدقيق

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يستخدم مكاتب التدقيق إجراءات تجعل من فريق العمل على علم بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية.	4,1250	,70711
2	تمتلك مكاتب التدقيق الخبرة الكافية في التعامل مع الجهات والهيئات الإشرافية.	4,1875	,82060
3	يساعد قيام مكاتب التدقيق في تقييم إجراءات الرقابة والفحص والإجراءات التنظيمية على تنفيذ برنامج التدقيق بشكل جيد	4,0313	,59484
4	تعمل مكاتب التدقيق على وضع إجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف بما يتفق مع	4,1250	,70711

	معايير الجودة المطلوبة.		
المتوسطالحسابي المرجح العام		4,1172	,58882

المصدر: نتائج الدراسة الميدانية

نلاحظ من خلال الجدول رقم (04) أن المتوسط الحسابي المرجح العام لعبارات **للعوامل المتعلقة بمكاتب التدقيق** للمدقق قد بلغ 4.1172، مما يعني موافقة المستجوبين على مضمون عبارات هذا المضمون، حيث نلاحظ أن اعلي متوسط مرجح قد بلغ 4.1875 وهو يخص العبارة الثانية " تمتلك مكاتب التدقيق الخبرة الكافية في التعامل مع الجهات والهيئات الإشرافية "، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.82060مما يعني وجود اتفاق في أراء المستجوبين على مدلول هذه العبارة، في حين أقل متوسط كان لعبارة " يساعد قيام مكاتب التدقيق في تقييم إجراءات الرقابة والفحص والإجراءات التنظيمية على تنفيذ برنامج التدقيق بشكل جيد" بمتوسط بلغ 4.031 وانحراف قدره0.59484

جدول رقم (05) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجودة التدقيق

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يحافظ المدقق على نزعة الشك المهني وأداء أعمال التدقيق وفقا لمبادئ أخلاق المهنة	3,9687	,73985
2	توفر مكاتب التدقيق التأكد من أن العمل الذي قام به المدققون تم وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية.	4,0938	,81752
3	تتأكد مكاتب التدقيق من سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة لضمان تطبيق جميع عناصر جودة التدقيق.	4,0938	,73438
4	تساعد جودة التدقيق في اكتشاف حالات الغش لاحتيال والتلاعب بالحسابات.	4,0625	,61892
المتوسطالحسابي المرجح العام		4,0547	,65910

المصدر: نتائج الدراسة الميدانية

نلاحظ من خلال الجدول رقم (05) أن المتوسط الحسابي المرجح العام لعبارات **المعيارية لجودة التدقيق** للمدقق قد بلغ 4.0547، مما يعني موافقة المستجوبين على مضمون عبارات هذا المضمون، حيث نلاحظ أن اعلي متوسط مرجح قد بلغ 4.0938 وهو يخص العبارة الثانية" توفر مكاتب التدقيق التأكد من أن العمل الذي قام به المدققون تم وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية."، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.61892 مما يعني

وجود اتفاق في أراء المستجوبين على مدلول هذه العبارة، في حين أقل متوسط كان لعبارة " يحافظ المدقق على نزعة الشك المهني وأداء أعمال التدقيق وفقا لمبادئ أخلاق المهنة " بمتوسط بلغ 3.9687 وانحراف قدره0.73985

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

أولا– صدق وثبات أداة القياس:

الرقم	المتغيرات	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
01	التأهيل العلمي للمدقق	04	0.846
02	الخبرة المهنية للمدقق	05	0.899
03	موضوعية واستقلالية المدقق	03	0.712
04	العوامل المتعلقة بمكاتب التدقيق	04	0.846
05	جودة التدقيق	04	0.923

نلاحظ من خلال الجدول ان جميع معاملات ألفا كرونباخ قد تجاوزت الحد الأدنى المقبول وهو 0.60. حيث بلغ ادنى معامل 0.712 لمتغير موضوعية واستقلالية المدقق، كما بلغ أعلى معامل 0.923 وهو يخص المتغير التابع "جودة التدقيق"، مما يعني توفر خاصتي صدق وثبات أداة القياس (الاستبيان) المستخدمة في هذه الدراسة.

ثانيا– اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج:

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	12,155	4	3,039	62,533	,000[b]
	Residual	1,312	27	,049		
	Total	13,467	31			

a. Dependent Variable: Y

b. Predictors: (Constant), A4, A3, A2, A1

جدول رقم (06) الانحدار المتعدد للعوامل المؤثرة على جودة التدقيق

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		Sig.
		B	Std. Error	Beta	t	مستوى الدلالة
1	(Constant)	-,511	,301		-1,697	,101
	الكفاءة والتأهيل	,225	,194	,208	1,162	,255
	الخبرة المهنية	,619	,182	,562	3,406	,002
	الموضوعية والاستقلالية	,528	,163	,429	3,241	,003
	مكتب التدقيق	-,235	,228	-,210	-1,034	,310

a. Dependent Variable: Y

1- اختبار الفرضية الأولى:

الفرضية الأولى: يوجد أثر دال معنويا لمستوى التأهيل العلمي للمدقق في جودة التدقيق.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (06) أن قيمة "بيتا" قد بلغت 0.225 لمتغير التأهيل العلمي كما بلغت قيمة "ت" 1.162، في حين بلغ مستوى الدلالة 0.255 وهو أكبر من 0.05، وعليه نرفض الفرضية الأولى، والتي تنص على: "يوجد أثر دال معنويا لمستوى التأهيل العلمي للمدقق في جودة التدقيق"، وهذا يعني أن مستوى التأهيل العلمي للمدقق لا يساهم في تحسين جودة التدقيق من وجهة نظر المستجوبين، وهي نتيجة غير متوقعة لكون مستوى التأهيل من المتغيرات المهمة في تحسين جودة التدقيق حسب نتائج العديد من الدراسات السابقة، وقد يرجع سبب عدم تأثير مستوى التأهيل العلمي للمدقق على جودة التدقيق إلى المستويات التعليمية لدى أغلب الممارسين لمهنة التدقيق، حيث أن أغلبهم من حاملي شهادة الليسانس كلاسيك، وبالتالي قد لا يوجد فرق كبير بينهم يجعل من بعضهم متفوق علميا على المدققين الآخرين.

2- اختبار الفرضية الثانية:

الفرضية الثانية: يوجد أثر دال معنويا للخبرة المهنية للمدقق في جودة التدقيق.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (06) أن قيمة "بيتا" قد بلغت 0.619 لمتغير الخبرة المهنية للمدقق، كما بلغت قيمة "ت" 3.406، في حين بلغ مستوى الدلالة 0.002 وهو أقل من 0.05، وعليه نقبل الفرضية الثانية، والتي تنص على: "يوجد أثر دال معنويا للخبرة المهنية للمدقق في جودة التدقيق"، وهذا يعني أن الخبرة المهنية

للمدقق يساهم بشكل فعال في تحسين جودة التدقيق من وجهة نظر المستجوبين، وهي نتيجة منطقية جدا لكون الخبرة المهنية من المتغيرات المهمة في تحسين جودة التدقيق حسب نتائج العديد من الدراسات السابقة، وقد يرجع سبب تأثير الخبرة المهنية للمدقق على جودة التدقيق إلى أن المدقق ذو الخبرة الكبيرة يمتلك على مهارات أكبر وتراكم معرفي أكثر مقارنة بالمدقق ذو الخبرة القليلة، وهذا ما قد يجعل المدققين الذين يمتلكون خبرة كبيرة يؤدون عملية التدقيق بجودة عالية.

3- اختبار الفرضية الثالثة:

الفرضية الثالثة: يوجد أثر دال معنويا لموضوعية واستقلالية المدقق في جودة التدقيق.

يوجد أثر دال معنويا للخبرة المهنية للمدقق في جودة التدقيق.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (06) أن قيمة "بيتا" قد بلغت 0.619 لمتغير الخبرة المهنية للمدقق، كما بلغت قيمة "ت" 3.406، في حين بلغ مستوى الدلالة 0.002 وهو أقل من 0.05، وعليه نقبل الفرضية الثانية، والتي تنص على: "يوجد أثر دال معنويا للخبرة المهنية للمدقق في جودة التدقيق"، وهذا يعني أن الخبرة المهنية للمدقق يساهم بشكل فعال في تحسين جودة التدقيق من وجهة نظر المستجوبين، وهي نتيجة منطقية جدا لكون الخبرة المهنية من المتغيرات المهمة في تحسين جودة التدقيق حسب نتائج العديد من الدراسات السابقة، وقد يرجع سبب تأثير الخبرة المهنية للمدقق على جودة التدقيق إلى أن المدقق ذو الخبرة الكبيرة يمتلك على مهارات أكبر وتراكم معرفي أكثر مقارنة بالمدقق ذو الخبرة القليلة، وهذا ما قد يجعل المدققين الذين يمتلكون خبرة كبيرة يؤدون عملية التدقيق بجودة عالية.

4- اختبار الفرضية الثالثة:

الفرضية الرابعة: يوجد أثر دال معنويا للعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق في جودة التدقيق.

يوجد أثر دال معنويا لمستوى التأهيل العلمي للمدقق في جودة التدقيق.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (06) أن قيمة "بيتا" قد بلغت 0.225 لمتغير التأهيل العلمي كما بلغت قيمة "ت" 1.162، في حين بلغ مستوى الدلالة 0.255 وهو أكبر من 0.05، وعليه نرفض الفرضية الأولى، والتي تنص على: "يوجد أثر دال معنويا لمستوى التأهيل العلمي للمدقق في جودة التدقيق"، وهذا يعني أن مستوى

التأهيل العلمي للمدقق لا يساهم في تحسين جودة التدقيق من وجهة نظر المستجوبين، وهي نتيجة غير متوقعة لكون مستوى التأهيل من المتغيرات المهمة في تحسين جودة التدقيق حسب نتائج العديد من الدراسات السابقة، وقد يرجع سبب عدم تأثير مستوى التأهيل العلمي للمدقق على جودة التدقيق إلى المستويات التعليمية لدى أغلب الممارسين لمهنة التدقيق، حيث أن أغلبهم من حاملي شهادة الليسانس كلاسيك، وبالتالي قد لا يوجد فرق كبير بينهم يجعل من بعضهم متفوق علميا على المدققين الآخرين.

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل تم استخلاص بعض النتائج وذلك بتقييم الصدق النقابي لأداة الدراسة من خلال قياس المتوسطات والإنحدار المتعدد للعوامل المؤثرة على جودة التدقيق ومعامل ألفاكرونباخ ولهذا يمكن القول بأن هناك صدق تمايزي، وبالنسبة للصدق التمايزي فقد تحقق وذلك من خلال تحقيق إحصائيات المبينة في الدراسة

الخاتمة

الخاتمة :

من خلال هذه الدراسة، تم التوصل إلى نتيجتين رئيسيتين، تتمثل الأولى في إعطاء مفهوم واضح ودقيق لجودة التدقيق الخارجي يحقق الإجماع حوله هو أمر من الصعوبة بمكان، حيث تعددت المقاربات المستخدمة لضبط هذا المفهوم ولعل السبب الرئيسي في ذلك يعود إلى كون أن التدقيق الخارجي هو مهنة اجتماعية تستفيد منها عدة أطراف تتضارب مصالحها وتختلف احتياجاتها منها، وهو ما يؤدي بالضرورة إلى اختلاف الرؤى حولها، أما النتيجة الثانية فهي أن جودة التدقيق الخارجي تتأثر بمختلف متغيرات بيئية التدقيق، سواءا تلك المتعلقة بخصائص المدقق كالكفاءة والخبرة والإستقلالية، أو تلك المتعلقة بخصائص مكتب كالحجم والسمعة والتخصص الصناعي، أو تلك المتعلقة بالبيئة كالمنظومة التشريعية والتنظيمية التي تؤطر ممارسة المهنة.

وبناءا على النتائج التي توصلت إليها الدراسة يمكن تقديم التوصيات التالية :

- توجد عدة عوامل تؤثر على جودة التدقيق الخارجي وهي التأهيل العلمي والكفاءة المهنية والخبرة المهنية، الموضوعية واستقلالية ومكتب التدقيق.
- هناك تأثير لأهمية الخبرة المهنية على عملية التدقيق بجودة عالية.
- جودة تدقيق تزداد عندما تتحقق استقلالية وموضوعية المدقق عند أداء عمله باعتبارها العنصر الهام في عملية التدقيق لأنها تمنح الثقة في القوائم المالية

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقية، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

امين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.

محمد سمير الصبان، وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.

خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة1، 2009.

ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009.

صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

محمد منتوري، عصام الدين (2009)، المراجعة وتدقيق الحسابات (2)، جامعة العلوم والتكنولوجيا بالتعون مع جامعة السودان، الفتوحة

أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000.

كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

دحدوح، القاضي (2009)، اساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية، دار الرواق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن

كاظم عبيد حسن اللهيبي، نوري خلف (2013)، انموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة الأرباح، مجلة دراسات محاسبية مالية، مجلد8، عدد 23.

صادق الحسنى، استقلال المدقق، دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية و التشريعات المنظمة للمهن"، بحلة دراسات العلوم، الأردن، 1999.

عبد الفتاح الصحن ودرويش محمد ناجي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

الرمحي زاهر، تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر ، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، الأردن 2004.

محمد سمير الصبان ، محمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية مصر 2005.

Lionel collins, gérardvalin, op.cit, p21.

Mokhtar Belaiboud, Guide pratique d'audit financier et comptable, La maison Des livres, Alger, 1982.

الملاحق

الملاحق:

الملحق (01): استبيان المستخدم في الدراسة

أخي الموظف/أختي الموظفة

تحية طيبة وبعد

لقد تم إعداد هذا الاستبيان من أجل شهادة ماستر في محاسبة بعنوان "نموذج مقترح لتحسين جودة التدقيق الخارجي" وإنطلاقا من قناعتي بدوركم الإيجابي في تنية البحث العلمي خاصة بما يتعلق بمجال عملكم وإختصاصكم، أرجو منكم الإجابة على الأسئلة التالية علما بأن المعلومات ستستخدم من أجل البحث العلمي فقط

وتقبلوا مني فائق الإحترام والتقدير

الأستاذ المشرف: مولوج كمال

الطالب: بن أحمدي محمد

الجنس

ذكر ☐ أنثى ☐

المهنة:

غير محاسب ☐

محافظ حسابات ☐

محاسب معتمد ☐

مساعد محاسب معتمد ☐

أستاذ تعليم إبتدائي ☐

أستاذ تعليم ثانوي ☐

الخبرة المهنية /الأقدمية

أقل من 5 سنوات ☐

من 5 إلى 10 سنوات ☐

أكثر من 10 سنوات ☐

ضع إشارة (X) في المكان الذي تراه مناسبا:

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
التأهيل العلمي للمدقق						
1	يعتبر إستعانة المدقق ببعض موظفي المنشاة محل التدقيق وممن تتوفر لديهم التأهيل المهني المناسب عاملا يؤدي الى زيادة جودة التدقيق					
2	توجد علاقة بين الإلمام الكافي لمدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها وبين جودة التدقيق					
3	يستطيع المدقق إبداء الرأي فيما يعرض عليه من خلال ان يكون المدقق تحصيل جامعي في المحاسبة والتدقيق وكذلك قدر كاف من المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى					
4	يعتبر كل مدقق مؤهل علميا قادرا على تحقيق الجودة المطلوبة في العملية التدقيقية التي يؤديها					
الخبرة المهنية للمدقق						
5	تؤثر الخبرات والمهارات المتنوعة في مجالات أخرى غير المرتبطة بالمحاسبة والتدقيق إيجابا على جودة التدقيق					
6	يستطيع المراجع في كافة الأحوال من خلال امتلاكه للخبرة الكافية ممارسة حكمه المهني بشكل صائب					
7	تساعد خبرة المراجع على تكوين إرشادات مسبقة					

	للحكم وبناء التوقعات لها وفي تخمين الحكم الملائم					
8	تتطلب إكتسابالخبرة الدمج بين كل من التعليم والتدريب والممارسة وبالتالي تتعكس إيجابا على أداء الخدمات الموكلة للمراجع					
9	تساعد الخبرة الكافية في نشاط عمل المنشأة محل التدقيق على تحقيق قدر عالي من الجودة عند أداء العملية التدقيقية					
توافر الموضوعية والاستقلالية						
10	يرتبط قيام المدقق بمعالجة مهددات الاستقلالية وتخفيضها للمستوى المقبول إيجابا مع تحقيق الجودة					
11	يعد تقديم المراجع الخارجي للخدمات الإدارية والإستشارية لزبونه محل التدقيق تهديدا لإستقلاليته					
12	يؤثر وجود علاقة مالية تربط بين المراجع مع إدارة المنشأة محل التدقيق على إستقلالية ومن ثم على جودة التدقيق					
عوامل متعلقة بمكاتب التدقيق						
13	يستخدم مكاتب التدقيق إجراءات تجعل من فريق العمل على علم بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية					
14	تمتلك مكاتب التدقيق الخبرة الكافية في التعامل مع الجهات والهيئات الإشراقية					
15	يساعد قيام مكاتب التدقيق في تقييم إجراءات الرقابة والفحص والإجراءات التنظيمية على تنفيذ برنامج التدقيق بشكل جيد					
16	تعمل مكاتب التدقيق على وضع إجراءات التخطيط والتنفيذ والاشراف بما يتفق مع معايير الجودة المطلوبة					
جودة التدقيق						
17	يحافظ المدقق على نزعة الشك المهني وأداء أعمال التدقيق وفقا لمبادئ أخلاق المهنة					

18	توفر مكاتب التدقيق التأكد من أن العمل الذي قام به المدققون تم وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية					
19	تتأكد مكاتب التدقيق من سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة لضمان تطبيق جميع عناصر جودة التدقيق					
20	تساعد جودة التدقيق في إكتشاف حالات الغش لاحتيال والتلاعب بالحسابات					

الملحق (02): مخرجات التحليل الاحصائي

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X1	32	2,00	5,00	4,2500	,67202
X2	32	2,00	5,00	4,0938	,77707
X3	32	3,00	5,00	4,0313	,69488
X4	32	2,00	5,00	4,1250	,79312
A1	32	2,25	5,00	4,1250	,60907
X5	32	3,00	5,00	4,0938	,73438
X6	32	2,00	5,00	4,0000	,71842
X7	32	2,00	5,00	4,1250	,70711
X8	32	2,00	5,00	3,9375	,66901
X9	32	2,00	5,00	4,0625	,71561
A2	32	2,20	5,00	4,0437	,59835
X10	32	3,00	5,00	3,7813	,55267
X11	32	2,00	5,00	4,0313	,69488
X12	32	2,00	5,00	4,1250	,75134
A3	32	2,33	4,67	3,9792	,53506
X13	32	2,00	5,00	4,1250	,70711
X14	32	2,00	5,00	4,1875	,82060
X15	32	3,00	5,00	4,0313	,59484
X16	32	2,00	5,00	4,1250	,70711
A4	32	2,25	4,75	4,1172	,58882
Y17	32	2,00	5,00	3,9687	,73985

Y18	32	2,00	5,00	4,0938	,81752
Y19	32	2,00	5,00	4,0938	,73438
Y20	32	3,00	5,00	4,0625	,61892
Y	32	2,25	5,00	4,0547	,65910
Valid N (listwise)	32				

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,846	4

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,899	5

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,712	3

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,846	4

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,923	4

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate

1	,950[a]	,903	,888	,22044

a. Predictors: (Constant), A4, A3, A2, A1

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	12,155	4	3,039	62,533	,000[b]
	Residual	1,312	27	,049		
	Total	13,467	31			

a. Dependent Variable: Y

b. Predictors: (Constant), A4, A3, A2, A1

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	-,511	,301		-1,697	,101
	A1	,225	,194	,208	1,162	,255
	A2	,619	,182	,562	3,406	,002
	A3	,528	,163	,429	3,241	,003
	A4	-,235	,228	-,210	-1,034	,310

a. Dependent Variable: Y