جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
مخبر السياحة، الإقليم والمؤسسات

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه الطور الثالث

في ميدان : العلوم اقتصادية، التسيير والعلوم التجارية

شعبة العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق

بعنوان :

محاولة لتحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي في الجزائر (دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين)

من إعداد المترشّح : محمد الطاهر الأخضري

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 11 جويلية 2021

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ.د/ عبد الحميد بوخاري	أستاذ	جامعة غرداية	رئيسا
د/ محمد زوزي	أستاذ محاضر –أ–	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
أ.د/ اعمر عزاوي	أستاذ	جامعة ورقلة	مشرفا مساعدا
أ.د/ محمد عجيلة	أستاذ	جامعة غرداية	مناقشا
د/ بوحفص رواني	أستاذ محاضر –أ–	جامعة غرداية	مناقشا
د/ محمد السعيد سعيداني	أستاذ محاضر –أ–	جامعة الأغواط	مناقشا

السنة الجامعية 2021/2020

الإهـــــــداء

أهدي ثمرة هذا العمل إلى :

روح والدي العزيز رحمه الله، فاللهم اجعل كل من نقل حرفا أو اقتبس فكرة من هذا العمل في ميزان حسناته.

الوالدة الكريمة التي أحاطتني بدعاءها الصالح طيلة انجاز هذه الأطروحة، فاللهم بارك لها في عمرها وجازها عنا خير الجزاء.

الزوجة الفاضلة والأبناء الأعزاء : حارث؛ نعمة؛ عبد الله؛ حامد.

إخوتي وأخواتي وأبنائهم وبناتهم.

الأصدقاء والزملاء في كل من الجامعة والمهنة.

كل غيور على دين الإسلام جاد في طلب العلم النافع مخلص لوطنه...

محمد الطاهر الأخضري

شكـــر وتقديـــــر

الحمد لله عز وجل أشكره على عظيم نعمته والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم.

أتقدم بخالص الشكر وعظيم التقدير والامتنان إلى الدكتور **محمد زوزي** الذي شرفني بقبوله المتابعة والإشراف على هذه الأطروحة وصبره طوال مدة إنجاز العمل، كما أشكره على توجيهاته القيمة وتحفيزه على إتمام العمل.

كما لا يفوتني أن أتقدم بشكري لجميع الأساتذة في لجنة الدكتوراه على ما قدموه لنا من توجيهات، وشكري الخاص إلى كل الأساتذة اللذين أسهموا في تحكيم الاستبانة وتصويب هذا العمل، دون أن أنسى زملاء الدفعة على تعاونهم معنا، في كل من جامعة غرداية وورقلة.

والشكر موصول أيضاً للسادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وإثراء هذه الأطروحة وتحملهم لتعب قرائتها وتقييمها.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لجميع المهنيين والأكاديميين الذين أجابوا على استمارة الاستبانة في مختلف مناطق الجزائر.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية، انطلاقاً من تشخيص واقع جودة الخدمة محلياً، وبالاستناد إلى مراجعة الأدبيات النظرية والتطبيقية، مما أسفر عن محاولة اقتراح إطار متكامل يتضمن (55) عاملاً محتمل التأثير في الجودة مصنفةً ضمن ثلاث مجموعات، تم عرض المقترح لاستطلاع الآراء بتوزيع أكثر من (900) استبانة على عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق المالي بمختلف مناطق الجزائر خلال الفترة (2020-2021)، حيث استرجع منها (268) استبانة تم تحليل بياناتها باستخدام برمجية (SPSS, v22).

دلت النتائج على وجود أثر لجميع العوامل المقترحة في الجودة بمجموعاتها الثلاث، مع وجود تفاوت في درجة التأثير تراوح ما بين "العالي" و "العالي جداً"، كما تمثلت العوامل الخمسة الأكثر تأثيرًا في الجودة بالمعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة، ومواكبة المستجدات التي تتعلق بها، بالإضافة إلى الإبلاغ عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها، وكذا الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، فضلاً على التقرير عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية.

كذلك أسفرت النتائج على وجود اتفاق في الآراء بين المهنيين والأكاديميين بخصوص تأثير الإطار المقترح في الجودة، واتضح أيضاً عدم وجود اختلاف في الآراء بين المهنيين في مكاتب محافظة الحسابات مقارنة بالمهنيين في مكاتب الخبرة المحاسبية، في المقابل تَبين وجود اختلاف في الآراء بين المستجيبين من عينة الدراسة تبعاً لمتغير الجنس، حيث لقي الإطار المقترح دعماً أكبر من فئة الإناث مقارنة بفئة الذكور.

هذا وقد توصلت الدراسة من خلال النمذجة بالمعادلات البنائية، وبتطبيق التحليل العاملي التوكيدي من الدرجة الثانية إلى استيفاء الأنموذج المقترح لدرجة مطابقة مقبولة مع البيانات الميدانية، بعد إجراء التعديلات الممكنة باستخدام البرمجية الإحصائية (Amos, v.22)، حيث تم التأكد من صلاحية الأنموذج لقياس جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين.

وعلى إثر تشخيص واقع الجودة محليًّا أوصت الدراسة بضرورة استكمال الإصلاحات الجوهرية لمهن المحاسبة والتدقيق المالي، انطلاقاً من إيجاد دور مشترك للمهنيين والأكاديميين للمساهمة في تفعيل الحوافز التي تساعد على تحسين الجودة وتدارك أوجه القصور التي تحد منها، بما يتيح للهياكل المؤسساتية والأطر التشريعية الاستجابة للمعايير المهنية بالشكل الذي يجعلها تساهم في تحسين الجودة ببيئة الأعمال الجزائرية.

الكلمات المفتاحية : مدقق مالي، جودة التدقيق المالي، عوامل مؤثرة في الجودة، رقابة على الجودة، هياكل مؤسساتية وأطر تشريعية، تنظيم المهنة، محافظة الحسابات.

Abstract :

This study aims to identify the factors affecting the quality of financial auditing in the business environment in Algeria, based on the diagnosis of the reality of service quality at the local level, and based on a review of theoretical and applied literature, which resulted in an attempt to suggest an integrated framework that includes (55) potential factors affecting quality, classified into three groups. The proposal was presented to survey opinions by distributing more than (900) questionnaires to a sample of professionals and academics specialized in the field of accounting and financial auditing in various regions of Algeria during the period (2020-2021), from which (268) questionnaires were analysed using (SPSS, v22) software.

The results indicated the existence of an impact of the three groups of proposed factors on quality, with a variation in the degree of impact ranging from "high" to "very high". The five most important factors affecting quality were: knowledge of generally accepted accounting and auditing standards and laws regulating the profession; keeping abreast of new developments related to them; communicating errors and material misstatements that have been discovered, obtaining sufficient and appropriate evidence, in addition to reporting fundamental deficiencies in internal control.

Furthermore, the results indicated the existence of a consensus between professionals and academics regarding the impact of the proposed framework on quality. It turns out also out that there is no difference in opinions between professionals in the statutory auditors' offices compared to professionals in accounting expertise offices. On the other hand, it was found that there is a difference in opinions between the respondents in the study sample according to the gender variable; the proposed framework received more support from the female category compared to the male one.

The study concluded, by modelling with structural equations, and by applying Second-order Confirmatory Factor Analysis to the achievement of an acceptable degree of compliance with the data by the proposed model after making the possible modifications using statistical software (Amos, v.22), where the validity of the model was verified to measure the financial audit quality in the Algerian business environment from the point of view of professionals and academics.

Following the diagnosis of the reality of quality at the local level, the study recommended the need to complete the fundamental reforms in the accounting and financial auditing professions, based on the search for a common role for professionals and academics to activate the incentives that help improving quality and remedy deficiencies that may limit them, in order to enable the institutional structures and legislative frameworks to meet the professional standards as to contribute to improving the quality of the business environment in Algeria.

Keywords: financial auditor, financial audit quality, factors affecting the quality, quality control, institutional structures and legislative frameworks, regulation of the profession, Statutory auditing.

قائمة المحتويـــــــات

الإهداء	**III**
شكر وتقدير	**IV**
الملخص	**V**
قائمة المحتويات	**VI**
قائمة الجداول	**XII**
قائمة الأشكال البيانية	**XI**
قائمة المختصرات	**XII**
مقدمة	أ
الباب الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لجودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة في تحسينها	
الفصل الأول : الإطار النظري لجودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة في تحسينها	
تمهيد	3
المبحث الأول: جودة التدقيق المالي، المفهوم والأهمية والنظريات المفسرة للطلب عليها	5
المبحث الثاني : العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي.	29
المبحث الثالث : العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	51
المبحث الرابع : العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	81
خلاصة الفصل	104
الفصل الثاني : الدراسات التطبيقية السابقة حول العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	
تمهيد	106
المبحث الأول : عرض الدراسات السابقة باللغة العربية	107
المبحث الثاني : عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية	116
المبحث الثالث : موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة مع الإشارة إلى ما يميزها	137
خلاصة الفصل	145
خلاصة الباب الأول	146
الباب الثاني : تشخيص واقع جودة خدمة التدقيق المالي في بيئة الأعمال الجزائرية وتحديد العوامل المؤثرة في تحسينها	

الفصل الثالث : تشخيص واقع جودة خدمة التدقيق المالي في بيئة الأعمال الجزائرية	
تمهيد	149
المبحث الأول : إسهامات الهياكل المؤسساتية المشرفة على مهنة التدقيق المالي في تحسين جودة الخدمة	150
المبحث الثاني : دور الأطر التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق المالي في تحسين جودة الخدمة	164
خلاصة الفصل	200
الفصل الرابع : تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ميدانياً وفقاً لآراء عينة من المهنيين والأكاديميين	
تمهيد	202
المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية وأدواتها	203
المبحث الثاني : عرض نتائج تحليل متغيرات وأبعاد الدراسة	214
المبحث الثالث : اختبار وتقييم الأنموذج البنائي ومناقشة نتائج الدراسة	257
خلاصة الفصل	293
خلاصة الباب الثاني	294
خاتمة	295
قائمة المراجع	302
الملاحق	336
فهرس المحتويات	360

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1.1)	يتضمن مؤشرات قياس جودة التدقيق المالي المقترحة من قبل (PCAOB)	16
(1.3)	قائمة المعايير الجزائرية للتدقيق	189
(2.3)	يعرض الترتيب الدولي للجزائر بحسب مؤشر مدركات الفساد لمنظمة الشفافية	198
(1.4)	عدد الاستبانات الموزعة والمسترجعة والمقبولة للتحليل	205
(2.4)	يوضح أهم مؤشرات المطابقة وقيمها النموذجية	210
(3.4)	يوضح أبعاد المحور الأول وعدد العبارات لكل بعد	211
(4.4)	يوضح أبعاد المحور الثاني وعدد العبارات لكل بعد	211
(5.4)	يوضح أبعاد المحور الثالث وعدد العبارات لكل بعد	212
(6.4)	مؤشرات تقييم آراء المستجيبين وفق مقياس ليكارت الخماسي	212
(7.4)	يوضح معاملات ثبات الأداة حسب معادلة (الفا كرونباخ)	214
(8.4)	توزيع العينة حسب متغير الجنس	215
(9.4)	توزيع العينة حسب متغير العمر	216
(10.4)	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	217
(11.4)	توزيع العينة حسب متغير التخصص العلمي	217
(12.4)	توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية	218
(13.4)	توزيع العينة حسب متغير المهنة	219
(14.4)	توزيع عينة المهنيين وفق متغير المنصب الوظيفي	219
(15.4)	توزيع العينة حسب متغير منطقة مزاولة المهنة	220

(16.4)	ملخص نتائج درجة تأثير العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله في تحسين الجودة	221
(17.4)	نتائج أثر التعليم العالي المتخصص في تحسين الجودة	222
(18.4)	نتائج أثر التدريب المهني في تحسين الجودة	223
(19.4)	نتائج أثر الخبرة المهنية للمدقق المالي وفريق عمله في تحسين الجودة	224
(20.4)	نتائج أثر التعليم المهني المستمر للمدقق المالي وفريق عمله في تحسين الجودة	225
(21.4)	نتائج أثر الاستقلال للمدقق المالي وفريق عمله في تحسين الجودة	226
(22.4)	نتائج اختبار "T" للعينة الواحدة بالنسبة للفرضية الثانية	227
(23.4)	ملخص نتائج درجة تأثير العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق المالي في تحسين الجودة	228
(24.4)	نتائج أثر تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية في تحسين الجودة	229
(25.4)	نتائج أثر تنظيم متطلبات تعزيز الاستقلال في تحسين الجودة	230
(26.4)	نتائج أثر تنظيم متطلبات الرقابة على الجودة في تحسين الجودة	231
(27.4)	نتائج أثر الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق في تحسين الجودة	232
(28.4)	نتائج أثر حوكمة الشركات محل التدقيق في تحسين الجودة	232
(29.4)	نتائج اختبار "T" للعينة الواحدة بالنسبة للفرضية الثالثة	234
(30.4)	ملخص نتائج درجة تأثير العوامل المتصلة بعمليات التدقيق المالي في تحسين الجودة	235
(31.4)	نتائج أثر مساهمة إدارة العلاقات مع العملاء في تحسين الجودة	236
(32.4)	مساهمة إدارة المخاطر والاستجابة لها في تحسين الجودة	237

(33.4)	دور تنفيذ عمليات التدقيق في تحسين الجودة	238
(34.4)	نتائج مساهمة الرقابة على الجودة في تحسين الجودة	239
(35.4)	نتائج التقارير عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تحسين الجودة	240
(36.4)	نتائج اختبار "T" للعينة الواحدة بالنسبة للفرضية الرابعة	241
(37.4)	المقارنة بين درجة تأثير الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في تحسين الجودة بمجموعاتها الثلاث	242
(38.4)	نتائج تحديد تأثير أهم عشرة عوامل في تحسين جودة التدقيق المالي	244
(39.4)	نتائج اختبار اعتدالية التوزيع تبعاً لمتغير المهنة (طرفي العينة)	245
(40.4)	نتائج مستوى فروق الدلالة الإحصائية تبعاً لمتغير المهنة (طرفي العينة)	246
(41.4)	نتائج اختبار اعتدالية التوزيع لعينة المهنيين وفقاً لمتغير التصنيف المهني	247
(42.4)	نتائج مستوى فروق الدلالة الإحصائية لعينة المهنيين وفقاً لمتغير التصنيف المهني	248
(43.4)	نتائج اختبار اعتدالية التوزيع تبعاً لمتغير المنصب الوظيفي	249
(44.4)	نتائج مستوى فروق الدلالة الإحصائية لعينة المهنيين تبعاً لمتغير المنصب الوظيفي	249
(45.4)	نتائج اختبار اعتدالية التوزيع تبعاً لمتغير الخبرة المهنية	251
(46.4)	نتائج مستوى فروق الدلالة الإحصائية لعينة الدراسة تبعاً لمتغير الخبرة المهنية	251
(47.4)	نتائج اختبار اعتدالية التوزيع تبعاً لمتغير منطقة مزاولة المهنة	252
(48.4)	نتائج مستوى فروق الدلالة الإحصائية لعينة الدراسة تبعاً لمتغير منطقة مزاولة المهنة	253
(49.4)	نتائج اختبار اعتدالية التوزيع تبعاً لمتغير المؤهل العلمي	254

(50.4)	نتائج مستوى فروق الدلالة الإحصائية لعينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي	255
(51.4)	نتائج اختبار اعتدالية التوزيع تبعاً لمتغير الجنس	256
(52.4)	نتائج مستوى فروق الدلالة الإحصائية تبعاً لمتغير الجنس	256
(53.4)	مؤشرات المطابقة لنموذج مقترح لقياس أثر العوامل المرتبطة بخصائص المدقق وفريق عمله في تحسين الجودة	260
(54.4)	مؤشرات المطابقة للنموذج المعدل لقياس أثر العوامل المرتبطة بخصائص المدقق وفريق عمله في تحسين الجودة	262
(55.4)	مؤشرات المطابقة لنموذج مقترح لقياس أثر العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين الجودة	264
(56.4)	مؤشرات المطابقة للنموذج المعدل لقياس أثر العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين الجودة	266
(57.4)	مؤشرات المطابقة لنموذج مقترح لقياس أثر العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق في تحسين الجودة	269
(58.4)	مؤشرات المطابقة للنموذج المعدل لقياس أثر العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق في تحسين الجودة	271
(59.4)	مؤشرات المطابقة للنموذج البنائي المتكامل للدراسة	274
(60.4)	نتائج تقدير الانحدار بين جودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة في تحسينها	276

قائمة الأشكال البيانية

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1.4)	الأنموذج العام للدراسة	206
(2.4)	وصف فيئتي العينة حسب متغير الجنس	215
(3.4)	وصف فيئتي العينة حسب متغير العمر	216
(4.4)	وصف فيئتي العينة حسب متغير المؤهل العلمي	217
(5.4)	وصف فيئتي العينة حسب متغير التخصص العلمي	217
(6.4)	وصف فيئتي العينة حسب متغير الخبرة المهنية	218
(7.4)	وصف فيئتي العينة حسب متغير المهنة	219
(8.4)	وصف عينة المهنيين وفق متغير المنصب	219
(9.4)	وصف فيئتي العينة حسب متغير منطقة مزاولة المهنة	220
(10.4)	الأنموذج القياسي المقترح المحدد للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله المؤثرة في تحسين الجودة	258
(11.4)	الأنموذج القياسي المعدل المحدد للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله المؤثرة في تحسين الجودة	261
(12.4)	الأنموذج القياسي المقترح المحدد للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي المؤثرة في تحسين الجودة	263
(13.4)	الأنموذج القياسي المعدل المحدد للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي المؤثرة في تحسين الجودة	265
(14.4)	الأنموذج القياسي المقترح المحدد للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي المؤثرة في تحسين الجودة	268
(15.4)	الأنموذج القياسي المعدل المحدد للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي المؤثرة في تحسين الجودة	270
(16.4)	الأنموذج البنائي المتكامل للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية	272

قائمة الاختصارات والرموز

الإختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
ACRA	Accounting and Corporate Regulatory Authority-Singapore	هيئة تنظيم الشركات والمحاسبة بسنغافورة
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
AIU	Audit Inspection Unit's	هيئة تدقيق الحسابات بالمملكة المتحدة
AMOS	Analysis of a moment structures	تحليل بنية العزوم
AOB	Audit Oversight Board - Securities Commission -Malaysia	مجلس الإشراف على التدقيق التابع لهيئة الأوراق المالية في ماليزيا
CAANZ	Chartered Accountants Australia & New Zealand	هيئة المحاسبين القانونين من أستراليا ونيوزيلندا
CAQ	Center of Auditing Quality	مركز جودة التدقيق بالولايات المتحدة الأمريكية
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
COSO	Committee of Sponsoring Organization	اللجنة الراعية المنظمات
CPAB	Canadian Public Accountability Board	مجلس المساءلة الحكومي الكندي
CPI	Corruption Perception Index	مؤشر مدركات الفساد
CRM	Customer Relationship Management	إدارة العلاقات مع العملاء
CSMAR-A	China stock markets	قاعدة معطيات سوق الأوراق المالية في الصين
CSMAR-T	China Stock Market Trading Database	قاعدة بيانات تداول الأسهم الصينية
CSRC	China Securities Regulatory Commission	لجنة تنظيم الأوراق المالية الصينية
EGID	Egypt Information Dissemination Company	شركة لنشر المعلومات عن البورصة المصرية
ERP	Enterprise resource planning	نظام تخطيط الموارد المتكامل
EURL	Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée	المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة
FAOA	Federal Audit Oversight Authority - Swiss	المجمع الفيدرالي للرقابة على التدقيق
FRC	Financial Reporting Council	مجلس التقارير المالية – بريطانيا

GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المقبولة عموماً
GAO	U.S. Government Accountability Office	مكتب المحاسبة العام الأمريكي
GATS	General Agreement on Trade in Services	الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات
GCCAAO	Gulf Cooperation Council Accounting and Auditing Organization	هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي
HKICPA	Hong Kong Institute of Certified Public Accountants	معهد المحاسبين القانونيين بهونج كونج
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
ICAA2	Institute of Chartered Accountants Australia	معهد المحاسبين القانونيين بأستراليا
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England &Wales	معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز
IES	International Education Standard	المعايير الدولية للتعليم المحاسبي
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFIAR	International Forum of Independent Audit Regulators	المنتدى الدولي لمنظمي مهنة التدقيق المستقلين
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعاير الدولية للتقارير المالية
IIA	The Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
IMRAD	Introduction, Methods, Results And Discussion	منهجية لإعداد البحوث العلمية
IOSCO	International Organization of Securities Commissions	المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية
ISA	International Standards of Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
ISQC1	International Standard on Quality Control	المعيار الدولي لرقابة الجودة
MENA	Middle East and North African	منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا
NAA	Normes Algériennes D'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
NBA	Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants	الرابطة المهنية للمحاسبين القانونيين الهولنديين
OMC	Organisation Mondiale de	المنظمة العالمية للتجارة

	Commerce	
PCAOB	The Public Company Accounting Oversight Board	مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة
RII	Relative Important Index	مؤشر الأهمية النسبية
SAICA	South African Institute of Chartered Accountants	معهد المحاسبين القانونين بجنوب إفريقيا
SARL	Société à responsabilité limitée	الشركة ذات المسؤولية المحدودة
SCF	Système comptable financier	النظام المحاسبي المالي
SCM	Supply chain management	إدارة سلسلة التوريد
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission	هيئة الرقابة والإشراف على البورصات الأمريكية
SEM	Structural equation modeling	النمذجة بالمعادلات البنائية
SOCPA	Saudi Organization for Certified Public Accountants	الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين
SOX	Sarbanes-Oxley Act	قانون ساربنس أوكسلي
SPA	Sociétés Par Actions	شركات المساهمة
SPSS	Statistical Package for Social Science	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
ZFC	Zmijewski's financial condition score	مقياس زيموسيكي للتعثر المالي

قائمة الملاحـــــــق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
(1)	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبانة	341
(2)	استمارة الاستبانة باللغة العربية	342
(3)	استمارة استبانة باللغة الفرنسية	346
(4)	مخرجات برمجية (SPSS)	351
(5)	مخرجات برمجية (Amos) للنماذج القياسية	357
(6)	مخرجات برمجية (Amos) للنموذج البنائي العام	364

مقدمـــــــة

أ- توطئة:

تعد مهنة التدقيق المالي خدمة ذات دوافع اقتصادية مصممة لتقليل مخاطر المعلومات اتجاه أصحاب المصلحة، بالاعتماد على معارف ومهارات المدققين الماليين فضلاً عن سلوكياتهم المهنية، وفق عملية منهجية تأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات الخاصة للعملاء، حيث تكون النتيجة غير قابلة للملاحظة وتخضع لقيود السوق بالإضافة إلى تأثير المنظمات المشرفة على المهنة، مما يجعل نجاح المهنة يتوقف على مدى اكتسابها لثقة مختلف أصحاب المصلحة، حيث يختلف مفهوم جودة خدمة التدقيق المالي باختلاف وجهات نظر المشاركين في سوق التدقيق بسبب أدوارهم وتوقعاتهم المختلفة، إذ يتعين على ممارسي المهنة مراعاة تلك الاعتبارات عند إصدارهم لتقارير تعكس الإبلاغ الكافي والملائم عن المسائل الجوهرية للتدقيق بموثوقية كفيلة بإزالة أي تضليل لمستخدميها.

وهذا تفادياً لتكرار العديد من الوقائع التي طالت الاقتصاد العالمي مطلع القرن الحادي والعشرين جراء انهيار شركات كبرى في كل من دول شرق آسيا والولايات المتحدة على غرار انهيار شركة إنرون للطاقة وورلد كوم للاتصالات في أعقاب فضيحة مكتب التدقيق العالمي آرثر أندرسون، حيث أسفرت تلك الفضائح المالية على إجراء تغيرات تنظيمية استهلت بقانون ساربنز أوكسلي في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2002، لتشمل بعدها دول عديدة في أوربا واستراليا وغيرها، وعلى الصعيد الدولي وبعد الفترة (2002-2007) التي عرفت تغييراً تنظيمياً لمهن المحاسبة والتدقيق سعياً للحد من وقوع الفضائح المالية، وبالرغم من تلك الإجراءات إلا أنها لم تحول دون وقوع الأزمة المالية التي شهدها الاقتصاد العالمي سنة 2008، لتبرز مرة أخرى مسألة إثارة الشكوك حول مصداقية تقارير التدقيق المالي وموثوقيتها وبالأخص حول مدى قدرة المدققين على إصدار أحكام مهنية بخصوص مصداقية القوائم المالية[1]، تستجيب لاحتياجات مستخدميها على اختلاف مصالحهم، وتطلعاتهم في تأدية الخدمة بجودة عالية، حيث تم توجيه الاتهام إلى المدققين الماليين وتحميلهم مسؤولية حدوث الأزمات والفضائح المالية لعدم قدرتهم على الاضطلاع بواجباتهم المهنية وفق ما تنص عليه المبادئ والمعايير المهنية بإجراء عمليات تدقيق مالي مستقلة وموثوقة لاسيما ما تعلق منها بالامتثال لقواعد السلوك المهني، مما ترتب عليه ضرراً كبيراً لحق بسمعة مهنة التدقيق المالي في جميع أنحاء العالم، وأسفرت تلك التداعيات عن نشؤ ضغوط متزايدة وانتقادات مستمرة للمهنة، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين الماليين، تبعاً لإثبات وجود حالات الغش والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، لاسيما بعد انهيار العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة بالرغم من تدقيق قوائمها المالية من طرف أكبر مكاتب التدقيق المالي.

ويقتضي التغلب على تلك الضغوط إيلاء الاهتمام الكافي بتحسين الجودة، حيث تمثل مطلباً ضرورياً لكافة الأطراف، وتكمن أهمية الجودة في تضييق فجوة التوقعات بين أصحاب المصلحة في التدقيق بتعزيز إمكانية

[1] Kandemir, Hatice Kubra. "The EU law on auditing and the role of auditors in the global financial crisis of 2008." **International Journal of Disclosure and Governance** 10.3 (2013): p 228.

اكتشاف المخالفات والأخطاء في القوائم المالية من خلال التأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية والتنافس على أساس تقديم القيمة المضافة لتحسين الجودة كبديل للمنافسة على الأتعاب والتي تعد أحد المخاطر التي تهدد المهنة لما لها من تأثير سلبي على استقلال المدققين ونطاق إجراءات التدقيق، كما تساهم الجودة أيضاً في تجسيد حوكمة الشركات بتخفيض صراعات الوكالة وزيادة الثقة لدى المتعاملين بأسواق المال من خلال الحد من الفساد المالي والإداري الذي يطال بعض الشركات محل التدقيق المالي.

هذا وقد أدى ظهور الاقتصاد الرقمي إلى الرفع من تحديات المهنة، حيث أسفر عن تغيير أساليب إدارة الأعمال، وطرق إيصال المعلومات المالية، وأصبح الإفصاح المالي يتم إلكترونياً عبر الإنترنت وفي الوقت الفعلي، مما استدعى استحداث أساليب تستخدم تكنولوجيا التدقيق المستمر لتحقيق التزامن مع الإفصاح بما يتطلبه من سرعة تضاهي الوقت الفعلي فضلاً عن ضخامة حجم المعلومات المالية المفصح عنها، لتحقيق ضمان مستمر لجودة ومصداقية المعلومات المقدمة، نتيجة التطور الذي حصل في عملية التدقيق، والتحول من التدقيق التقليدي إلى التدقيق القائم على التكنولوجيا بهدف الحصول على المزيد من المعلومات في الوقت المناسب، كاستجابة لاحتياجات أصحاب المصلحة في بيئة أعمال المنظمات المعاصرة، والتي ترفع من تحديات المهنة للمدققين بمطالبتهم بابتكار طرق جديدة لاسيما في جمع وتقييم أدلة التدقيق الملائمة والكافية وما يحيط بها من مخاطر في إصدار تقاريرهم بخصوص القوائم المالية، مع مراعاتهم لأهمية اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل لهذه الشركات واستمرارها، مما يفسر الاهتمام المتزايد الذي حضي به موضوع جودة التدقيق المالي سواء على مستوى الأبحاث الأكاديمية أو الإصدارات المهنية فيما يتعلق بالعديد من المقترحات لتحسين الجودة، على غرار مقترحات كل من مجلس التقارير المالية في المملكة المتحدة العام 2008، و"الورقة الخضراء" للمفوضية الأوربية العام 2010، بالإضافة إلى مقترح مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي العام 2014، ثم مقترح مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة التي تعنى بالتدقيق المالي للشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية العام 2015، بهدف العمل على تحديد العوامل التي تساهم في تحسين جودة التدقيق المالي والحفاظ عليها. حيث تعد هذه المقترحات بمثابة استجابة إلى تقارير تعنى بالجودة على غرار تقرير لجنة "Cohen " الذي حذر من تأثير المنافسة على نطاق جودة التدقيق، حيث تعتبر الجودة أداة إستراتيجية لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة ووسيلة لتنمية الحصة السوقية وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضاء وولاء العملاء. وفي سوق خدمات التدقيق تعتبر الجودة هدف لكل الممارسين، وأحد مجالات التمايز بين مكاتب التدقيق، فالمنافسة على أساس الجودة كبديل للمنافسة السعرية تؤدي إلى زيادة جذب العملاء، وتدعم مصداقية تقارير المدقق ودرجة الاعتماد عليها[2].

[2] محمد محمد مظهر أحمد، **تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر**، دراسة نظرية مقارنة، 2009، ص 21، متاح على الموقع : www.alukah.net، (أطلع عليه يوم 2017/03/13).

وفي خضم هذه التداعيات التي طالت المهنة على المستوى العالمي، لم تكن الجزائر بمنأى عن تلك المستجدات الحاصلة في بيئة الأعمال الدولية وما تعلق بمهن المحاسبة والتدقيق المالي، حيث شهدت هي الأخرى فضائح الفساد المالي التي أعاقت التنمية الاقتصادية، ولعل أهمها كان قضية بنك الخليفة سنة 2002، والتي انجر عليها لاحقاً إفلاس مجمع شركات الخليفة بأكمله مما كلف الدولة الجزائرية والمستثمرين الخواص خسارة بحوالي (05) مليار دولار أمريكي، ثم أُعلن بعدها عن فضيحة شركة الطاقة سوناطراك سنة 2009[3]. والتي تساهم بـ 97 % من صادرات البلاد، فضلاً على أنها تعد مورد مهم للطاقة بالنسبة للدول الأوربية، ويعزى سبب وقوع ما اصطلح عليه بفضيحتي سوناطراك (1 و 2) إلى عدم الامتثال للوائح التنظيمية الخاصة بمنح الصفقات، مما يشير إلى غياب المساءلة عن جودة أعمال التدقيق المالي والرقابة عليها، فضلاً عن غياب الدور الإشرافي لمجالس الإدارة وعدم اضطلاع لجان التدقيق بالدور المنوط بها، وعلى إثر تلك الفضائح شهدت الجزائر هي الأخرى بعض المساعي لإصلاح مهن المحاسبة والتدقيق المالي بدءً من العام 2007، حيث تم اعتماد النظام المالي المحاسبي وفق القانون (07-11) المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة، ثم تلاها سنة 2010، إعادة تنظيم المهنة من خلال إصدار القانون (10-01) المتعلق بمهن المحاسبة والتدقيق المالي، بالإضافة إلى اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق سنة 2016، مما يثير التساؤل حول مدى نجاعة تعدد الهياكل المؤسساتية والأطر التشريعية التي أفرزتها الإصلاحات التي طالت المهنة، في إرساء واقع لبيئة الأعمال الجزائرية كفيل بتحسين جودة التدقيق المالي فيها، وبناءا على ما سبق ذكره يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو الآتي :

ب- إشكالية الدراسة :

ما هي العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين؟

وللتمكن من الإجابة على الإشكالية والإحاطة بها بشكل أعمق تم تجزئتها إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية :

ت- الأسئلة الفرعية :

1. هل تعدد الهياكل المؤسساتية والأطر التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق المالي كفيل بتحقيق استجابتها للمعايير المهنية بالشكل الذي يجعلها تساهم في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية؟

2. هل يوجد أثر للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين؟

3. هل يوجد أثر للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين؟

[3] Chama, B. Anti-**Corruption Tabloid Journalism in Africa**. Springer, (2019). P P 59-60.

4. هل يوجد أثر للعوامل ذات الصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين؟

5. هل يوجد اختلاف في الآراء بين المهنيين والأكاديميين بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية؟

6. هل يوجد أثر للخصائص الوظيفية للمستجيبين من عينة المهنيين فيما يتعلق بمتغيرات كل من التصنيف المهني، المنصب الوظيفي، في تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببية الأعمال الجزائرية؟

7. هل يوجد أثر للخصائص الشخصية والوظيفية للمستجيبين من عينة الدراسة المتمثلة في كل من الخبرة المهنية، ومنطقة مزاولة المهنة، المؤهل العلمي، الجنس، في تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببية الأعمال الجزائرية؟

8. ما مدى استيفاء الأنموذج المقترح لجودة المطابقة مع البيانات الميدانية بما يثبت صلاحيته لقياس جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين؟

ث– فرضيات الدراسة :

1 بالرغم من تعدد الهياكل المؤسساتية والأطر التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق المالي إلا أنها لا تستجيب للمعايير المهنية بالشكل الذي يجعلها تساهم في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية؛

2. تؤثر العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين؛

3. تؤثر العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين؛

4. تؤثر العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين؛

5. لا يوجد اختلاف في الآراء بين المهنيين والأكاديميين بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية؛

6. يوجد أثر للخصائص الوظيفية للمستجيبين من عينة المهنيين فيما يتعلق بمتغيرات كل من التصنيف المهني والمنصب الوظيفي في تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية؛

7. باستثناء متغير الجنس لا يوجد أثر للخصائص الشخصية والوظيفية للمستجيبين من عينة الدراسة المتمثلة في كل من الخبرة المهنية، ومنطقة مزاولة المهنة، المؤهل العلمي، في تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية؛

8. استيفاء الأنموذج المقترح لجودة مطابقة مقبولة مع البيانات الميدانية، وهذا بعد تطويره بالتعديلات المقترحة وفق برمجية (Amos)، مما أثبت صلاحيته لقياس جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين.

ج – مبررات اختيار الموضوع :

تم اختيار موضوع البحث وفقاً للاعتبارات التالية :

1. كان ضمن قائمة المواضيع المقترحة من قبل لجنة التكوين في الدكتوراه؛

2. نظراً للأهمية التي يحظى بها الموضوع في الوقت الراهن على الصعيدين المحلي والدولي؛

3. لكونه موضوع جامع للتخصص واتصافه بالتجديد المستمر.

ح– أهمية الدراسة :

1. لها أثر بالغ على قرارات مختلف أصحاب المصلحة في الشركات محل التدقيق بخصوص نتائج التدقيق وطبيعة الرأي الذي يصدره المدقق المالي حول صدق وعدالة القوائم المالية، فضلاً على تأثيرها في الوضع الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع؛

2. التأكيد على أهمية التوسع في تطبيق هذا المفهوم في بيئة الأعمال الجزائرية، والاستفادة منها في تطوير ممارسة مهنة التدقيق المالي، وبالتالي تحسين جودة التدقيق المالي؛

3. محاولة تحديد مدى تأثر الجودة بالمستجدات التنظيمية التي طرأت على بيئة التدقيق المالي في الجزائر، بخصوص التغيير التنظيمي والإصلاح لمهن المحاسبة والتدقيق المالي، وفق معالم توحي ضمنيا بكيفية استجابة الجزائر للتكيف مع أعمال التوحيد الدولي التي تطال مهن المحاسبة والتدقيق المالي؛

4. إمكانية الاستفادة من نتائج هذه الدراسة في تحسين جودة خدمة التدقيق المالي في الجزائر بشكل عام ومكاتب التدقيق المالي بشكل خاص.

خ– أهداف الدراسة :

نسعى من خلال هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية :

1. مناقشة الإطار النظري لجودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة في تحسينها على ضوء الدراسات السابقة النظرية والتطبيقية والأطر المقترحة لجودة التدقيق المالي من قبل المنظمات المهنية الدولية؛
2. تحديد العوامل المؤثرة في تحسين الجودة انطلاقاً من تشخيص واقع جودة الخدمة محلياً بالاعتماد على تحليل ومناقشة مدى مساهمة الهياكل المؤسساتية والأطر التشريعية المنظمة للمهنة؛
3. استكمال الجهود المبذولة سابقا بمحاولة التوصل إلى تحديد إطار متكامل للعوامل المؤثرة في تحسين الجودة يُسفر عن بناء نموذج قابل لقياس جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين.

د- حدود الدراسة :

يقتضي البحث في موضوع تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية دراسته في إطار الحدود التالية :

1. **الحدود النظرية** : تقتصر هذه الدراسة على تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي والتي تم إدراجها ضمن ثلاث مجموعات تعنى بكل من العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي، بالإضافة إلى العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي، فضلاً عن العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي، من جهة أخرى المقصود بالتدقيق المالي مختلف المصطلحات الدالة على مهنة "التدقيق القانوني" أو "التدقيق الخارجي" حيث تعتبر كلها مترادفات تعنى بممارسة مهنة محافظة الحسابات ببيئة الأعمال الجزائرية في إشارة لممارسها وهو الشخص المؤهل والمهني المستقل الخارجي؛
2. **الحدود المكانية** : يتم من خلال هذه الدراسة استطلاع آراء عينة عشوائية من الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق المالي بالجامعات وكذا محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ببيئة الأعمال الجزائرية في كل من منطقة الشمال الشرقي؛ الوسط؛ الشمال الغربي؛ الجنوب الشرقي؛ الجنوب الغربي؛
3. **الحدود الزمانية** : استغرقت فترة توزيع واسترجاع استمارة الاستبانة أربعة أشهر من سبتمبر 2021 إلى غاية جانفي 2021.

ذ- منهج الدراسة :

نظرا لخصوصية موضوع الدراسة تم اعتماد مناهج علمية متنوعة، حيث تم اعتماد المنهج الاستنباطي في صياغة الإشكالية وكذا في تشخيص واقع جودة خدمة التدقيق محلياً، والمنهج الاستقرائي لبناء الإطار العلمي لأبعاد إشكالية الدراسة وأهدافها بالاعتماد على مختلف أدبيات المحاسبة والتدقيق المالي وكذا إصدارات المنظمات المهنية المرتبطة بموضوع الدراسة، وذلك بهدف الوصول إلى تفسير مشكلة الدراسة، والمنهج التاريخي في استعراض الدراسات السابقة، والمنهج الوصفي التحليلي لعرض ومناقشة مفاهيم جودة التدقيق المالي ومحاولة تحديد العوامل المؤثرة في تحسينها وإلى جانب ذلك تم استخدام المنهج التجريبي في الدراسة الميدانية بهدف تحليل وقياس العوامل

المؤثرة في تحسين الجودة وهذا يتناسب مع منهجية (IMRAD)، أما عن أداة جمع البيانات فتم استخدام استمارة الاستبانة.

ر- صعوبات الدراسة :

1. خصوصية الموضوع لكونه يتسم بالشمولية والاتساع إذ ترتبط جودة التدقيق المالي بكل المواضيع ذات الصلة بالتدقيق، ناهيك عن تعدد مداخل الجودة لعدم وجود اتفاق حول مفهوم محدد لها بين الأوساط الأكاديمية والمهنية، مما تطلب منا مسح أوسع ومحاولة الاطلاع على أكبر قدر ممكن من الدراسات السابقة التي استطعنا الحصول عليها، من أجل تصميم الدراسة الحالية، الأمر الذي استغرق منا في المرحلة الأولى للبحث وقت أكثر بكثير مما كان مخطط له.
2. عدم وجود قاعدة معطيات جاهزة تتعلق بالأكاديميين حسب الاختصاص تستجيب لمتطلبات السبر الإلكتروني للآراء بما يتيح للباحث الاقتصاد في الجهد والوقت المستغرق؛
3. عدم دقة البيانات (البريد الالكتروني) المتعلقة بالمهنيين المسجلة ضمن قوائمهم على مواقع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمصف الوطني للخبراء المحاسبين، مما تطلب بذل جهد ووقت أكبر للتواصل معهم بعناوين إلكترونية أخرى ليست مسجلة بالقوائم الرسمية لهم؛
4. ضعف نسبة الاستجابة من طرفي العينة (المهنيين والأكاديميين) بخصوص الإجابة على الاستبانة من الإرسال الأول، مما استدعى ارسال رسائل للتذكير والإلحاح المستمر.

ز – هيكل الدراسة :

لتحقيق هدف الدراسة والمتمثل في تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين تم تصميم هيكل الدراسة على النحو التالي :

قمنا بتقسيم الدراسة إلى بابين رئيسين، بحيث خصصنا الباب الأول لعرض الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة وتم ذلك في فصلين.

الفصل الأول من الباب الأول يعنى بالإطار المفاهيمي لجودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة في تحسينها، بدءاً بعرض مفاهيم جودة التدقيق المالي وأهميتها، وتحليل الطلب عليها وفق النظريات المفسرة لها، كما تم تسليط الضوء على جهود بعض المنظمات المهنية الدولية فيما يخص تنظيم المهنة لتحسين الجودة، هذا وقد تم تصنيف العوامل المؤثرة في تحسين الجودة إلى ثلاثة مجموعات، حيث خصصنا الأولى للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي

وفريق عمله، والثانية تعنى بالعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي، في حين تضمنت الثالثة العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي.

الفصل الثاني من الباب الأول يتناول الدراسات التطبيقية السابقة التي عالجت الموضوع من خلال عدة جوانب لها علاقة بمتغيرات الدراسة، حيث تم التطرق فيها لأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسات التطبيقية السابقة، والتي بحثت في موضوع جودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة في تحسينها بالبيئة المحلية والعربية والدولية، والتي تعكس وجهة نظر مختلف الأطراف الفاعلة في التدقيق المالي بخصوص الجودة والعوامل المؤثرة في تحسينها.

في المقابل خصصنا الباب الثاني لعرض محتوى الدراسة الميدانية كمحاولة لتحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية والذي تضمن فصلين.

الفصل الثالث من الباب الثاني تضمن تشخيص الإطار التنظيمي للتدقيق المالي وجودة الخدمة في الجزائر، إذ حاولنا استخلاص العوامل المؤثرة في الجودة ببعديها الايجابي والسلبي المستمدة من الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق المالي في الجزائر، وتسليط الضوء على دور ومساهمة الهياكل المؤسساتية والأطر التشريعية ذات العلاقة في تحسين الجودة والرقابة عليها.

الفصل الرابع من الباب الثاني يعنى بالدراسة الميدانية بداءً بعرض منهجية الدراسة وأدواتها، ثم يليه توصيف لوقائع اختبار فرضيات الدراسة والإجابة على أسئلتها بالاعتماد على التحليل الإحصائي لما تم جمعه من بيانات باستمارة الاستبانة، حيث تم عرض نتائج الدراسة ومناقشتها، لنتوصل في الأخير إلى مجموعة من الاستنتاجات، فضلاً على بناء نموذج للدراسة يقيس الجودة من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين ببيئة الأعمال الجزائرية.

الباب الأول :

الأدبيات النظرية والتطبيقية لجودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة في تحسينها

الفصل الأول :

الإطار النظري لجودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة في تحسينها

تمهيد

سنحاول من خلال هذا الفصل تسليط الضوء على العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي بالتحليل والمناقشة بناءً على ما توصلت إليه الدراسات الأكاديمية السابقة وكذا مقترحات المنظمات المهنية، وفي هذا الصدد وبهدف تصنيف العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي إلى مجموعات متناسقة، قمنا باعتماد التصنيف الذي قدمته (Bonner Sarah) ضمن الإطار المقترح للأبحاث التي تعنى بالحكم المهني واتخاذ القرار في مجال المحاسبة والتدقيق المالي، حيث صنفت المتغيرات المؤثرة على الأداء إلى ثلاثة مجموعات أساسية وهي (المدقق ؛ المهمة؛ البيئة)، إذ تتعلق متغيرات المدقق بالخصائص التي يتصف بها من يُصدر الحكم المهني (متخذ القرار) في أداء المهمة مثل المعرفة، بينما تتعلق متغيرات المهمة بتنفيذ أعمال التدقيق المالي في حد ذاتها، على سبيل المثال تداخل مهام التدقيق وتعقيدها. في حين تتعلق المتغيرات البيئية بالظروف المحيطة بالمدقق أثناء قيامه بعملية التدقيق المالي، والتي تتحكم بشكل أساسي في تحديد معايير إصدار الحكم المهني واتخاذ القرار [1].

في المقابل تجدر الإشارة بأنه على الرغم من الاهتمام الكبير الذي تحضى به جودة التدقيق المالي من قبل الباحثين والمنظمات المهنية وكذا المستثمرين على حد سواء إلا أنهم لم يتوصلوا إلى تعريف وقياس للجودة حقق الاعتراف والقبول العام، مما يؤدي إلى الاستنتاج بأنه ينبغي التركيز على مجموعة واسعة من العوامل المؤثرة في تحسين الجودة للحصول على صورة متعددة الأبعاد لها[2]، باعتبار أن نتائج الأدبيات السابقة تشير بأن جودة التدقيق المالي مفهوم معقد ومتعدد الأبعاد، وكذلك بالنسبة للعوامل التي يعتقد أنها تؤثر في الجودة المحققة هي أيضاً متعددة الأبعاد. وتفسير ذلك يعود للعديد من اللوائح التنظيمية الجديدة التي أضافت بدورها أبعاداً أخرى لمجموعة العوامل المؤثرة بينما عزز البعض الآخر الأبعاد الموجودة من قبل[3].

وفي هذا الصدد بحثت (Ionela-Corina) لتحديد أكبر عدد ممكن من العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي شريطة إيجاد حلول دقيقة وواقعية لتحسينها، وتوصلت إلى النتائج التالية [4]:

1- التحديد القائم على كثرة العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق يؤدي دائما إلى تعقيد التحليل بمعنى أن التحليل الشامل لهذه العوامل غير ممكن؛

2- تكون النتائج متناقضة في بعض الأحيان، أيضاً بسبب تأثيرات العوامل التي يصعب اكتشافها.

[1] Bonner, Sarah E. "Judgment and decision-making research in accounting." **Accounting Horizons**, vol 13, n°4, 1999, p 390.

[2] Grabner, I., Vienna, W. U., & Haesebrouck, K. **Literature Review The Effect of Audit Culture on Audit Quality**, 2019, p 1.

[3] Beattie, Vivien, Stella Fearnley, and Tony Hines. "Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment." **Accounting and Business Research** 43.1 (2013): p 70.

[4] CHERSAN, Ionela-Corina. "Audit Quality and Several of Its Determinants." **Audit Financiar**, vol 17, no 1, 2019, P 94.

ما جعل نوع من التحدي يكمن في كيفية التحديد الملائم لجودة التدقيق المالي وللعوامل المؤثرة فيها [1]. من ناحية أخرى قد تعطي المقاييس الكمية المحسوبة بسهولة انطباع بخصوص سهوله قابليتها للقياس بينما أثبت الواقع بأنها ليست مجدية[2]. لذلك قد يتمثل النهج المثالي في إشراك مختلف أصحاب المصلحة والتعاون من أجل تطوير والاتفاق على مجموعة من العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق التي تحضى بالقبول العام[3].

علما أنه من الناحية العملية يمكن استنتاج اختلاف في تأثير العوامل التي تتحكم في الجودة، بسبب اختلاف خصائص عملاء التدقيق أو مكاتب التدقيق فضلاً عن الخصائص السلوكية للمدققين الذين يقومون بتنفيذ المهمة نيابة عن مكاتب التدقيق المالي[4].

بحيث يمكن أن يتعدد مفهوم الجودة ويعزى كل مفهوم إلى وجهة نظر أحد أصحاب المصلحة من التدقيق المالي، بحكم أنه قد يكون لدى المستخدمين والمدققين والمنظمات والمجتمع وجهات نظر مختلفة تماماً فيما يتعلق بما يشكل جودة التدقيق المناسبة، مما قد يؤثر على نوع العوامل المستخدمة لتقييم الجودة. على سبيل المثال قد تعتبر المنظمات المهنية التدقيق عالي الجودة بمدى استيفاء عملية التدقيق للامتثال للمعايير المهنية، بينما قد يعتقد مستخدمي القوائم المالية أن جودة التدقيق العالية تعني عدم وجود أخطاء وتحريفات جوهرية، مما يفيد بوجود الحاجة إلى فهم أفضل للعوامل المحتملة التأثير في تحسين جودة التدقيق المالي من أجل البدء في تقييم كيفية تأثر تحسين الجودة[5].

وبناء عليه قد تم تخصيص هذا الفصل من الدراسة لتسليط الضوء على الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة في تحسينها، وفق الأربعة مباحث التالية :

المبحث الأول : جودة التدقيق المالي، المفهوم والأهمية والنظريات المفسرة للطلب عليها؛

المبحث الثاني : العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله المؤثرة في تحسين الجودة؛

المبحث الثالث : العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي المؤثرة في تحسين الجودة؛

المبحث الرابع : العوامل المتصلة بوقائع تنفيذ عمليات التدقيق المالي المؤثرة في تحسين الجودة.

[1] Tritschler, Jonas. Audit quality: **Association between published reporting errors and audit firm characteristics**. Springer Science & Business Media, 2013, P 2.

[2] Ramamoorti, Sridhar, Dorsey L. Baskin Jr, and George W. Krull Jr. "The Gresham's law of measurement and audit quality indicators: Implications for policy making and standard-setting." **Research in accounting regulation** 29.1 (2017): 79-89.

[3] https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1607_Update_of_Overview_of_AQIs.pdf

[4] Ionela-Corina chersan, Op.Cit., P 100.

[5] Anisa Stewart & Stephen F, Associated with Audit Quality, **Journal of Business and Economic Perspectives {JBEP}**, volume XLII, n° 2, 2015, p 18.

المبحث الأول : جودة التدقيق المالي، المفهوم والأهمية والنظريات المفسرة للطلب عليها

نسعى من خلال هذا المبحث إلى عرض موجز لبعض التعاريف الإجرائية للمفاهيم ذات الصلة بجودة التدقيق المالي كما يعنى المبحث بعرض وتحليل أهم المفاهيم المقترحة لجودة التدقيق المالي من خلال تسليط الضوء على بعض الرؤى الأكاديمية، كما نستعرض مفهوم الجودة وفق منظور بعض المنظمات المهنية الدولية، كما يتناول المبحث أهمية جودة التدقيق المالي لمختلف أصحاب المصلحة، وكذا تحليل الطلب على جودة التدقيق المالي في ضوء بعض النظريات المفسرة لها.

المطلب الأول : تعاريف إجرائية ذات علاقة بجودة التدقيق المالي

نهدف من خلال هذا المطلب إلى عرض بعض التعاريف الإجرائية للمفاهيم المتصلة بجودة التدقيق المالي ضمن عنصرين مختلفين، باعتبار أن العنصر الأول يشمل المفاهيم ذات الصلة المباشرة بجودة التدقيق المالي، في حين يتضمن العنصر الثاني مفاهيم ذات الصلة الغير مباشرة بجودة التدقيق المالي.

أولاً : مفاهيم ذات الصلة المباشرة بجودة التدقيق المالي

1. الجودة :

الجودة كمصطلح "Quality" كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية "Qualities" والتي معناها طبيعة الشيء ودرجة صلاحه، وهو مفهوم نسبي يختلف النظر له باختلاف الجهة المستفيدة منه سواء كان (المؤسسة، المورد، العميل، المجتمع، وغيره)، وقد عرف (Edward Deming) الجودة بأنها تتوجه لإشباع حاجات المستهلك في الحاضر والمستقبل[1].

2.جودة الخدمة : هناك صعوبة في تعريف جودة الخدمة، هذه الصعوبة ناتجة عن الخصائص المميزة للخدمة قياساً بالسلع المادية والتعاريف الحديثة لجودة الخدمة تركز على مدخل العميل، فالجودة هي معيار لدرجة تطابق الأداء الفعلي للخدمة مع توقعات العملاء لهذه الخدمة، أو هي الفرق بين توقعات العميل وإدراكه للأداء الفعلي لها[2]، ومن التعريف السابق يتضح أن هناك ثلاثة مستويات متوقعة للجودة وهي:

- ✓ توقعات العميل = إدراك العميل للأداء الناتج ⟵ عميل راضي (جودة مرضية)؛
- ✓ توقعات العميل > إدراك العميل للأداء الناتج ⟵ عميل سعيد (جودة متميزة)؛
- ✓ توقعات العميل < إدراك العميل للأداء الناتج ⟵ عميل مستاء (جودة رديئة).

[1] أحمد بن عيشاوي، **إدارة الجودة الشاملة (TQM)، الأسس النظرية والتطبيقية والتنظيمية في المؤسسات السلعية والخدمية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص ص 20-21.

[2] ليازيد وهيبة، جودة الخدمة الفندقية وتأثيرها على ولاء الزبائن، دراسة ميدانية في بعض الفنادق بمدينة وهران، **مجلة المنصور**، العدد 23، العراق، 2015، ص 15.

3. التدقيق المالي : "هو خدمة ذات دوافع اقتصادية مصممة لتقليل مخاطر المعلومات اتجاه أصحاب المصلحة، بالاعتماد على معارف ومهارات المدققين الماليين فضلاً عن سلوكياتهم المهنية، وفق عملية منهجية تأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات الخاصة للعملاء، حيث تكون النتيجة غير قابلة للملاحظة وتخضع لقيود السوق بالإضافة إلى تأثير المنظمات المشرفة على المهنة"[1].

4. جودة التدقيق المالي :

يعد مفهوم جودة التدقيق المالي من المفاهيم الحديثة نسبياً ومن المواضيع المهمة والمتجددة وتكمن أهميتها لما يترتب على عدم تطبيقها من نتائج خطيرة ومظللة لمستخدمي تقارير التدقيق المالي، خاصة متخذي القرارات وواضعي السياسات وكذلك المستثمرين، لأن ما يميز أي مهمة هو تحملها مسؤولياتها أمام المجتمع في كل ما تقدمه من خدمات، وفي مهنة التدقيق المالي يتمثل تحقيق الجودة والمحافظة عليها الهدف المشترك لممارسي المهنة وكذلك تحسين أداء المدقق وحمايته بشكل يؤدي إلى زيادة الثقة في نتيجة أعماله[2]، واستنادا لذلك شهد مفهوم جودة التدقيق المالي اهتمام بالغ الأهمية من قبل الباحثين وكذا المنظمات المشرفة على المهنة، مع أنه لا يوجد مفهوم واضح ومحدد يتفق عليه بالرغم من عقود من البحث، ناهيك عن كيفية قياسها"[3]

ويؤكد (**نور وآخرون**) بأن سبب عدم وجود الاتفاق حول مفهوم جودة التدقيق، يعود لاختلاف الأطراف المعنية بعملية التدقيق، بحيث أن لكل طرف منظور مختلف عما هو المقصود بالجودة[4]، فالمدقق المالي يرى الجودة من وجهة نظره تكمن في حرصه على إتمام عملية التدقيق بأسلوب موضوعي منظم في ظل المعايير المهنية والمسؤوليات القانونية، وذلك من خلال الاهتمام بإجراءات تنفيذ التدقيق أكثر من نتائجه، في حين ترى إدارة الشركة محل التدقيق أن الجودة تكمن في إضفاء الثقة على القوائم المالية وتأكيد وفائها لمسؤولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية للمؤسسة، بينما ترى بقية الأطراف المستفيدة الأخرى أن الجودة هي تأكيد صدق القوائم المالية التي يعتمدون على معلوماتها في اتخاذ قراراتهم[5].

قد يرجع أيضاً وفقاً لـ **(Sulaiman)** سبب عدم الاتفاق حول مفهوم جودة التدقيق المالي لطبيعة خدمة التدقيق المالي وما تتسم به من تعقيد في المهام، بحيث لا يمكن الحكم على جودتها بشكل قاطع إلا من طرف المهنيين الممارسين[6].

---

[1] KNECHEL, W. Robert. Audit quality and regulation. **International Journal of Auditing**, 2016, vol. 20, no 3, p. 219.

[2] سامي جبار عنبر، موفق عبد الحسين محمد، جودة التدقيق باعتماد الذكاء الاصطناعي، بحث تطبيقي في عينة من الهيئات الرقابية العاملة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد 11، العدد 34، العراق، 2016، ص 35.

[3] Dickins, Denise, Rebecca G. Fay, and John Reisch. Measuring and communicating audit quality: The new AQIs. **The CPA Journal**, vol. 84, no 9, 2014, P 16.

[4] اسراء كاظم عبيد حسن واللهيبي صلاح نوري خلف، إنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد الثامن، العدد 23، العراق، 2013، ص ص 263 264.

[5] أحمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 7.

[6] Sulaiman Noor Adwa, Audit Quality in Practice : **A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors**. A thesis Doctor Philosophy Business, School University of Manchester, 2011, P 49.

وفي سياق ذي صلة أوضح معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا (**ICAEW**)، على أنه مهما كانت المرجعية التنظيمية ومتطلبات الإبلاغ المالي، من المهم عدم إغفال حقيقة أن التدقيق هو مهنة تعتمد على ممارسين بشر[1].

2. **الرقابة على الجودة** :

تتمثل في التنظيم الإداري لمكتب التدقيق المالي، وجميع السياسات والإجراءات المتبعة من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية، والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أدائهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب، بما في ذلك قواعد وسلوك وآداب المهنة، والتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة [2].

ثانياً : مفاهيم ذات الصلة الغير المباشرة بجودة التدقيق المالي

1.جودة القوائم المالية : هي القوائم المالية التي تتصف معلوماتها بالملاءمة والموثوقية وبالاكتمال وعدم التحيز فضلا عن كونها خالية من الأخطاء، بحيث توفر معلومات لها القدرة على التنبؤ أو التأكيد بخصوص المركز الاقتصادي والأداء الأساسي للشركة[3].

2.إدارة الأرباح :

تم تعريف إدارة الأرباح بطرق مختلفة نعرض منها ما يلي [4]:

الأول : "هي تدخل متعمد في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بنية تحقيق بعض المكاسب الخاصة"

الثاني : "سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الإيرادات التي تظهرها القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الأجل الطويل"

الثالث : "تتحقق عندما يقوم المديرون باستخدام الحكم الشخصي في إعداد القوائم المالية وإعادة هيكلة العمليات، بهدف تعديل القوائم المالية إما لتضليل المساهمين بخصوص الأداء الاقتصادي للشركة، أو لإبرام عقود تعتمد على الأرقام المحاسبية"

---

[1] Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), (2002). **'Audit Quality'** Auditing and Assurance Faculty. London: 2002, P 2.

[2] محمد علي جبران، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن"، **الندوة الثانية عاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة** (مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون)، جامعة الملك سعود، الرياض، يومي 18 و 19 ماي 2010، ص ص 13-14.

[3] Gaynor, Lisa Milici, KELTON, Andrea Seaton, MERCER, Molly, et al. Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 2016, vol. 35, no 4, p 33.

[4] سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**-جامعة الاسكندرية، المجلد 45، العدد 2، مصر، 2008، ص 13.

كما تستخدم أدبيات التدقيق مؤشر جودة الأرباح كمقياس لجودة التدقيق المالي، انطلاقا من الافتراض القائل بأن التدقيق عالي الجودة يقيد إدارة الأرباح الانتهازية، مع العلم أنها تستند في ذلك القياس إلى نموذج (Jones) باعتباره الأنموذج الأكثر فعالية في تقدير المستحقات الاختيارية وقياس إدارة الأرباح[1].

3. إعادة عرض القوائم المالية : تستخدم من قبل بعض الباحثين على أنها مؤشر لجودة التدقيق المالي المنخفضة، ولكن خلافا لوجهة النظر هذه، ترى دراسات أخرى بأن عملية إعادة عرض القوائم المالية قد تعزى في بعض الحالات ليس إلى قصور في الإعداد لتلك القوائم أو إخفاق المدقق المالي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في تلك القوائم، بل إلى التغييرات في السياسات المحاسبية مقارنة عما تم تطبيقه في السنوات الماضية وذلك لتوفير خاصية قابلية القوائم المالية للمقارنة لعدة سنوات متتالية[2]

4.حوكمة الشركات : هي النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها، والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية[3].

5. فجوة التوقعات : هي الفجوة بين ما تنص عليه معايير التدقيق فيما يتعلق بمهمة المدقق المالي وبين توقعات مستخدمي البيانات المالية بخصوص ما يقدمه المدقق المالي، وتعد فجوة التوقعات واحدة من أهم المشاكل والتحديات التي تواجه مهنة التدقيق المالي، حيث يمكن تقسيمها إلى نوعين وهما [4]:

أ– فجوة المعقولية : وتنشأ نتيجة التباين بين ما يتوقع المجتمع من المدقق المالي إنجازه وبين ما يستطيع المدقق إنجازه بشكل معقول.

ب–فجوة الأداء : وتنشأ نتيجة التباين بين التوقعات المعقولة للمجتمع لما يجب أن يقوم به المدقق المالي وبين أدائه الفعلي، وقد تم تقسيم فجوة الأداء إلى فجوة تنشأ نتيجة لقصور المعايير المهنية، وفجوة تنشأ نتيجة للقصور في أداء المدقق المالي نفسه.

المطلب الثاني : جودة التدقيق المالي وفق رؤى أكاديمية

بناءاً على ما سبق ذكره سيتم من خلال هذا المطلب استعراض مفهوم جودة التدقيق المالي وتقيمه وفق وجهة نظر أكاديمية، حيث يتم تقديم تعريف أكاديمي للجودة للباحثة (DeAngleo) ونستعرض تقييمه من خلال التطرق لرؤى باحثين آخرين، لما حضي به من اهتمام في الدراسات الأكاديمية التي تعنى بالجودة باعتبار أنه

[1] DeFond, Mark, and Jieying Zhang. "A review of archival auditing research." **Journal of accounting and economics** 58.2-3 (2014): p 287.

[2] عصام تركي شاهين، **أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)**، أطروحة دكتوراه في تدقيق الحسابات، جامعة دمشق، سورية، 2015. ص 74.

[3] حسين القاضي وحسين دحدوح، **أصول المراجعة – الجزء الأول**، جامعة دمشق، دمشق، 2014، ص 498.

[4]عمر علي كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، **المؤتمر العلمي العاشر 24–25 تشرين 2009**، مجلة المنصور، العدد 14 خاص، الجزء 1، 2010، ص ص 125–126

من أوائل من أهتم بموضوع الجودة، ثم نقوم في العنصر الثاني بتقديم بعض التعاريف التي تناولت الجودة من زوايا أخرى.

أولاً : تحليل ومناقشة تعريف (DeAngleo) لجودة التدقيق المالي

عرفت (DeAngleo) جودة التدقيق المالي " بأنها الاحتمال المشترك الذي تم تقييمه من قبل السوق بأن يقوم المدقق المالي باكتشاف خرق في النظام المحاسبي للعميل والإبلاغ عنه من خلال تقريره"[1].

تأكيداً على هذا المفهوم، أوضح (Ding) بأن اكتشاف التحريف الجوهري والأخطاء في القوائم المالية للنظام المحاسبي للعميل يقتصر على القدرة الفنية للمدقق، أما إمكانية الإبلاغ عنها في التقرير يتوقف على مدى استقلالية المدقق، لذلك يفترض أن تكون القدرة الفنية للمدقق ثابتة ولا تتغير بتغير حجم شركة العميل، بينما الجودة يعبر عنها بدالة استقلالية المدقق[2].

وأضاف (Sirois) فكرة ربط كفاءة أو قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء بشكل مباشر بعملية إنتاج التدقيق التي يختار فيها المدقق على نحو أمثل مدخلات الإنتاج المكلفة، ممثلة في الجهد (الوقت المستغرق في التدقيق) والتكنولوجيا التي تحدد بشكل مباشر قدرة المدقق المالي على اكتشاف الأخطاء الجوهرية، في حين أن استقلالية المدقق تتعدى إنتاج التدقيق لتعكس حالة ذهنية يجب على المدقق المالي بلوغها (الاستقلالية المتصورة) من خلال مواجهته للضغوط الاقتصادية والاجتماعية والشخصية التي تمارس عليه من قبل عملاء التدقيق، لأن استقلال المدقق المالي يخلق لديه حوافز للإبلاغ عن نتائج التدقيق بصدق أكبر[3] .

ويرى كل من (العبد الله وآخرون) بأن تحقق شرط اكتشاف التحريفات الجوهرية يعتمد على قدرات ومهارات المدقق، فالمدقق الذي لديه الخبرة الأفضل والتدريب الجيد يكون أكثر قدرة من غيره على اكتشاف الأخطاء، أما الشرط الثاني المتمثل في الإبلاغ عن التحريفات الجوهرية والأخطاء المكتشفة في القوائم المالية، فيقاس باستقلالية المدقق، فالمدقق الذي يتمتع باستقلالية أكثر من غيره يكون لديه قدرة أفضل في الإبلاغ عن الأخطاء المكتشفة، ويتأثر اكتشاف الأخطاء أيضا بكيفية تنفيذ فريق التدقيق لعملية التدقيق، وبنظام رقابة الجودة المطبق[4].

من جهة أخرى يرى (Francis) في تقييمه لتعريف الجودة الذي قدمته (DeAngleo) بأنه لم يحدد العوامل المتعددة التي تؤثر على قدرة المدقق على اكتشاف البيانات غير الصحيحة، فضلاً على أنه يحدد ضمنياً

---

[1] Linda Elisabeth DeAngelo, Auditor Size and Audit Quality, **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 3, n°2, 1981, P 186.

[2] Ding , Rong & Jia , Yaping, Auditor mergers , audit Quality and audit. fees : Evidence from the Pricewaterhouse Coopers merger in the UK, **J .Account. Public Policy** 31, 2012 , P.73.

[3] Sirois, Louis-Philippe, Marmousez, Sophie, et Simunic, Dan A. Proposition d'une nouvelle approche de la relation entre la taille de l'auditeur et la qualité de l'audit : l'importance de la technologie d'audit. **Comptabilité-Contrôle-Audit**, Tome 22, Volume 3, 2016, P 114.

[4] رياض العبد الله ووهيب الضلعي، رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمنية– دراسة ميدانية، **مجلة البحوث المحاسبية**، المجلد الثامن، العدد الأول، المملكة العربية السعودية، 2007، ص 36.

الغش بدلاً عن سلسلة متصلة من جودة التدقيق، كما أن المدقق في الولايات المتحدة ملزم باكتشاف الخرق الموجود بالقوائم المالية وإلا يعد قد ارتكب غشاً[1].

وفي ذات السياق أوضح (أبو العزم) بأن هذا المفهوم النظري لجودة التدقيق يصعب تطبيقه في الواقع العملي، لأن تقدير درجة كشف المدقق للأخطاء والتحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية ومن ثم التقرير عنها يتوقف على أمرين؛ أولهما أن يكون في الإمكان تقدير حجم الخطاء والتحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية مقدماً قبل القيام بعملية التدقيق، أما الأمر الثاني اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية أثناء القيام بعملية التدقيق، ثم يتم استخراج نسبة الأخطاء المكتشفة إلى الأخطاء المتوقعة، ومن المؤكد أن هناك صعوبة في تقدير حجم الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية قبل البدء بعملية التدقيق، وبالتالي يصعب تقدير درجة الجودة التشغيلية للتدقيق وفقاً لهذا المفهوم[2].

وأضافت على ذلك (Sulaiman) بأن أحد أوجه القصور لهذا التعريف هو أن مستخدمي تقارير التدقيق بحاجة إلى تقييم الكفاءة الفنية واستقلالية المدققين، وتقييم الكفاءة الفنية يتطلب تقييم وفحص أوراق عمل التدقيق ومقارنة مدى جودة العمل مع معايير وإرشادات التدقيق المعمول بها، وهذا غير متاح لمستخدمي تقارير التدقيق، لذلك تُظهر مهنة التدقيق والهيئة التنظيمية جودة أو ملاءمة العمل الذي يتم من خلال عملية مراجعة النظراء والتفتيش من قبل هيئة تنظيمية مستقلة مثل هيئة تدقيق الحسابات بالمملكة المتحدة (AIU) أو مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة بالولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB)[3].

كذلك عقب على ذات التعريف (Knechel)، حيث يرى بأنه يتضمن قيود تتمثل في كونه لا يستجيب ويتوافق مع نموذج مخاطر التدقيق الذي يستخدم لتوجيه التدقيق ويعكس تصورات المدقق، فضلاً على أن تصور المشاركين في السوق قد يكون خاطئاً، وإذا فشل السوق في تقييم الجودة الفعلية في بعض الظروف، فإن تصور جودة التدقيق لن يعكس الجودة الفعلية في تلك المواقف، لذلك قد يكون من المثير للاهتمام اختبار ما إذا كانت جودة التدقيق المدركة تعكس جودة التدقيق الفعلية[4]. في المقابل أوضح (Knechel)، بأنه "على الرغم من هذه القيود، فقد وُفقت الباحثة من خلال تعريفها في تحديد عاملين مهمين لجودة التدقيق (الكفاءة والاستقلال)، بما يزيد من احتمال أن يتم تطوير جودة التدقيق وفق إطار عمل هو البديل الأفضل لقياس الجودة الشاملة للتدقيق"[5].

---

[1] Francis, Jere R. "A framework for understanding and researching audit quality." **Auditing: A journal of practice & theory**, vol 30, no 2, 2011, 127.

[2] طارق حسين إسماعيل، أحمد سباعي قطب، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، العدد 60، مصر، 2003، ص 6.

[3] Sulaiman Noor Adwa, **Audit Quality in Practice : A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors**, Op.Cit., P 43.

[4] Li Dang, "**Assessing Actual Audit Quality**", A thesis submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy. Drexel Univ, Philadelphia, USA, 2004, P 18.

[5] Knechel, W. Robert, et al. "Audit quality: Insights from the academic literature." **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, vol 32, sp1, 2012, P 388.

وفي نفس السياق أكد (Manita) على أن معظم الباحثين في هذا المجال يتفقون على أن عملية تقييم الجودة يرتكز على مفهومين أساسيين وهما كفاءة المدقق المالي واستقلاله، وفي بعض الدراسات حاول الباحثون فهم الجودة من خلال جودة المدقق المالي، إلا أن الفضائح المالية الأخيرة وإفلاس شركة التدقيق العالمية (Arthur Andersen) أثبت عدم ملاءمة وكفاية هذا التعريف لوحده في فهم الجودة، مما أدى إلى تحول في تفكير الجودة، والذي كان حتى ذلك الوقت يستند إلى عوامل خارجية لعملية التدقيق المالي[1].

وأضاف (DeFond) مؤكداً بأنه لا يوجد شك في أن المدققين مسئولون عن التأكد من خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، إلا أننا نعتقد أن هذا التوصيف يقلل من مزايا الجودة العالية، والتي تتجاوز مجرد الكشف عن انتهاكات (GAAP) والإبلاغ عنها لضمان جودة القوائم المالية، بل أنه يتوقع من المدققين ذوي الجودة العالية ألا تقتصر مهامهم على التأكد ما إذا كانت الخيارات المحاسبية للعميل متسقة مع (GAAP) فحسب، بل تتعداها بتقديم تأكيد أكبر على أن القوائم المالية تعكس بموثوقية واقع الاقتصاد الأساسي للشركة محل التدقيق[2].

ثانياً : عرض تعاريف أخرى تناولت جودة التدقيق المالي من زوايا أخرى

ومن جهة أخرى عرف (مهدي) جودة التدقيق المالي بأنها "تتمثل في خصائص الأداء المهني للمدقق التي تشبع حاجات مستخدمي القوائم المالية"[3].

ويتضح مما سبق بأن جودة التدقيق تسهم في تحسين جودة القوائم المالية من خلال زيادة مصداقيتها، وبالتالي فإن جودة التدقيق هي أحد مكونات جودة القوائم المالية[4]. وهذا ما يتطابق مع الأطر المختلفة لجودة التدقيق المالي التي تؤكد أن تقييم جودة التدقيق يمثل تحديا متعدد الأبعاد من الناحية النظرية والعملية[5].

هذا وقد أوضح (Sutton) بأن تعريف أو فهم جودة التدقيق المالي يختلف باختلاف وجهات نظر المشاركين في سوق التدقيق (مستخدمي القوائم المالية؛ عملاء التدقيق؛ مكاتب التدقيق)، بسبب أدوارهم وتوقعاتهم المختلفة[6]. وبالتالي من المهم إدراك أن مدخلات جودة التدقيق المالي لا يمكن تعريفها بالمعنى الكمي الدقيق، كما هو الحال في عملية تنتج كمية كبيرة من المنتجات الملموسة المتطابقة تقريباً[7].

---

[1] Manita, Riadh, Makram Chemangui. "Les approches d'evaluation et les indicateurs de mesure de la qualite d'audit: Une revue critique."**COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT**. 2010, P 2.

[2] DeFond, Mark, and Jieying Zhang. "A review of archival auditing research" **Journal of Accounting and Economics**, vol. 58, no 2, 2014, P 280.

[3] عبد الكريم محمود محمد، جودة التدقيق، قراءة جديدة لمفهوم قديم، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة**، العدد الخاص بالمؤتمر الخامس عشر، العراق، 2015، ص 367.

[4] DeFond, Mark, and Jieying Zhang. **"A review of archival auditing research"** Op.Cit., P 276

[5] Knechel, W. Robert, et al. "**Audit quality: Insights from the academic literature**." Op.Cit., P 389.

[6] Sutton, Steve G. "Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process." **Decision Sciences**, vol. 24, no 1, 1993, P 90.

[7] Knechel, W. Robert, et al. "**Audit quality: Insights from the academic literature**." Op.Cit., P 391.

من جهة أخرى يرى (أبو العزم) جودة التدقيق المالي تكمن في الخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمدقق المالي بما يحقق إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وذلك في حدود القيود العملية الاقتصادية لبيئة التدقيق المالي[1].

في حين يرى (Knechel) جودة التدقيق تعتمد على جودة أحكام المدققين الماليين خلال كل مرحلة من مراحل التدقيق، (على سبيل المثال أثناء تقييم المخاطر وتنفيذ الإجراءات التحليلية، والحصول على الأدلة وتقييمها)، ويعزى ذلك لارتفاع مستوى عدم اليقين أثناء التدقيق وتقييم نتائجه، باعتبار أن أحكام المدققين تكون عرضةً للتحيز المعرفي الفردي والذي يمكن أن يؤثر سلبا على جودة أحكامهم[2]. واقترح تطبيق جملة من العوامل كالرقابة على جودة التدقيق والاستعانة بالخبرة والمساءلة والتنوع في أدلة التدقيق يمكن أن تسهم في التخفيف من آثار ذلك التحيز[3].

هذا ويقترح (Francis) أن جودة التدقيق تتدرج عبر سلسلة متصلة من عمليات التدقيق المنخفضة إلى الجودة العالية، وأن الجودة تتأثر بكل عامل من العوامل المؤثرة فيها والتي تندرج ضمن إطار متعدد العوامل[4].

في المقابل أشار (Moizer) إلى أن مؤشرات قياس جودة التدقيق التي تعتمد على نتائج التدقيق سوف تستخدم في الغالب من قبل المشاركين في السوق (كمستخدمي القوائم المالية مثلاً)، الذين لا يستطيعون مراقبة عملية التدقيق بشكل مباشر، وعلى العكس من ذلك فإن المشاركين في السوق الذين يمكنهم مراقبة عملية التدقيق بشكل مباشر (كعملاء التدقيق، ومكاتب التدقيق)، سوف يركزون أكثر على المؤشرات التي تتعلق بعمليات التدقيق المالي.[5]

على الرغم من صعوبة قياس جودة التدقيق المالي الفعلية، فإن إدراك السوق للجودة أكثر قابلية للقياس، بحيث يمكن ملاحظة استجابة السوق لمعلومات المحاسبة والتدقيق إذا كانت السوق تتمتع بكفاءة تامة، فستكون الجودة المدركة للسوق دائماً جديرة بجودة التدقيق الفعلية، قد يستفيد الباحثون من فهم أفضل للعلاقة بين جودة التدقيق المتصورة والمتغيرات الأخرى لأن نتائج دراسات الجودة المدركة للتدقيق يمكن تطبيقها على أسئلة البحث المتعلقة بقضايا جودة التدقيق الفعلية[6]، حيث أوضح (Piot, Charles) بأن جودة التدقيق المالي المدركة من قبل مستخدمي القوائم المالية لا تقل أهمية عن الجودة الفعلية[7].

من جهة أخرى أوضح (Krishnan et.al) بأن المقاييس القائمة على الإدراك هي في أحسن الأحوال مقاييس غير مباشرة لجودة التدقيق لأن المدقق لا يمكنه التأثير بشكل مباشر على التصورات، وبناءً عليه

[1] طارق حسين إسماعيل وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 4.

[2] Knechel, W. Robert, et al. "**Audit quality: Insights from the academic literature**." Op.Cit., P 397.

[3] Ibid., P 394.

[4] Francis, Jere R. **"A framework for understanding and researching audit quality."** Op.Cit., P 127.

[5] Sutton, Steve G. **Op.Cit**., p. 90.

[6] Li Dang, Op.Cit., P 18.

[7] Piot, Charles "Agency costs and audit quality : evidence from France" **European Accounting Review** 10.3 (2001): P 468.

يمكن تحديد أبعاد لجودة التدقيق بالاعتماد على الإدراك[1]، وفي ذات الاتجاه أوضح (Aghaei) بأن مخرجات التدقيق لها تأثيرات مهمة على جودة التدقيق لأن أصحاب المصلحة غالباً ما يتم أخذ المخرجات في الاعتبار عند تقييمهم لجودة التدقيق. على سبيل المثال، من المحتمل أن يُنظر إلى تقرير المدقق على أنه يؤثر إيجابياً على جودة التدقيق إذا كان من الواضح أنه يعكس نتائج التدقيق[2].

المطلب الثالث : جودة التدقيق المالي وفق رؤى منظمات مهنية

بعد ما تم استعراض مفهوم جودة التدقيق المالي وتقيمه وفق وجهة نظر أكاديمية، نسعى من خلال هذا المطلب إلى التطرق إلى رؤى المنظمات المهنية الدولية وفق زويتين مختلفتين، بحيث نهتم في الزاوية الأولى بعرض مفاهيم جودة التدقيق المالي بحسب وجهة نظر تلك المنظمات المهنية، بينما يتم من خلال الزاوية الثانية بتسليط الضوء على مقترحات تلك المنظمات المهنية بخصوص مؤشرات قياس جودة التدقيق المالي.

أولاً : مفاهيم تعنى بجودة التدقيق المالي

أوضحت نشرة معايير التدقيق رقم 4 التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين عام 1974 بان "جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق"[3].

من جهة أخرى أفاد (ICAEW)، بأن جودة التدقيق لا تتعلق فقط بإتباع مجموعة من قواعد ومعايير التدقيق، فقد لا تكون القواعد الإضافية دائما مفيدة، بل ترتبط الجودة بالمهنيين الذين يصدرون الأحكام المهنية المناسبة في ظروف صعبة ومعقدة، ولتتمكن مكاتب التدقيق من تحقيق الجودة عليها أن تتحمل مسؤولياتها في تعزيز المهارات المناسبة والمحافظة عليها لدى المدققين[4].

وهو ما يتوافق مع مقاربة مكتب المساءلة للحكومة الأمريكية (GAO)، الذي اعتبر أن جودة التدقيق المالي تعكس قيام المدقق بإجراء التدقيق طبقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)، لتوفير تأكيد معقول بأن القوائم المالية المدققة والإفصاحات ذات العلاقة قد تم عرضها وفقاً لـ (GAAP)، وأن تكون خالية من أي تحريف جوهري سواء كان بسبب الغش أو الخطأ[5].

---

[1] KRISHNAN, Jagan, KRISHNAN, Jayanthi, et SONG, Hakjoon. PCAOB international inspections and audit quality. **The Accounting Review**, 2016, vol. 92, no 5, p. 145.

[2] AGHAEI CHADEGANI, Arezoo. Review of studies on audit quality, **International Conference on Humanities**, Society and Culture, IACSIT Press, Singapore, IPEDR , Vol n°20, 2011, P 314.

[3] حسين القاضي وحسين دحدوح، **أصول المراجعة – الجزء الأول**، جامعة دمشق، دمشق، 2014، ص 465.

[4] ICAEW, Op.Cit., P 2.

[5] Government Accountability Office (GAO). **Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation**. GAO Report No. 04-216. November. Washington, DC: Government Printing Office. 2003. P 13.https://www.gao.gov/new.items/d04216.pdf

وأوضح (ICAEW)، بأن جودة التدقيق تعتمد على عدد من العوامل الحاسمة تتمثل في المدققين وتدريبهم، وشركات التدقيق وعملياتها، وحوكمة شركات العملاء، القيادة الجيدة، وترشيد الحكم المهني، والكفاءة المهنية، والقيم الأخلاقية، والعلاقات المناسبة مع العملاء، والممارسات المناسبة للعمل، والرقابة الفعالة على الجودة ومتابعة مراجعة عمليات التدقيق[1].

وفي ذات السياق نتفق مع وجهة النظر التي ترى بأن بناء إطار لجودة التدقيق على النحو الذي اقترحته (ICAEW)، يعبر عن رؤية أوسع للجودة التي تعترف بتأثير التفاعل داخل شركة التدقيق بين هذه العوامل الداخلية والخارجية المختلفة لبيئة التدقيق التي تؤثر في جودة التدقيق المالي[2].

في المقابل أشار مجلس التقارير المالية بالمملكة المتحدة (FRC) إلى تعريف رئيسي قدمته وحدة تدقيق الحسابات "يتطلب تحسين جودة التدقيق المالي الحصول على أدلة التدقيق الملائمة والكافية لدعم الاستنتاجات التي يستند إليها تقرير التدقيق وإصدار أحكام مهنية موضوعية ومناسبة، كما تتضمن جودة التدقيق المالي أيضاً إعداد تقارير مناسبة وكاملة من قبل المدققين الماليين بما يمكن لجنة التدقيق ومجلس الإدارة من أداء مسؤولياتهم بالشكل المطلوب"[3].

من جهة أخرى يعرف مجلس الإشراف على مكاتب تدقيق الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB) جودة التدقيق المالي، بأنها تتمثل في تلبية احتياجات المستثمرين بإجراء عمليات تدقيق مالي مستقلة وموثوقة، ومن خلال الاتصال الفعال مع لجنة التدقيق بخصوص البيانات المالية والإفصاحات ذات الصلة؛ ضمان الرقابة الداخلية؛ والتحذيرات المتعلقة بمؤشرات استمرارية الاستغلال[4].

ما يلاحظ على وجه التحديد أن هذا التعريف يتماشى مع جاء به المعيار المحاسبي الدولي الثامن، وأنه يتبع المنهج القائم على النتائج ولديه تركيز على احتياجات العملاء، أيضا يؤكد (PCAOB)كذلك على أنه بالإضافة إلى تقييم النتائج، يجب أن يتم النظر في المدخلات والعمليات، حيث أن جميعها تعتبر محددات هامة لجودة التدقيق[5].

ومن خلال استعراض البحوث التي تناولت جودة التدقيق المالي، يتضح تعدد المداخل التي تم اعتمدها في تعريف الجودة، فمنهم من ربط بين جودة التدقيق واحتمال اكتشاف المدقق للأخطاء في القوائم المالية، في حين

[1] ICAEW, Op.Cit., P 9.
[2] Sulaiman Noor Adwa, **Audit Quality in Practice : A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors**. Op.Cit., P 56.
[3] FRC, 2006a. **Promoting audit quality**. Discussion Paper. London: Financial Reporting Council, 2006, P 19.
[4] Public Company Accounting Oversight Board, DISCUSSION – **AUDIT QUALITY INDICATORS**, MAY 15-16, 2013, P P 3-4.
[5] Gaynor, Lisa Milici, et al. "Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality." **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 35.4 (2016): P 7.

ربط اتجاه آخر الجودة بمدى الالتزام بالمعايير المهنية، بينما يرى فريق ثالث بأن جودة التدقيق تتحسن بتحقيق أهداف الأطراف المشتركة كافة في عملية التدقيق[1].

هذا وقد تم إصدار عدد من المقترحات من قبل منظمات دولية تعنى بالمؤشرات التي يمكن استخدامها لقياس جودة التدقيق المالي وهي [2]: الرابطة المهنية الهولندية للمحاسبين (NBA)، هيئة الرقابة الفيدرالية السويسرية على التدقيق (FAOA)، مجلس التقارير المالية بالمملكة المتحدة (FRC)، مجلس الرقابة على مكاتب التدقيق للشركات العامة (PCAOB)، مركز جودة التدقيق بالولايات المتحدة (CAQ)، مجلس المساءلة العامة الكندي (CPAB)، هيئة المحاسبين القانونين من أستراليا ونيوزيلندا (CAANZ)، هيئة تنظيم الشركات والمحاسبة بسنغافورة (ACRA)، المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO)، بالإضافة إلى المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB)، ولكن لم يتم التوصل بعد إلى توافق في الآراء[3].

ثانياً : مؤشرات قياس جودة التدقيق المالي

وفقا لما سبق ذكره فقد بادرت منظمات مهنية عديدة بتقديم أطر مقترحة بخصوص العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي، وعليه سنحاول عرض بعضها على النحو التالي :

1. مجلس التقارير المالية في المملكة المتحدة (FRC, 2008) : اقترح إطاراً لجودة التدقيق يعتبر متمما للأنظمة والمبادئ التوجيهية السابقة، يهدف إلى تعزيز التواصل الفعال بين المدققين الماليين، ولجان التدقيق، ومعدي القوائم المالية، والمستثمرين، وغيرهم من أصحاب المصلحة لتقييم جودة التدقيق المالي، ويشمل إطار الجودة خمسة عوامل مؤثرة يمكن أن تعزز جودة التدقيق المالي، وشملت ما يلي [4]:

1- الثقافة داخل مكتب التدقيق؛

2- المهارات والصفات الشخصية لموظفي التدقيق؛

3- فعالية عملية التدقيق؛

4- موثوقية وفائدة تقارير التدقيق؛

5- العوامل الخارجة عن سيطرة المدققين.

2.مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) : أصدار إطار مقترح سنة 2014 حيث تضمن وصف لأربعة عوامل مترابطة (المدخلات والمخرجات والتفاعلات والعوامل البيئية) باعتبارها السمات الأساسية اللازمة التي تسهم في عمليات التدقيق عالية الجودة، كما ترتبط عوامل المدخلات بدرجة أكبر بخصائص جودة

[1] شيماء عباس هويرف وموفق عبد الحسين محمد، **تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها باستخدام أساليب إدارة الوقت وأثره في جودة عملية التدقيق، بحث تطبيقيفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي، مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد 10، العدد 33، العراقن 2015، ص 53.

[2] https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1607_Update_of_Overview_of_AQIs.pdf

[3] Semba, Hu Dan. "THE REGULATOR'S VIEW OF AUDIT QUALITY: A FOCUS ON IAASB'S PROPOSED FRAMEWORK FROM THE PERSPECTIVE OF INSTITUTIONAL THEORY." **Academy of Accounting & Financial Studies Journal** , vol. 20, no 3. 2016, P 37.

[4] Financial Reporting Council, **The audit quality framework,** FRC, London: 2008, P 1.

المدقق المالي بما في ذلك الأخلاق المهنية والقيم والسلوكيات المهنية للمدققين، بالإضافة إلى معرفة وخبرة المدققين الماليين؛ وكذلك فعالية عملية التدقيق وإجراءات مراقبة الجودة التي تتوافق مع القانون والتنظيم والمعايير المعمول بها، فضلاً عن التفاعل بالشكل المناسب مع أصحاب المصلحة المعنيين، ومن حيث العوامل المرتبطة بالمخرجات يعتبر تقرير المدقق المالي في الوقت المناسب هو المخرجة الرئيسة، مما قد يساهم في تحقيق جودة التدقيق المالي. هذه التفاعلات يمكن أن تسمح بوجود علاقة ديناميكية بين المدخلات والمخرجات، أيضاً اعتبر العوامل البيئية، مثل حوكمة الشركات والمتطلبات التشريعية والتنظيمية، مهمة لتحقيق جودة تدقيق عالية باعتبار أنها تؤثر على كفاءة عملية التدقيق[1].

3. مجلس الإشراف على مكاتب تدقيق الشركات العامة (PCAOB) : أصدر في العام 2015، مقترح لجودة التدقيق المالي يتكون من 28 مؤشراً محتملاً لتحسين جودة التدقيق، حيث يصنف مؤشرات قياس جودة التدقيق إلى ثلاث فئات رئيسية: مهني التدقيق، وعملية التدقيق، ونتائج التدقيق، والتي يمكن عرضها ضمن الجدول التالي [2]:

الجدول رقم (01) : يتضمن مؤشرات قياس جودة التدقيق المالي المقترحة من قبل (PCAOB)

مهني التدقيق	عملية التدقيق	نتائج التدقيق
الصفات التي يتميز بها المدققين الماليين :	**الثقافة الأخلاقية للقيادة بالمكتب :**	**القوائم المالية :**
1.استقطاب موظفي تدقيق أكفاء	13. نتائج التحقيق في مدى استقلالية موظفي المكتب	21. تأثير تكرار الأخطاء على إعادة عرض القوائم المالية
2.تخصيص عمل الشركاء	**الحوافز :**	22. التقارير المالية بخصوص الاحتيال والسلوكيات الانتهازية الأخرى
3.تخصيص عمل المدراء والموظفين	14.تقييم الجودة والمكافآت	23. الاستدلال على جودة التدقيق بمقاييس جودة التقارير المالية
4.المعرفة الفنية بالمحاسبة والتدقيق	15. أتعاب التدقيق، الجهد، مخاطر العميل	**الرقابة الداخلية :**
5.الأفراد ذوي الكفاءات والمعارف المتخصصة	**الاستقلال :**	**24**. الإبلاغ في الوقت المناسب على نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية
الكفاءات :	16.الامتثال لمتطلبات الاستقلال	**استمرارية الاستغلال :**

[1] International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2014. **A framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality.** February 2014. Available at www .iaasb.org

[2] Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2015a), **Concept Release on Audit Quality Indicators**, PCAOB Release No. 2015-005, P 7, PCAOB, Washington, DC, available at: http:// pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf

6.اكتساب الخبرة المهنية لدى المدققين	**البنية التحتية :**	25. الإبلاغ في الوقت المناسب عن القضايا المتعلقة بالقدرة على الاستمرارية في الاستغلال
7.تخصص المدققين بالصناعة	17.الاستثمار في البنية التحتية الداعمة لمراقبة الجودة	**الاتصالات بين المدققين ولجنة التدقيق :**
8.تناوب المدققين	المراقبة والمعالجة :	26.نتائج التحقيق فيما يتعلق باستقلالية أعضاء لجنة التدقيق
9.تقدير حجم أعمال التدقيق الممركزة	18.نتائج الرقابة الداخلية لجودة مكاتب التدقيق	**الإنفاذ والتقاضي :**
10.عدد ساعات التدريب المخصصة للمدققين	19.نتائج تفتيش PCAOB	27.إجراءات الإنفاذ لـ PCAOB و SEC
التركيز على :	20. اختبار الكفاءة المهنية	28. الإجراءات الخاصة بالتقاضي
11.ساعات التدقيق ومناطق الخطر		
12.تخصيص ساعات التدقيق وفق مراحل التدقيق		

المصدر : PCAOB, Release No. 2015-005, Concept Release on Audit Quality Indicators, 2015, p 13.

المطلب الرابع : أهمية جودة التدقيق المالي والأطراف المستفيدة منها

يتم من خلال هذا المطلب التطرق إلى عنصرين مختلفين، بحيث يعنى العنصر الأول بإبراز أهمية جودة التدقيق المالي من زوايا مختلفة، في حين يحدد العنصر الثاني من هذا المطلب أهم الأطراف التي يفترض أن تحقيق الجودة يعود عليها بالمنفعة بأوجه متعددة.

أولاً : أهمية جودة التدقيق المالي

واجهت مهنة التدقيق المالي في السنوات الأخيرة ضغوطا متزايدة وانتقادات مستمرة، لما أثبت من وجود لحالات غش وتحريفات جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين الماليين، خصوصا بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من أكبر مكاتب التدقيق، وللتغلب على تلك الضغوط يجب الاهتمام بجودة التدقيق، والتي تمثل مطلبا ضروريا لكافة أطراف عملية التدقيق على النحو التالي[1] :

[1] جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجين، دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم، **مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين**، المجلد 7، العدد 27، السودان، 2017، ص 6.

1- الإسهام في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق : تمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في التدقيق، حيث عرف أحد الباحثين فجوة الجودة بأنها الاختلاف بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين اتجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة، وأن السبب الرئيس لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق مقارنة بمتطلبات معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها، لذلك يعد تحسين جودة خدمات التدقيق أحد أساليب تضييق فجوة التوقعات[1].

2- أداة تنافسية جيدة : تعتبر المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق المالي لما لها من تأثير سلبي على استقلال المدققين ونطاق وإجراءات التدقيق وجودته، وهذا ما دفع لجنة (Cohen) إلى التحذير من تأثير المنافسة على نطاق جودة التدقيق، حيث تعتبر الجودة أداة إستراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة ووسيلة لتنمية الحصة السوقية وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضاء وولاء العملاء. وفي سوق خدمات التدقيق تعتبر الجودة هدف كل ممارس، وأحد مجالات التمايز بين مكاتب التدقيق، فالمنافسة على أساس الجودة كبديل للمنافسة بتخفيض الأتعاب تؤدي إلى زيادة جذب العملاء، وتدعم مصداقية تقارير المدقق ودرجة الاعتماد عليها[2].

3- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية : تعد المعايير المهنية إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق المالي، وتحتوي هذه المعايير وبالأخص معايير رقابة الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين الأداء على مستوى الأفراد ومكاتب التدقيق،كما يؤكد أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم تمسك المدققين بالمعايير المهنية[3].

4- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء في القوائم المالية : حضي اكتشاف الأخطاء والمخالفات بأهمية بالغة من المنظمين والباحثين عقب فشل العديد من الشركات الكبرى، إذ أن المدققين الذين يعملون وفقا لمعايير الجودة يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل[4].

5- تخفيض صراعات الوكالة : يفترض أنه كلما زاد التعارض في المصالح بين الوكيل (الإدارة) والأصيل (المساهمينُ) كلما زادت تكلفة الوكالة، وزادت الحاجة إلى مكاتب التدقيق التي تقدم خدمات ذات جودة عالية، بعكس الشركات التي تكون فيها درجة التعارض في المصالح ضئيلة، وبالتالي تنخفض فيها تكاليف الوكالة، وإذا سلمنا بوجود هذه الصراعات، فإنه لابد من وجود التدقيق والذي يساعد على تخفيض حدة تلك الصراعات،

---

[1] اسراء كاظم عبيد حسن وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 265.

[2] محمد محمد مظهر أحمد، **تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر**، دراسة نظرية مقارنة، 2009، ص 21، متاح على الموقع : www.alukah.net، (أطلع عليه يوم 2017/03/13).

[3] اسراء كاظم عبيد حسن وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 265.

[4] جدعان فرقد فيصل، **دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي**، **مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية**، المجلد 6، العدد 1، العراق، 2016، ص 51.

وأنه كلما اشتدت حدة الصراعات كلما كانت الحاجة ماسة إلى تدقيق ذو جودة عالية، أي أن هناك علاقة طرديه بين صراعات الوكالة والطلب على المستويات العليا لجودة التدقيق المالي[1].

6- المساهمة في تجسيد مفهوم حوكمة الشركات : يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ والقواعد الأساسية التي تنظم مجموعة من الآليات لتطبيقها وهذه المبادئ يمكن أن تعد مقياس للأداء الجيد للشركة[2] وتساهم في تحقيق ما يلي :

- تقليل خطر التدقيق وخلق بيئة مناسبة تشجع على تقديم أعمال التدقيق بجودة عالية وتنمية المهارات والقدرات لممارسي المهنة[3].
- تجنب القائمين بأعمال التدقيق المالي من العقوبات المهنية.

7- الحد من الفساد المالي والإداري : هناك علاقة ارتباط وثيقة بين جودة أو ضعف التدقيق ووجود ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية، فعندما يكون التدقيق فعال وكفوء فانه يساهم بشكل فاعل في الحد من الفساد المالي والإداري أما إذا كان التدقيق ضعيف فانه يسهل تمرير العمليات المالية والمحاسبية غير المشروعة وبذلك يكون سببا رئيسا لحدوث الفساد المالي والإداري[4].

8- زيادة الثقة لدى المتعاملين بأسواق المال :

تلعب جودة التدقيق دوراً أساسياً في الحفاظ على فعالية أسواق المال حيث يمكن أن تؤدي عمليات التدقيق المالي التي تتم وفقاً لمعايير جودة التدقيق العالية إلى تشجيع التنفيذ المناسب للمعايير المحاسبية ومساعدة الجهات التي تقوم بالإفصاح في ضمان أن تكون قوائمها المالية موثوقة وشفافة ومفيدة في السوق[5]، بما يرفع من ثقة مستخدمي القوائم المالية بأسواق المال خاصة في حالة ارتفاع الخطر المتعلق بالتدفقات النقدية المتوقعة فالشركات ذات الدرجة المرتفعة من الخطر فيما يتعلق بالتوقعات المستقبلية سيرفع طلبها على المدققين ذوي الجودة العالية وذلك بهدف زيادة ثقة المتعاملين في أسواق المال بمحتوى قوائمها المالية ولاشك أن القوائم المالية المصادق عليها من قبل مدققين ذوي جودة عالية لها انعكاس إيجابي على أسعار أسهم الشركة محل التدقيق مما لو تم تدقيقها

---

[1] اسراء كاظم عبيد حسن وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 265-266.

[2] جدعان فرقد فيصل، **مرجع سبق ذكره**، ص 51.

[3] عبد الرحمان مصطفى طه الملا وآخرون، متطلبات المشاركة بالمعرفة لتعزيز رقابة جودة التدقيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي (بحث ميداني)، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 21، العدد 86، العراق، 2015، ص 151.

[4] سعود مشكور، حيدر عبد، علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق وأثرها في محاربة الفساد المالي والإداري، دراسة عملية في عينة مختارة من المدققين، **مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية**، جامعة واسط العراق، العدد 24، 2016، ص 235.

[5] Neri, Lorenzo, and Antonella Russo. "A framework for audit quality: Critical Analysis." **Business and Management Review,** vol 3. n° 9 (2014): P 25.

بواسطة مدققين ذوي جودة أقل[1]. كما يرى (IAASB) بأن الاستقرار المالي العالمي يتحقق من خلال التقارير عالية الجودة وأن عمليات التدقيق يمكن أن تسهم في تعزيز الثقة في جودة إعداد التقارير المالية[2].

وفي العصر الحديث لا يرتكز قرار المستثمرين للاستثمار بالشركات المسعرة في أسواق المال على قراءة البيانات المالية للشركة المسعرة فحسب، بل يستند أيضا على مدى اختيار رأي المدقق المالي المؤهل الذي لديه القدرة على إصدار رأي أكثر اقتصاداً للوقت وأكثر إقناعا، وفي أسواق المال المثلى، يعد نظام الإفصاح عن المعلومات أهم آلية تشغيلية، ويشكل نظام تحديد المعلومات والإفصاح عنها جزءا هاما من ذلك، وبالتالي إذا شكك المستثمرون في جودة التدقيق المالي، فإن أنشطة التدقيق لا يمكن أن تحقق الغرض المتمثل في تحسين المصداقية، مما يعيق فعالية سوق رأس المال[3].

وبناءً على ما سبق يمكن استخلاص أن جودة التدقيق المالي تستمد أهميتها بما تقدمه لأصحاب المصلحة والمجتمع ككل على المستوى الاقتصادي من خلال إضافة القيمة، وعلى مستوى الاجتماعي من خلال القيام بدورها بالشكل الصحيح اتجاه المجتمع والاستجابة للمتطلبات المهنية (الالتزام بقواعد السلوك المهني والأخلاقي)، مما قد يدعم تحقيق المسؤولية الاجتماعية لاسيما ما تعلق منها بالإلتزامات التي تعنى بحماية البيئة، بما يكفل تحقق التنمية المستدامة لدى الشركات محل التدقيق المالي.

ثانياً : الأطراف المستفيدة من تحسين جودة التدقيق المالي

يتميز مفهوم جودة التدقيق المالي بأنه مصطلح يتضمن في جوهره أوجه متعددة أي أنه محل اهتمام مختلف المستفيدين من عملية التدقيق[4]، وتستمد الجودة أهميتها من مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في تقرير المدقق المالي والذي يعتمد الكثير من المستخدمين الخارجيين عليه في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وبالتالي فإن جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق، ويمكن بيان هذه الأطراف على النحو الآتي[5] :

أ– مكاتب التدقيق : إن اهتمام مكاتب التدقيق بجودة الخدمات التي تقدمها سينعكس بشكل ايجابي على أرباح مكاتب التدقيق على المدى الطويل ويجنبها المساءلة القانونية والمهنية التي قد تنجر عن أي تقصير في أعمال

[1] عبد الوهاب نصر على وشحاته السيد شحاته، **ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات " مدخل للارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات**، الدار الجامعية، الاسكندارية، مصر، 2013، ص ص 139-140.

[2] Simnett, R., Carson, E., & Vanstraelen, A. International archival auditing and assurance research: Trends, methodological issues, and opportunities. Auditing: **A Journal of Practice & Theory**, 35(3), 2016, p 9.

[3] WU, Fuhui, GAO, Jie, WANG, Shixuan, et al. Audit quality and its affecting factors: A literature review from the perspective of accounting firms. **In : 2016 13th International Conference on Service Systems and Service Management (ICSSSM)**. IEEE, 2016. P. 1.

[4] رافد عبيد نواس، **أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات، أنموذج مقترح في ظل الأزمات الاقتصادية العالمية، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية**، المجلد 23، العدد 45، العراق، 2016، ص 14.

[5] مصباح البر و موسي احمد، **مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني، "دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم"، مجلة العلوم الاقتصادية**، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد 17، العدد 1، السودان، 2016، ص 165.

التدقيق من خلال التأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية الدولية والقوانين ذات الصلة وأن جودة التدقيق تؤدي إلى تطوير وتحسين سمعة مكتب التدقيق بما يعزز من ميزتها التنافسية[1].

ب- إدارة الشركة محل التدقيق : تعتبر إدارة الشركة المسئولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من تحديد نقاط القوة والضعف لديها، كما يساعدها في وضع الخطط المستقبلية، ومن ناحية أخرى فإن تقرير المدقق له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة[2].

ت- المنظمات المهنية: ترى المنظمات المهنية أن تحقيق الجودة عند تنفيذ مهمة التدقيق المالي يضمن وفاء المهنة بمسؤولياتها تجاه كافة الأطراف المعنية[3]، كما تساهم في تطوير المهنة، لذا سعت إلى إصدار معايير وقوانين تهدف إلى تنظيم مهنة التدقيق وتحسين جودتها ومتابعة مدى التزام مكاتب التدقيق بها، من أجل المحافظة على المصلحة العامة وحماية سمعتها ومنافسة المهن الأخرى[4].

ث- البنوك : تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لاشك فيه أن جودة التدقيق تؤثر إيجابياً على جودة قراراتهم[5].

ج- الدائنون : يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة من طرف المدقق المالي، فيما يخص تقديم التسهيلات الائتمانية للعملاء بناءا على تلك القوائم، ولا شك أن جودة التدقيق المالي تؤثر في مدى استجابة قراراتهم في منح الائتمان[6].

ح- المنظمات والأجهزة الحكومية : تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة لأغراض عديدة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال التدقيق وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وكذا جميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق[7].

---

[1] بشرى فاضل الطائي، **تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 24، العدد 108، العراق، 2018، ص 605.

[2] محمد على جبران، **مرجع سبق ذكره**، ص 14.

[3] عبد الكريم محمود محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 368.

[4] قحطان طالب حمودي الكَاوري، **التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة التدقيق دراسة تطبيقه في عينة من مراقبي الحسابات**، مذكرة ماجستير في علوم المحاسبة، جامعة القادسية، العراق، 2017، ص 42.

[5] عبد الكريم عبد الرحيم وآخرون، قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية، **(دراسة ميدانية لمكاتب البصرة- ميسان- ذي قار)، مجلة جامعة ذي قار**، المجلد 9، العدد 1، العراق، 2014، ص 7.

[6] جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، **مرجع سبق ذكره**، ص6.

[7] موسى رحماني وفاتح سردوك، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، **مجلة العلوم الانسانية**، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 35/34، 2014، ص 195.

المطلب الخامس : النظريات المفسرة للطلب على جودة التدقيق المالي

نهدف من خلال هذا المطلب إلى تحليل وتفسير الطلب على جودة التدقيق المالي في ضوء التأصيل النظري لسبب نشؤ الطلب على الجودة وفق منظور كل من نظرية الوكالة والنظرية المؤسسية.

أولاً : نظرية الوكالة

تنشأ مشاكل المخاطر الأخلاقية من عدم تناسق المعلومات بين المديرين وأصحاب المصلحة الخارجيين، وعلى الأخص المساهمين والدائنين. وهذا بدوره يوفر للمديرين حوافز لإصدار بيانات مالية تسمح لأصحاب المصلحة بمراقبة أفعالهم، وتؤدي إمكانية التحقق المكلفة من البيانات المالية بدورها إلى مطالبة الإدارة بتأكيد طرف ثالث مستقل بأن البيانات المالية معروضة بشكل عادل، مما يعني أن التزايد في حدة صراع الوكالة سيؤدي إلى الطلب على ضمان أكبر من طرف ثالث، وبالتالي تزداد المطالبة بجودة تدقيق أعلى، ونظراً لأن التعارض بين الوكيل والأصيل هو المصدر الأساسي لحوافز العميل للمطالبة بجودة تدقيق عالية، فمن الطبيعي الاهتمام بالبحث في الصلة بين جودة التدقيق المالي وتظارب المصالح الناتج عن الوكالة[1].

وعليه فالشركات ملزمة بموجب القانون بتدقيق قوائمها المالية، ويعتمد في معظم دول العالم على كل من الشكل القانوني للشركة وحجمها، مثل إجمالي الأصول وعدد الموظفين، وفي المقابل نجد التبرير الاقتصادي لإجراء التدقيق المالي في مشكلة الوكالة التي تؤدي إلى تعارض المصالح المختلفة لكلا الطرفين (الأصيل والوكيل)، على الرغم من أن الوكيل يوظف من قبل الملاك ليتحمل مهمة الوفاء بما يحقق مصلحة موكله، إلا أن الوكيل يميل إلى تحقيق مصالحه الخاصة بأقصى درجة ممكنة كلما أتيحت له الفرصة[2].

وعلى إثر ظهور تلك الدواعي تقدم (Freeman) بمقترح يهدف لتوسيع نطاق نظرية الوكالة وفق النظر في مراعاة جميع أصحاب المصلحة. وفقاً لهذه النظرية لم يعد يُنظر إلى المنظمة محل التدقيق على أنها عالم مغلق يُنظر فيه إلا للمساهمين دون سواهم، ولكن كمنظمة تبني علاقات مع جميع أصحاب المصلحة في بيئتها، باعتبار أن أصحاب المصلحة هم كل الأطراف التي من شأنها أن تؤثر أو تتأثر بتحقيق أهداف المنظمة. وهو ما ينعكس على اتخاذ القرار لكل أصحاب المصلحة من المعلومات المالية. ومن هذا المنطلق لا يمكن أن يقتصر دور المدقق على طمأنة المساهمين حول موثوقية وعدالة القوائم المالية التي أعدتها الإدارة فحسب، ولكن يجب توسيعها لتشمل جميع أصحاب المصلحة. لذلك يفترض أن يتطور التدقيق من مهمة تركز بشكل أساسي على احتياجات المساهمين إلى مهمة تركز حول تلبية جميع توقعات أصحاب المصلحة[3].

---

[1] DeFond, Mark, and Jieying Zhang. . Op.Cit., p 284.

[2] Tritschler, Jonas. **Audit quality**: Association between published reporting errors and audit firm characteristics. Springer Science & Business Media, 2013, P 7.

[3] Manita, Riadh, et al. "The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance " **Technological Forecasting and Social Change**, vol 150 (2020): p 2.

على ضوء نظرية الوكالة يتوقع طلب عالي على المدققين الماليين ذوي الجودة الأعلى عندما تكون مشاكل الوكالة أكثر حدة[1]. لذلك يعتبر اختيار المدقق المالي للشركات أحد أهم القرارات التي تتخذها أي شركة، ويرجع ذلك إلى الفوائد الناتجة عن تدقيق البيانات المالية من قبل مدقق مالي ذو سمعة طيبة، على اعتبار أنه يقلل من مخاطر المعلومات، كما تؤسس نظرية الوكالة لتحفيز الشركات ذات التكاليف المرتفعة للوكالة على اختيار المدقق العالي الجودة لتعزيز حوكمة الشركات وبالتالي تقليل التعارض ما بين الوكيل والأصيل خاصة في الشركات المعقدة حيث يمكن أن تختلف مصالح الإدارة عن مصالح المساهمين[2].

ونظراً لأهمية السلطة التقديرية للمدراء على السياسة المحاسبية في الشركات ذات الملكية المختلطة، يعتقد (Piot, Charles) بأنه سيكون ميل المدراء إلى معالجة مخرجات العملية المحاسبية أعلى، كما قد تسهم هذه السلطة التقديرية في الزيادة من تكاليف الوكالة بشكل كبير، وقد يجد كلا طرفي الوكالة بأنه من المفيد تقليل عدم تماثل المعلومات، ويمكن للمالكين تحسين استثماراتهم من خلال زيادة التحكم في قيمة الشركة، وقد يرغب المدراء في تخفيف إشارة الأداء الخاصة بهم، إما لزيادة أجورهم أو تلبية حوافز السندات تجاه المساهمين الخارجيين، في كلتا الحالتين من المحتمل أن تقلل جودة التدقيق من عدم تماثل المعلومات مع الأرقام المحاسبية[3].

من جهة أخرى يتوقع (Lennox) أن تقدم الشركات غير المدرجة في البورصة اختباراً قوياً نسبياً لنظرية الوكالة لسببين[4].

1. لا تخضع الشركات غير المدرجة للمراقبة من قبل سوق الأوراق المالية، وبالتالي قد تكون قيمة الرقابة على التدقيق أكبر من الشركات المدرجة.

2. هناك تباين كبير في ملكية الإدارة داخل الشركات غير المدرجة، في حين أن ملكية الإدارة عادة ما تكون منخفضة في الشركات المدرجة.

من ناحية أخرى يفترض (DeFond) بأن الطلب على جودة التدقيق يعد أيضا جزء من كفاءة العميل، والذي يشير إلى قدرة العميل على تحقيق المستوى المطلوب من جودة التدقيق، بدافع من التغييرات الكبيرة في الطلب التي يفرضها قانون (SOX).[5]

وكما لاحظت (DeFond) في سياق تغييرات لجنة التدقيق التي تم إدخالها في الولايات المتحدة الأمريكية بواسطة (SOX)، فإن التغييرات المطلوبة تحاول زيادة الطلب على جودة التدقيق من خلال تحسين إدارة العميل وبالتالي زيادة طلب العميل على جودة التدقيق[1].

[1] Lennox, Clive. "Management ownership and audit firm size." **Contemporary Accounting Research** 22.1 (2005): 205-227.
[2] FADALY, Dina S. Determinants of auditor choice in emerging markets: evidence from Saudi Arabia. The **Business & Management Review**, 2018, vol. 9, no 3, p. 65.
[3] Piot, Charles. "Agency costs and audit quality: evidence from France." **European Accounting Review** 10.3 (2001): 468-469-
[4] LENNOX, Clive. Op.Cit., p. 225
[5] DeFond, Mark et al, Op.Cit., 278.

افترضت دراسة (Hurley et al) بأن المفاضلة بخصوص جودة التدقيق لدى الوكيل تتأثر بعوامل بيئية (المخاطر واحتمال الخسارة)، وأظهرت النتائج أدلة على أن المخاطر تقلل بشكل كبير من متوسط مستوى جودة التدقيق المطلوب لدى الوكيل ومن احتمالية تعيين أفضل مدقق متاح في السوق. وقدمت دليلاً أيضاً على أن احتمال الخسارة وتفاعلها بدرجة أقل مع المخاطر يقلل من احتمال تعيين الإدارة لأفضل مدقق متاح. ودلت النتائج بناءً على توظيف عاملي المخاطر وإمكانية الخسارة، دليلاً على أن تفادي المخاطرة وتجنب الخسارة يؤثران على الطلب على جودة التدقيق المالي لدى الوكيل[2].

من وجهة نظر أخرى قد تخضع الارتباطات التي يقوم بها المدققين الماليين لشروط السوق، بحيث تتأثر قرارات الشركات العميلة فيما يتعلق باختيار المدققين بالعوامل النفسية (الدافع، والإقناع، والمواقف)، التي لا يكون تقديرها الكمي دقيقاً ممكن دائما، مما يجعل من المستحيل في كثير من الأحيان العمل عليها. وبالمثل تعد الموارد المالية المتاحة للشركات العميلة قيداً مهماً في اختيار المدقق المتاح حتى لو كان يقدم خدمات عالية الجودة، بالنظر إلى قيمة الأتعاب المرتفعة والتي لا يمكن أن تدفعها بعض فئات الشركات العميلة[3].

هذا وقد أشارت نتائج دراسة (Carey et al) إلى أن الطلب على التدقيق الطوعي يرتبط ارتباط إيجابي بالرافعة المالية مما يشير إلى أن المؤسسات المالية تطلب هذا النوع من المراقبة بالإضافة إلى جهودها الخاصة لمراقبة الشركة وعملياتها[4].

وفي ذات السياق بحثت دراسة (Broye, et al) في تأثير البيئة القانونية على العلاقة بين الرافعة المالية واختيار المدقق في عشرة دول أوروبية. ودلت النتائج على أن العلاقة بين اختيار المدقق عالي الجودة والرافعة المالية للشركة تختلف اختلافاً كبيراً عبر الدول. وتعزى تلك الاختلافات إلى خصوصية البيئة القانونية لكل دولة، مما يشير إلى عدم وجود معايير واضحة تحكم عملية الطلب على التدقيق للتخفيف من مشاكل التعارض بين طرفي الوكالة. وفي التحليل الاضافي وبعد اقتراح مؤشر تعرض المدقق المالي للمساءلة لقياس العلاقة بين الرافعة المالية واختيار المدقق. أفادت النتائج بأنه كلما زادت حماية حقوق الدائنين ومتطلبات الإفصاح، زاد الطلب على جودة التدقيق من قبل الشركات عالية الاستدانة. وفي المقابل فإن تعرض المدقق المالي للمساءلة له تأثير سلبي على العلاقة بين الرافعة المالية واختيار المدقق[5].

لذلك فالشرعية النظرية للتدقيق المالي تكمن في خفض تكاليف الوكالة التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على التوازن المالي للشركات الكبيرة، وبصورة أدق يتمثل دور التدقيق المالي في الحد من عدم تماثل المعلومات

---

[1] Ghafran, Chaudhry, and Noel O'Sullivan. "The impact of audit committee expertise on audit quality: Evidence from UK audit fees." **The British Accounting Review** 49.6 (2017): P 579.

[2]Hurley, Patrick J., et al. "**The Impact of Risk and the Potential for Loss on Managers' Demand for Audit Quality** " Northeastern U. D'Amore-McKim School of Business Research Paper 3425666 (2020).

[3] CHERSAN Ionela-Corina, Op.Cit., P 103.

[4] Niskanen, Mervi, Jukka Karjalainen, and Jyrki Niskanen. "Demand for audit quality in private firms: Evidence on ownership effects." **International Journal of Auditing** 15.1 (2011): p 47.

[5] Broye, Géraldine, and Laurent Weill. "Does leverage influence auditor choice? A cross-country analysis ." **Applied Financial Economics** 18.9 (2008): 715-731.

المحاسبية، والتقليل إلى أدنى حد من الخسارة المتبقية الناتجة عن انتهازية الإدارة (الوكيل) في الإبلاغ المالي. مما يجعل التدقيق المالي وفق نظرية الوكالة بمثابة الآلية الرئيسية لمراقبة تنظيم تضارب المصالح وخفض تكاليف الوكالة. وبافتراض وجود توازن متعاقد في سياسة المراقبة، فإن التغيير في شدة صراعات الوكالات يستدعي كذلك تغيير في الجودة المقبولة للتدقيق المالي[1].

يشير التدقيق العالي الجودة إلى إنتاج المعلومات المالية دون أي أخطاء أو إهمال أو تحيزات، ومن وجهة نظرية الوكالة، فهي تعتبر تدقيق القوائم المالية أحد آليات المراقبة لتوفير ضمان لمستخدمي المعلومات المالية[2].

تم الاعتراف بأهمية التدقيق عالي الجودة في تحسين الرقابة والعمليات الإدارية من قبل لجنة (Cadbury) وبالتالي فهو يساعد في تقليل تكلفة رأس المال عن طريق تقليل مخاطر المعلومات. مما يجعل من عملية التدقيق عالية الجودة بمثابة آلية لتحسين المراقبة والتحكم في الشركة حيث يتم استخدام التدقيق من قبل الشركات لتقليل تكلفة الوكالة التي يتحملها المموّلون والمساهمون[3].

هذا وقد اقترح الباحثون أن الشركات تتطلب مستوى معين من جودة التدقيق والذي يرتبط بمدى توافق الإدارة ومصالح الملاك، بافتراض أن المدققين الماليين كل منهم متخصص في تقديم مستوى معين من جودة التدقيق للعملاء، وأي تغيير في الطلب على مستوى معين من الجودة سيؤدي بالضرورة إلى تغيير المدققين، حيث يكون عدم الرضا بمستوى جودة التدقيق المقدمة هو أحد أكثر الأسباب شيوعًا التي تم ذكرها لتغيير المدققين[4].

ثانيا : النظرية المؤسسية

تعد الرقابة التنظيمية وفق منظور النظرية المؤسسية شكلاً من أشكال الضغط المؤسسي القسري من منطلق أن التنظيم الحكومي يشترط التماثل والمساءلة في مقابل إمداد المنظمة بالموارد، حيث تدرك المنظمات الحاجة إلى الالتزام بالمعايير المجتمعية للممارسات المقبولة وتميل إلى الخضوع للضغوط المؤسسية لتأمين المكافآت وتجنب العقوبة وضمان الاستمرار، يتمثل المبدأ الأساسي للنظرية المؤسسية في أن الكيان يسعى إلى تأسيس أو تعزيز شرعيته في بيئة معينة من خلال الاستجابة للضغوط الداخلية والخارجية وتكييف نفسه لمحاكاة من حوله، وهكذا يستجيب هيكل المنظمة وسياساتها وإجراءاتها للضغوط المؤسسية من خلال الالتزام بالقواعد القسرية

[1] Piot, Charles Op.Cit., P 468.
[2] Aghaei Chadegani, Op.Cit., P 314.
[3] Iskandar, Takiah Mohd, M. M. Rahmat, and Hashanah Ismail. "The relationship between audit client satisfaction and audit quality attributes: Case of Malaysian listed companies." **International Journal of Economics and Management** 4.1 (2010): p 158.
[4] Woo, E-Sah, and Hian Chye Koh. "Factors associated with auditor changes: a Singapore study." **Accounting and Business Research**, vol 31, no 2 ,2001, P 135.

المؤسسية والتوقعات المعيارية، حيث أدى سن قانون (SOX) إلى ظهور هياكل تنظيمية جديدة لمراقبة أعمال التدقيق لضمان شرعية مكاتب التدقيق وإخضاع التدقيق في نهاية المطاف لجودة التدقيق الذاتية[1].

يعتقد العديد من المنظرين بأن وجود ثقافة مؤسسية أخلاقية أمر ضروري، لأن ثقافة الشركات الأخلاقية لا تساعد على تجنب فضائح الشركات غير القانونية أو غير الأخلاقية الكبرى فحسب، بل تؤدي أيضا إلى سلوك أخلاقي أكثر ملاءمة على جميع مستويات الشركة، ولكن سيستمر النشاط غير القانوني وغير الأخلاقي دائما على الرغم من وجود ثقافة مؤسسية أخلاقية تماثلية[2].

كما يعتبر التطور التكنولوجي وفق النظرية المؤسسية صدمة خارجية، واستجابات المدققين لمثل هذه الصدمات هو جوهر العمل المؤسسي[3]. كما تعد ثقافة مكتب التدقيق ومقدار الوقت المخصص للارتباط في كل مهمة وتنظيم الدورات التدريبية من أهم الاسهامات في الأعمال المؤسسية المكلفة والتي تؤثر في تحسين جودة التدقيق. من المرجح أن يستجيب المدققين في مكاتب التدقيق لآليات العمل المؤسسي التي لها تأثير إيجابي على جودة التدقيق عندما تقوم تلك المكاتب بتقاسم الثقافات المخصصة لابتكار أدوات التدقيق القائمة على التكنولوجيا. في المقابل يمكن أن تؤدي ضغوط موازنة الوقت المخصص للتدقيق إلى نشؤ سلوكيات كفيلة بالحد من جودة التدقيق[4].

يشمل الإطار المؤسسي لمهنة التدقيق المالي النظام القانوني الذي يحدد المسؤوليات القانونية للمدقق المنظمات المؤسسية التي تنظم ممارسات المحاسبة والتدقيق المالي، فالبحوث التي تربط جودة التدقيق بخصائص مجالس الإدارة تشير عموما إلى أن الشركات التي لديها مجالس إدارة أقوى تختار مكتب تدقيق مالي عالي الجودة، كما أنها أقل ميلا إلى فصل المدققين عقب إصدار تقارير التدقيق المتعلقة باستمرارية استغلال العميل[5].

من ناحية أخرى هناك على الأقل بعض مقتضيات الحوكمة التي تشير لتجارب المدققين على أنها تتوافق مع النظرية المؤسسية، على سبيل المثال على الرغم من أنه يتم إناطة لجان التدقيق إلى أن تكون مسؤولة عن تعيين المدققين الماليين وإنهاء مهامهم، إلا أن الإدارة لا تزال تعتبر لها دور رئيسي في هذه العملية[6].

هذا وقد أشار (Sutton) إلى الاطراف المتعددة التي أبدت مخاوف بشأن جودة التدقيق على أنها بمثابة إشارة للسوق التي يكون فيها ممارسي التدقيق مشاركين رئيسين، ومصدر مهم للطلب على عمليات التدقيق يأتي

[1] Krishnan, Ranjani, and Michelle H. Yetman. "Institutional drivers of reporting decisions in nonprofit hospitals." **Journal of Accounting Research**, vol 49, no 4, 2011, P 6.

[2] Schwartz, Mark S. "Developing and sustaining an ethical corporate culture: The core elements." **Business Horizons** 56.1 (2013), p 40.

[3] Witte, Annie L. "**Institutional Work in Non-Global Network Firms: How In-Charge Auditors Engage With Technology-Based Audit Tools to Influence the Audit**." Available at SSRN 3627661 (2020). P 1.

[4] Witte, Annie L. Op.Cit., P 2.

[5] REZAEE, Zabihollah, ABERNATHY, John, CAUSHOLLI, Monika, et al. Comments of the Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association on PCAOB Concept Release on Audit Quality Indicators, No. 2015-005, July 1, 2015: Participating Committee Members. **Current Issues in Auditing**, vol. 10, no 1, 2015 p. C 16.

[6] Cohen, Jeffrey, Ganesh Krishnamoorthy, and Arnie Wright. "Corporate governance in the post-Sarbanes -Oxley era: Auditors' experiences." **Contemporary Accounting Research**, vol 27, no 3, 2010, P 783.

من أطراف ثالثة تدفع فقط بشكل غير مباشر مقابل الخدمات المطلوبة، وفي الغالب يكون العميل مشاركاً قسرياً في السوق، وهو ما تتطلبه المنظمات المشرفة على المهنة مثل (SEC) والجهات المانحة الفيدرالية ووكالات تصنيف السندات للمشاركة في خدمات مكاتب التدقيق لأجل الحصول على رأي بشأن القوائم المالية[1].

تتمثل المصادر الرئيسية للضغوط المؤسسية في الضغوط القسرية التي تمارسها المؤسسات التي تعتمد عليها الشركة فيما يتعلق بالموارد النادرة والمهمة، والضغوط المحاكية (جعل الشركة تقلد الآخرين عندما تكون البيئة تتميز بعدم اليقين)، والضغوط المعيارية أساسًا تنشأ من المهنة[2].

يمكن تفسير ارتفاع عدد الدول التي تبنت العمل بمعايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS) والتقارير المالية الدولية (IFRS) في جميع أنحاء العالم، على ضوء النظرية المؤسسية الجديدة والتي ترتكز على ثلاثة مفاهيم يتم من خلالها تفسير تجانس المنظمات والممارسات المهنية (التماثل القسري، التماثل المعياري، والتماثل بالمحاكاة). فمثلاً معايير التدقيق الدولية (ISA)، ومعايير المحاسبة الدولية (IAS)، صادرة على التوالي من المنظمات الخاصة (IFAC) و (IAASB) وباعتبار أنها صادرة عن منظمات تحسب على الدول الأنجلوساكسون يمكن القول بأن الدول الفرنكوفونية ليست ملزمة قانونًا بالامتثال لها، وهو ما يشير إلى أن التماثل القسري في هذه الحالة غير محقق. بينما يكمن التماثل المعياري في حقيقة أن معايير (ISA) و (IAS) و(IFRS) التي تتظافر الجهود لتوحيد الأعمال المالية والمحاسبية من خلالها في جميع أنحاء العالم، مستغلة في ذلك الضغوط بخصوص اعتمادها والتي تمارسها المنظمات الدولية مثل منظمة التجارة العالمية وصندوق النقد الدولي والبنك الدولي[3].

من جهة أخرى في الصين يتم الأخذ في الاعتبار إضافةً إلى الواقع المؤسسي الحاجة إلى تحليل النظرية الاقتصادية من جانب الطلب في سوق التدقيق، وذلك بالرغم من الجهود التي تبذلها المنظمات الحكومية المشرفة على مهنة التدقيق في الصين للاستجابة لمتطلبات الممارسة الدولية للمهنة، ونظراً لأن سوق التدقيق في الصين يعتمد على طلب عملاء خدمات التدقيق، حيث يتسم الطلب في سوق التدقيق بالانخفاض النسبي على الجودة العالية، ونتيجة لهذا السبب فإن المدققين الماليين لا يحرصون على التدقيق بالجودة العالية تلبيةً لطلب السوق[4].

تسعى مهنة التدقيق المالي لإضفاء الشرعية على وجودها، لما للمهنة من مصلحة راسخة في إقناع المستخدمين بأنه يمكن الوثوق بالمدققين. ويتجلى ذلك في إصدارات المنظمات المشرفة على المهنة وكذا مشاركة

[1] Sutton, Steve G. Op.Cit., P 90.
[2] Krishnan, Ranjani, and Michelle H. Yetman. Op.Cit., P 6.
[3] Djamel KHOUATRA, Mohamed El-Habib MERHOUM, **ÉLABORATION D'UN RÉFÉRENTIEL D'AUDIT FINANCIER EN ALGÉRIE PAR MIMÉTISME** : INTÉRÊT DU CADRE THÉORIQUE DE LA TÉTRANORMALISATION, 2016, p 11.
[4] WU, Fuhui, GAO, Jie, WANG, Shixuan, et al. Op.Cit., p. 5.

اللجان التابعة لها والتي تعنى بالتدقيق فيها، بالنقاش الذي أعقب فضيحة إنرون والذي يعكس اهتماماً واضحاً بتحسين جودة التدقيق المالي سعياً منها لحماية المهنة[1].

ويمكن القول إن المسؤولية عن اكتشاف الاحتيال هي أهم قضية تسبب فجوة التوقع، علما أن المدققين كانوا سابقا يتحملون المسؤولية المباشرة عن الكشف عن الاحتيال، إلا أن هذه المسؤولية أعفتهم منها معايير التدقيق لاحقاً. وقد يعزى هذا الإعفاء إلى زيادة التعقيد المؤسسي الذي يواجهه المدققين، وبالتالي قد تتجه جهود واضعي المعايير في النهاية لصالح المدققين، مقارنة بتحقيق الصالح العام الأوسع، حيث يحاول واضعي المعايير مساعدة المدققين من خلال توفير نموذج لتحديد مخاطر الاحتيال وتقييمها للمساعدة في اكتشاف الاحتيال في معايير التدقيق، لكن العديد من الدراسات أثبتت بأن الأنموذج لا يساعد المدققين في الممارسة العملية، على الرغم من فجوة التوقع فإن سلسلة من الفضائح المحاسبية والاحتيال هي اختبار لفعالية الأنموذج[2].

على سبيل المثال التقرير المعدل للمدقق الذي جاء به المعيار الدولي للتدقيق (701) لا يتضمن أي تفصيل حول مقدار الأهمية النسبية وكيفية احتسابها وتخصيصها على الحسابات المختلفة لكن المنظمات المشرفة على المهنة تجادل بأن الأهمية النسبية تخضع للحكم المهني للمدقق وقد تتفاوت من شخص إلى آخر ومن شركة إلى أخرى حسب الحجم والقطاع وطبيعة النشاط وبالتالي ليس هناك جدوى من الإفصاح عنها، لكن في المقابل يرى البعض أن الإفصاح عن تفصيلات بخصوص الأهمية النسبية في تقرير المدقق سوف يقدم معلومات مهمة للمستخدمين ويحسن من قدرتهم على اتخاذ القرار بخصوص الشركة، ولكن يبدو أن هناك عدم رغبة من قبل المنظمات المهنية الواضعة لمعايير التدقيق في الإفصاح عن معلومات تفصيلية بخصوص الأهمية النسبية ويكتفون بذكر مصطلح "تأكيد معقول" و "كافة النواحي الجوهرية"[3].

وقد أشار (Roberts et al) إلى ذلك بوصفه الهيمنة المهنية الغير مبررة، حيث أن المهنة ترفض الإفصاح عن قضايا وتفاصيل مهمة في تقرير المدقق رغبة في الاحتفاظ بالسرية حول حجم العمل الذي قام به المدقق، بالتزامن مع مطالبة المدققين بالإفصاح عن تفصيلات حول العينة من حيث الحجم وطريقة الاختيار وحجم الأخطاء المكتشفة فيها[4].

وعليه يتضح بأن إدارة الانطباع والشرعية لها أهمية أساسية عندما يكون النقاش يتعلق بالجودة، حيث تعد المنظمات المشرفة على المهنة حساسة للصورة التي تعتمد على إنشاء والحفاظ على انطباع بخصوص أنشطتها لتتوافق مع التوقعات العامة في عملية تحديد اختصاصها والدفاع عنه، تولي مهنة المحاسبة أهمية كبيرة وتتخذ مبادرات للدفاع عن "صورتها" وتعزيزها لاسيما عند طرح أسئلة حول الجودة. حيث أشارت (Humphrey et

[1] Holm, Claus, and Mahbub Zaman. "Regulating audit quality: Restoring trust and legitimacy." Accounting forum. Vol. 36. No. 1. **Taylor & Francis**, 2012. P 59.

[2] Suyanto, Suyanto. "The disappearance of Auditors' Responsibility for Fraud Detection in Auditing Standards." **The Indonesian Journal of Accounting Research** 19.2 (2016). P : 131-160.

[3] ساهر عقل، تقرير مدقق الحسابات المعدل : هل سيفي باحتياجات المستخدمين، **مجلة الدراسات المالية والمصرفية**، المجلد 26، العدد 2، فلسطين، 2018، ص 64.

[4] نفسه.

al) عندما تصبح جودة التدقيق هي المثل الأعلى المعترف به للممارسة، فمن المرجح أن يربط المدققين هذه الصورة والخطاب بالاستجابة للضغوط المؤسسية، ومن ناحية أخرى عندما ينخرط المنظمين والمهنيين في إدارة الصور وتعزيز الجودة لأجل معالجة صورتهم المشوهة وزيادة شرعيتهم ووضعهم، فإن المصلحة العامة غالباً ما يتم التعبير عنها بعبارات علنية في بياناتهم، ولكن في المقابل غالباً ما لا يتم الإعلان عن المصلحة الخاصة الكامنة [1].

من ناحية أخرى أشار (Steven et al) بأنه خلال الـ 15 سنة الماضية شهدنا عولمة متزايدة في أسواق رأس المال، وقد أدى ذلك إلى زيادة الطلب على المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، والسؤال هو ما إذا كانت هذه المعايير الدولية كافية لضمان تقديم تقارير مالية عالية الجودة إذا كانت الهياكل المؤسسية الأساسية لا تزال تحددها الجهات الرسمية الوطنية بشكل أساسي. مما يثير الشكوك حول الجدوى من أعمال التوحيد الدولي في المحاسبة والتدقيق المالي، لأنه بالإضافة إلى وضع المعايير فإن السمات المؤسسية الأساسية للقوائم المالية وعملية تدقيقها تتعلق بالحوكمة والرقابة الداخلية، والإنفاذ وطبيعة النظام القانوني، وكذا المنظمات المشرفة على المهنة مثل هيئات تنظيم الأوراق المالية وهيئات الرقابة العامة[2].

وفي محاولة لتقييم مقترح الجودة من قبل (FRC) في المملكة المتحدة، وبالاعتماد على تحليل مدى اعتبار المنظمات المهنية للتدقيق والمستثمرين على كفاية هذا المقترح لمعالجة المخاوف المتعلقة بجودة التدقيق المالي. وباستخدام إدارة الانطباع والشرعية كإطار عمل لتحليل استجابات أصحاب المصلحة أشارت نتائج دراسة (Holm et al) بأن مقترح (FRC) أغفل تركيزه على عوامل مهمة كالشفافية والخبرة المهنية وتسويق التدقيق مما يشير بأن (FRC) والمنظمات المهنية الأخرى ركزت بشكل أساسي على القضايا التي ربما لا تشكل تهديداً للمصالح التجارية لمهنة التدقيق المالي. مما يفيد بشكل عام بأن المنظمات المشرفة على المهنة تشارك في إدارة الصور وتعزيز جودة التدقيق في محاولة لتصحيح الصورة المشوهة وزيادة شرعيتها ومكانتها، كمحاولة منها لاستعادة الثقة والشرعية، في حين أنه يتعين على المنظمات المنظمة للمهنة مثل (FRC)، التوفيق بين مطالب أصحاب المصلحة المعقدة والمتعارضة في غالب الأحيان[3].

المبحث الثاني : العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي.

أشارت الدراسات السابقة إلى أن جودة التدقيق المالي تتأثر بعوامل مرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله، ولذلك تم تخصيص هذا المبحث من الدراسة لتسليط الضوء بالعرض والتحليل على أهم العوامل المرتبطة

[1] Holm, Claus, et al. Op.Cit., P 53.
[2] MAIJOOR, Steven et VANSTRAELEN, Ann. "Research opportunities in auditing in the EU," revisited. Auditing: **A Journal of Practice & Theory**, vol. 31, no 1, 2012, p 116.
[3] Holm, Claus, et al. **Op.Cit**., P 51.

بخصائص المدقق المالي وفريق عمله، وتحديد تأثيرها في تحسين جودة التدقيق المالي، حيث نعتقد أن أهم الأبعاد الرئيسية لتلك العوامل تتمثل في : التعليم العالي المتخصص؛ التدريب المهني؛ الخبرة المهنية؛ التعليم المهني المستمر؛ الاستقلال الذهني والظاهري. والتي سيتم مناقشتها في ضوء نتائج الدراسات السابقة :

دلت نتائج دراسة (Chadegani) على الاتفاق بين مجموعات أصحاب المصلحة على أن خصائص فريق التدقيق هي من بين أهم العوامل المؤثرة في تحسين الجودة[1]. وفي ذات السياق أسفرت نتائج دراسة (النوايسة) في الأردن بأن أكثر العوامل تأثيراً في جودة التدقيق المالي هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق بما يعادل نسبة (74,40 %)[2].

المطلب الأول : التعليم العالي المتخصص

يتوقع من مهني التدقيق المالي الاستجابة للمتطلبات التي تقتضيها مهنة التدقيق المالي والمحاسبة المعاصرة لاسيما في ظل تداعيات العولمة والتطور السريع في بيئة الأعمال والاقتصاد الرقمي، بأن يكون من بين الحاصلين على الشهادات الجامعية المتخصصة في مجال المحاسبة والتدقيق المالي، مما يكسبهم المعارف والقيم والمهارات، والتي نعتقد بأنها متطلبات تعد من بين العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي، والمتمثلة في المعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المالي المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة والمعرفة بتكنولوجيا المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى استيعاب السلوك والقيم الأخلاقية فضلاً عن اكتساب مهارات العمل الجماعي؛ اتخاذ القرار؛ الاتصال؛ التحليل والتفكير الانتقادي؛ وتقديم حلول للمشاكل المطروحة، هذا وسناقش التأثير المحتمل لهذه العوامل في ضوء نتائج الدراسات السابقة.

باعتبار أن نقص الكفاءة المهنية للمدقق المالي والمتمثلة في المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق، وكذا المهارات في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة بالإضافة إلى السلوك الذي يكتسبه المدقق من التعليم والتدريب، يؤدي إلى حدوث تفاوت في أداء المدققين مما يؤثر في اختلاف مستوى جودة القوائم المالية المدققة[3]. حيث يتوقع أن يسهم التعليم العالي المتخصص في تمكين الطلاب من إتقان الجانب النظري والمعرفة الأساسية الضرورية للتخصص ذي الصلة واكتساب المهارات والقدرات الأساسية الأولية للتطبيق العملي للمعارف المكتسبة من التعليم[4].

لأن المهارات والكفاءات الفنية التي يكتسبها المدققين من خلال التدريب أثناء العمل والمؤهلات المهنية يمكن أن يتم تعزيزها من خلال المعرفة التفصيلية المكتسبة جراء تلقي تعليم عالي متخصص في المحاسبة، مما يتوقع بأن يكون لدى المدققين الماليين الحاصلين على شهادة جامعية في المحاسبة فهم أعمق وأكثر سهولة لقضايا إعداد

[1] Christensen, Brant E., et al. **Op.Cit**., ,[online] Available at: https://www.business.unsw.edu.au/ AboutSite /Schools-Site/AccountingSite/Documents /B.% 20Christensen.. 2013.

[2] محمد ابراهيم النوايسة، **مرجع سبق ذكره**. ص ص 390-415.

[3] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص 300.

[4] Gu, Jianmin, Xueping Li, and Lihua Wang. **Higher education in China**. Springer Singapore, P 94.

القوائم المالية من أولئك الذين ليس لديهم شهادة جامعية تناسب التخصص[1]. على هذا الأساس يجب أن تبدأ الاستجابة السريعة للتغيرات في بيئية التدقيق المالي من مرحلة التعليم العالي بما يؤثر على الطلبة الجامعيين باعتبارهم المهنيين المحتملين في المستقبل[2].

وفي ذات السياق يعتقد أن الحصول على الشهادات التعليمية يضمن جودة العمل، ويعتبر المستوى التعليمي وسيلة لسد الفجوة بين الإنتاجية الفعلية والمتوقعة[3]، حيث خلصت دراسة (Elliott) إلى أن المهارة الأساسية للمدقق المالي هي " تعلم كيفية التعلم قبل دخول المهنة"[4]، وتجدر الإشارة إلى أن معظم المنظمات المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق في جميع أنحاء العالم لا تتطلب شهادة جامعية لمزاولة المهنة فحسب بل تشترط أن تكون الشهادة المتحصل عليها متخصصة في مجالات المحاسبة أو في أحد الفروع ذات الصلة بإدارة الأعمال، على سبيل الذكر معاهد المحاسبين القانونيين في كل من : هونج كونج (HKICPA)، جنوب إفريقيا (SAICA)، أستراليا (ICAA2)، نيوزيلندا وأستراليا (NZICA)، معهد المحاسبين القانونيين في كندا (CICA).[5]

كما تشير النتائج أيضاً إلى أن المدققين الحاصلين على شهادة جامعية متخصصة في المحاسبة هم أكثر احتمالاً للكشف عن التلاعب في الأرباح وفرض أتعاب أعلى للتدقيق، مقارنة مع الحاصلين على شهادة جامعية في العلوم الاجتماعية[6].

من جهة أخرى سعت دراسة (لبنى ابراهيم) لمعرفة مدى تأثير مؤهلات المدقق المالي في العراق على جودة التدقيق المالي، وأفادت أهم الاستنتاجات المتوصل إليها بأن المدقق الذي يكتسب مؤهلات تعليم عالية ولا تتوفر فيه المبادئ الأخلاقية يكون تأثيره السلبي أكبر على جودة التدقيق المالي ممن لهم مؤهلات أقل[7]، ويتضح من خلال هذه النتيجة صعوبة تصور الكفاءة المهنية للمدقق المالي من دون اكتمالها باستقلاله[8]، كما أن جودة التدقيق لا تتعلق في المقام الأول بمعايير التدقيق ولكن تتعلق بجودة الأشخاص وتعليمهم والمعايير الأخلاقية[9].

---

[1] Chu, Jenny, Annita Florou, and Peter F. Pope. "**Does Accounting Education add Value in Auditing? Evidence from the UK**." (2016). P 9.

[2] Ridley, Jeffrey. **Creative and Innovative Auditing**. Routledge, 2017, P 288.

[3] Yu-Shu Cheng et al. The association between auditor quality and human capital, **Managerial Auditing Journal**, Vol 24, no 6, 2009, P 527.

[4] Marriott, Neil, et al. "Students' Perceptions of Work-Based Training and Examination-Based Learning Relating to the Professional Competence of Auditors and the Impact of Regulatory Changes on Audit Training in the UK." **Accounting Education: an international journal**, vol 20, no 2, 2011, P 138.

[5] Gammie, Elizabeth, and Linda Kirkham. "Breaking the link with a university education in the creation of a chartered accountant: The ICAS story." **The British Accounting Review** 40.4 (2008): p 357.

[6] Chu, Jenny, Annita Florou, and Peter F. Pope. Op.Cit., P 24.

[7] لبنى زيد إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ص 551-575.

[8] يوسف جربوع، سالم حلس، مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي، دراسة تطبيقية على أعضاء الجمعيات المهنية الممارسين للمهنة، وأعضاء أقسام المحاسبة في كليات التجارة بالجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، **مجلة تنمية الرافدين جامعة الموصل**، المجلد 30، العدد 92، العراق، 2008، ص11.

[9] AGHAEI CHADEGANI, Arezoo. Review of studies on audit quality, **International Conference on Humanities, Society and Culture**, IACSIT Press, Singapore, IPEDR , Vol n°20, 2011, P 315.

أولاً : المعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة

أشارت دراسة (Coenenberg et al) إلى أن العولمة جعلت من مهنة المحاسبة والتدقيق أكثر تعقيداً، حيث يُتوقع من المدققين بشكل متزايد أن يكونوا على دراية بمعايير المحاسبة والتدقيق المالي الدولية إلى جانب المعرفة العميقة بالقوانين والممارسات الخاصة بكل دولة، وكذلك القواعد والممارسات والثقافات في أنحاء أخرى من العالم، مما يجعل هذه الاتجاهات تمثل تحديا كبيرا لتعليم المحاسبة والتدقيق[1].

كما تناولت دراسة (مصباح البر) العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي في السودان، ودلت النتائج بأن أهمها كان التأهيل العلمي للمدقق وإلمامه بمعايير المحاسبة والتدقيق المالي[2]، في المقابل تناولت دراسة (Anis, Ahmed) اختبار العلاقة بين فجوات التعليم العالي في تطوير المهارات المتعلقة بالمحاسبة وجودة التدقيق المالي في مصر، حيث أظهرت النتائج وجود علاقة سلبية كبيرة بين نقص المعرفة لدى المدققين الماليين بالقوانين المنظمة للمهنة وجودة التدقيق المالي[3].

من ناحية أخرى بحثت دراسة (Iskandar et al) في مدى رضا العملاء عن خدمات التدقيق المالي من وجهة نظر إدارة الشركة محل التدقيق وعلاقاتها بسمات جودة التدقيق المالي في ماليزيا. حيث أفادت النتائج بأن رضا العملاء يرتبط بشكل كبير بخصائص معينة لدى فريق التدقيق المالي كان من أهمها المعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المالي[4].

ثانياً : المعرفة بتكنولوجيا المعلومات المحاسبية

يؤكد (Coenenberg) على أن التغييرات الأكثر إثارة للاهتمام في بيئة مهنة المحاسبة والتدقيق هي تدويل الأعمال والتطور السريع في مجال تكنولوجيا المعلومات، لقد أثر كلاهما بالفعل في المحاسبة والتدقيق المالي، لكن سيكون لهما تأثير أكبر في المستقبل، لذلك من المهم أن يحدث التفاعل مبكرا بشأن شكل ومحتوى تعليم المدققين من أجل ضمان جودة عالية لمهنة المحاسبة والتدقيق في المستقبل[5]. حيث أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المعيار رقم (401) الذي يعنى بالتدقيق في بيئة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، سنة 2004 وجاء في الفقرة رقم (4) على المدقق أن يمتلك المعرفة الكافية بنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية حتى يتمكن من التخطيط والاشراف والتوجيه والرقابة ومراجعة العمل المنجز حيث تعتمد المعرفة الكافية على طبيعة بيئة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية[6].

---

[1] Coenenberg, Adolf Gerhard, Axel Haller, and Kai-Uwe Marten. "Accounting education for professionals in Germany—current state and new challenges." **Journal of Accounting Education**, vol. 17, no 4, 1999, p .379

[2] مصباح البر، موسى أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 158.

[3] Anis, Ahmed. "Auditors' and accounting educators' perceptions of accounting education gaps and audit quality in Egypt." **Journal of Accounting in Emerging Economies** vol 7, n° 3, 2017, P 337-351.

[4] Iskandar, Takiah Mohd, et al. Op.Cit., P: 155-180.

[5] COENENBERG, Adolf Gerhard, HALLER, Axel, et MARTEN, Kai-Uwe. Accounting education for professionals in Germany—current state and new challenges. **Journal of Accounting Education**, 1999, vol. 17, no 4, p 377.

[6] Hand Book of international Auditing, ISA No.401, "**Auditing in a Computer Information Systeme Enironement**", IFAC, 2004, p 4.

وفي لبنان أيضاً دلت نتائج دراسة (Hashem et al) إلى وجود وعي لدى المدققين بالتأثير الإيجابي لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة التدقيق المالي، لما تتصف به من دقة في إخراج البيانات وتصنيفها، كما تعمل على تحسين أداء أعمال التدقيق وتوثيقها. فضلاً عن تخفيض تكلفة التدقيق وحجم الوقت المستغرق في العمل بالإضافة إلى تحسين الإجراءات التحليلية للتدقيق[1].

هذا وقد حاولت دراسة (Anis, Ahmed) معرفة مدى وجود الارتباط بين فجوات مؤسسات التعليم العالي في تطوير المهارات لدى المدققين الماليين وجودة أدائهم. إذ أسفرت النتائج على وجود ارتباط قوي وسلبي بين نقص المعرفة بتكنولوجيا المعلومات المحاسبية لدى المدققين الماليين وجودة التدقيق المالي[2].

أيضاً في الكويت خلصت نتائج دراسة (فيصل المطيري) إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطوير مهارات تكنولوجيا المعلومات لدى المدققين الماليين في ضبط جودة التدقيق المالي[3].

ثالثاً : استيعاب السلوك والقيم الأخلاقية

يُمكن التأهيل السلوكي والأخلاقي المدقق من تحسين جودة عملية التدقيق بالمحافظة على قواعد السلوك المهني، فالمدقق يجب أن تتوفر فيه صفات شخصية وأخلاقية تؤهله لأداء واجبه المهني[4]، وأهم هذه الصفات التي حددها معيار التعليم الدولي رقم (IES4)، الذي يعنى بالتعليم المهني الأولي للقيم المهنية والأخلاق والمواقف، حيث ينص على أن المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة تتمثل في خمسة محددات وهي : النزاهة، الموضوعية، والكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛ المحافظة على السر المهني؛ والسلوك المهني[5].

وفي ذات السياق أوصت دراسة (Arowoshegbe et al) بضرورة إدراج السلوك والقيم الأخلاقية للمهنة كمادة علمية تدرس في الجامعات النيجيرية، وأكدت الدراسة أيضاً على أن تعليم الأخلاقيات لما له من أهمية، يجب أن يكون قبل وبعد منح الاعتماد لمزاولة المهنة[6].

في الصين أيضاً اهتمت دراسة (Du, Xingqiang et al) باختبار العلاقة بين المستوى التعليمي للمدققين الماليين باعتباره مكوناً مهماً لرأس المال البشري وبين قدرتهم على اكتشاف التحريفات المالية. وبالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في سوق المال، للفترة من 2003 إلى 2014، وبإجمالي (651 16) مشاهدة من سوق الأوراق المالية الصينية، وبعد التحليل توصلت الدراسة إلى أن المستوى التعليمي للمدقق المالي يرتبط بشكل سلبي مع احتمال وجود التحريفات المالية (جودة التدقيق المالي)، مما يشير إلى أن التعليم العالي يمكن أن يعزز من أخلاقيات المدققين الماليين واستقلالهم ويخفف من مخاطر وجودة التحريفات المالية، لكن ذلك يعتمد على

[1] Hashem, Boutheina, and Hiyam Sujud. "The Impact of using iT on the Quality of Auditing in Lebanon ." **International Research Journal of Finance and Economics** 178 (2020). pp 131-143.

[2] Anis, Ahmed. Op.Cit., P P 337-351.

[3] فيصل دبيان عوض المطيري، **مرجع سبق ذكره**، ص 93.

[4] أحمد يحي عياصرة، **تدقيق الحسابات على الحاسوب**، الطبعة الأولى، دار الاعصار العلمي، الأردن، 2017، ص 89.

[5] Handbook 2017 (IAESB), **Handbook of International Education Pronouncements**, International Accounting Education standards Board. 2017, p 54. https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2017-Handbook-of-International-Education-Pronouncements.PDF.

[6] Arowoshegbe, Amos O., Emmanuel Uniamikogbo, and Gina Atu. "Accounting Ethics and Audit Quality in Nigeria." **Asian Journal of Economics, Business and Accounting** , vol 4, n°2 (2017): 1-15.

مدى جودة خريجي مؤسسات التعليم العالي[1]. في مصر تناولت دراسة (Anis, Ahmed) اختبار العلاقة بين فجوات التعليم العالي في تطوير المهارات لدى المدققين الماليين وجودة أدائهم. إذ كشفت النتائج على وجود علاقة سلبية كبيرة بين أوجه القصور لدى المدققين الماليين في استيعابهم للسلوك والقيم الأخلاقية وجودة التدقيق المالي[2].

وفي الأردن أشار (Yaser Saleh et al) إلى أن السوق يحتاج إلى وضع خطة استراتيجية للتعلم الأخلاقي من قبل لجنة من الخبراء الماليين والأكاديميين لصياغة المبادئ الأساسية في الأخلاق والسلوك المهني التي يجب اعتمادها في إدارة الأرباح. من هذا المطلق هدفت الدراسة إلى مناقشة أهمية أخلاقيات المهنية مع التركيز على معيار التعليم الدولي رقم (IES4)، وبالاعتماد على آراء عينة من المحاسبين الماليين للشركات المدرجة في بورصة عمان، أشارت نتائج الدراسة إلى أن قواعد أخلاقيات المحاسبة وفق المعيار رقم (IES4)، لها تأثير هام وإيجابي على إدارة الأرباح[3].

رابعاً : اكتساب مهارات العمل الجماعي؛ اتخاذ القرار؛ الاتصال؛ التحليل والتفكير الانتقادي وتقديم حلول للمشاكل المطروحة

وفقاً لـ (IFAC) تتطلب البيئة الاقتصادية العالمية المتغيرة بشكل متزايد شركاء مهنيين مكتسبين لمهارات عامة مثل الاتصال والعمل الجماعي والقيادة ومهارات حل المشكلات والمهارات التحليلية ومهارات التعامل مع الآخرين[4]. وفي هذا الصدد أجريت دراسة (Uyar, Ali et al) في سنغافورة، اهتمت بمعرفة تصورات المدققين الماليين من ذوي الخبرة حول المهارات والمعارف والسلوكيات المهنية التي يجب أن يمتلكها خريجي الجامعة المتخصصين في المحاسبة، وأشارت النتائج إلى أن من أهم المهارات التي يتوقع أن يمتلكها الخريجين هي الأخلاق والعمل الجماعي والصدق ومهارات الاتصال والتفكير التحليلي والانتقادي وإدارة الوقت والتحفيز الذاتي[5].

في ألمانيا أظهرت نتائج دراسة (Porumb et al) وجود تأثير لشركاء الارتباط على المستحقات الاختيارية لعملائهم. كما دلت النتائج أيضاً على أن المدققين الذين لديهم القدرة على اتخاذ القرارات المهمة والقدرة على التفاوض مع العملاء لهم تأثير مهم في تحسين جودة التدقيق المالي[6].

---

[1] Du, Xingqiang, Jingwei Yin, and Fei Hou. "Auditor human capital and financial misstatement: Evidence from China." **China journal of accounting research**, vol 11, n° 4, 2018, P 280.

[2] Anis, Ahmed. "Auditors' Op.Cit., P 337-351.

[3] Yaser Saleh Al frijat Albawwat, Ibrahim Emair. "Values, ethics, and attitudes (IES 4) and earnings management from the viewpoint of the financial accountants at Amman Stock Exchange." **Accounting & Management Information Systems, vol** 8, n°3 (2019), pp 379-398.

[4] TANDIONTONG, Mathius, SINURAYA, Candra, et RAJAGUKGUK, Sondang Mariani. The Influence of Auditor's Education Level, Accounting Education, Public Accountant Firm Size on Accounting Profession: Implication to Good Corporate Governance in Indonesia. **Petra International Journal of Business Studies**, vol. 2, no 1, 2019, p. 3.

[5] Uyar, Ali, and Ali Haydar Gungormus. "Professional knowledge and skills required for accounting majors who intend to become auditors: Perceptions of external auditors." **Business and Economics Research Journal** 2.3 (2011): p 33.

[6] PORUMB, VLAD-ANDREI, et al. "**What is the effect of auditors on audit quality? Evidence from the German setting**." (2018). P P 1-48.

في المقابل بحثت دراسة (Anis, Ahmed) في مدى تأثير فجوات التعليم العالي في تطوير الكفاءات المطلوبة في خريجي المحاسبة وجودة التدقيق المالي. من خلال سبر للآراء لعينة من المهنيين والأكاديميين في المحاسبة والتدقيق بالجامعات العامة والخاصة في مصر، ودلت النتائج على وجود تأثير قوي وسالب لأوجه القصور في مهارات معينة وهي : (اتخاذ القرار؛ والتفكير الانتقادي؛ ومهارات حل المشاكل؛ ومهارات الاتصال)، وجودة التدقيق المالي[1].

في إندونيسيا كشفت نتائج دراسة (Yanti et al) بأن مهارات التفكير الانتقادي ومهارات الاتصال لها تأثير كبير في تحسين قدرة المدقق المالي في اكتشاف الاحتيال[2]. كذلك أجريت دراسة (Senan, N) في المملكة العربية السعودية، تناولت تقييم مدى ملاءمة تعليم المحاسبة للمتطلبات سوق العمل السعودي، من خلال استطلاع للآراء شمل ثلاث فئات من أصحاب المصلحة (الطلاب والأساتذة ومهني المحاسبة والتدقيق). ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة بأن هناك حاجة محددة لتحسين بعض المهارات الفنية والعملية المرتبطة بالقدرة والمعرفة اللازمة لحل المشكلات المعقدة وغير المألوفة[3].

المطلب الثاني : التدريب المهني

نعتقد بأنه يتوقع أن يؤمن التدريب المهني اكتساب المدققين لمجموعة من المهارات والقدرات اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق بمستوى الجودة المناسب في ظل التطور السريع لتكنولوجيا التدقيق المالي، وتشمل تلك المهارات التحكم في استخدام أساليب التدقيق الإلكتروني بالإضافة إلى التحكم في استخدام الإجراءات التحليلية لتخطيط التدقيق وتحديد توقيته وكذا القدرة على تقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة. هذا وسنأتي على ذكرها بالتفصيل في ما يلي :

يوفر التعليم جزءاً من المعرفة التي يجب على المدقق المالي اكتسابها، مما يترك الكثير من المعرفة التي يجب اكتسابها من خلال التعلم بمزاولة المهنة[4]، لذلك تم تصميم البرامج التي تمثل مزيجاً بين التدريب النظري والعملي لضمان جودة الأفراد المؤهلين القادرين على إجراء عمليات التدقيق المالي[5]. ويجسد التدريب المهني المعرفة النظرية في الممارسة ويجمع بين النظرية والممارسة معاً، لذلك يسد التدريب المهني الفجوة التي تركها التعليم الأكاديمي[6].

---

[1] Anis, Ahmed. " Op.Cit., P P 337-351.

[2] Yanti, Harti Budi, C. D. Astuti, and Haryo Kuntjoro. "Do Indonesian's Auditors Lack Moral Competence?." **KnE Social Sciences** (2018): p 197.

[3] Senan, N. "Convenience of accounting education for the requirements of Saudi labour market: An empirical study." **Management Science Letters** 9.11 (2019): 1919-1932.

[4] Van Linden, Christophe, and Kris Hardies. "Entrance requirements to the audit profession within the EU and audit quality." **International Journal of Auditing**, vol 22, n° 3, 2018, P : 362.

[5] Marriott, Neil, et al. "Students' Perceptions of Work-Based Training and Examination-Based Learning Relating to the Professional Competence of Auditors and the Impact of Regulatory Changes on Audit Training in the UK." **Accounting Education: an international journal**, vol 20, no 2, 2011, P 135.

[6] Chen, Yahn-Shir, Chung-Cheng Yang, and Yi-Fang Yang. "Higher Academic Qualifications, Professional Training and Operating Performance of Audit Firms." **Sustainability** 12.3 (2020): p 1255.

تشير أبحاث إدارة الموارد البشرية إلى أن التدريب هو عملية تمكن الموظفين من الحصول على الخبرات والمهارات والسلوكيات وتطويرها لتحسين أداء العمل والحفاظ على القدرة التنافسية التنظيمية، حيث يبدأ التدريب من الاحتياجات التشغيلية للشركة للنهوض بالقدرات المهنية للموظفين، مثل المعرفة والمهارة والسلوك لتعزيز جودة التدقيق المالي.[1]

في ذات السياق قدم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تقرير ملخص بشأن جودة التدقيق التي تقترحها المنظمات المهنية الحكومية ويشير إلى أهمية تأثير تدريب المدققين الماليين على جودة أعمالهم. وفي تقييم وتحليل آثار فرض قاعدة (150) ساعة تدريب على سوق التدقيق الأمريكي لاحظ (Lee) أنه كلما ارتفع مستوى تدريب المدققين ارتفعت جودة التدقيق المالي، وهو ما يتطابق مع مقترح (FRC) في سنة 2006 بخصوص العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي، حيث يؤكد على أهمية تأثر الجودة بعامل اكتساب المهارات والصفات الشخصية والتدريب المقدم لشركاء ومهني التدقيق المالي[2].

أولاً : التحكم في استخدام أساليب التدقيق الإلكتروني

أشار (Thottoli et al) إلى واقع تعميم تشغيل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الوقت الفعلي وتبادل البيانات الإلكترونية، مما أدى إلى فرض تكنولوجيا التدقيق بمساعدة الحاسوب وبرمجيات التدقيق المعممة وجعلها متطلب مهني. يشير الطلب على البيانات للتنبؤ بالمستقبل إلى إمكانية أن يحل التدقيق الإلكتروني (المستمر) في نهاية المطاف محل تقرير التدقيق الصادر في نهاية العام. وبالتالي يتعين على مهني التدقيق المالي تطوير المهارات والخبرات لتقديم خدمات تدقيق متسقة وعالية الجودة، من خلال تخصيص فريق تدقيق متميز وأيضا توفير التدريب المناسب لهم باستخدام التكنولوجيا الناشئة في التدقيق المالي[3].

ومن أجل تقييم ما يمكن القيام به لضمان مستوى عالي من جودة الخدمات التي يقدمها المدققين الماليين، حدد (PCAOB) أهدافه الإستراتيجية للفترة 2018-2022، والتي شملت ما يلي[4]:

- تحسين جودة التدقيق من خلال الجمع بين الوقاية والكشف والردع وعلاج أوجه القصور؛
- توقع التغيير المستمر في بيئة الممارسة المهنية والاستجابة لها، بما في ذلك التكنولوجيات الناشئة والمخاطر والفرص ذات الصلة.

وفي ذات السياق ترى (CHERSAN) بضرورة الأخذ في الاعتبار الأهداف الإستراتيجية التي حددها (PCAOB) والتي تتوافق مع النتائج التي توصلت لها في بحثها، حيث تعتبر بأن الأسلوب الأمثل لتحسين جودة

[1] Chen, Yahn-Shir, et al, Op.Cit., P 1255.
[2] Yi-Fang Yang, Yahn-Shir Chen,"Quality moderates market competition: evidence of Taiwanese service industry", **International Journal of Quality & Reliability Management**, Vol. 33 Issue: 9, 2016, P 1334.
[3] Thottoli, Mohammed Muneerali, K. V. Thomas, and Essia Ries Ahmed. "Adoption of Audit Software by Audit Firms: A Qualitative Study." **Journal of Information and Computational Science** 9.9-768 (2019): p 272.
[4] PCAOB, Strategic Plan 2018-2022. https://pcaobus.org/About/Administration/Documents/Strategic_%20Plans/Draft-2018-2022.pdf accessed at 01/011/2019.

التدقيق المالي هو جودة التدريب الأولي والمستمر للمدققين الماليين عن طريق ربط محتوى البرامج والدورات التدريبية المطلوبة من المتخصصين بالواقع الاقتصادي الحالي[1].

من ناحية أخرى في المملكة العربية السعودية خلصت دراسة (جواهر السبيعي) إلى أن جودة التدقيق المالي تزيد كلما زاد تدريب المدقق المالي وأعضاء مكتبه على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق حيث أن تأهيل ومعرفة المدقق بأهمية عملية التدقيق والغرض منها من شأنه زيادة جودتها[2].

ثانياً : التحكم في استخدام الإجراءات التحليلية لتخطيط التدقيق وتحديد توقيته

يستخدم المدقق المالي بعض الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لتحديد طبيعة ومدى وتوقيت العمل الذي يتعين القيام به، وتتيح كذلك للمدقق المالي القدرة على تحديد المجالات التي تتطلب اهتماماً خاصاً أثناء عملية التدقيق[3]. مما يعني بأنه يجب على المدققين عند تنفيذ الإجراءات التحليلية معالجة أي تناقضات بين التوقعات المعدة مسبقاً وإقرارات الإدارة كمؤشر على زيادة مخاطر التحريف، وعلى المدققين تحسين دقة توقعاتهم من خلال فهم كيفية ارتباط البيئة الاقتصادية للعميل ببياناته المالية، ونظراً لأن المدققين يقارنون توقعاتهم حول كيفية تغيير المؤشرات المالية وغير المالية بمرور الوقت مع تمثيلات الإدارة نفسها، فإن الطبيعة المعقدة والمتطورة لبيئة الأعمال اليوم تزيد من حاجة المدققين إلى تطوير توقعات ليست دقيقة فحسب، بل قابلة للتكيف أيضاً مع ظروف العمل المتغيرة[4].

وفي ذات السياق اهتمت دراسة (Matrood, et al) بمعرفة مدى التزام مكاتب التدقيق العراقية بتطبيق الإجراءات التحليلية المنصوص عليها في المعيار الدولي رقم (520)، وكذلك التعرف على أثر استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق العراقي في اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية، وأسفرت النتائج على أن استخدام الإجراءات التحليلية يساعد المدقق في تخطيط وتوقيت عملية التدقيق لما له من أثر كبير في الكشف عن التلاعب والتحريف في القوائم المالية، وكشفت النتائج أيضاً بأن غياب التدريب حال دون تطبيق المدققين العراقيين لاستخدام الإجراءات التحليلية[5].

وفي المقابل حققت دراسة (Kritzinger et al) في واقع تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق من قبل المدققين الماليين بجنوب إفريقيا، وتم جمع البيانات من خلال اجراء مقابلات مع كبار مديري التدقيق في مكاتب تدقيق كبيرة. وأظهرت النتائج بأن المدققين في جنوب إفريقيا يدركون أن الإجراءات التحليلية تضيف قيمة

---

[1] CHERSAN, Ionela-Corina. Op.Cit., P P 101-102.

[2] جواهر السبيعي، **أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات علي جودة المراجعة الخارجية، دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**، بحث يندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية إدارة الأعمال بجامعه الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2011، ص 2.

[3] Matrood, Adnan Kadhum, and Naeem Sabah Khilkhal. "The Impact of Applying Analytical Procedures by External Auditor in Accordance with Isa 520 on Audit Performance Improvement: An Exploratory Study in the Iraqi Audit Firms and Companies." **Academy of Accounting and Financial Studies Journal** 23.1 (2019): p 5.

[4] Brewster, Billy E., How a Systems Perspective Improves Knowledge Acquisition and Performance in Analytical Procedures (November 4, 2010). **Accounting Review**, Vol. 86, No. 3, 2011, p 1, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1703023

[5] Matrood, Adnan Kadhum, and Naeem Sabah Khilkhal. **Op.Cit., P** 1-21.

إلى التدقيق وأن استخدامها يعزز كفاءة وفعالية التدقيق، كما دلت النتائج على أن المدققين في جنوب إفريقيا يستخدمون الإجراءات التحليلية في جميع مراحل عملية التدقيق، وأن من بين العوامل التي لها تأثير على استخدام الإجراءات التحليلية هي: منهجية مخاطر الأعمال؛ سرعة التقدم التكنولوجي؛ والاستخدام المتزايد للمعلومات غير المالية لتقييم مدى موثوقية القوائم المالية[1].

والجدير بالذكر أن بعض الدراسات قد أشارت إلي وجود العديد من أوجه القصور لدى المدققين في استخدام الإجراءات التحليلية والاستفادة منها في استخلاص الحكم المهني المناسب، من هذا المنطلق ساهمت دراسة (Moreno et al) في اختبار فعالية تقنيات تدريب بديلة لتحسين أداء المدققين في استخدام الإجراءات التحليلية، مع الأخذ في الاعتبار الطبيعة المتسلسلة والتكرارية للإجراءات التحليلية المعقدة، حيث استخدمت آليتين مختلفتين لاكتساب المعرفة (مثال عملي والتدريب على حل المشكلات) وبعد ذلك يتم دمج الآليتين باعتماد أسلوب الشرح الذاتي لكل متدرب. وأظهرت النتائج بأن تقنية التدريب القائمة على المثال العملي والتدريب على حل المشكلات، والمدمجة مع أسلوب الشرح الذاتي تفوق في الأداء كل تقنيات التدريب الأخرى لتطبيق الإجراءات التحليلية[2].

ثالثاً : القدرة على تقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة

يمكن القول بأن قدرة المدقق على تقييم أدلة التدقيق المالي تتوقف على المهارات والخصائص الشخصية للمدققين في إصدار الحكم المهني المتعلق بحجم ونوع الأدلة اللازمة لتكوين رأي التدقيق بشكل مبرر لإعداد التقرير[3]، مما يفيد بأن المدققين المتمرسين والأكثر معرفة من غيرهم يتوقع منهم أن يتصفوا بنزعة انتقادية من خلال ممارسة أعلى درجات الشك المهني أثناء تقييم أدلة التدقيق[4].

وفي هذا الصدد حاولت دراسة (Zakari et al) تحديد أثر المؤهلات الأكاديمية والمهنية للمدقق المالي واتساق الأدلة وحجمها على جودة أدلة التدقيق، حيث تم تصميم استبانة لجمع البيانات المتعلقة بتصورات المدققين الماليين الخارجيين والداخليين والمدققين الماليين الحكوميين في ليبيا بخصوص مدى تأثير العوامل الثلاثة المختارة على جودة أدلة التدقيق. وأظهرت نتائج الدراسة بأن المؤهلات المهنية والأكاديمية للمدقق واتساق الأدلة وحجمها، جميعها لها تأثير مباشر على جودة أدلة التدقيق المالي[5]. وفي ظل عدم وجود صيغة رياضية أو نموذج

[1] Kritzinger, J., and Karin Barac. "The application of analytical procedures in the audit process: A South frican perspective." **Southern African Business Review** 21.1 (2017): p 243.
[2] Moreno, Kimberly, Sudip Bhattacharjee, and Duane M. Brandon. "**The effectiveness of alternative training techniques on analytical procedures performance**." Available at SSRN (2005). https://ssrn. com/ abstract =739785
[3] Zakari, Mohamed, and Karim Menacere. "The challenges of the quality of audit evidence in Libya." African **Journal of Accounting, Auditing and Finance** 1.1 (2012): p 5.
[4] Putra, Gede Sanjaya Adi, and Anak Agung Ngurah Bagus Dwirandra. "The effect of auditor experience, type of personality and fraud auditing training on auditors ability in fraud detecting with professional skepticism as a mediation variable." **International research journal of management, IT and social sciences** 6.2 (2019): p 33.
[5] Zakari, Mohamed, Op.Cit., P 3-24.

محدد لتقييم جودة أدلة التدقيق، فإن جودة هذه الأخيرة يرتبط بمدى اتساق الحكم المهني مع المعايير المهنية للتدقيق والمستندات المحاسبية فضلاً على أخلاقيات المدقق[1].

من جهة أخرى اقترحت دراسة (Uyar, Ali et al) عشرون مهارة ومعرفة وسلوك، تتوقع بأنها ذات أهمية في تعليم وتدريب حديثي التخرج لمزاولة مهنة التدقيق المعاصرة في سنغافورة، حيث تم عرض المقترح للتقييم عن طريق استطلاع للآراء شمل المدققين الماليين من ذوي الخبرة. وأظهرت النتائج أن جميع المعارف والمهارات والسلوكيات المقترحة تعد مهمة لمهنة التدقيق، وكان أعلاها درجة من حيث الأهمية النسبية للتدريب هو تعزيز قدرة المدققين على تقييم أدلة التدقيق المالي[2]. هذا وقد يعتمد تقدير مدى قوة وأهمية الأدلة ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينها على التقدير والاجتهاد الشخصي للمدقق المالي المبني على خبرته وكفاءته في المهنة. حيث أوصت دراسة (صدام هاشم) بضرورة إعداد برامج تدريب في العراق تعنى بأهمية أدلة الإثبات للمدققين الماليين وبشكل خاص للمدققين حديثي الخبرة المهنية من أجل رفع جودة التدقيق من جهة وحماية المدقق المالي من الوقوع في أخطاء نتيجة إهماله[3].

المطلب الثالث : الخبرة المهنية

نهدف من خلال هذا المطلب التطرق إلى محددات الخبرة المهنية للمدقق المالي باعتبارها عوامل مؤثرة في الجودة. حيث تعد خبرة المدقق المالي من القضايا ذات الاهتمام في الآونة الأخيرة كنتيجة لزيادة عدد حالات فشل التدقيق في عدد كثير من الدول وعدم اكتشاف الغش والمخالفات في القوائم المالية، وأحد الأسباب هو تكليف مدققين حديثي الخبرة بأعمال التدقيق، وتعتبر الخبرة عامل مهم للكفاءة وفاعلية أداء المدقق المالي وينظر لها على أنها تكافئ التأهيل العلمي، كما لا يوجد تعريف محدد للخبرة المهنية يحظى بالقبول العام، وذلك لعدم إمكانية ملاحظتها بصورة مباشرة، مما يستوجب ربطها بمتغيرات يمكن ملاحظتها مثل عدد سنوات الخبرة. ولتوضيح أثر الخبرة على جودة التدقيق المالي، عمدت بعض الدراسات إلى متغيرات بديلة لقياس الجودة وهي (ترشد الحكم المهني للمدقق، وقدرته على حل المشاكل واكتشاف التحريف في القوائم المالية)[4].

الخبرة المهنية هي في المقام الأول نتاج وظيفة التعليم والتدريب المهني[5]، ويتم اكتسابها بنجاح من خلال

[1] Augustine, O. Enofe, et al. "Impact of Audit Evidence on Auditor's Report." **Research Journal of Finance and Accounting**. ISSN (2013): 2222-1697.

[2] Uyar, Ali, and Ali Haydar Gungormus. Op.Cit., P 33.

[3] صدام كاطع هاشم، دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية، **مجلة الدنانير**، المجلد 1، العدد 14، العراق، 2018 ، ص ص 498-517

[4] عبد الرضا حسن سعود وحازم عبد عزيز الغرباوي ورائد فاضل حمد سلمان، محددات جودة التدقيق وأثرها في أداء مدقق الحسابات الخارجي (دراسة استطلاعية لآراء عينة من مكاتب وشركات التدقيق الخارجي)، **مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الإنسانية**، المجلد 1، العدد 1، العراق، 2020، ص 48.

[5] West, Brian P. **Professionalism and accounting rules**. First published in the Taylor & Francis e-Library,Routledge, London , 2003. P 146.

مزيج متسلسل ودقيق من التعلم القائم على الامتحان والتدريب القائم على العمل[1]، وفقًا لـ (Hilmi) فإن الخبرة هي المعرفة المكتسبة من خلال الملاحظة المباشرة أو المشاركة في حدث ونشاط حقيقي[2].

تشترط معظم الدول أن يكون المترشح الذي بلغ المستوى التعليمي واجتاز امتحان الحصول على الاعتماد لمزاولة مهنة المدقق المالي بأن يكون لديه خبرة في العمل قد اكتسبها تحت مسؤولية مدقق مالي آخر معتمد قبل منحه الترخيص لمزاولة مهنة التدقيق المالي. كما تختلف متطلبات الخبرة من دولة إلى أخرى، حيث نجد أن معظم الدول تشترط خبرة مهنية ما بين سنتين إلى ثلاث سنوات، بينما تشترط بعض الدول اكتساب الخبرة في مكاتب المحاسبة والتدقيق، في حين تقبل دول أخرى الخبرة من هيئات أخرى ذات صلة (بالمحاسبة والتدقيق الداخلي أو المحاسبة الحكومية ... إلخ)[3].

ووفقا لـ (Wright) يعد المدقق ذو خبرة مهنية إذا كان يتمتع بقدرة كبيرة على تقييم مخاطر الجهة الخاضعة للتدقيق واكتشاف الأخطاء المالية المحتملة[4]، كذلك يتصف المدققين الماليين ذوي الخبرة بإصدار أحكام مهنية جيدة نسبياً ومستوى أعلى من الاهتمام في انتقاء المعلومات النوعية مقارنة بالمدققين الماليين الأقل خبرة[5]، مما يشير إلى أن هناك حد أدنى من المعرفة يتم اكتسابه في الجامعة وما عداه يكتسب بشكل أوسع أثناء الدورات التدريبية والممارسة المتخصصة، أما الأنواع الأخرى من المعرفة التي تخص مجال التدقيق وهي المسائل المحاسبية الصعبة والمعقدة أو المعارف القطاعية وثقافة الأعمال، فإنها تكتسب من خلال الخبرة[6].

وفي هذا الصدد خلصت دراسة (عماد عبد الجواد) إلى أن عامل الخبرة المهنية لأعضاء فريق التدقيق يعد من العوامل الجوهرية المؤثرة في جودة عملية التدقيق المالي، بل يعد إحدى وسائل تحسينها، حيث يؤدي إلى رفع مستوى الأداء المهني للمدقق في جميع مراحل عملية التدقيق، بما يبرر البحث عن المحددات الأساسية التي تشكل الخبرة المهنية للمدقق المالي[7].

حيث يجب التمييز بين الخبرة نتيجة الأقدمية والخبرة الحقيقية فالمصطلح الأول يشير إلى ربط الخبرة بعدد السنوات التي يقضيها المدقق في مكتبه أما الخبرة الحقيقية فهي لا تعتمد على مقياس عدد سنوات الممارسة أو

[1] Marriott, Neil, et al. "Students' Perceptions of Work-Based Training and Examination-Based Learning Relating to the Professional Competence of Auditors and the Impact of Regulatory Changes on Audit Training in the UK." **Accounting Education: an international journal**, vol 20, no 2, 2011, P 138.

[2] Putra, Gede Sanjaya Adi, et al. Op.Cit., P 34.

[3] Louwers, Ramsay, Sinason, Strawser, Thibodeau.. **Auditting & Assurance Service** : 7th Edition. Mc Graw Hill Education : USA, 2018, p 28.

[4] Imen Thabet, Auditor skills, traits and knowledge evidence from Tunisia, **International Journal of Accounting and Economics Studies**, vol 5, no 1, 2017, P 8.

[5] Putra, Gede Sanjaya Adi, et al. Op.Cit., P 34.

[6] شريقي عمر، التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي، دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، **مجلة الباحث الاقتصادي**، العدد 2، الجزائر، 2014، ص 311.

[7] عماد سيد عبد الغفار عبد الجواد، **دور متغيرات الخبرة المهنية للمراجع الخارجي فى تحسين جودة عملية المراجعة وأثر ذلك على قرارات المستثمرين في منشآت الأعمال**، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة القاهرة، 2013، ص 11 .

الأداء فحسب، بل تعتمد على مقاييس أخرى كالتعليم والمعرفة والقدرة على التعامل مع المشكلات، وكذلك حجم وعدد أنشطة العملاء المتعاقد معهم، فهذه المتغيرات كلها تؤثر على جودة التدقيق[1].

وهو ما يتفق مع أكدت عليه دراسة (Bonner et al) بأن عدد سنوات ممارسة التدقيق لن يكون مؤشراً معقولاً للخبرة في مجال التدقيق. وتقترح الدراسة بديلاً عن ذلك يتمثل في المعرفة والقدرات اللازمة لممارسة مهمة التدقيق كمحددات للخبرة وبأنها ستفضي لتنبؤات أفضل[2]، ما يفيد باستخلاص ثلاثة أنواع مختلفة من المعرفة من خلال التعليم الرسمي والعمل والتدريب والتجارب المختلفة ويمكن تحديدها على النحو التالي[3] :

1- النوع الأول : أن يكون مجال معرفة المدقق عاماً، كالمعرفة بأساسيات المحاسبة والتدقيق، بما في ذلك المعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها، وكيفية تدفق المعاملات من خلال نظام المعلومات المحاسبي.

2 - النوع الثاني : المعرفة بالتخصصات الفرعية المتعلقة بالصناعات القطاعية، ويتم اكتسابها من خلال العمل أو التدريب في اختصاصات محددة لصناعات معينة، وهذا النوع من المعرفة يقل احتمال اكتسابها من خلال التعليم العام أو الخبرة ومن ثم فمن غير المرجح أن تكون تلك المعرفة مكتسبة لدى جميع المدققين الذين لديهم مستوى معين من الخبرة.

3- النوع الثالث : المعرفة العامة في قطاع الأعمال، هذا النوع من المعرفة من المرجح أن يحدد الخبرة في بعض مهام التدقيق مثل فهم توجهات ودوافع الإدارة في مجالات معينة.

ومن العوامل الأخرى المحددة للخبرة القدرة على حل المشكلات العامة والذي يتضمن القدرة على معرفة العلاقات وتفسير البيانات وتحليل الأسباب فالمدققين من ذوي الخبرة والذين يمتلكون قاعدة معرفية صحيحة ولكنهم يفتقرون إلى القدرة على حل المشاكل لن يكونوا خبراء في بعض المهام وبالمثل فإن المدققين الذين يمتلكون القدرة على حل المشاكل ولكن ليس لديهم أساس معرفي سليم سيكون أداءهم ضعيف في بعض المهام[4].

وانطلاقاً مما سبق ذكره نعتقد بأن المدققين ذوي الخبرة المهنية هم من يمتلكون المعارف والقدرات التالية : المعرفة المتخصصة بصناعة (نشاط/قطاع) العميل بالاضافة إلى القدرة على ترشيد الحكم المهني بفهم وتقييم التقديرات المحاسبية المعقدة فضلاً عن القدرة على تحديد وفهم أوجه القصور بمراقبة الجودة وتطوير إجراءات مناسبة لمعالجتها، هذا وسنتطرق لها بالتفصيل على النحو التالي :

أولاً : المعرفة المتخصصة بصناعة العميل

تقدم (Kend) بمقترح بخصوص المعرفة المتخصصة مفاده، إذا كانت الشركة محل التدقيق كبيرة ولديها هيكل معقد، فمن الأفضل أن يكون المدقق لديه معرفة جيدة بهذه الشركة تحديداً وليس فقط المعرفة بالقطاع، أما

[1] رقيق بن عيسى، **التدقيق القانوني في الجزائر في ضوء النظام المحاسبي المالي SCF، دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه علوم، علوم تجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2018، ص 259.

[2] Bonner, Sarah E., and Barry L. Lewis. "Determinants of auditor expertise." **Journal of accounting research**, no 28, 1990, P 6.

[3] بشرى خضير وعمار عبد الرزاق، تأثير خبرة المدقق على جودة التدقيق الداخلي، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 23، العدد 100، العراق، 2017، ص 610.

[4] Bonner, Sarah E., and Barry L. Lewis. Op.Cit., P 6

إذا كانت الشركة صغيرة الحجم فمن المهم أن يكون المدقق مختص بصناعة الشركة أكثر من المعرفة بالشركة بذاتها[1]. ومن ناحية أخرى فقد اعتبرت (80%) من كبريات الشركات العامة الأمريكية التي شملها استطلاع الآراء التي أجراه (GAO) بأن خبرة مكتب التدقيق بصناعة العميل يعد مؤشر مهم ينبغي مراعاته عند اختيار مكتب التدقيق المالي[2].

كذلك تنعكس الخبرة في التدقيق على قدرة أداء مهمة شبه هيكلية بطريقة متفوقة تعتمد على المعرفة التراكمية الخاصة بالمجال، وهي القدرة المكتسبة من خلال الممارسة لأداء مهمة معينة بشكل جيد[3]، وفي هذا الصدد تم التأكد من أن المدققين الماليين المتخصصين في صناعة العميل يتميزون على غير المتخصصين في القدرة على اكتشاف الأخطاء وفي تنفيذ الإجراءات التحليلية وفي تقييم مكونات مخاطر التدقيق، وفي الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية وبالمثل فإن الأدلة التجريبية توثق أن الخبرة بالصناعة مرتبطة بشكل إيجابي بالامتثال لمعايير التدقيق المقبولة عموماً[4]. وفي نفس السياق يؤكد (Rittenberg) بأن مكتب التدقيق الذي لديه مدققين متخصصين في صناعة العميل، سيكون قادر على اختيار وتنفيذ إجراءات التدقيق التي تكون أكثر دقة وفعالية مقارنة بمن هم غير متخصصين في الصناعة، مما يفيد بأن تحصيل الكفاءة والخبرة في التدقيق ينجم من تكرار نفس إجراءات التدقيق في بعض الصناعات لسنوات عديدة[5].

في ليبا اهتمت دراسة (الأزرق وآخرون) بمعرفة العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي وأثرها على كفاءة الأداء المهني بالاعتماد على سبر آراء استهدف مكاتب التدقيق المالي المتواجدة بالعاصمة طرابلس، وتوصلت الدراسة إلى أن الخبرة بصناعة العميل كانت من أكثر العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي[6].

في المقابل يرى (عبد الوهاب علي وآخرون) بأن تخصص مكتب التدقيق في صناعة معينة وإن كان يخفض من تكاليف التدقيق ويرفع كفاءتها إلا أنه في ذات الوقت يؤدي إلى زيادة مخاطر مكاتب التدقيق الناتجة عن عدم التنوع في حصة عملائها[7]. وفقاً لهذا الاهتمام أشارت دراسة (Manita et al) بضرورة عدم تعميم وتوحيد اختصاص مكتب التدقيق المالي على جميع الأفراد والفرق التي تشكله، وبالتالي فإن المعرفة الدقيقة باختصاص كل فرد ستجعل من الممكن تشكيل فريق يتكيف مع كل ارتباط تدقيق على حدة، اعتمادا على المعرفة المطلوبة لحل

---

[1] Mahdi Salehi, Mostafa Bahrami and Fatemeh Alizadeh, The effect of academic education on employers' satisfaction and audit quality in Iran, **NDUSTRIAL AND COMMERCIAL TRAINING**, vol 48, no 5, 2016, P 251.

[2] خالد علي انديه ومحمد البشير غيث، جودة المراجعة: دراسة ميدانية لتأثير عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة من منظور مراجعي الحسابات، **مجلة المعرفة**، العدد 4، ليبيا، 2016، ص14.

[3] Imen Thabet, Op.Cit., P **7**.

[4] Knechel, W. Robert, et al. "Audit quality: Insights from the academic literature, Op.Cit., P 393.

[5] Sarwoko, Iman, et al. "An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: evidence from indonesia." **Procedia-Social and Behavioral Sciences** 164, 2014, P 272.

[6] أسامة الأزرق وسمير البهلول، **العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني (دراسة ميدانية)**، **مجلة الاستاذ**، الجزء الثاني، العدد 7، طرابلس، 2014، ص 30.

[7] عبد الوهاب نصر علي، **مرجع سبق ذكره**، ص 122.

مشاكل معينة مرتبطة به. وبالتالي يجب أن يؤخذ مفهوم الكفاءة في الاعتبار على ثلاثة مستويات: اختصاص المدقق المالي على المستوى الفردي، اختصاص مكتب التدقيق، واختصاص الفريق المنفذ للمهمة على مستوى شركة معينة[1].

ثانياً : القدرة على ترشيد الحكم المهني بفهم وتقييم التقديرات المحاسبية المعقدة

يتم قياس مدى رشد الحكم المهني للمدقق المالي بدرجة الاتفاق في قرارات المدققين الماليين الآخرين الذين يؤدون نفس المهمة، أو بمعرفة مدى الالتزام بالمعايير المهنية كمقياس لتقييم جودة القرار[2]. حيث يواجه المدققين مشاكل كبيرة في تدقيق التقديرات المحاسبية المعقدة، وهذا يعرض جودة القوائم المالية بشكل متزايد للخطر، بناءً على تحليلات الأخطاء المحددة التي يرتكبها المدققين، يقترح (Griffith et al) أن يكون المدققين قادرين على التفكير بشكل أوسع ودمج المعلومات من مجموعة متنوعة من المصادر من أجل تحسين جودة التدقيق المالي[3].

من ناحية أخرى أكد (Griffith et al) على أن التفكير الانتقادي لدى المدقق أثناء تقييم القيم العادلة يمكن أن يحسن من تحديد التقديرات غير المعقولة لها، وينعكس ذلك على تحسين جودة التدقيق[4]. تشير هذه النتائج إلى أن هدف تحسين الحكم المهني يمكن تحقيقه من خلال تغيير أساسي في طريقة تفكير المدققين[5].

إن اكتساب المدقق المالي للمعرفة بأنواعها المختلفة (المعرفة العامة، البيئية، الإجرائية، المتخصصة) يؤدي إلى زيادة خبرته المهنية ومن ثم زيادة قدرته على اكتشاف حالات الغش والأخطاء الواردة بالقوائم المالية وبالتالي اتخاذ القرارات والأحكام المهنية المناسبة لمعالجتها[6]. كما تعد الخبرة العملية والعلمية للمدقق والحس التدقيقي بمثابة الحاجز لاتخاذ أحكام سليمة إذ أنه ليس كل مدقق باستطاعته استخدام الحكم الشخصي بشكل سليم حيث أن أغلب الأحكام الشخصية هي نتاج خبرات عملية بالدرجة الأساس وتأهيل علمي وحس تدقيقي والتي هي حلقة متصلة متكاملة والتي قد يفتقر إليها بعض المدققين[7].

من ناحية أخرى اهتمت دراسة (علي النعامي وآخرون) بمعرفة دور معايير التدقيق الدولية في ترشيد الحكم المهني للمدققين الماليين في فلسطين، بالاعتماد على سبر للآراء شمل المهنيين بمكاتب التدقيق بقطاع غزة، حيث أظهرت النتائج بأن الكفاءة المهنية تعد من أهم العوامل المؤثرة في جودة الحكم المهني للمدقق، وتساهم المتابعة

[1] Manita, Riadh, and Makram Chemangui, Les approches d'evaluation et les indicateurs de mesure de la qualite d'audit: Une revue critique, **COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT**, 2007, P 3.

[2] عبد الوهاب نصر علي، **مرجع سبق ذكره**، ص 135.

[3] Griffith, Emily E., et al. "Auditor mindsets and audits of complex estimates." **Journal of Accounting Research** 53.1 (2015): 49-77.

[4] Griffith, Emily E., et al. Op.Cit., P 49-77.

[5] Bucaro, Anthony C. "Enhancing auditors' critical thinking in audits of complex estimates. " **Accounting, Organizations and Society** 73 (2019): 35-49.

[6] عماد سيد عبد الغفار عبد الجواد، **مرجع سبق ذكره**، ص 14 .

[7] لبنى زيد ابراهيم ودعاء محمد عبد الرحمن، الحد من الأحكام الشخصية للمدقق وانعكاسه على جودة تقرير التدقيق، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 25، العدد 110، العراق، 2019، ص 609.

الدقيقة والإشراف والرقابة والتدريب والفحص والتوظيف والترقية في التقليل من درجة المخاطرة وعدم التأكد وبالتالي ترشيد الحكم المهني للمدقق المالي[1].

ثالثاً : القدرة على تحديد وفهم أوجه القصور بمراقبة الجودة وتطوير إجراءات مناسبة لمعالجتها

أشار المعيار الدولي لمراقبة الجودة (ISQC 1) على أهمية توفر الخبرة والكفاءة المهنية الكافية والملائمة لدى المسؤول عن نظام مراقبة الجودة في مكتب التدقيق لتحديد وفهم مشكلات مراقبة الجودة وتطوير السياسات والإجراءات المناسبة[2]، بحكم أن عدم معالجة أوجة القصور في نظام مراقبة الجودة له تأثير سلبي على جودة التدقيق المالي[3].

من جهة أخرى اهتمت دراسة (Srinivasan) بتلخيص أهم ما ورد في مجموعة تقارير التفتيش والفحص لمختلف المنظمات المشرفة على الرقابة على جودة مكاتب التدقيق في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا وكندا والمملكة المتحدة واليابان، لنقل تجربتها والاستفادة منها في بيئة التدقيق بالهند. حيث أفادت نتائج الدراسة بأن أوجه القصور في التفتيش التي يتم تحديدها بشكل شائع في مختلف الدول تتعلق بشكل أساسي بنقاط الضعف في أداء مهنة التدقيق بشكل عام، عوض أن تعزى لخصوصية بيئة التدقيق في كل دولة. وبالتالي يجب على الهيئة المكلفة بالرقابة على جودة التدقيق بالهند وضع سياسات وإجراءات تعنى بفحص التقديرات وقضايا الأحكام المهنية حيث تم تحديد نقاط الضعف في هذا المجال في معظم التقارير المتعلقة بنتائج فحص الجودة. كما أفادت النتائج أيضاً بضرورة تطوير برنامج تفتيش قائم على المخاطر، والتأكيد على ممارسة الشك المهني، واجراء دراسة لتقييم سياسة التناوب الإلزامي لمكاتب التدقيق[4].

وعليه يمكن للمدققين معالجة أوجه القصور في تخطيط التدقيق على أفضل وجه من خلال تعزيز مشاركة أكثر شمولاً وفي الوقت المناسب من قبل الشركاء والمدراء في التخطيط للارتباط، وبالتالي تزيد مثل هذه المشاركة من احتمالية قيام المدقق بتقييم المخاطر بشكل صحيح وتعديل نهج تدقيق الشركة (طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات) حسب الاقتضاء، حيث سيساعد إشراك شريك ومدير فريق التدقيق أثناء مرحلة التخطيط على ضمان أن تؤكد خطط التدقيق على دقة التدقيق في المعاملات غير الروتينية، لا سيما تلك التي يتزامن حدوثها قرب نهاية العام، حيث تشهد أحياناً التسجيل المحاسبي من قبل الإدارة لمعاملات غير ملائمة.[5]

---

[1] علي النعامي وأحمد كمال مرتجى، دور معايير التدقيق الدولية في ترشيد الحكم المهني للمدققين في قطاع غزة "دراسة تطبيقية"، **مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات**، المجلد 1، العدد 39، فلسطين، 2016، ص ص 227 - 252.

[2] International standard on quality control (ISQC) 1: **Quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements** (2009). Retrieved 08 -06-2019, P 53, from http://www.ifac.org/sites/ default/files/downloads/a007–2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf

[3] Aobdia, Daniel. "The economic consequences of audit firms' quality control system deficiencies." **Management Science** 66.7 (2020): 2883-2905.

[4] Ragothaman, Srinivasan, Theodore J. Mock, and Rajendra P. Srivastava. "A review and evaluation of audit quality oversight." **Indian Accounting Review**, Forthcoming (2014), p 18. http://ssrn.com/abstract=2469941

[5] https://www.journalofaccountancy.com/issues/2001/apr/top10auditdeficiencies.html revised 20-11-2020.

المطلب الرابع : التعليم المهني المستمر

يعد التعليم المهني المستمر للمدقق المالي من القضايا ذات الاهتمام كنتيجة لتطورات المتسارعة التي تشهدها المهنة وتقتضي مواكبة مستجداتها سواء ما تعلق بتعزيز السلوك الأخلاقي نتيجة استفحال تهديدات استقلال المدقق، أو ما تعلق منها بالتعديلات والتطوير الذي تشهده معايير المحاسبة والتدقيق والقوانين ذات الصلة، فضلاً على حتمية المتابعة المستمرة لتطور تكنولوجيا المعلومات. لذلك نهدف من خلال هذا المطلب التطرق إلى المجالات التي تتطلب من المدقق المالي تعليم منهي مستمر باعتبارها عوامل مؤثرة في تحسين الجودة.

تجدر الإشارة إلى مساعي المنظمات المهنية في هذا الصدد، حيث قام المعهد الألماني للمدققين الماليين بزيادة جهوده في السنوات الأخيرة لضمان جودة خدمات التدقيق على أعلى مستوى ممكن وكانت إحدى نتائجه هي التركيز على التعليم المهني المستمر. وفقاً لتنظيم المهنة الذي يؤكد على ضرورة تخصيص المدقق المالي الألماني لـ (40) ساعة على الأقل في السنة أو (120) ساعة في غضون ثلاث سنوات للتعليم المستمر بالإضافة إلى إلزامه بالإطلاع على الأدبيات ذات الصلة[1]. كذلك يشترط بالولايات المتحدة الأمريكية من شركاء التدقيق (120) ساعة من التعليم المهني المستمر في فترة ثلاث سنوات، في حين تتطلب لجنة الإشراف المالي في تايوان أن تخصص مكاتب التدقيق التي تعنى بتدقيق الشركات العامة (100) ساعة في كل ثلاث سنوات وأن يكون لديهم (24) ساعة كحد أدنى في كل عام[2].

وفي ذات السياق توصلت دراسة (سارة محمد وآخرون) إلى أن التأهيل العلمي والمهني المستمر للمدقق المالي بالسودان يقلل من أخطاء التدقيق المالي ويساهم في تحسين جودته[3].

أولاً : تعزيز السلوك المهني والقيم الأخلاقية

تشترط أغلب المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق المالي من المترشحين النجاح في اختبار مقياس الأخلاق والسلوك المهني لحصولهم على التراخيص لممارسة المهنة، بما يضمن أن المدققين الماليين حديثي التراخيص لممارسة المهنة لديهم قابلية الامتثال للأخلاق المهنية لما لهم من كفاية إطلاع واستيعاب جيد للوائح مدونة قواعد السلوك المهني الصادر عن المنظمات المهنية لدولهم، لكن ما يثير الاهتمام كيف نضمن استمرارهم في المحافظة والامتثال لهذه المعايير الأخلاقية[4]. مما يؤكد على الحاجة الماسة لدى مكاتب التدقيق المالي للإلتزام بتطبيق التعليم المهني المستمر في مجال تعزيز السلوك المهني والقيم الأخلاقية من خلال التأكيد على المفاهيم الأساسية

[1] COENENBERG, Adolf Gerhard, HALLER, Axel, et MARTEN, Kai-Uwe. Op.Cit., P 376.

[2] Chen, Yahn-Shir, Yi-Fang Yang, and Lee-Wen Yang. "The IT productivity paradox: Effects of training in audit firms." **Human Systems Management** 31.3-4 (2012): p 243.

[3] سارة برمه محمد وآخرون، دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية، دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي، ومكاتب المراجعين الخارجيين بالسودان، **مجلة العلوم الاقتصادية**، المجلد 17، العدد 2، السودان، 2016، ص 156.

[4] Haugen, Susan, and Lucretia Mattson. "Continuing ethics education is critical to improving professional conduct of auditors." **Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues**, vol 8, n° 1/2, 2005, P 18.

والفلسفة العامة والتوقعات بدلاً من التركيز على "لا يجب عليك" كما هو معمول به في أغلب الحالات. أي يجب أن تصبح مدونة السلوك والقواعد منهج فكري يشكل قناعة لدى المدققين عوضاً أن يرونها لا تعدو كونها لوائح تضم مجموعة من القواعد[1]، وهو ما يعكس في المحصلة أهمية التعليم المهني المستمر في تعزيز السلوك المهني لدى المدققين، حيث أشارت نتائج (Yaser AL frijat) إلى أن التعليم المهني المستمر للمدقق الداخلي يساعد على تنمية المهارات المهنية لاسيما ما تعلق منها بتعزيز السلوك المهني والقيم الأخلاقية لكشف ومكافحة السرقة والاحتيال وكذا مهارات التفكير الانتقادي في تقييم أدلة الإثبات[2].

من ناحية أخرى تدعم هذه النتائج ما توصلت إليه دراسة (Shoommuangpak) بأن التعلم المهني المستمر يرتبط بشكل كبير وإيجابي بتحسين جودة التدقيق المالي.[3] ولتمكين المدققين من استيعاب الممارسات الأخلاقية المناسبة أوصت دراسة (Haugen et al) مكاتب التدقيق بعرض ومناقشة أمثلة عن الحالات التي تحتوي على قضايا أخلاقية معقدة، من منطلق أن ورشات التعليم المهني المستمر تعد بيئة مثالية لتحديث وصيانة المعايير الأخلاقية للمدققين إذا كانت تتضمن برامج ذات محتوى متميز للمحافظة على الأخلاق والسلوك المهني[4].

ثانياً : مواكبة المستجدات في معايير المحاسبة والتدقيق والقوانين ذات الصلة

يمثل التعليم المهني المستمر أحد أهم محددات التطوير المهني الذي يسمح للمدقق المالي باكتساب الكفاءة والتأهيل اللازمين وإلمامه بقواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة كمتطلبات ضرورية لأداء عملية التدقيق بالجودة المطلوبة، حيث أكد تقرير لجنة (Cohen) على أهمية قيام المدقق المالي بالتطوير الذاتي لأساليب أدائه لعمله، من خلال مواكبته للتغيرات السريعة في مجال مهنة التدقيق المالي وفق برامج التعليم المهني المستمر[5]. ويرى (Elder) بأنه يجب على المدققين الاستجابة لمتطلبات التعليم المستمر للحفاظ على تراخيصهم لممارسة المهنة، أو كشرط لتجديد الترخيص بحيث توفر مهنة التدقيق المالي تعليم مهني مستمر باحتمال أكبر لتحسين جودة خدمة التدقيق المناسبة ولإبقاء المدققين الماليين على اطلاع دائم بمجموعة من المعارف الواسعة والمتغيرة باستمرار في مجال المحاسبة والتدقيق والجباية[6]. بحيث يهدف التعليم المهني المستمر إلى تحديث معرفة المدققين الماليين بالتطورات الحالية في

[1] Wyatt, Arthur R. "Accounting professionalism-They just don't get it!." **Accounting horizons**, vol 18, n° 1 , 2004, p : 45-54.

[2] Yaser Saleh AL frijat, Compliance with Continuing Professional Development (IES7) of Internal Auditor and Quality of Internal Audit Function, **Accounting and Finance Research**, Vol. 9, No. 1; 2020, p 28.

[3] Hussein, Fuad Elmahedi, Mustafa Mohd Hanefah, and Khaled Ali Endaya. "Audit team characteristics, and external environment audit factors: Effects on audit quality in Libya." **East African Scholars Journal of Economics, Business and Management**, vol 3, n° 10, 2020, p 8.

[4] Haugen, Susanet al. Op.Cit., P 20.

[5] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مرجع سبق ذكره**، ص 131.

[6] Yi-Fang Yang, Yahn-Shir Chen,"Quality moderates market competition: evidence of Taiwanese service industry", **International Journal of Quality & Reliability Management**, Vol. 33 Issue: 9, 2016, P 1338.

المنهجية وإجراءات التدقيق. أي من خلال التعليم المستمر سيحصل المدقق على فهم أعمق لقضايا المحاسبة ويزيد من اكتسابه للمهارات الخاصة بإجراءات التدقيق بما يحسن من جودة أعماله[1].

ثالثاً : المتابعة المستمرة لتطور تكنولوجيا المعلومات

أسهم استخدام الحواسيب الإلكترونية في مجال التدقيق المالي بشكل كبير في تطوير المهنة عن طريق الاستفادة من مميزاتها العديدة وأهمها اختصار الجهد والوقت، ومن هذا المنطلق أصبح من الضروري على المهنية والمهنيين مواكبة التطورات التي تستجد في مجال تكنولوجيا المعلومات بشكل عام وفي مجال تكنولوجيا التدقيق المالي بشكل خاص، حيث يعد الذكاء الإصطناعي والنظم الخبيرة أحد مظاهر الاستدلال على هذه التطورات[2]، ولذلك تم في السنوات الأخيرة تعميم تبني سياسات التعليم المهني المستمر من قبل المنظمات المهنية باعتبارها تشكل استجابة لتلك التغيرات التي يواجهها المدققين الماليين في مجالات المعرفة بتكنولوجيا المعلومات والطلب على ضمان الجودة، بالاضافة إلى المساءلة من قبل الرأي العام والحاجة إلى الرفع من القدرة التنافسية لاقتصاديات الدول[3].

كما أن التقدم في تكنولوجيا المعلومات في بيئة الأعمال المعاصرة أسفر عن التطور من التدقيق التقليدي إلى التدقيق الإلكتروني (التدقيق المستمر) في الوقت الفعلي مما شكل تحدياً لمهنة التدقيق المالي[4]. أوجب على مكاتب التدقيق المالي ضرورة وضع برامج التعليم المهني المستمر تعنى بمواكبة التغيرات المتسارعة في تكنولوجيا المعلومات.

وفي سياق متصل أهتمت دراسة (Yaser AL frijat) بإبراز أهمية الامتثال للتطوير المهني المستمر للمدققين الداخليين وعلاقته بجودة التدقيق الداخلي قياساً بمدى الاستجابة لمتطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي رقم (IES 7) الصادر عن مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي التابع لـ (IFAC)، هذا وقد شملت الدراسة أربعة دول عربية هي الأردن، الكويت، قطر ولبنان، وتوصلت الدراسة إلى نتائج إيجابية فيما يتعلق بأهمية التطوير المهني المستمر في تحسين جودة التدقيق الداخلي من خلال التركيز على المتابعة المستمرة للتغييرات المتعلقة بالبرمجيات التطبيقية للحواسيب وتكنولوجيا المعلومات الحديثة في ممارسات التدقيق الداخلي[5].

---

[1] Dyah Setyaningrum et al. The Effect of Auditor Quality on the Follow-Up of Audit Recommendation, **International Research Journal of Business Studies**, Vol. 6, No. 2, 2013, P 92.

[2] باسمة فالح النعيمي، واقع استمرار التعليم المحاسبي المهني في إقليم كوردستان/العراق وسبل النهوض به "دراسة ميدانية في مكاتب مراقبة الحسابات"، **مجلة العلوم الانسانية لجامعة زاخو**، المجلد 5، العدد 4، العراق، 2017، ص 1142.

[3] Laksmi, Ayu Chairina. "CPD for members of auditing profession in Indonesia: providers' point of view." **Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia**, vol 18, n° 2, 2014, p 126.

[4] Byrnes, Paul Eric, et al. "Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit1." Continuous Auditing. **Emerald Publishing Limited**, 2018., p 285 https://doi.org/10.1108/978-1-78743-413-420181014

[5] Yaser Saleh AL frijat, Op.Cit., P 28.

المطلب الخامس : الاستقلال الذهني والظاهري للمدقق المالي

يعتبر استقلال المدقق المالي من أهم العوامل المؤثرة في الجودة والتي لقيت اهتمام كبير من الدراسات الأكاديمية والاصدارات المهنية وخاصة فيما يتعلق بفجوة التوقعات والتهديدات التي قد يتعرض لها المدقق المالي. حيث نسعى من خلال هذا المطلب إلى إبراز أهمية الاستقلال في التأثير على جودة التدقيق المالي، من خلال استعراض بعض الخصائص السلوكية للمدقق المالي على نحو الامتثال لمدونة قواعد السلوك المهني وممارسة الشك المهني لتقييم المخاطر والكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية بالإضافة إلى التفكير الانتقادي والموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها.

وفقا لما سبق ذكره ينظر للاستقلال بأنه المطلب الأساسي الذي يستطيع المدقق من خلاله ممارسة الحكم المهني بموضوعية ودون أي تأثير، وهذا ما أكدت عليه دراسة (DeAngelo) في سياق تعريفها لجودة التدقيق، حيث أدرجت استقلال المدقق المالي بمثابة المؤشر الثاني لجودة التدقيق المالي على اعتبار أن الكفاءة الفنية لدى المدقق لا تكفي لوحدها لاكتشاف التحريفات الجوهرية دون العزم على الإبلاغ عن أي خرق مكتشف والذي يعد أساسا لتقديم جودة تدقيق عالية[1]. ويفترض أن يتعرض استقلال المدقق للتهديد عندما يتأثر الحكم المهني للمدقق المالي على نحو غير ملائم بمصالحه المالية بدلا من أن يتعامل مع المواقف بما يضمن مصالح مستخدمي القوائم المالية[2].

من جهة أخرى أكدت المفوضية الأوربية في الورقة الخضراء بأن التدقيق هو ضمان قانوني للمستثمرين والمقرضين والأطراف الأخرى الذين لديهم مصلحة اقتصادية في الشركة محل التدقيق، ولذلك ينبغي أن يكون الاستقلال هو الأساس الثابت لبيئة التدقيق المالي[3].

ويتمثل أحد أهداف استقلال المدقق المالي في تعزيز عمليات تدقيق عالية الجودة عن طريق التقليل إلى أدنى حد ممكن من احتمال أن تؤثر أي عوامل خارجية على أحكام المدقق المالي. لذلك يجب على المدقق ممارسة الشك المهني ويجب أن يكون لديه القدرة والرغبة في اتخاذ القرارات بطريقة غير متحيزة وموضوعية، حتى عندما تكون قرارات المدقق ضد مصالح إدارة عميل التدقيق أو ضد مصالح المدقق ومكتب التدقيق[4]. وهذا ما يعتبر وفق النظرية الموضوعية بأنه مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية المدقق وتفكيره ولا يجب أن ينظر إلى استقلال المدقق نفسه على أنه مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمدقق نفسه، وإنما يجب النظر لها على أنها مسألة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محددة[5].

---

[1] Tritschler, Jonas. Op.Cit., P 27.

[2] Johnstone, Karla, Audrey Gramling, and Larry E. Rittenberg. **Auditing: a risk-based approach to conducting a quality audit**. Cengage learning, ninth edition, Cengage Learning, United States, 2013, P 18.

[3] EUROPEENNE, DANS L'UNION, and PISTES DE REFLEXION POUR L'AVENIR. "**Livre vert**." Libérer le potentiel des industries culturelles et creatives (2010), p 11.

[4] Johnstone, Karla, Audrey Gramling, and Larry E. Rittenberg. Op.Cit., P 17.

[5] براق محمد وديلمي عمر، العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات، **الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية**، العدد 17، الجزائر، 2017، ص 20.

بالإضافة إلى ذلك لا يعد الاستقلال أمر مهم للأطراف المعنية مباشرة فحسب، بل يتعلق أيضاً بالأطراف الثالثة، وخاصة العملاء الآخرين[1].

تستخدم الولايات المتحدة في الوقت الحالي شكلاً لهيكل سوق التدقيق يستند إلى طرف ثالث حيث يقوم مكتب المفتش العام للتدقيق بتقييم احتياجات التدقيق للشركات العامة ثم يجري مناقصات لارتباطات التدقيق المالي مع هذه الكيانات ويختص في تعيين المدققين ودفع أتعابهم وإنهاء مهامهم. حيث يشير وجود مكتب المفتش العام في سوق التدقيق المالي الحكومي بأن نظام الطرف الثالث أو التخصيص أمر ممكن لتعزيز الاستقلال[2].

أولاً : الامتثال لمدونة قواعد السلوك المهني

خلصت دراسة (Haeridistia et al) إلى أن أخلاقيات المهنة تؤثر على جودة التدقيق المالي، وهذا يعني بأن استمرار المدقق في الامتثال لمدونة قواعد السلوك المهني، ستكون نتائج التدقيق وفقاً لما تتضمنه القوائم المالية[3].

وفي ذات السياق اهتمت (Alrabba) بدراسة تأثير مدونة الأخلاقيات على جودة الحكم المهني للمدققين في الأردن. وتوصلت إلى أن الجوانب المختلفة للمدققين لها تأثيرات متنوعة على قدرتهم على اكتشاف أي معلومات غير صحيحة في القوائم المالية. حيث كان من الواضح أن سلامة وموضوعية واستقلالية المدققين ترتبط ارتباط ضعيف بالقدرة على ملاحظة المعلومات المالية غير الصحيحة. ومع ذلك اكتشفت الدراسة أن جميع الجوانب الأخلاقية لمهنة التدقيق مثل القواعد التي تحكم حقوق الإعلان، وتحديد الأتعاب، واسم المؤسسات وشكلها، لها تأثير كبير في قدرة المدقق على تحديد التحريف بالقوائم المالية[4].

ثانياً : ممارسة الشك المهني

أوضح المنتدى الدولي لمنظمي مهنة التدقيق المستقلين (IFIAR) في تقريره السنوي عن نتائج الرقابة على جودة مكاتب التدقيق في بعض الدول الأعضاء للعام 2014، بأن أحد العوامل الكامنة وراء العديد من أوجه القصور في التدقيق المالي هو عدم كفاية ممارسة الشك المهني أثناء أداء أعمال التدقيق، واستناداً لذلك أكد (IFIAR) بأن تعزيز ممارسة الشك المهني لدى المدققين يسهم بشكل كبير في تحسين جودة تدقيق القوائم المالية

[1] ARRUÑADA, Benito. Audit quality: attributes, private safeguards and the role of regulation. **European Accounting Review**, vol. 9, no 2, 2000, p. 206.

[2] Hurley, Patrick J., Brian W. Mayhew, and Kara Obermire. "**Realigning Auditors' Accountability: Experimental Evidence**." (2017), P10.
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2688417

[3] Haeridistia, Nurlita, and Agustin Fadjarenie. "The Effect Of Independence, Professional Ethics & Auditor Experience On Audit Quality." **International Journal Of Scientific & Technology Research** 8.02 (2019).

[4] Alrabba, Hussein Mohammed. "MEASURING THE IMPACT OF CODE OF ETHICS ON THE QUALITY OF AUDITORS'PROFESSIONAL JUDGMENT." **Journal of Governance and Regulation**, vol 5.4 (2016).

وينبغي أن يكون أولوية قصوى لمكاتب التدقيق، بالنظر إلى تكرار أوجه القصور في التدقيق المالي[1]. كما أكد مركز جودة التدقيق المالي بالولايات المتحدة الأمريكية (CAQ) على ضرورة ممارسة المدققين لأعلى درجات الموضوعية والشك المهني على اعتبار أن الكفاءة المهنية للمدقق المالي لا تكفي لوحدها لتحقيق جودة التدقيق المالي[2].

كما يعد أحد أسباب فشل المدقق في اكتشاف الاحتيال هو انخفاض مستوى الشك المهني الذي يتبناه المدققين[3]. وهذا يتفق مع إرشادات (IAASB) والتي مفادها، إذا لم يكن فريق التدقيق متمكن من الاستخدام المناسب للشك المهني للطعن في تأكيدات الإدارة فلن يمتلك القدرة على اكتشاف الاحتيال ولا على الاستنتاج الموثوق بأن القوائم المالية للكيان تعرض بشكل عادل[4].

وقد توصلت دراسة (بشرى الطائي) إلى وجود تأثير لخصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق المالي في مكاتب التدقيق العراقية، أي أن ممارسة الشك المهني تؤدي إلى تحسين جودة التدقيق المالي من خلال اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال أو الأخطاء مما يؤدي الى الحفاظ على ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق المالي[5].

هذا ويمكن أن يتأثر شك المدقق بالعديد من العوامل بالإضافة إلى الاستقلال، بما في ذلك المستوى التعليمي للمدقق، والتدريب، والإشراف على الموظفين ومعرفة أعمال الشركة محل التدقيق، وثقافة مكتب التدقيق، وعلاقة مكتب التدقيق مع إدارة العملاء ولجان التدقيق. مما يدل على أنه قد يكون للاستقلالية على المستويين الفردي والمؤسسي، في الواقع أو المظهر، تأثير على شك المدقق وجودة التدقيق المالي[6].

ثالثاً : التفكير الانتقادي والموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها

أشارت الدراسات السابقة إلى أن ضعف موضوعية المدقق ونزاهته يرتبط بعوامل مختلفة من أبرزها تقديم الخدمات الاستشارية وطول مدة حيازة المدقق ومنافسة سوق التدقيق بالإضافة إلى حجم العميل وكذا حجم مكتب التدقيق. وعليه قد يكون للثقافة الأخلاقية داخل مكاتب التدقيق تأثير كبير على استنتاجات المدقق

[1] International Forum of **Independent Audit Regulators Report on 2014 Survey of Inspection Findings** March 3, 2015, P 3.
[2] Centre for audit quality, **External Auditor Assessment Tool: A Reference for Audit Committees**, 2017, P 8.
[3] Putra, Gede Sanjaya Adi, et al. Op.Cit., P 33.
[4] International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) , **A Framework for Audit Quality**, New York, NY : IAASB, 2013, P .26
[5] بشرى الطائي وعلاء الدين عثمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 597.
[6] Mills, P. W., et al. E**nhancing Audit Quality: Canadian Perspective-Auditor Independence**. Discussion Paper prepared by the Independence Working Group (IWG) of the under a collaborative initiative by the Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) and the Canadian Public Accountability Board (CPAB), 2012, p 9.

وموضوعيته ونزاهته، مما ينعكس على جودة التدقيق[1]. وفي هذا الصدد أوضحت نتائج دراسة (التويجري وآخرون) أنه من بين أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في جودة التدقيق المالي بالمملكة العربية السعودية هي : الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها، وعلى ضوء هذه النتيجة أوصى الباحثان بضرورة اهتمام مكاتب التدقيق بالالتزام بالموضوعية وأخلاقيات المهنة عند فحص وتقييم القوائم المالية واستقلال مكتب التدقيق عن الشركة محل التدقيق[2].

من ناحية أخرى أفادت دراسة (Tahir Fatima) بأنه على الرغم من أن بعض الدراسات قد اهتمت بالثقافة الأخلاقية وفق منظور موضوعية المدقق، إلا أنها لم تأخذ في الاعتبار تأثير الموضوعية على نزاهة المدقق، لوجود الارتباط الوثيق بين موضوعية المدقق والنزاهة والثقافة الأخلاقية. وأسفرت نتائج التحليل عن مقترح مفاده أن الثقافة الأخلاقية وموضوعية المدقق تؤثر على نزاهة المدقق وبالتالي قد يكون لها آثار على الممارسة المهنية وثقافات مكاتب التدقيق في نيجيريا[3].

وفي إندونسيا أظهرت نتائج دراسة (Furiady et al) أن الإلتزام بالموضوعية لدى المدققين يؤثر بدرجة عالية في تحسين جودة التدقيق المالي. لكونها تعزز من قدرة المدققين على ممارسة المهنة بنزاهة دون أن يتأثروا بضغوط الطرف الآخر[4].

المبحث الثالث : أثر العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي

نهدف من خلال هذا المبحث إلى تسليط الضوء على العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي، وإبراز مدى تأثيرها في تحسين جودة التدقيق المالي، انطلاقا مما أفادت به العديد من الدراسات الأكاديمية واصدارت المنظمات المهنية بخصوص إمكانية تأثر جودة التدقيق المالي بالعوامل المتعلقة ببيئة التدقيق المالي، حيث أكد (FRC) أن جودة التدقيق تتأثر كذلك بعوامل خارجة عن سيطرة المدققين والتي من بينها البيئة التنظيمية لمهنة التدقيق المالي[5]. وهو ما يتوافق مع تنظير (Knechel) القائم على فكرة مفادها بأن تنظيم المهنة يمكن أن يحسن

[1] Tahir, Fatima Alfa. "**Exploring the Influence of Ethical Culture and Auditor Objectivity on Auditor Integrity among Nigerian Auditors: A Proposed Study**." (ICAS) 18-20 September, (2017) , Malaysia.

[2] عبد الرحمان التويجري وحسن النافعاني، **جودة المراجعة الخارجية دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، **المملكة العربية السعودية**، 2008، ص ص 219-255.

[3] Tahir, Fatima Alfa. "Exploring the Influence of Ethical Culture and Auditor Objectivity on Auditor Integrity among Nigerian Auditors: A Proposed Study." **International Conference on Accounting Studies** (ICAS) 2017 18-20 September 2017, Putrajaya, Malaysia (2017). P : 24-29

[4] Furiady, Olivia, and Ratnawati Kurnia. "The effect of work experiences, competency, motivation, accountability and objectivity towards audit quality." **Procedia-Social and Behavioral Sciences** 211 (2015): 328-335.

[5] Financial Reporting Council, **The audit quality framework**, FRC, London: 2008, P 7.

من الجودة كما قد يحد منها، حيث تتوقف نتائج التنظيم على طبيعة التدقيق وشكل التنظيم والنتائج غير المقصودة التي لا مفر منها جراء إعادة تنظيم المهنة بأكملها [1]. واقترح عند إجراء أي تغييرات تنظيمية تعنى بمهام المدقق وهيكل سوق التدقيق أو الإطار التنظيمي أن يراعى عدم وجود أي تأثيرات سلبية قد تحد من الجودة بدلا من أن تحسنها[2].

ووفقا للتنظير السابق وما اتصل به من أدبيات سابقة تعبر عن رؤى أكاديمية أو مقترحات منظمات مهنية تمت مراجعتها، وخلصنا من خلالها إلى فهم أعمق للتأصيل النظري، الذي أسفر عن استنباط وتحديد مجموعة من العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية للتدقيق المالي المؤثرة في تحسين الجودة، والتي تم إدراجها ضمن الأبعاد التالية : تنظيم متطلبات كل من تحسين الكفاءة المهنية وتعزيز الاستقلال بالإضافة إلى الرقابة على الجودة فضلاً عن الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق المالي وكذا حوكمة الشركات محل التدقيق المالي.

المطلب الأول : تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية

نسعى من خلال هذا المطلب إلى تسليط الضوء على دور تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية في تحسين الجودة انطلاقا من تحديث مناهج وطرق تعليم المحاسبة في الجامعة لما للتعليم العالي المتخصص من دور فعال في إعداد خريجين مؤهلين لممارسة المهنة باقتدار والتي تعبر عن مدى صرامة المتطلبات للحصول على الاعتماد لمزاولة المهنة، كما نتطرق أيضا إلى أهمية اعتماد المكاتب الدولية الكبرى للتدقيق المالي، من منطلق نقل الخبرات بالاعتماد على أسلوب المحاكاة مما قد يسهم في تحسين الجودة لدى المكاتب المحلية، كما أنها قد تسهم في خلق منافسة في سوق التدقيق تحتاج إلى تنظيم يضبط تلك المنافسة وفق آلية تقديم القيمة المضافة لا على حساب الجودة من خلال تخفيض الاتعاب.

أولاً : تحديث مناهج وطرق التعليم العالي للمحاسبة والتدقيق بما يتلاءم مع الواقع الاقتصادي

إن التحديات الأخيرة التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق المالي والمتعلقة بالمساءلة والإشراف والسلوك الأخلاقي وحوكمة الشركات، تسلط الضوء على الحاجة إلى تعليم جيد وتدريب المهنيين. حيث تتطلب بيئة الأعمال المعاصرة مدققين ماليين لديهم القدرة على التكيف باكتساب مهارات واسعة تمكنهم من التعامل مع تحديات مثل العولمة والقيادة المسؤولة والتقدم السريع في التكنولوجيا المالية[3]. حيث تتعلق إحدى المشكلات الرئيسية المرتبطة بتطوير الكفاءة وإمكانية توظيف الخريجين لممارسة مهنة التدقيق المالي في وجود فجوة ما بين كفاءات خريجي الجامعات والاحتياجات التي تقتضيها مزاولة المهنة. إذا تشير النتائج إلى أن مؤسسات التعليم

[1] KNECHEL, W. Robert. **Audit quality and regulation. International Journal of Auditing**, Op.Cit., P 215.
[2] Quick, Reiner. "EC green paper proposals and audit quality." **Accounting in Europe** 9.1 (2012), p 18.
[3] Lubbe, Ilse, L. Peta Myers, and Annelien van Rooyen. "Introduction to Special Issue: **Challenges for Academics Educating Accounting Professionals in South Africa**." (2020): 1-5.

العالي معنية باستخدام استراتيجيات لتعزيز تطوير الكفاءات من أجل توظيف الخريجين، وتعتمد قابلية توظيف الخريجين وتطوير كفاءاتهم في جميع أنحاء العالم على شعور قوي بالابتكار وممارسات التعاون المطبقة في التعليم العالي[1]. كما يجب أن تكون مناهج التعليم العالي في مجال المحاسبة شاملة ومتوافقة مع متطلبات السوق التي تتسم بالديناميكية والتي تتغير بسرعة لإنتاج الخريجين الذين سيصبحون مدققين ماليين محتملين[2].

وفي هذا الصدد تنص معايير تعليم المحاسبة الدولية على أن الكفاءة المهنية تشتمل على تكامل ثلاثة جوانب رئيسية : الكفاءة الفنية؛ مهارات مهنية؛ والقيم والأخلاق والمواقف المهنية. وعليه وباعتبار أن الهدف من تعليم المحاسبة هو إعداد خريجي المحاسبة بشكل مناسب ليصبحوا مهنيين مؤهلين، لذلك يعد اندماج هذه المكونات الثلاثة جزءا لا يتجزأ من توفير أساس قوي لتجهيز الطلبة بشكل أفضل لتحقيق هذا الهدف[3].

من ناحية أخرى أجريت دراسة لتقييم قابلية توظيف خريجي المحاسبة في المملكة العربية السعودية، من خلال تقييم مدى ملاءمة التعليم المحاسبي لتوفير فرص عمل لخريجي المحاسبة بناء على متطلبات سوق العمل السعودي، بالاعتماد على سبر للآراء شمل ثلاثة من أصحاب المصلحة في تعليم المحاسبة (الطلاب والأساتذة وممتهني المحاسبة)، ولجعل مناهج التعليم العالي في تخصص المحاسبة ذات فائدة عالية في سوق العمل، أفادت الدراسة بضرورة إدراج بعض المواضيع المرتبطة بالمحاسبة في مناهج المحاسبة، كما يجب تحسين بعض المهارات الفنية والعملية المرتبطة بتحليل وتقييم المخاطر ونظم المعلومات المحاسبية، فضلا على توفير مهارات مثل القدرة على تحديد وحل المشكلات المعقدة وغير المألوفة التي تحتاج إلى مزيد من التحسين[4].

وفي هذا الصدد عمدت دراسة (Mameche) إلى إجراء تقييم تجريبي لمهارات التوظيف لخريجي المحاسبة بموجب معايير (IES) في تونس حيث شمل الاستطلاع آراء 419 مشاركًا من أساتذة جامعات ومهنيين وخريجين جدد من الجامعات التونسية، وأظهرت النتائج أن برامج تعليم المحاسبة في تونس سمحت بتنمية المهارات الفكرية والتنظيمية والعامة بشكل كبير، وفي المقابل اعتبرت مهارات الاتصال والتعامل مع الآخرين بمثابة الحلقة الضعيفة لبرنامج تعليم المحاسبة في تونس بموافقة جميع المستجيبين[5].

من جهة أخرى فإن تغيير طرق تعليم المحاسبة وتطويرها لا يقل شأن في تحسين جودة خريجي الجامعة حيث أشارت دراسة (Wahab, Roslan) بأن طرق تعليم المحاسبة المعتمدة على التكنولوجيا تعد خطوة في

[1] Abelha, Marta, et al. "Graduate Employability and Competence Development in Higher Education—A Systematic Literature Review Using PRISMA." **Sustainability** 12.15 (2020): 5900.
[2] TANDIONTONG, Mathius, et al. Op.Cit., P 4.
[3] Smith, B. N. **Facilitating collaborative learning in accounting students: a cross-institutional study of perceptions and experiences of group work in university accounting education**. Diss. University of Tasmania, 2017. P 302.
[4] Senan, N. "Convenience of accounting education for the requirements of Saudi labour market: An empirical study." **Management Science Letters** 9.11 (2019): p 1930.
[5] Mameche, Youcef, Mohamed Ali Omr, and Najet Hassine. "Compliance of Accounting Education Programs with International Accounting Education Standards: The Case of IES 3 in Tunisia." **Eurasian Journal of Educational Research** 85 (2020): 225-246.

الاتجاه الصحيح لتلبية طلب الصناعة على المحاسبين المحترفين ذوي الخبرة العالية في تكنولوجيا المعلومات والجودة العالية [1].

ثانياً : صرامة متطلبات الاعتماد لمزاولة المهنة

تتأثر بشدة حوافز المدققين الماليين على مستوى الارتباط وعمليات التدقيق التي يؤدونها، بعقود عمل المدققين مع مكاتب التدقيق والحوافز التي تم إنشاؤها من قبل المنظمات المهنية، بالإضافة إلى ذلك يتم تحديد إجراءات التدقيق على المستوى الجزئي إلى حد كبير من قبل مكاتب التدقيق التي يعمل فيها المدققين، كما تتأثر هذه الإجراءات بالمنظمات المشرفة على مهنة التدقيق المالي بما في ذلك البيئة القانونية في أي بلد[2].

من هذا المنطلق ينظر إلى أهمية دور التنظيم في وضع شروط صارمة لمزاولة المهنة بما يكفل جودة انتقاء المترشحين لمزاولة المهنة والذي من شأنه أن يساهم في تحسين جودة التدقيق المالي، وفي ذات السياق وعلى غرار التنظيم الصادر عن الاتحاد الأوربي بحث (Van et al) في اختبار العلاقة بين صرامة متطلبات الترخيص لمزاولة مهنة التدقيق المالي في دول الاتحاد الأوروبي (الحصول على شهادة علمية أعلى وفترة تدريب أطول) وجودة التدقيق المالي، من خلال تقييم العلاقة بين تلك المتطلبات المهنية والمستحقات الاختيارية بغرض إدارة الأرباح، وكشفت النتائج المتوصل إليها إلى أن متطلبات شهادة الماجستير مقارنة بشهادة الليسانس ترتبط ارتباط وثيق بجودة المستحقات في البيانات المالية المدققة، كما أن المستحقات الاختيارية لعملاء التدقيق كانت أقل في دول الاتحاد الأوربي التي تشترط فترة تدريب لا تقل عن ثلاثة سنوات للحصول على ترخيص لمزاولة مهنة التدقيق المالي[3]. وهو ما يتفق مع مقترح الجودة لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، الذي أدرج الترخيص لممارسة المهنة كأحد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي، وبمثابة ضمان بأن الخدمة تؤدى من قبل أفراد مؤهلين ويستجيبون بشكل مناسب لما هو ضروري بما يراعي دور المهنة في خدمة المصلحة العامة[4].

ثالثاً : منح التراخيص لمكاتب التدقيق الدولية الكبيرة

أشارت العديد من الدراسات لأهمية المحاكاة مع مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى لما لها من تجربة دولية تؤهلها لتقديم خدمات ذات جودة أعلى من مكاتب التدقيق المحلية، وبناءا عليه يرى بعض الباحثين بأن منح التراخيص لمكاتب التدقيق الأربعة الكبار يسهم في تحسين الجودة، حيث أظهرت نتائج دراسة (Gunn, et al) أن جودة التدقيق تكون أعلى عندما يمتلك المدقق خبرة في إجراء عمليات تدقيق للمجموعات العالمية أو يمتلك

[1] Wahab, Roslan Abdul, et al. "Technology-Based Accounting Education: Evidence on Acceptance and Usage." **Advanced Science Letters** 23.8 (2017): 7737-7741.
[2] FRANCIS, Jere R. Op.Cit., P 125.
[3] Van Linden, Christophe, et al. Op.Cit., P : 360-373.
4 IASB, I. A. (2014). A framework for audit quality: **Op.Cit**., P 36.

خبرة خاصة في البلد الذي يمتلك فيه العميل شركة فرعية مهمة، أو يمتلك كلا النوعين من الخبرة في المشاركة[1]. وفي نفس السياق خلصت دراسة (عوض) بمصر إلى أن ارتباط مكتب التدقيق المحلي بمكتب عالمي تساهم بنسبة (67 %)، في تقليل مخاطر التدقيق غير المنظم[2].

في المقابل أشارت نتائج دراسة (Vaicekauskas) إلى أن عملاء التدقيق الليتوانيين يرون أن التدقيق المالي المقدم من قبل مكاتب التدقيق المحلية ذات جودة أعلى من تلك التي تقدمها شركات التدقيق الدولية من حيث الرؤى المتعلقة بالمخاطر الضريبية (معيار القيمة المضافة)، مشاركة الشريك في تدقيقهم والكفاءة المتصورة لمساعدي التدقيق (معايير أداء التدقيق)[3].

وفي ذات السياق اهتمت دراسة (أبو الجبل) بمعرفة أثر العلاقة بين تفعيل التدقيق المالي المشترك وتحسين جودة التدقيق المالي في بيئة الأعمال المصرية وخلصت إلى أن التدقيق المالي المشترك الإلزامي يساهم في تحسين جودة التدقيق المالي شريطة وجود أحد مكاتب التدقيق العالمية الكبرى ضمن طرفي التدقيق[4].

رابعاً : إرساء قواعد المنافسة في سوق التدقيق على أساس تقديم القيمة المضافة

قد تؤدي الجهود المبذولة لخفض الأتعاب إلى تخفيض الجودة ما لم تتحقق تحسينات كبيرة في الفعالية، من ناحية أخرى قد تؤدي الجهود المبذولة لتحسين الجودة إلى ارتفاع الأتعاب ما لم تتحقق تحسينات كبيرة في الكفاءة. وعليه فالمطالبة بتحسين الجودة دون التفكير في التكلفة قد لا يؤدي إلى توازن قابل للتطبيق اقتصادياً، في حين أن المنظمات المشرفة على المهنة قد تكون أقل اهتماماً بشأن التكلفة، فقد يكون من الأفضل القول بأن المهنة يجب أن "تنافس على القيمة"، والتي تعترف ضمنياً بمقايضة تكاليف التدقيق مقابل فوائده[5]. مما يدل على أن العلاقة بين تحسين الجودة والرضا بالخدمة المقدمة هي المحدد الحقيقي للقيمة المضافة للتدقيق المالي[6].

هذا وتكمن قيمة التدقيق في استخدامه كأداة لإدارة المخاطر من قبل مختلف أصحاب المصلحة داخل المنظمة وخارجها[7]. وعليه يفترض أن القيمة المضافة لعملية التدقيق تتمثل في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية على أنها خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، ومن ناحية أخرى فإن فشل المدقق المالي في تحقيق القيمة

[1] Gunn, Joshua L., and Paul N. Michas. "Auditor multinational expertise and audit quality." **The Accounting Review** 93.4 (2018): 203-224.

[2] أمال محمد عوض، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 45، العدد رقم 2، مصر، 2008، ص 2.

[3] Vaicekauskas, Darius. "Differences between audit quality provided by international and local audit firms: the research on audit clients' perceptions in the audit market of Lithuania." **Ekonomika** 93 (2014): 157-173.

[4] أبو الجبل نجوى محمود أحمد، أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر "دراسة تطبيقية"، **مجلة البحوث المحاسبية**، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد 1، ص 113-160.

[5] Knechel, W. Robert. "**Audit quality and regulation**." Op.Cit., P 215.

[6] M. FELA Ayachi, Les facteurs impactant la qualité du commissariat aux comptes Une analyse à partir du contexte de l'audit légal dans les entreprises en Algérie, **Revue Algérienne d'Economie de gestion** Vol. 12, N° : 02(2019) , P 56.

[7] KNECHEL, W. Robert. **Audit quality and regulation**, Op.Cit., P 219.

المضافة لعمله قد يعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن اهماله أثناء أداء مهامه[1].

ومن منطلق الحد من مخاطر التدقيق المالي يؤدي إلى تحسين جودته، فقد يؤدي ذلك إلى زيادة القيمة المضافة التي تحققها عملية التدقيق المالي، وبالتالي تترتفع درجة الاعتماد على القوائم المالية المدققة، مما يعزز من دور مهنة التدقيق المالي في عملية توجيه وتخصيص الاستثمارات في مجالات مختلفة للمجتمع، وبالتالي يساهم في تحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المجتمع، ومن ناحية أخرى فإن تحسين جودة التدقيق المالي يؤدي إلى ارتفاع القدرة التنافسية لمهنة التدقيق المالي[2].

هذا وتتوقع هيئة السوق المالية في المملكة المتحدة بأن القيام بإجراء عمليات التدقيق المالي المشتركة الإلزامية تسمح بتعزيز المنافسة وتخفيض تركيز سوق التدقيق وتحسين جودة التدقيق في المملكة المتحدة[3]. كما ينظر إلى معظم المهام التي تم أدئها في إطار التدقيق المشترك ذات قيمة مضافة باعتبار أنها مكرسة لـ "الشك المهني" الضروري للتعبير عن رأي التدقيق[4].

في المملكة المتحدة وبعد إصدار تقرير مجلس اللوردات عن سوق التدقيق، قام مكتب التجارة العادلة بإحالة سوق التدقيق القانوني للشركات الكبيرة في المملكة المتحدة إلى لجنة المنافسة. التي تعنى بموجب قانون المؤسسات لعام 2002 بالتدخل في حال طال سوق التدقيق موانع أو قيود تعيق المنافسة، مما يستدعي تدخلها إلى إزالة تلك الموانع إما عن طريق تقديم سبل الانصاف نفسها أو التوصية بإجراءات من قبل هيئات أخرى[5].

من ناحية أخرى أوضح (Knechel) بأن قيمة التدقيق يمكن تعزيزها إذا تم الاعتراف بالعلاقة التفاعلية أو التعاونية بين العميل والمدقق وأخذت بعين الاعتبار في تنظيم وتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وهذا يخلق تحدي صعب لمهنة التدقيق المالي لا سيما فيما يتعلق بأصحاب المصلحة من نتيجة التدقيق : قد تكون عمليات التدقيق أكثر فعالية وكفاءة إذا تعاون العميل والمدقق المالي بشكل مناسب للتغلب على عيوب المعلومات النسبية، ولكن الطرف الثالث لعملية التدقيق قد لا يقدر عملية التدقيق على أنها عالية القيمة إذا رأى بأن هذا التعاون يقوض استقلالية المدقق المالي[6].

من ناحية أخرى أسهمت التكنولوجيا الرقمية الجديدة مثل (تحليل البيانات الضخمة، والذكاء الاصطناعي...إلخ) في تغيير الطريقة التي سيتم بها التدقيق، من خلال اختصار بعض المهام المتكررة. حيث تتيح

[1] أحمد محمد نور وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 12.

[2] المرجع السابق، ص 38.

[3] Paul A. Griffin†, David H. Lont‡, Stephani A. Mason§ & Carol Pomare, **Are Two Sets of Eyes More Costly Than One? Large-Sample Evidence on Joint versus Single Audits in the European Union**, https://az659834.vo.msecnd.net/eventsairseasiaprod/production-tcm-public/4521c74097ad4831a92920336d99fafb

[4] MAZARS : **A GUIDE TO JOINT AUDIT. For a more effective audit market** p10. https://www.aph.gov.au/DocumentStore.ashx?id=3f3cdca3-bb83-445c-810e-041d814495e1&subId=672308

[5] Beattie, Vivien, et al. Op.Cit., P 57.

[6] Knechel, W. Robert, Edward Thomas, and Matthew Driskill. "Understanding financial auditing from a service perspective." **Accounting, Organizations and Society** 81 (2020): 101080. P 18.

التكنولوجيا الرقمية الجديدة للمدققين توفير قدر كبير من الوقت للقيام ببعض إجراءات التدقيق من خلال المخرجات الآلية للبيانات مما يتيح سهولة تحليلها بالخوارزميات، مما يجعل التكنولوجيا الرقمية تقلل بشكل كبير من تكاليف التدقيق، وتمنح المدقق تخصيص مزيد من الوقت لتفسير البيانات، فيصبح المدقق أكثر قدرة على التحكم في بيانات العميل في الوقت الحقيقي ومن خلال هذه الميزة يمكن للمدقق تقديم القيمة المضافة للعميل[1].

المطلب الثاني : تنظيم متطلبات تعزيز الاستقلال

نسعى من خلال هذا المطلب إلى تسليط الضوء على دور تنظيم متطلبات تعزيز استقلالية المدقق المالي في تحسين الجودة من خلال تطبيق التناوب الالزامي لمدة معينة تفاديا لوقوع تهديد الألفة بين طرفي التدقيق، بالاضافة إلى منع تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق المالي، فضلا عن تلافي نشؤ تبعية اقتصادية لعميل معين من قبل مكتب التدقيق جراء الأهمية النسبية لمداخيل المكتب من ذلك العميل مقارنة بالمداخيل الاجمالية للمكتب مما يقوض من استقلال المدقق مقابل المحافظة على حصة المداخيل المعتبرة من ذلك العميل.

هذا وقد حددت دراسة (Tepalagul, et al) أربعة أبعاد يمكن من خلالها تقييم أثر استقلالية المدقق المالي على جودة التدقيق، باعتبار أنها بقدر ما تعد بمثابة تهديدات للاستقلال، إلا أن لها في المقابل بعض التأثيرات على تحسين كفاءة المدقق المالي، حيث تكمن هذه الأبعاد فيما يلي : (أهمية العميل، الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق، حيازة المدقق المالي، وارتباط العميل بمكاتب التدقيق)[2].

من ناحية أخرى يمكن تحديد العوامل المؤثرة في الحد من استقلال المدقق المالي فيما يلي [3]:

- تقديم الخدمات الاستشارية بالتزامن مع التدقيق المالي لنفس العميل؛
- المنافسة الغير أخلاقية لاستقطاب العملاء الجدد؛
- تمديد حيازة المدقق لأكثر من خمسة سنوات في خدمة عميل التدقيق؛
- اعتماد المدقق بشكل كبير على عميل معين لدرجة أن تمثل أتعابه نسبة معتبرة من الدخل الإجمالي للمدقق، حيث تشير النتائج التجريبية إلى أن رسوم التدقيق الأعلى التي يتلقاها المدققين قد تخلق ترابط بين العميل والمدققين[4].

في المقابل يمكن تحديد العوامل المؤثرة في تعزيز استقلال المدقق المالي فيما يلي :

---

[1] Manita, Riadh, et al. 2020, **Op.Cit.,** p p 4-5.

[2] Tepalagul, Nopmanee, and Ling Lin. "Auditor independence and audit quality: A literature review." **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, vol 30, no 1, 2015, P 102.

[3] محمد أسامة أبو لقمان، **العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي، دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة**– فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين، 2007، ص 205.

[4] Sulong, Zunaidah, et al. "Managerial Ownership, leverage and audit quality impact on firm performance: evidence from the Malaysian ace market." **Accounting & Taxation** 5.1 (2013): p 59.

- كلما كان التأهيل العلمي والعملي للمدقق المالي يتوافق مع متطلبات المهنة كلما أثر إيجابا على الاستقلالية والعكس صحيح[1]؛
- كثيرة تلك المؤثرات في استقلال المدقق والتي من أكثرها استفحال ما يحصل عليه المدقق من أتعاب من عميله سواء مقابل خدمة التدقيق أو غيرها من الخدمات الأخرى، تلك الأتعاب ليس لها ضوابط محددة ولكنها تتوقف على الاتفاق بين المدقق وعميله، وعلى الرغم من المطالب المستمرة بوضع ضوابط محددة لأتعاب التدقيق، أو أن تتولى جهة ثالثة تحديدها، إلا أن الوضع لا يزال يحتاج إلى الكثير من الدراسة والبحث[2].

أولاً : التناوب الالزامي

يعد التناوب الالزامي لمكاتب التدقيق المالي أحد العوامل المحتملة التأثير على الجودة، والتي أثارت جدلاً واسع ما بين مؤيد ومعارض، فالمؤيدون يرون أنها تؤثر تأثيراً إيجابيا على الجودة، باعتبار أن طول فترة التعاقد بين مكتب التدقيق المالي وإدارة الشركة محل التدقيق لا تضمن استقلالية المدقق وتخلق نوعاً من العلاقات الشخصية التي قد تخل بعملية التدقيق، وتتيح للشركة إمكانية التلاعب بأرباحها مما يعكس فشل المدقق المالي في إصدار رأي مناسب، أما المعارضون فلا يجدون أي إثبات على ذلك، بل بالعكس يرون أن التكلفة المصاحبة للإلزام بتقييد مدة العلاقة التعاقدية بين المدقق والعميل تفوق المنافع المتوقعة، فمعرفة المدقق بكيفية تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية تشكل عوامل حاسمة في تحديد مدى قدرته على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية والابلاغ عنها، مما يعكس مدى استقلاليته[3].

في المقابل ترى (Ionela-Corina) بأنه يمكن اعتبار إدخال القواعد الخاصة بتناوب المدققين وتلك التي تقلل أو تقضي على تهديد الألفة وسيلة لضمان جودة التدقيق[4]. وفي ذات السياق في المملكة المتحدة بحثت دراسة (Beattie et al) في أثر إعادة تنظيم المهنة في جودة التدقيق، وشملت عينة الدراسة شركاء التدقيق والمدراء الماليين للشركات محل التدقيق، حيث أثار تحديد مدة التناوب الإلزامي للمدقق بخمسة سنوات اختلاف في وجهة نظر طرفي عينة الدراسة، إذ انتقد المدققين مدة خمة سنوات للتناوب حيث يعتقدون بقصرها، مما سيزيد من مخاطر فشل التدقيق. ويبررون ذلك باعتبار أن مدة الحيازة هي بمثابة فترة تعلم للمدقق ويقترحون بأن تمدد إلى سبعة سنوات، في المقابل يعارضون المدراء الماليين هذا المقترح ويعتبرون أن مدة التناوب الإلزامي للمدقق إذا ما زادت على خمسة سنوات ستخل بجودة التدقيق المالي[5].

---

[1] براق محمد وديلمي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص 22.

[2] عبد الرحمان التويجري، دراسة مقارنة لأتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع لعميل المراجعة والعوامل المؤثرة فيهما : تطبيق على المملكة المتحدة، **مجلة البحوث المحاسبية**، المجلد التاسع، العدد الثاني، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 10.

[3] هاشم حسن التميمي، أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء – دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، **مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم**، العراق، العدد 43، 2018، ص 51.

[4] Ionela-Corina chersan, Audit Quality and Several of Its Determinants, **Audit Financiar**, vol 17, no. 1(153), 2019, P 103.

[5] Beattie, Vivien, et al. Op.Cit., P 75.

في مصر أيضا تشير النتائج إلى أن التناوب الإلزامي للمدققين له تأثير إيجابي على جودة التدقيق، وتأثير سلبي على المعرفة الخاصة بالعميل، وتأثير إيجابي على استقلالية المدققين. كما تم تحديد التأثير من منظور المدققين للتخصص في الصناعة والاعتماد على الأتعاب على العلاقة بين التناوب الإلزامي للمدقق وجودة التدقيق المالي[1].

وفي بريطانيا بحثت دراسة في أثر تنظيم المهنة لاستكشاف العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي في أعقاب سن قانون (SOX) حيث عمدت المملكة المتحدة بدورها لإعادة تنظيم شمل التدقيق المالي وحوكمة الشركات، وأسفرت نتائج الدراسة على تحديد تسعة عوامل لها درجة تأثير مهمة على الجودة كان من بينها التناوب الالزامي للمدقق المالي[2].

من ناحية أخرى خلصت نتائج دراسة (Bell) إلى أن عمليات التدقيق في السنة الأولى للمدقق مع عميله تعرف مستوى منخفض للجودة لكنها تتحسن بشكل كبير بعد ذلك. ودلت نتائجها أيضا على وجود انخفاض في جودة التدقيق عندما تكون مدة التناوب الالزامي طويلة جداً إلى درجة لا يمكن تمييزها عن جودة التدقيق للسنة الأولى، كما أن ارتباط التدقيق مع العميل الجديد يتطلب منحنى تعليمي كبير في السنة الأولى، خاصةً للعملاء الكبار والأكثر تعقيدا أو المدرجين في البورصة [3].

ثانياً : منع تقديم الخدمات الاستشارية بالتزامن مع التدقيق المالي لنفس العميل

لتفادي تكرار حالة إفلاس شركة (Enron) تقدم الكونجرس الأمريكي بجملة من المقترحات لحماية استقلالية المدقق المالي، كان من ضمنها مقترح يقضي بالفصل بين خدمات التدقيق المالي والخدمات الأخرى بخلافها والتي يصطلح عليها بالخدمات الاستشارية كما عرف هذا المصطلح معاني مختلفة باختلاف مقترحات دعم الاستقلال، فبعض المقترحات ترى منع تقديم خدمات معينة مثل التدقيق الداخلي ومنع تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق وتصميم وتنفيذ نظم المعلومات وهي التي وافق عليها مكاتب التدقيق الخمسة الكبار (في ذلك الوقت) بالاضافة لـ (AICPA)، بينما أعقبتها مقترحات أخرى لتكون أكثر شمولاً بحيث يتم منع تقديم جميع الخدمات بخلاف التدقيق المالي[4].

وفي هذا الصدد بحثت دراسة (Van Liempd) في مدى إدراك أصحاب المصلحة من التدقيق بالدنمارك لأثر التوريد المتزامن للخدمات الاستشارية مع خدمات التدقيق لنفس العميل على الاستقلال في المظهر للمدقق المالي، حيث دلت النتائج على وجود ارتباط سلبي ما بين التوريد المتزامن للخدمات الاستشارية والتدقيق لنفس العميل والاستقلال في المظهر للمدقق المالي، مع وجود اختلاف يعزى لصنف صاحب المصلحة من

[1] Anis, Ahmed. Op.Cit., P P 105-120.
[2] Beattie, Vivien, et al. Op.Cit., P 75
[3] Bell, Timothy B., Monika Causholli, and W. Robert Knechel. "**Audit firm tenure, non-audit services, and internal assessments of audit quality**, USA, 2015, p 38. DOI: 10.1111/1475-679X.12078 visted 19/05/2020.
[4] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مرجع سبق ذكره**، ص 105.

التدقيق، كما أشارت الدراسة بأن الفصل بين موظفي مكاتب التدقيق القائمين على توريد خدمات التدقيق عن غيرهم ممن يقدمون الخدمات الاستشارية، واسناد صلاحيات الموافقة على تقديم الخدمات الاستشارية إلى لجنة التدقيق وفق متطلبات لوائح الاتحاد الاوربي، لا يحقق الفائدة المرجوة منه في تعزيز استقلالية المدقق[1].

من جهة أخرى في استطلاع آراء لـ (300) محلل ائتماني ومالي لتحديد تصورهم فيما يخص أثر العلاقة بين فعالية لجنة التدقيق وحجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق المالي بدولة البحرين. كشفت النتائج بأن كلتا المجموعتان ترى بأن تقديم الخدمات الاستشارية يؤثر على استقلالية المدقق وبالتالي تخفض من جودة التدقيق [2]. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Adeyemi et al) التي أجريت في نيجريا حيث أفادت نتائجها بأن تقديم الخدمات الاستشارية له تأثير كبير في الحد من جودة التدقيق المالي، وأوصى الباحثين المنظمات المشرفة على المهنة بمنع مكاتب التدقيق من التوريد المتزامن لخدمات التدقيق مع الخدمات الاستشارية لنفس العميل[3].

ثالثاً : الاستقلال الاقتصادي عن العميل

هناك مسألة أخرى تثير قلق المنظمات المشرفة على المهنة والمستثمرين فيما يتعلق باستقلال المدقق، وهي مدى تأثير الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل المدققين لعملاء التدقيق على الجودة، حيث تقابل هذه المسألة بوجهتي نظر متعارضتان، الأولى ترى في زيادة أتعاب المدقق من الخدمات الاستشارية تعزيز للعلاقة الاقتصادية مع عملائه، مما يضعف من استقلالية المدقق ويحد من جودة التدقيق، بينما ترى وجهة نظر الأخرى بأن المعرفة الخاصة بالعميل والتي تم اكتسابها من تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء يمكن أن تدعم عملية التدقيق وتحسن من جودتها[4].

وعليه أوضحت دراسة (Knapp) أن ارتفاع نسبة مساهمة شركة العميل في الايراد الكلي لمكتب التدقيق غالباً ما يؤثر على استقلال المدقق بصورة سلبية وبالتالي على جودة التدقيق، حيث أن ارتفاع الأهمية النسبية لمساهمة العميل في الايراد الكلي لمكتب التدقيق يجعل المدقق معرضاً لضغوط قوية تجعله يخشى عزله واستبداله بمدقق مالي آخر وخاصة في ظل البيئة التنافسية للمهنة وبالتالي تزيد من احتمال التأثير السلبي على استقلال المدقق المالي[5].

وعليه فإن أحد العوامل المحتملة التي تدفع المدققين إلى التنازل عن جودة التدقيق والتي لقيت اهتماماً بحثياً كبيراً هي الروابط الاقتصادية بين المدقق والعميل. الفكرة الأساسية في هذه الدراسات هي أن الأتعاب المحصلة من

[1] Van Liempd, D., Quick, R., & Warming-Rasmussen, B. Auditor-provided nonaudit services: Post-EU-regulation evidence from Denmark. **International Journal of Auditing**, vol 23, n° 1, 2019, p : 1-19.
[2] Al-Ajmi, Jasim. "Audit firm, corporate governance, and audit quality: Evidence from Bahrain." **Advances in accounting,** vol 25, n° 1, 2009, p : 64-74.
[3] Adeyemi, Semiu Babatunde, Okwy Okpala, and Eyesan Leslie Dabor. "Factors affecting audit quality in Nigeria." **International Journal of Business and Social Science** vol 3, n° 20, 2012.
[4] Bell, Timothy B., et al. Op.Cit., p 14.
[5] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مرجع سبق ذكره**، ص 124.

الخدمات الاستشارية تعكس مدى وجود الروابط الاقتصادي بين المدقق والعميل، باعتبار أن زيادة الارتباط الاقتصادي يقلل من جودة التدقيق من خلال تهديد استقلال المدقق[1].

وفي هذا الصدد أشار (PCAOB) إلى أن "وضع ضوابط للحد من التدفق المستمر لأتعاب التدقيق التي قد يحصل عليها المدقق من عميل واحد سيحرر المدقق إلى حد كبير من آثار ضغط الإدارة ويقدم فرصة وفق رؤية جديدة على القوائم المالية للشركة "[2]. وفي بريطانيا أيضا دلت النتائج على وجود تأثير مهم للاستقلال الاقتصادي للمدقق المالي عن العميل في تحسين الجودة[3].

في المقابل بناءا على المخاوف الواسعة حول التهديدات التي قد يتعرض لها استقلال المدقق المالي، وبهدف معرفة ما إذا كان الملاك يثقون في نزاهة المدقق عقب سلسلة من الانهيارات التي طالت الشركات في العالم، حيث عمدت دراسة (Dart, Eleanor) إلى سبر آراء المستثمرون من خلال استبانة، بخصوص مدى إدراكهم لتأثير ثلاث علاقات في تهديد استقلالية المدقق عن العميل، ممثلة في تقديم خدمات التدقيق المالي والأعمال الاستشارية بالتزامن لنفس العميل، والاعتماد الاقتصادي للمدقق المالي على العميل، والتناوب الالزامي بعد مدة طويلة الأجل بين المدقق والعميل. وأظهرت النتائج بأن الاعتماد الاقتصادي وتقديم خدمات الأعمال الاستشارية يعتبران من أخطر التهديدات على استقلالية المدقق مقارنة بالتناوب الالزمي لمدة طويلة الأجل[4].

ومن هذا المنطلق أفادت إرشادات (IFAC)، عندما يكون عميل التدقيق شركة عامة وتفوق الأتعاب المقبوضة من هذا العميل في غضون سنتين متتاليتين أكثر من (15 %) من إجمالي الأتعاب التي تلقها مكتب التدقيق، يتوجب على مكتب التدقيق أن يفصح عن هذه المعطيات للمكلفين بإدارة عميل التدقيق المالي[5].

رابعاً : التدقيق المشترك الالزامي

أدت الفضائح المالية الأخيرة إلى قيام المنظمات المشرفة على المهنة وأصحاب المصلحة الآخرين في جميع أنحاء العالم بانتقاد مهنة التدقيق والتساؤل عما إذا كان المدققين الماليين يستجيبون فعلياً لمتطلبات الاستقلالية والخبرة والحافز لإبداء رأي مهني عادل بخصوص القوائم المالية لعملاء التدقيق. أدى هذا الاهتمام بقيام المفوضية الأوروبية إلى تقديم مقترحات لتحسين جودة التدقيق المالي تحت عنوان الورقة الخضراء الصادرة في عام 2010،

[1] Asthana, Sharad C., and Jeff P. Boone. "Abnormal audit fee and audit quality.**"Auditing: A Journal of Practice & Theory** 31.3 (2012): p 1.

[2] Public Company Accounting Oversight Board . **Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation**, Release No. 2011-006 August 16, 2011, p 2. Available at : https://pcaobus.org/Rulemaking /Docket037/Release_2011-006.pdf

[3] Beattie, Vivien, et al, Op.Cit., P 66.

[4] Dart, Eleanor. "UK investors' perceptions of auditor independence." **The British Accounting Review** , vol 43, n° 3, 2011, p : 173-185.

[5] Hay, David C. "Audit fee research on issues related to ethics." **Current Issues in Auditing**, vol 11, n° 2 , 2017, p A3.

شملت عدة آليات لتحسين كفاءة المدققين على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية وتحفيزهم على الإبلاغ عنها في تقاريرهم، ومن بين تلك الآليات المقترحة هي ممارسة التدقيق المالي المشترك لتحسين كفاءة المدقق واستقلاليته، وتقليل تركيز سوق التدقيق المالي من خلال اتاحة الفرصة لمكاتب التدقيق الصغيرة وتشجيعها على تدقيق شركات كبيرة[1].

التدقيق المالي المشترك هو تدقيق القوائم المالية من طرف مكتبي تدقيق مالي مستقلين عن بعضهما البعض، حيث يشتركان في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق والفحص وجمع أدلة الإثبات، ويوقعان سوياً على تقرير تدقيق واحد، ويتحملان معاً المسئولية بصورة تضامنية عن الرأي المقدم في ذلك التقرير، ويجب أن يعملا ويتوصل معاً إلى رأي موحد، وذلك من خلال تقسيم مهام عملية التدقيق بينهما بحيث يؤدي كل منهما جزء أو كل عملية التدقيق المالي[2].

في السويد دلت نتائج دراسة (Zerni et al) على أن الشركات التي اعتمدت نظام التدقيق المالي المشترك الطوعي تتمتع بدرجة أعلى من التحفظ في الأرباح وانخفاض في المستحقات الاختيارية، وحققت تصنيفات ائتمانية أعلى مع احتمال انخفاض خطر إفلاسها العام المقبل مقارنة بالشركات التي تكلف مكتب تدقيق واحد[3].

وفي العراق خلصت نتائج دراسة (باسمة النعيمي) بأن التدقيق المشترك مقارنة بالتدقيق الفردي قد أدى إلى تحّمل البنوك بعض الأعباء الإضافية، كما واجه المدققين الماليين بعض الصعوبات، وفي المقابل أدى هذا التدقيق المشترك إلى تحسين أداء التدقيق المالي في عدد من المجالات ويمكن تشخيص أهمها في تعزيز استقلالية المدققين الماليين نتيجة توزيع العمل بين مكتبين وصعوبة ممارسة الضغوط من العميل على كلا المكتبين في آن واحد، وعليه فاختيار مكتبين من مكاتب التدقيق المالي واشتراكهما في أعمال التدقيق سيؤدي إلى الحصول على خبرات متنوعة، نتيجة توزيع أعمال التدقيق فإن أداء هذه الأعمال ستتم بكفاءة أكثر بسبب قيام كل مدقق مالي بالتركيز على أعمال محددة[4].

لذلك يتحجج مؤيدوا التدقيق المشترك بأنه كفيل بحماية استقلالية المدقق. على سبيل المثال يرى مكتب التدقيق (Mazars) بأن عمليات التدقيق المشترك هي شكل متقدم من أشكال حوكمة التدقيق المالي حيث تعزز

---

[1] Mahmoud, N., and Hebatallah Abd El Salam Badawy. "Effect of joint audit on audit quality: Empirical evidence from companies listed on the Egyptian stock exchange." **International Journal of Accounting and Financial Reporting** , vol 5, n° 2, 2015, p 196.

[2] آدم محمد أحمد عمر ومحمد أسحق عبد الرحمان عيسى وعمر السر الحسن محمد، أثر المراجعة المشتركة في تقرير المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية- دراسة ميدانية، **المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال**، المجلد 6، العدد 2، مركز رفاد للدراسات والأبحاث، الأردن، 2019، ص 286.

[3] Zerni, Mikko, et al. "Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits." **European Accounting Review**, vol 21, n° 4, 2012, p : 731-765.

[4] باسمة فالح النعيمي، التدقيق المشترك بين صعوبات التطبيق وتحسين أداء التدقيق (دراسة استطلاعية لآراء إدارات المصارف ومراقبي الحسابات في إقليم كوردستان/العراق)، **مجلة قەڵەای زانست العلمية**، الجامعة اللبنانية الفرنسية – أربيل، المجلد 5، العدد 2، العراق، 2020، ص ص 514-541.

بشكل خاص من استقلالية المدققين وقدرتهم على الدفاع عن وجهة نظرهم المهنية في حال وجود اختلاف في وجهات النظر مع الشركة محل التدقيق المالي[1].

في مصر دلت النتائج دراسة (Ghanem et al) على أن الشركات التي اعتمدت نظام التدقيق المشترك كانت أكثر تحفظاً في الأرباح من الشركات التي تم تدقيقها من قبل مكتب تدقيق واحد. وكشفت النتائج أيضاً عن عدم وجود فروق كبيرة في مستويات التحفظ في الأرباح بين الشركات التي تعتمد نظام التدقيق المشترك الإلزامي مقارنة بالطوعي. وأفادت النتائج أيضاً بعدم وجود تأثير على العلاقة بين التدقيق المشترك والتحفظ في الأرباح تعزى إلى التغيير في حجم مكاتب التدقيق المالي[2].

من ناحية أخرى يتذرع معارضوا اعتماد التدقيق المشترك بحجة أنه يزيد من تكلفة التدقيق مع تأثير ضئيل في تحسين جودة التدقيق المالي، مما جعل من اعتماد عمليات التدقيق المشترك مسألة مثيرة للجدل إلى حد كبير. حيث اتسمت رسائل التعليق على مقترح المفوضية الأوربية بخصوص الورقة الخضراء، بمعارضة من قبل مكاتب التدقيق الأربعة الكبار لإجراء عمليات التدقيق المشترك الإلزامي بينما قابلته مكاتب التدقيق الصغرى بشكل عام بالتأييد[3].

في المقابل أثبتت نتائج دراسة (Lesage et al) أن التدقيق المالي المشترك في الدنمارك يرتبط بأتعاب أعلى، في حين كان الارتباط بين التدقيق المشترك والمستحقات الاختيارية ضعيف، مما يشير إلى أن ارتفاع أتعاب التدقيق المالي لا يعكس بالضرورة جودة تدقيق مالي عالية[4].

المطلب الثالث : تنظيم متطلبات الرقابة على الجودة

نسعى من خلال هذا المطلب إلى تسليط الضوء على دور تنظيم متطلبات الرقابة على جودة أعمال التدقيق في تحسين الجودة، من خلال تفعيل المراقبة الداخلية والخارجية للجودة بالإضافة إلى الإشارة إلى أتعاب التدقيق وضرورة إيجاد صيغة تراعي في تحديدها التوازن ما بين التكلفة والجودة، بالاضافة إلى كفاية الوقت المخصص للتدقيق، فضلا عن تفعيل المساءلة القانونية للمدقق المالي.

أولاً : تفعيل المراقبة الداخلية والخارجية لجودة التدقيق

[1] Zerni, Mikko, et al. Op.Cit., P 732.
[2] Mahmoud, N., et al. Op.Cit., p : 195-207.
[3] Zerni, Mikko, et al. Op.Cit., p 732.
[4] Lesage, Cédric, Nicole VS Ratzinger-Sakel, and Jaana Kettunen. "Consequences of the abandonment of mandatory joint audit: An empirical study of audit costs and audit quality effects." **European Accounting Review**, vol 26, n° 2, 2017, p : 311-339.

تحضى عملية الرقابة الداخلية والخارجية لجودة التدقيق باهتمام بالغ حيث أشارت مقترحات لتحسين الجودة لستة منظمات مهنية دولية إلى ضرورة التركيز على الرقابة الداخلية والخارجية على جودة التدقيق باعتبارها من العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي[1].

وفي هذا الصدد أظهرت نتائج دراسة (Hai Phan) في فيتنام بأن أعمال مراقبة الجودة الداخلية والخارجية تؤثر بدرجة كبيرة على جودة التدقيق المالي[2]. في المقابل أوضحت أدبيات التدقيق بأن مسألة الرقابة على جودة التدقيق يمكن أن تتم على ثلاثة مستويات ممثلةً فيما يلي : الحكومة (وزارة المالية)، والمنظمات المشرفة على مهنة التدقيق المالي، وكذا مكاتب التدقيق المالي، وعليه يجب أن تضطلع هذه الجهات بمهمة مراقبة الجودة الداخلية والخارجية لأعمال التدقيق المالي[3].

1- الرقابة الداخلية على الجودة:

يتم تطوير نظام ضمان الجودة بناءً على منظور تقيمي متميز يسمح بالتنبؤ بالتغيرات في الظروف الخارجية والداخلية، حيث يرتبط تطوير هذا النظام في مكتب التدقيق بمشاكل تقييم الخصائص المطلوبة للعوامل التي تؤثر على جودة التدقيق. إذ يتعين على مكاتب التدقيق وضع قواعد الرقابة الداخلية لجودة العمل والحفاظ عليها، كما يجب أن يرسخ نظام مراقبة الجودة الاعتقاد بأن مكاتب التدقيق المعينة وموظفيها يؤدون عمليات التدقيق المناسبة وفقاً لمتطلبات القوانين المعمول بها[4].

وفي هذا الصدد دلت نتائج دراسة (سمير عيسى) على وجود علاقة ايجابية بين مراقبة أداء المدققين الماليين والتفتيش الداخلي على الجودة بمكتب التدقيق وجودة التدقيق المالي، وتفسير ذلك أن مراقبة أداء المدققين الماليين والتفتيش الداخلي على الجودة بمكتب التدقيق، يدفع المدققين نحو الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها عند تنفيذ مهام عملية التدقيق، مما ينعكس ايجابياً على جودة التدقيق المالي[5].

هذا وقد كشفت النتائج أن مكاتب التدقيق في سوق التدقيق الليتواني لا توفر مستوى شفافية كافياً لنظام مراقبة الجودة لديها. وفقاً لمعايير التقييم المحددة، حيث قدم حوالي نصف عدد المكاتب كفاية في المعلومات الضرورية لفهم نظام مراقبة الجودة في المكاتب وكيفية تحقيق جودة التدقيق. وبالتالي يمكن تمييز المكاتب الأربعة

[1] Federation of European Accountants, **Overview of Audit Quality Indicators Initiatives**, https://www.accountan cyeurope.eu/wp-content/uploads/1607_Update_of_Overview_of_AQIs.pdf

[2] Hai, Phan Thanh. "The research of factors affecting the quality of audit activities: Empirical evidence in Vietnam." **International Journal of Business and Management**, vol 11, n° 3, 2016, p : 83-94.

[3] Xalmuratovich, Bayjanov Sarsengali, and Utegenova Sarbinaz Turdimuratovna. "AUDIT QUALITY CONTROL: METHODS OF EXTERNAL QUALITY CONTROL OF AUDIT WORK." **International Engineering Journal For Research & Development**, vol 5, n° 2, 2020, p 1.

[4] Sabauri, Levan. "Ways for the Development of the Audit Quality Control System through the Analysis of Ongoing Problems, Experience and Challenges: Example of the Republic of Georgia." **International Journal of Economics and Management Engineering**, vol 13, n° 6, 2019, p 827.

[5] سمير كامل محمد عيسى، **مرجع سبق ذكره**، ص 34.

الكبار للتدقيق المالي في ليتوانيا على أنها تقدم تقارير أكثر اكتمالاً وشفافية. بخلاف مكاتب التدقيق المحلية الصغرى التي تتسم تقاريرها بالغموض وعدم الاكتمال، والتي نادراً ما تساهم في تقييم أكثر فعالية لجودة الخدمة التي تقدمها مكاتب التدقيق[1].

2- الرقابة الخارجية (التفتيش) على الجودة :

توصلت دراسة في الولايات المتحدة الأمريكية إلى أن مكاتب التدقيق الخاضعة إلى مراقبة (PCAOB) والتي سمحت له بالتفتيش تقدم عمليات تدقيق عالية الجودة، تم قياسها بعوامل مؤثرة في الجودة (مؤشر استمرارية الاستغلال، والابلاغ عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية، وإدارة أرباح أقل)، مقارنة بمكاتب التدقيق التي لم تسمح لـ (PCAOB) بتفتيشها[2].

كما أكد (Lamoreaux) بأن مكاتب التدقيق الخاضعة لتفتيش (PCAOB) تؤدي عمليات تدقيق ذات جودة أعلى من أولئك الذين لا يخضعون لعمليات تفتيش (PCAOB). حيث أشار إلى أن عمليات التفتيش لـ (PCAOB) تنطوي على مراجعة شاملة لتعهدات مكاتب التدقيق ونظام مراقبة الجودة، وبالتالي تحديد نقاط الضعف وأوجه القصور في المهام المؤداة من قبل مكتب التدقيق[3].

وفي ذات السياق خلصت دراسة (Carson, et al) إلى أن جودة التدقيق تزداد بعد بدء عمليات التفتيش، وأن هذا التأثير أقوى بالنسبة لمكاتب التدقيق الأربعة الكبار، فضلاً على أن تأثير عمليات التفتيش في جودة التدقيق يختلف باختلاف خصائص التفتيش[4].

من ناحية أخرى أشارت نتائج دراسة (Christensen, et al) بأن انخفاض أوجه القصور لدى مكاتب التدقيق المسجلة في تقارير التفتيش لـ (PCAOB) تعد عامل مؤثر في تحسين الجودة العالية[5].

ثانياً : أتعاب التدقيق

تمثل أتعاب التدقيق بديلاً لجهد التدقيق بالإضافة إلى مخاطر التدقيق، وبالتالي فإن المخاوف من تخفيض أتعاب التدقيق مع بقاء مخاطر التدقيق ثابتة، قد يجعل المدقق يقلل من جهد ووقت التدقيق لتقليل الخسارة الناتجة

[1] Vaicekauskas, Darius. "A STUDY ON AUDIT FIRM'S QUALITY CONTROL SYSTEMS." Science and Studies of Accounting and Finance: **Problems and Perspectives**, vol 9, n° 1, 2014, p : 254-263.
[2] Lamoreaux, Phillip T. "Does PCAOB inspection access improve audit quality? An examination of foreign firms listed in the United States." **Journal of Accounting and Economics**, vol 61, n° 2-3, 2016, p : 313-337.
[3] Liu, Guoping, and Jerry Sun. "Did the SEC administrative proceedings against Chinese auditors affect audit quality?." Journal of International Accounting, **Auditing and Taxation**, vol 37, n° ,2019 p 3.
[4] Carson, Elizabeth, et al. "**The effect of national inspection regimes on audit quality**." Available at SSRN 3049828 (2017).
[5] Christensen, Brant E, et al. **Understanding audit quality : Insights from audit partners and investors**, **Contemporary Accounting Research**, vol N° 33, N°4 ,2016.

عن الارتباط[1]. على سبيل المثال قد يتم إدراج مجموعة كبيرة من المخاطر ضمن أتعاب التدقيق، لكن معظم الدراسات غير قادرة على التمييز إذا ما كانت الأتعاب المرتفعة ناتجة عن المزيد من جهود التدقيق (بما يتماشى مع جودة التدقيق العالية)، أو ببساطة مجرد علاوة للمخاطر (والتي تعتبر خسارة صافية)[2].

لذلك يعد استخدام أتعاب التدقيق كمؤشر لجودة التدقيق المالي عملية معقدة بشكل عام، حيث يفترض أن الأتعاب العالية قد تؤدي إلى بذل المزيد من الجهد، ولكنها قد تعكس أيضا علاوة المخاطر (في حالة زيادة مخاطر العميل) أو حتى سوء التخطيط أو الترابط الاقتصادي وبالتالي إضعاف استقلال المدقق. بغض النظر عن الصعوبة المرتبطة بتفسير تأثير تسعير التدقيق على جودة التدقيق، فإنه من الصعب القول بأن زيادة أو انخفاض الأتعاب يمكن أن يحسن من جودة التدقيق المالي[3]. قد يكون من المتوقع تحمل أتعاب تدقيق أعلى عندما يتم تعيين المدقق من ذوي الجودة العالية[4].

من جهة أخرى أظهرت نتائج أحد الأبحاث أن أتعاب التدقيق كان لها تأثير سلبي ولكن غير مهم على تأخر تقرير التدقيق. وأوصى الباحثين بضرورة أن تحصل مكاتب التدقيق على المقدار الأمثل للأتعاب، للتأكد من أنها لا تنفق أكثر من اللازم تفادياً للمساومة بجودة التدقيق[5]، وهو ما يتفق مع ما أشار له مقترح (FRC) بأن جودة التدقيق تتأثر بفعالية عملية التدقيق والتي من بينها تقييد جمع أدلة الإثبات الكافية بشكل غير لائق، بسبب الضغوط المالية[6].

هذا وقد أظهرت نتائج دراسة (Matozza) في الولايات المتحدة الامريكية وجود قابلية مهمة لدى الشركات التي تعرضت للإفلاس لتبني إدارة أرباح تصاعدية، ما يجعل المدققين في بيئة الأعمال المرتفعة المخاطر، يهتمون في المقام الأول بدمج علاوة للمخاطر ضمن أتعاب التدقيق، بدلاً من توسيع جهود التدقيق لتقييد التلاعب بالأرباح، خاصة في السنة الأولى للارتباط مع العميل. على النقيض من ذلك تؤدي أتعاب التدقيق المرتفعة المفروضة على الشركات السليمة من قبل المدققين المعينين حديثاً إلى جهود تدقيق فعالة، مما يؤدي إلى

[1] Chen, Long, Gopal V. Krishnan, and Wei Yu. "The relation between audit fee cuts during the global financial crisis and earnings quality and audit quality." **Advances in Accounting** vol. 43, 2018 : 14-31.
[2] DeFond, Mark, and Jieying Zhang. Op.Cit., P , 278.
[3] van Raak, J. J. F., and Ulrike Thürheimer, Opportunities to improve the measurement of audit quality : a call for collaboration between the profession and academics, **Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie** , vol. 90, no 9, 2016, P 355.
[4] Hay, David C., W. Robert Knechel, and Norman Wong. "Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes." **Contemporary accounting research**, vol 23, n 1, 2006, P 176.
[5] Patrick Amaechi Egbunike & Peace Asuzu, AUDIT FEES AND AUDIT REPORT LAG, EPRA International **Journal of Research and, Development (IJRD)**, Vol 5 n° 7, 2020, pp 181-187
[6] Financial Reporting Council, Op.Cit., P , P 5.

تحسين جودة الأرباح[1]. وهو ما يتوافق مع نتائج دراسة أجريت بدولة فيتنام مفادها أن أتعاب التدقيق تعد أحد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي[2].

ثالثاً : كفاية الوقت المخصص لمهام التدقيق المالي

تُعرف الموازنة الزمنية بأنها الوقت المحدد لمهمة التدقيق أو المهمة الأخرى التي يتعين القيام بها، مع مراعاة تكاليف المهمة ومستوى الموظفين ذوي الخبرة المعينين في المهمة [3]، ومن هذا المنطلق أشارت بعض الدراسات إلى إمكانية استخدام الوقت المستغرق في عملية التدقيق كعامل مؤثر في جودتها، بحيث يمكن القول بوجود علاقة طردية بين الوقت المستنفذ الفعلي في عملية التدقيق والجودة المحققة، في المقابل قد لا يرتبط الوقت المستغرق في التدقيق بجودته لسبب أن الزيادة في الوقت المستغرق في التدقيق قد تحكمه عوامل أخرى مثل تعقيد عمليات الشركة محل التدقيق أو انخفاض في كفاءة انجاز أعمال التدقيق[4]. لذلك قد تواجه جودة التدقيق المالي تهديداً إذا لم يتم الالتزام بوقت كاف للشركاء والمدراء في مرحلة التخطيط (يعكس النهج المفضل للتدقيق المالي القائم على المخاطر)[5].

ويرى الشركاء في بعض مكاتب التدقيق بأن المدققين ذوي الجودة يجب أن يكونوا قادرين على التعامل مع عبء العمل وإجهاده، وعليه يمكن أن يساهم ضغط الوقت إيجابياً في تسريع التعلم ومن ثم تسهيل مهمة الفريق[6]. في المقابل قد يكون الضغط وسيلة للإبداع والكفاءة إذا ما كانت الأهداف قابلة للتحقيق، لكنه قد يكون دافع للغش وسوء التصرف إذا ما كانت الأهداف غير قابلة للتحقيق[7].

من ناحية أخرى أكد (FRC) أن الثقافة داخل مكاتب التدقيق تؤثر في جودة التدقيق، وتتجسد الثقافة في أن تضمن مكاتب التدقيق كفاية الوقت والموارد للشركاء والمدققين للتعامل مع القضايا الصعبة عند نشوئها، مع ضمان عدم تسبب الاعتبارات المالية في اللجوء للإجراءات والقرارات التي لها تأثير سلبي على جودة التدقيق[8].

---

[1] Matozza, Felice, et al. "ABNORMAL AUDIT FEES AND AUDIT QUALITY. THE IMPACT OF BUSINESS CONTEXT ON AUDITORS'PRIORITIES." **Academy of Accounting and Financial Studies Journal** 24.3 (2020).

[2] Nguyen, T., and Y. To. "Auditing quality from perspective of auditing firms in Vietnam**." Accounting** 6.5 (2020): 763-772.

[3] Nehme, Rabih. Dynamics of audit quality: **behavioural approach and governance framework: UK evidence**. Diss. Durham University, 2013, P 125.

[4] أحمد محمد نور وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 18.

[5] HOLM, Claus et ZAMAN, Mahbub. Op.Cit.,p. 57.

[6] WESTERMANN, Kimberly D., BEDARD, Jean C., et EARLEY, Christine E. Learning the "craft" of auditing: A dynamic view of auditors' on-the-job learning. **Contemporary Accounting Research**, 2015, vol. 32, no 3, p. 890.

[7] بوبكر فرج شريعة، رحاب محمد الغزواني، مدى التزام المراجع الخارجي الليبي بمعيار المراجعة الدولي 240 المتعلق بالاحتيال: (دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة في سجل مصرف ليبيا المركزي وسوق الأوراق المالية الليبي)، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، الإصدار الثاني، ليبيا، 2017، ص 10.

[8] Financial Reporting Council**,** Op.Cit., P 3.

هذا وقد أشارت دراسة سويدية إلى أن ضغط الموازنة الزمنية يحد من تحسين جودة التدقيق ولكنه ليس العامل الوحيد المؤثر، فخصائص المدقق والمتمثلة في (نوع الجنس والرتبة والخبرة) وكذلك خصائص شركات التدقيق (عدد العملاء وحجم مكتب التدقيق وطلب المدققين المزيد من الوقت) هي أيضا عوامل محتملة التأثير على جودة التدقيق المالي، وخلصت الدراسة إلى أن المدققين الذين يواجهون ضغط أعلى من الموازنة الزمنية يميلون للقيام بالسلوكيات التي تخل بالجودة متمثلة في التوقيع السابق لأوانه، وقبول التفسيرات الضعيفة من العملاء وسوء الامتثال بعدم الإبلاغ عن الوقت المستغرق في كل مهمة تدقيق، في حين دلت النتائج على ارتباط طلب تخصيص المزيد من الوقت للتدقيق ارتباط إيجابي بجودة التدقيق، مع أن المدققين الأكثر خبرة هم الأقل ميلاً إلى طلب المزيد من الوقت[1].

من ناحية أخرى كشفت نتائج إحدى الدراسات بأن مكاتب التدقيق تخفض من عدد ساعات مشاركة كبار المدققين في عمليات التدقيق نتيجة لكثرة الارتباطات المتزامنة في نهاية السنة المالية مما ينعكس في انخفاض الجودة الناتجة عن ضغط العمل[2]، وهو ما يدعم وجهة نظر (PCAOB) التي تعتبر الحجم الساعي المستغرق في عملية التدقيق كأحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي[3]. في المقابل أشارت دراسة (Zabihollah et al) إلى اعتماد التركيز على استراتيجيات الجودة والفعالية الشاملة للتدقيق باعتبارها المؤشرات الأفضل لجودة التدقيق بدلا من التركيز الوحيد على النسبة المئوية لساعات العمل التي تخصصها مكاتب التدقيق لمختلف مراحل عملية التدقيق[4]. وفي هذا الصدد خلصت دراسة (Worapan) في تايلاندا، إلى أن تخصيص موارد التدقيق يعد أحد محددات التخطيط الاستراتيجي للتدقيق التي لها تأثير إيجابي وقوي على نتائج التدقيق والتي بدورها تؤثر في جودة التدقيق المالي[5].

رابعاً : تفعيل المساءلة القانونية للمدقق المالي

يعد توثيق وتبرير الأحكام المهنية في بيئة التدقيق شرط أساسي لأداء عمليات التدقيق اللازمة وفقا لمتطلبات معايير التدقيق ومراقبة الجودة، وبالتالي فإن المساءلة أمر حاسم في سياق تقييم أداء المدققين من حيث جودة أحكامهم سواء على مستوى المهام الموكلة لكل عضو من فريق التدقيق أو على مستوى ارتباطات التدقيق المالي بشكل أشمل، والتي تعتبر المحدد الرئيسي لترقيتهم المهنية[6].

[1] Broberg, Pernilla, et al, Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden, **Journal of Management & Governance**, Vol N°20, N°1, 2016.
[2] Heo, Jin Suk, Soo Young Kwon, and Hun-Tong Tan. "Auditors' Responses to Workload Imbalance and the Impact on Audit Quality." **Contemporary Accounting Research** (2020).
[3] (PCAOB) (2015a), **Concept Release on Audit Quality Indicators**, No. 2015-005, Op.Cit., P 13.
[4] REZAEE, Zabihollah,, et al Op.Cit., p. C17.
[5] Ratanasongtham, Worapan, and Phaprukbaramee Ussahawanitchakit. "Strategic audit planning and audit quality: an empirical research of CPAs in Thailand." **The Business & Management Review** 7.1 (2015): 384.
[6] Martinov-Bennie, Nonna, et al. "The strength of an accounting firm's ethical environment and the quality of auditors' judgments." **Journal of Business Ethics**, vol 87, no 2, 2009, P P 241-242.

من الناحية العملية تعرض المدققين الماليين للمساءلة في الحالات التي أسفرت نتائج تدقيق القوائم المالية عن الضرر مثل (حالات إفلاس العملاء والأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال، أو انخفاض كبير في القيم السوقية) تتبع بعض استنتاجات تدقيق معينة (رأي غير سليم أو عدم وجود تعديل يتعلق بمؤشر استمرارية الاستغلال). مما يدفع بالجهات التنظيمية والأطراف الثالثة لفرض عقوبات على المدققين الماليين من خلال الشركات محل التدقيق، وقد يكون ذلك بتعويض عن الأضرار أو إصدار عقوبات أو إلغاء التراخيص[1].

حيث تعرض مكتب التدقيق العالمي آرثر أندرسون إلى أحداث غيرت مساره بالكامل، ففي يوم 12 ديسمبر 2001 أعلن المكتب أن فريق التدقيق وقع في أخطاء جوهرية خلال تدقيق شركة انرون للطاقة وفي يوم 10 جانفي 2002 أعلن أن فريق التدقيق أتلف عدة وثائق هامة ثم في يوم 14 مارس 2002 أعلنت المحكمة الفيدرالية الأمريكية توجيه تهمة الفعل الإجرامي لمكتب التدقيق وتحميله مسؤولية انهيار شركة انرون العالمية بحجة أن المدققين الذين تولوا عملية تدقيق الشركة لم يقدموا الجودة المناسبة لذلك، فضلا عن وقوع أخطاء عديدة تسببت في تضليل السوق المالية[2].

وفقاً لـ (Bergsteiner) فإن الهدف من المساءلة القانونية هو الحد من السلوكيات السلبية أو غير المرغوب فيها للمدققين والسعي إلى التحسين المستمر والمحافظة على السلوك المهني المرغوب فيه قدر الإمكان، والالتزام بالسلوك المهني والامتثال له في المستقبل. وفي هذا الصدد بحثت إحدى الدراسات في مدى تأثير المساءلة على الحكم المهني للمدققين الماليين في حالة مواجهة مخاطر تلف المخزون. وخلصت النتائج إلى أن المدققين الماليين الخاضعين للمساءلة يصدرون أحكام مهنية صحيحة وإلمام أشمل وأعلى من المدققين اللذين لا يخضعون للمساءلة[3]. وفي الأردن أسفرت نتائج دراسة (الشحاده وآخرون) إلى وجود تأثير مهم لتفعيل المساءلة القانونية للمدقق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي.[4] كما أوضحت دراسة (Drira) بأن صرامة نظام المساءلة القانونية يجعل المدقق المالي أكثر ميولاً لممارسته للشك المهني ويكون أكثر حرصاً وتأني في اختبار العميل الجديد مسبقاً لاتخاذ قرار رفض أو قبول العميل[5].

---

[1] PEECHER, Mark E., SOLOMON, Ira, et TROTMAN, Ken T. An accountability framework for financial statement auditors and related research questions. **Accounting, Organizations and Society**, 2013, vol. 38, no 8, p. 602.

[2] محمد آل عباس، أثر المعلومات عن جودة المراجعة وسمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية (دراسة اختباريه لكفاءة السوق)، **مجلة البحوث المحاسبية**، المجلد 9، العدد 1، المملكة العربية السعودية، 2008، ص 12.

[3] KASSAWAT, M. Paulina. Big 4 Global Networks: Degree of Homogeneity of Audit Quality. **Economics**, 2015, vol. 29, no 1, p p 22-23.

[4] عبد الرزاق الشحاده وعمران عبشو، مجالات تطوير جودة أداء مكاتب التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الأردنية، **مجلة البحوث الاقتصادية والمالية**، جامعة العربي بن المهيدي أم البواقي، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2016، ص 11.

[5] Drira, Mohamed. **Essais sur les décisions d'acceptation des nouveaux clients et de reconduction des clients existants des cabinets d'audit**. Diss. thèse Philosophiae Doctor , en administration, Spécialisation : Sciences comptables, France, 2010.

المطلب الرابع : الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق

يمكن تصور الثقافة التنظيمية للشركة على أنها تشتمل على القواعد المكتوبة وغير المكتوبة والقيم والمعتقدات والممارسات اليومية التي تشكل تطلعات وممارسات الموظفين بما في ذلك طرق الاتصال المستخدمة. كما تظهر الأبحاث في مجال المحاسبة أن الثقافة التنظيمية يمكن أن تؤثر على دافع وسلوك وأداء موظفي مكاتب التدقيق بشكل عام، وكذلك قرارات وإجراءات محددة مثل الأحكام المهنية للمدقق بخصوص تحديد الأهمية النسبية واستقلال المدقق المالي[1]. من هذا المنطلق نهدف من خلال هذا المطلب إلى تسليط الضوء على بعض المؤشرات التي تعكس الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق المالي باعتبارها عوامل محتملة التأثير في تحسين الجودة، والمتمثلة في العوامل التالية :

أولاً : سمعة مكتب التدقيق

يقصد بسمعة مكتب التدقيق المالي تداول ورواج اسم المكتب ما بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة. وفي هذا الإطار توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق، إلا أن البعض يرى بعدم الجزم بدقة تقييم مستخدمي القوائم المالية والحكم على جودتها، لعدم امتلاكهم الخبرة الكافية للتمييز ما بين المستويات المختلفة لجودة التدقيق، ولهذا السبب يحكم العملاء على أعمال التدقيق المنجزة من قبل مكاتب تتمتع بشهرة وسمعة ذات جودة عالية، أي اعتماد السمعة كمقياس للحكم على جودة أداء عملية التدقيق[2].

حيث كشفت دراسة (Blum) بأن المدققين ذوي السمعة الجيدة هم الأكثر احتمالاً للإبلاغ بشكل مسبق عن الزيادات المتوقعة في موازنة الوقت والأقل احتمالا للانخراط في السلوك المخفض للجودة مقارنة بأولئك الذين يتمتعون بسمعة سيئة، وأظهرت النتائج أيضاً وجود صلة سببية بين السمعة والتزام المدققين بممارسة الشك المهني[3].

هذا وينطلق مقترح تأثير سمعة المدقق في الجودة من فرضية مفادها بأن المدقق لديه حافز لبناء سمعة طيبة في تقديم عمليات تدقيق عالية الجودة، وذلك باعتبار أن عملية التدقيق غير قابلة للملاحظة إلى حد كبير، مما أدى إلى توظيف سمعة المدقق كمؤشر أساسي على الجودة. وعليه قد تستفيد مكاتب التدقيق ذات السمعة الجيدة بارتفاع حصصها السوقية وقدرتها على تحصيل أتعاب التدقيق، من جهة أخرى لا يمكن أن تكون السمعة في حد ذاتها هي الحافز الوحيد للمدققين الماليين للمحافظة على الجودة، حيث تتأثر السمعة بعوامل بيئية أخرى على

[1] Chow, Chee W., Joanna L. Ho, and Sandra C. Vera-Munoz. "Exploring the extent and determinants of knowledge sharing in audit engagements." **Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics** 15.2 (2008): p 143.

[2] عبد الرضا حسن سعود وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 46.

[3] Blum, Emily S., Richard C. Hatfield, and Richard W. Houston. "**The Effect of Staff Auditor Reputation on Behavior Related to Audit Quality**." (2020). P 1-38

سبيل المثال في الحالات التي يواجه العملاء ضغطاً أكبر في وسائل الإعلام، أو لدى العملاء خصائص مخاطر سوء السمعة، وكذلك عند وجود إمكانية لتناوب المدققين الماليين[1].

هذا وقد خلصت نتائج دراسة (محمد مظهر) بأن السمعة المهنية لمكتب التدقيق المالي تعد من أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي بحسب وجهة نظر الأطراف المهتمة بالتدقيق في دولة قطر[2]. من ناحية أخرى كشفت نتائج دراسة (Dinarjito et al) على أنه بالرغم من سيطرت مكاتب التدقيق الأربعة الكبار على سوق خدمات التدقيق المالي في معظم الدول نتيجة شهرتها وسمعتها الكبيرة، إلا أن الحقيقة هي أنها أخفقت أيضا عدة مرات في تقديم خدمات عالية الجودة، مقارنة بمكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة ذات السمعة الأقل[3].

وفي ليبيا اهتمت دراسة (الأزرق وآخرون) بتحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي وأثرها على كفاءة الأداء المهني، وأسفرت النتائج على أن سمعة مكتب التدقيق المالي وشهرته تعد من أكثر العوامل استخدما لدى المدققين الليبيين مقارنة بباقي العوامل[4]. وفي المقابل دلت نتائج دراسة (التويجري وآخرون) على أنه من بين أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل لدى العملاء بين مكاتب التدقيق المالي بالمملكة العربية السعودية هي : التعامل السابق بين مكتب التدقيق والعميل؛ وأتعاب التدقيق؛ ثم السمعة والشهرة لمكتب التدقيق[5].

ثانياً : حجم مكتب التدقيق

يعد الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق أحد العوامل المهمة والمؤثرة على جودة التدقيق، حيث يؤدي كبر حجم مكتب التدقيق وزيادة فروعه وتطوير أنشطة محليا وعالميا إلى توسيع الهيكل التنظيمي الأمر الذي يتطلب انجاز مهام أعمال التدقيق بمهنية وجودة عالية، حيث أشار (AICPA) إلى أهمية الهيكل التنظيمي باعتباره يعد ضمن الوسائل التي ينبغي أن تعتمدها مكاتب التدقيق في سبيل تحسين جودة التدقيق[6].

كما تفترض بعض الدراسات بأن جودة التدقيق أفضل في مكاتب التدقيق الكبرى بسبب ارتفاع أتعابها، حيث يعتقد أنها مرتبطة بالمعرفة المتخصصة والجهود المبذولة في التدقيق. مما يجعل المدققين الماليين في مكاتب التدقيق الكبرى أكثر قدرة على اكتشاف الأخطاء الجوهرية، إلا أن الأدلة على هذه العلاقة ليست محسومة[7].

---

[1] Bergner, Jason, Blair B. Marquardt, and Partha Mohapatra. "The auditor reputation cycle: A synthesis of the literature." **International Journal of Auditing** 24.2 (2020): pp 292-293.

[2] محمد مظهر أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 4.

[3] Dinarjito, Agung, and Luhur Febriansyah. "Analysis Of The Effect Of Public Accounting Firms Reputation On Audit Quality." **INTERNATIONAL JOURNAL OF SCIENTIFIC & TECHNOLOGY RESEARCH** VOL 9, ISSUE 01, JANUARY 2020, p

[4] أسامة الأزرق وسمير البهلول، **مرجع سبق ذكره، ص 30**.

[5] عبد الرحمان التويجري وحسن النافعاني، **مرجع سبق ذكره**، ص 219.

[6] عبد الرضا حسن سعود وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، 2020، ص 47.

[7] Noor Adwa Sulaiman, Fatimah Mat Yasin and Rusnah Muhamad, Perspectives of Audit Quality: An Analysis, **Asian Journal of Accounting Perspectives**, Vol. 11, n° 1, 2018, P 9.

وفي هذا الصدد توصلت دراسة (الأزرق وآخرون) إلى وجود اختلاف في الآراء بين المدققين الليبيين حول العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي وأهميتها النسبية، وأن حجم المكتب كان من بين أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي[1]. كما كشفت نتائج إحدى الدراسات بأن عملاء مكاتب التدقيق الأربعة الكبار هم الأقل احتمالا لإعادة عرض القوائم المالية لاحقا مقارنة بعملاء المكاتب الأخرى. مما يعكس قدرة المدققين في المكاتب الأربعة الكبار على القيام بعمليات تدقيق عالية الجودة[2]. ووفقا لـ (chersan Ionela) لا يمكن النظر دوماً إلى أن كبر حجم مكاتب التدقيق يعد عاملاً مؤثراً على جودة التدقيق، حيث أصبح من الواضح بشكل متزايد أن تقييم المكتب على مستوى رأس ماله البشري مما يعني أن تدريب المدققين الماليين هو محدد الجودة، لذلك ينبغي أن يهتم المدققين الماليين ومكاتب التدقيق بضمان التنمية البشرية بالتطوير المهني لموظفيهم بما يتجاوز متطلبات التدريب التي تفرضها المنظمات المهنية[3].

وبناء على ما سبق وبالرغم من الإبلاغ عن نتائج متباينة حول علاقة حجم مكتب التدقيق بالجودة، فقد أظهرت الأبحاث السابقة أن المدققين من مكاتب التدقيق الكبرى هم أكثر كفاءة مقارنة بالمدققين من المكاتب الصغرى بالنظر لقدرة المكاتب على توظيف الموظفين المهرة وتوفير التدريب الصارم، والذي يرتبط بجودة تدقيق عالية[4]. من جهة أخرى ترى (Pigé Benoît)، بأن صحة هذا الافتراض مرهون بمدى تحقق التجانس الداخلي لدى كل مكاتب التدقيق الكبرى. باعتبار أنه لا يمكن للمكاتب الكبرى أن تكون أكثر كفاءة واستقلالية إلا إذا كان هناك تجانس وتوحيد لأساليب العمل والممارسات المعتمدة داخل كل فروع المكتب. وإذا لم يتم التحقق من هذا التجانس بين فروع المكتب نفسه، فإن فرضية الارتباط بين حجم مكاتب التدقيق والكفاءة والاستقلالية لم تعد منطقية[5].

ثالثاً : الثقافة الأخلاقية لمكتب التدقيق

يمكن تعريف الثقافة الأخلاقية للشركة على أنها جزء من الثقافة التنظيمية التي تتيح تعزيز السلوك الأخلاقي وتمنع السلوك غير الأخلاقي بين الموظفين[6]. حيث يقترح (Trevino) أن الثقافة الأخلاقية للشركة هي جزء من الثقافة الأوسع للشركة ويتم الحفاظ عليها من خلال تفاعل معقد ومواءمة رسمية ما بين القيادة

[1] أسامة الأزرق وسمير البهلول، **مرجع سبق ذكره، ص 30**.

[2] Eshleman, John Daniel, and Peng Guo. "Do Big 4 auditors provide higher audit quality after controlling for the endogenous choice of auditor?." **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 33.4 (2014): 197-219.

[3] Ionela-Corina chersan, **Op.Cit.,** P 102.

[4] Noor Adwa Sulaiman et al, **Op.Cit.,** P 6.

[5] Pigé Benoît**, "**Les enjeux du marché de l'audit**",** Revue Française de Gestion**,** vol. 29, n° 147, 2003, P 94.

[6] Chadegani, A. A., & Jari, A. Corporate ethical culture: Review of literature and introducing pp model. **Procedia Economics and Finance**, vol 36, (2016). p 59.

والسياسات والهياكل التنظيمية والرقابة وأنظمة المكافآت وبرامج التدريب والأنظمة الغير الرسمية، كاستلهام السلوك من النظراء والمعايير الأخلاقية [1].

وفي ذات السياق أدرج (IAASB) أخلاقيات وقيم ومواقف المدققين الماليين ضمن العناصر المكونة لمدخلات جودة عملية التدقيق، مؤكداً على أنها تتأثر بالثقافة السائدة بمكاتب التدقيق[2]. كما ورد ضمن مقترح الجودة لـ (FRC) خمسة عوامل مؤثرة في جودة التدقيق المالي كان من بينها الثقافة المعتمدة بمكاتب التدقيق حيث تتضمن بعض مؤشرات ثقافة مكاتب التدقيق خلق بيئة يتم فيها تقييم الجودة العالية والمحافظة عليها ومكافأتها، بالإضافة إلى ضمان توفر الوقت والموارد الكافية للشركاء والموظفين للتعامل مع القضايا الصعبة، فضلا عن ضمان أنظمة قوية لقبول العميل واستمراره، وتتعلق الأمثلة الأخرى بفعالية عملية التدقيق في الشركة من خلال تصميم منهجية وأدوات التدقيق، وتوافر الدعم الفني، وتطبيق المعايير الأخلاقية والاستقلالية[3]. على سبيل المثال معايير اللباس والانتماء للشركة، والتوقعات المتعلقة بساعات العمل والسلوك في مكان العمل، كلها تعبر عن ثقافة المنظمة وتوقعاتها بشأن السلوك[4].

ومن جهة أخرى أظهرت دراسة (Morris) أن مقاييس القيادة الحقيقية والثقافة التنظيمية الأخلاقية مرتبطة ارتباطاً سلبياً، بتصورات المدققين المسؤولين عن ارتكاب السلوكيات المخفضة لجودة التدقيق. مما يشير إلى أنه عندما ينظر المرؤوسون إلى قيادتهم على أنها أصيلة (مثال يقتدى به)، ويرون أنفسهم كجزء من الثقافة الأخلاقية لمكتب التدقيق، يقل تكرار ارتكاب السلوكيات التي تحد من الجودة[5]. وفي ذات السياق أوضح (Kaptein) يقوم المرؤوسون بتقليد السلوكيات الأخلاقية وغير الأخلاقية لرؤسائهم باعتبار أنهم قدوة لهم[6].

في المقابل يشير مصطلح "الثقافة الأخلاقية" على مستوى إدارة مكتب التدقيق إلى أسلوب الإشراف للمدير أو الشريك المسؤول عن فريق التدقيق أو رئيس فريق التدقيق. حيث يركز الشريك المسؤول الذي يتمتع بثقافة أخلاقية عالية على فعالية التدقيق من خلال التركيز بشكل أكبر على ممارسة الشك المهني بدلاً من الانشغال بالكفاءة من حيث تخصيص وقت التدقيق، ومن ناحية أخرى فإن الشريك المسؤول الذي يفتقد لثقافة أخلاقية عالية فإنه يركز بشكل أكبر على تخفيض التكلفة وفعالية الوقت أكثر من تركيزه على فعالية التدقيق[7].

---

[1] Schwartz, M. S.**Op.Cit**, p 40.

[2] International Auditing and Assurance Standards Board (2013) p 19, "**A Framework for Audit Quality**" ,Con sultation Paper , International Federation of Accountants, New York, available at http:// www .ifac. org/ sites/default/files/publications/files/A%20Framework%20for%20Audit%20Quality.pdf. Accessed on July 10, 2019.

[3] Knechel, W. Robert, et al. "**Audit quality: Insights from the academic literature Op.Cit.,** p p 388-389.

[4] Grabner, I., Vienna, W. U., & Haesebrouck, K. **Literature Review The Effect of Audit Culture on Audit Quality**, . 2019, p 3.

[5] Morris, Jan Taylor. "The impact of authentic leadership and ethical firm culture on auditor behavior." **Journal of Behavioral Studies in Business,** vol 7 (2014): p 1.

[6] Tahir, Fatima Alfa. **Op.Cit.,** P 27.

[7] NOVIYANTI, Suzy et WINATA, Lanita. The Role of" Tone at The Top" and Knowledge of Fraud on Auditors' Professional Skeptical Behavior. **Contemporary Management Research**, vol. 11, no 1, 2015,.P 57.

بالاضافة إلى ذلك ووفقاً لـ (Thoms) تعتبر النزاهة الأخلاقية أيضاً مقياسا لكيفية تكريس القادة للأخلاق والتمييز ما بين السلوك السليم من الخاطئ بما يتطابق مع مدونة قواعد السلوك المهني، وبالتالي يمكن للشركات إثبات نزاهتها من خلال إدراج النزاهة الأخلاقية ضمن القيم الأساسية للشركات بحيث يتم محاكاتها من قبل الموظفين ويدركها أصحاب المصلحة الآخرون[1].

هذا وقد كشفت إحدى الدراسات بأن جميع الجوانب الأخلاقية لمهنة التدقيق مثل القواعد التي تحكم حقوق الإعلان، وتحديد العمولة، واسم الشركات وأشكالها القانونية، بالإضافة إلى الأتعاب الأخرى التي تتعلق بالخدمات الاستشارية، لها تأثير كبير على قدرة المدقق على تحديد التحريفات الموجودة بالقوائم المالية[2]. كما أظهر نموذج البحث في دراسة (Nguyen et al) تحديد ستة عوامل تؤثر على جودة التدقيق المالي، اتضح بأن أهمها الأخلاق المهنية للمدققين[3].

أيضاً أفادت نتائج دراسة (Gold) أنه من المرجح أن يُبلغ المدققين عن الأخطاء عندما يتبنى المكتب ثقافة أخلاقية حيث يتم تشجيع المشاركة بالمعرفة[4] وعندما يستوعب القادة السلوك الأخلاقي ويتواصلون مع مرؤوسيهم بفعالية، سيلتزم الموظفين الآخرون بحماية تلك الثقافة الأخلاقية، وهذا ما يتفق مع نظرية التعلم الاجتماعي التي تربط سلوك الأفراد بالتعلم والملاحظة لاستلهام القدوة والتوجيه من الرؤساء[5].

رابعاً : اعتماد أسلوب المشاركة بالمعرفة بين أعضاء المكتب

المشاركة بالمعرفة هي العملية التي يتبادل من خلالها الأفراد المعرفة (الضمنية أو الصريحة) فيما بينهم من أجل خلق معارف جديدة، ولا يمكن ملاحظتها مباشرة، وتقتضي الانتقال من العمل الفردي إلى الجماعي باستخدام الوثائق والارشادات الداخلية التي تتلاءم مع المعرفة الصريحة، فضلاً عن استخدام أساليب التدريب والحوار التي تتوافق مع نشر المعرفة الضمنية وفقاً لمصلحة المنظمة والأفراد معاً [6].

على سبيل المثال تندرج المعرفة بـ (GAAP) فيما يتعلق بمتطلبات القيمة العادلة ضمن المعرفة الصريحة، بينما تعد رؤى المدقق حول كيفية تطوير إدارة العميل لتقديرات القيمة العادلة وما إذا كانت هذه التقديرات تتوافق مع (GAAP) بمثابة معرفة ضمنية[7].

---

[1] Tahir, Fatima Alfa. **Op.Cit.,** P 27.

[2] Alrabba, Hussein Mohammed. **Op.Cit.,** p 54-60

[3] Nguyen, T., and Y. To. "Auditing quality from perspective of auditing firms in Vietnam." **Accounting** 6.5 (2020): 763-772.

[4] Brown, Veena L., et al. "Comments of the Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association on the Concept Release, **Potential Approach to Revisions to PCAOB Quality Control Standards**." Current Issues in Auditing (2020): p 16.

[5] Tahir, Fatima Alfa. "Exploring the Influence of Ethical Culture and Auditor Objectivity on Auditor Integrity among Nigerian Auditors: A Proposed Study." (2017). P 27.

[6] عبد الرحمان مصطفى طه الملا، وسام ياسين محسن، متطلبات المشاركة بالمعرفة gتعزيز رقابة جودة التدقيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي (بحث ميداني)، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 21، العدد 46، العراق، 2015، ص 152.

[7] Vera-Mun˜ oz, Sandra C., Joanna L. Ho, and Chee W. Chow. "Enhancing knowledge sharing in public accounting firms." **Accounting Horizons** 20.2 (2006): p 135.

ويعتمد تقديم عمليات تدقيق عالية الجودة على مدى تعاون المدققين وتبادل المعرفة بينهم، بحيث يمكن أن تكون المعرفة المشتركة بين أعضاء فرق التدقيق ذات طبيعة ضمنية[1]، علماً أن المعرفة الضمنية تعد عامل مهم في تمييز جودة التدقيق المالي[2].

وفي سياق ذي صلة أعلنت العديد من الشركات العالمية الكبرى عن مبادرات رسمية لتعزيز المشاركة بالمعرفة بين موظفيها ويعزى هذا الاهتمام الواسع بأسلوب المشاركة بالمعرفة إلى الاعتقاد بأن الجمع بين مجموعة كاملة من مهارات الموظفين ومعرفتهم وخبراتهم يزيد من فعالية الشركات في ايجاد حلول للمشاكل التي تواجهها، وتتجنب بذلك تكرار الأخطاء وتتبني أفضل الممارسات مثلما يمكن أن تؤدي المشاركة بالمعرفة بين الموظفين إلى زيادة الفعالية التنظيمية، فإنها يمكن أن تعزز فعالية وكفاءة ونزاهة عملية التدقيق من خلال إصدار رأي التدقيق المناسب[3].

ولأداء مهام التدقيق بفعالية يجب أن يمتلك المدقق المعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق، والمعرفة بصناعة العملاء، والمعرفة الخاصة بالعميل مثل نظام المعلومات المحاسبية، وموظفي العملاء ونظام الرقابة الداخلية ...إلخ[4]. تلعب عوامل مثل الثقة الشخصية، والتواصل بين الموظفين، وأنظمة المعلومات، والمكافآت والهيكل التنظيمي دوراً مهماً في تحديد العلاقات بين الموظفين، وبالتالي توفير إمكانيات لإزالة العقبات التي تحول دون إنجاح أسلوب المشاركة بالمعرفة[5].

حيث يعتقد بعض الأكاديميين والمهنيين أن الثقافة التنظيمية يمكن أيضاً أن تمنع أو تشجع اعتماد أسلوب المشاركة بالمعرفة، ويتطلعون على أنه بالرغم من أن هذه النتائج والملاحظات لم تكن موجهة إلى مكاتب التدقيق المالي أو عمليات التدقيق في حد ذاتها، إلا أنها توفر أساساً لتوقع مفاده كلما زادت المعايير الثقافية للمكتب من تشجيع اكتناز المعرفة كمصدر لتقلد مناصب المسؤولية أو لتعزيز الأمن الوظيفي، كلما أدى ذلك بالمدققين إلى احتكار ما لديهم من معرفة عن الأعضاء الآخرين في فريق التدقيق[6].

هذا وقد أوضح (Vera-Munoz et al) أن الاهتمام بموضوع المشاركة بالمعرفة في مكاتب التدقيق المالي يرجع إلى عاملين رئيسيين هما على النحو التالي [7]:

---

[1] المعرفة الضمنية هي فرع من المعرفة التنظيمية وتُعرَّف على أنها ممارسات اعتيادية ونماذج عقلية للأفراد ويصعب الحصول عليها بطريقة منهجية حيث تتجلى غالبا في شكل حدس أو رؤى (المرجع أدناه، ص 7).

[2] Causholli, Monika, et al. "**The ties that bind: Knowledge-sharing networks and auditor job performance**." Available at SSRN 3084942 (2017). P 2.

[3] Chow, Chee W., Joanna L. Ho, and Sandra C. Vera-Munoz. "Exploring the extent and determinants of knowledge sharing in audit engagements." **Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics** 15.2 (2008): P 141.

[4] Causholli, Monika, et al. "**The ties that bind: Knowledge-sharing networks and auditor job performance**." Available at SSRN 3084942 (2017). P 7.

[5] Al-Alawi, Adel Ismail, Nayla Yousif Al-Marzooqi, and Yasmeen Fraidoon Mohammed. "Organizational culture and knowledge sharing: critical success factors." **Journal of knowledge management** (2007).

[6] Chow, Chee W., Joanna L. Ho, and Sandra C. Vera-Munoz. "Exploring the extent and determinants of knowledge sharing in audit engagements." **Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics** 15.2 (2008): p 143.

[7] Vera-Munoz, Sandra C., Joanna L. Ho, and Chee W. Chow. "Enhancing knowledge sharing in public accounting firms." **Accounting Horizons** 20.2 (2006): p p 133-134.

العامل الأول : أسهمت البيئة التنظيمية الحالية ومعايير التدقيق الجديدة في توسيع وتكثيف الضغوط على مكاتب التدقيق المالي لتحسين جودة وفعالية وكفاءة عملية التدقيق.

العامل الثاني : تتضمن معظم الارتباطات مع العملاء، فريق تدقيق يضطلع كل عضو فيه بجزء تفصيلي من عملية التدقيق، مما يقتضي في العادة توزيع المعرفة والخبرة بخصوص كل من بيئة العميل، والصناعة، ونموذج الأعمال، والعمليات بشكل غير متساوي بين أعضاء فريق التدقيق. وبالتالي يمكن أن يساعد اعتماد أسلوب المشاركة بالمعرفة مكاتب التدقيق المالي في الاستفادة من المهارات والمعرفة وأفضل الممارسات لموظفيها المحترفين. من هذا المنطلق يعتبر نجاح مكاتب التدقيق المالي في اعتماد أسلوب المشاركة بالمعرفة بشكل فعال عامل مهم يكسبها ميزة تنافسية، فضلاً عن حصول المكتب على مكاسب ملموسة من حيث تخفيض الوقت والتكاليف.

وفي هذا الصدد أشارت النتائج إلى أن المشاركة بالمعرفة بمكاتب التدقيق مرتبطة بشكل إيجابي بتحسين جودة التدقيق كما يتجلى ذلك في انخفاض المستحقات الاختيارية واحتمال أكثر لإصدار آراء تدقيق سلبية في تايوان. كما وجد أيضاً أن مشاركة المعرفة بمكاتب التدقيق مرتبطة بكفاءة تدقيق أعلى ويتضح ذلك في تقليص فترات تأخير اصدار تقارير التدقيق. والأهم من ذلك أن كلا من جودة التدقيق العالية وكفاءة التدقيق ترتبط في نفس الوقت بمستويات أعلى من المشاركة بالمعرفة، مما يشير إلى أن المشاركة الفعالة للمعرفة قد تساعد في تحسين جودة التدقيق وكفاءة التدقيق[1].

في العراق توصلت دراسة تطبيقية على ديوان الرقابة المالية الاتحادي إلى وجود علاقات ارتباط بين أسلوب المشاركة بالمعرفة وتحسين جودة التدقيق المالي[2]. وفي الأردن توصلت دراسة (الطراونة وآخرون) إلى وجودة أثر لإدارة المعرفة في تطبيق المعايير المحاسبية، بحيث أن إدارة المعرفة تفسر ما نسبته (66,2 %) من التباين في تطبيق المعايير المحاسبية بالبنوك التجارية، وأوصت الدراسة بضرورة العمل على بناء ثقافة تنظيمية تعزز الاستخدام الأمثل لأبعاد إدارة المعرفة. [3]

المطلب الخامس : حوكمة الشركات محل التدقيق

نهدف من خلال هذا المطلب إلى تسليط الضوء على آليات حوكمة الشركات محل التدقيق المالي، محاولين إبراز دورها في تحسين جودة التدقيق المالي، حيث تتمثل تلك الآليات في فعالية نظام الرقابة والتدقيق الداخلي، بالإضافة إلى فعالية الاتصال المتبادل ما بين المدققين الماليين ولجان التدقيق، فضلاً عن اجراءات الرقابة لهيئة سوق الأوراق المالية والبورصة التي تندرج في صدد متابعة أعمال مكاتب التدقيق في ارتباطاتها مع الشركات المدرجة في البورصة.

[1] Duh, Rong-Ruey, W. Robert Knechel, and Ching-Chieh Lin. "The Effects of Audit Firms' Knowledge Sharing on Audit Quality and Efficiency." **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 39.2 (2020): 51-79.

[2] عبد الرحمان مصطفى طه الملا، وسام ياسين محسن، متطلبات المشاركة بالمعرفة لتعزيز رقابة جودة التدقيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي (بحث ميداني)، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 21، العدد 46، العراق، 2015، ص 138.

[3] أحمد محمد الطراونة وآمال ياسين المجالي، أثر إدارة المعرفة في تطبيق المعايير المحاسبية: دراسة تطبيقية علي البنوك التجارية الأردنية، **مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية**، المجلد 16، العدد 1، الإمارات العربية المتحدة، 2019، ص : 382 – 414.

أولاً : فعالية نظام الرقابة والتدقيق الداخلي

تجدر الإشارة إلى أن قانون (SOX) فرض على مسؤولي إدارة الشركات تقديم تقرير سنوي يتضمن تقييم شامل لفعالية نظام الرقابة الداخلية على إعداد القوائم المالية[1]. باعتبار أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يعد ضروري لتسجيل المعاملات في الوقت المناسب وبالشكل الصحيح، وكذا لحماية الأصول وفي النهاية إعداد التقارير. بعد ذلك يمكن التأكيد على أن فعالية نظام الرقابة الداخلية تؤثر في تحسين جودة التدقيق المالي، وبما أن ذلك يخدم مصلحة المساهمين، يكون من الضروري على الشركات أن تستثمر في نظام الرقابة الداخلية بالطرق المثلى[2].

وفي هذا الصدد أظهرت نتائج دراسة (Shanszadeh) بأن فعالية نظام الرقابة الداخلية تسهم في تعزيز جودة التدقيق المالي، ويكون احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية وموثوقية القوائم المالية بدرجة أعلى[3]. من ناحية أخرى تشير نتائج دراسة (Koomson et al) إلى أن مدى اختلاس الأفراد لأصول الشركات يعتمد إلى حد كبير على تصورهم لقوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في تلك الشركات[4].

من جهة أخرى في تونس كشفت نتائج دراسة (Oussii et al) بأن جودة الرقابة الداخلية ترتبط ارتباطا إيجابي وبدرجة عالية بمدى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي، ومستوى ضمان مراقبة جودة التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى متابعة ومشاركة لجنة التدقيق في مراجعة برنامج التدقيق الداخلي ونتائجه[5].

وبناءا عليه أجرى معهد المدققين الداخليين (IIA) العديد من الدراسات الاستقصائية لفهم تطور مهنة التدقيق الداخلي في جميع أنحاء العالم. وفي أحدث استطلاع أجراه كان من المتوقع أن تشهد منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا (MENA) أهم التغييرات في تنظيم التدقيق الداخلي، بينما دلت النتائج على أنه وبالرغم من أن غالبية المنطقة قد أدخلت إصلاحات على وظيفة التدقيق الداخلي، إلا أنه لا يزال يتعين القيام بالمزيد من أجل ضمان الاستقلال والموضوعية، وكذا إشراك التدقيق الداخلي في المهام الاستشارية، لا سيما فيما يتعلق بإدارة المخاطر والرقابة والحوكمة[6].

من ناحية أخرى تشير بعض الدراسات إلى أن التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بديلين لبعضهما البعض، بينما تشير دراسات أخرى إلى أن نوعي التدقيق يمكن أن يحققا التكامل في بينهما من خلال تفعيلهما

[1] Oussii, Ahmed Atef, and Neila Boulila Taktak. "The impact of internal audit function characteristics on internal control quality." **Managerial Auditing Journal** (2018), https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2017-1579

[2] Kesimli, Iffet. "**External Audit from Quality Perspective." External Auditing and Quality**. Springer, Singapore, 2019, P 143-.144

[3] Shanszadeh, Bagher, and Narges Zolfaghari, Narges. Imapct of efficacious internal controls on audit process: Auditors' perspective. **Review of Contemporary Business Research**, 2015, vol. 4, no 2, p..97

[4] Koomson, Theodora Aba Abekah, et al. "Determinants of asset misappropriation at the workplace: the moderating role of perceived strength of internal controls." **Journal of Financial Crime** (2020).

[5] Oussii, Ahmed Atef, and Neila Boulila Taktak. "The impact of internal audit function characteristics on internal control quality." **Managerial Auditing Journal** (2018), https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2017-1579

[6] Al-Akra, Mahmoud, Waleed Abdel-Qader, and Mamun Billah. "Internal auditing in the Middle East and North Africa: A literature review." **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation** 26 (2016): 13-27.

تلبية لحاجة الشركات إلى المزيد من المراقبة، وعليه يلاحظ أن الشركات التي لديها أقسام للتدقيق الداخلي أكثر فعالية، تتميز بقدرة تنافسية أكبر، ونسب ربحية وسيولة أعلى، وتتصف بتحفظ محاسبي أعلى كما يتصف موظفيها وإدارتها المحاسبية بمستوى كفاءة أعلى من غيرها من الشركات، وبالتالي تخضع لرقابة إدارية أفضل[1].

وفي هذا الصدد كشفت نتائج دراسة (Jachi Moses) أن أخلاقيات وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي ترتبط بشكل إيجابي بالشفافية والمساءلة. حيث أوضحت الدراسة الحاجة إلى تحسين النماذج التشغيلية التي توجه التدقيق الداخلي من أجل مساءلة موظفي التدقيق الداخلي والتأكد من أنها تتصرف بحكمة بما يحقق المصلحة العامة لا سيما في الحالات التي يكون فيها السلوك الأخلاقي العام للإدارة معيباً ويتعارض مع المصلحة العامة[2].

وفي دراسة اهتمت بتقييم استخدام التدقيق الداخلي من قبل الشركات الأسترالية المدرجة في البورصة أفادت النتائج بوجود ارتباط إيجابي بين مستوى أتعاب التدقيق المالي واستخدام التدقيق الداخلي. مما يدل على أن الشركات التي لديها فعالية في نظام رقابتها الداخلية، تساهم بشكل أكبر في تفعيل تدقيقها المالي (الخارجي)، مما يدل على أن مديري هذه الشركات يدركون أهمية كلا النوعين من التدقيق[3].

ثانياً : فعالية الاتصال المتبادل ما بين المدقق ولجنة التدقيق

أكد (FRC) أن جودة التدقيق المالي تتأثر كذلك بعوامل خارجة عن سيطرة المدققين والتي من بينها لجان التدقيق النشيطة المهنية والقوية في التعامل مع القضايا المحددة أثناء التدقيق[4]. في المقابل أفاد (CAQ) بأنه يتعين على لجنة التدقيق أن تتفاعل مع المدقق المالي وتسعى لتقيمه فيما يتعلق بمدى ممارسته للنزاهة والموضوعية والشك المهني[5]. وفي هذا الصدد توصلت دراسة (Beattie) إلى أن التغييرات التنظيمية التي أعقبت إنرون والتي منحت لجان التدقيق دورا مركزيا أكبر في عملية التدقيق من بين أكثر العوامل التنظيمية أهمية في التأثير على جودة التدقيق المالي[6].

[1] Yassin, Fatimah Mat, and Sherliza Puat Nelson. "Audit committee and internal audit: Implications on audit quality." **International Journal of Economics, Management and Accounting** 20.2 (2012), p 193

[2] Jachi, Moses, and Lucky Yona. "The Impact of Independence of internal audit function on transparency and accountability. Case of Zimbabwe local authorities." **Research Journal of Finance and Accounting** 10.5 (2019): 64-77.

[3] Yassin, Fatimah Mat, and Sherliza Puat Nelson. "Audit committee and internal audit: Implications on audit quality." International Journal of Economics, Management and Accounting 20.2 (2012), p 193

[4] Financial Reporting Council**, The audit quality framework**, FRC, London: 2008, P 7.

[5] Centre for audit quality, External Auditor Assessment Tool: A Reference for Audit Committees, 2017, P 8.

[6] BEATTIE, Vivien, FEARNLEY, Stella, et HINES, Tony. Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment. *Accounting and Business Research*, 2013, vol. 43, no 1, p. 56.

من ناحية أخرى أظهرت نتائج البحث في الشركات غير المالية المدرجة في البورصة الإندونيسية، بأن خصائص لجنة التدقيق المالي ومجلس الإدارة لها تأثير كبير على جودة التدقيق[1]. حيث أظهر استطلاع لآراء (300) محلل ائتماني ومالي في البحرين بأن لجنة التدقيق الفعالة تعزز جودة تقارير التدقيق[2]. وهو ما يتوافق مع النتائج التي تشير إلى أن لجان التدقيق التي تتكون من أعضاء يمتلكون الخبرة المالية والمحاسبية تتصف بأنها الأقل احتمالاً لتغيير مكتب التدقيق المالي في حالة إصداره لرأي سلبي بخصوص فعالية بنظام الرقابة الداخلية.[3] هذا ويمكن أن يكون التواصل المسبق مع لجنة التدقيق فيما يتعلق بمقارنة مقدار الوقت المتوقع للتدقيق للعام الحالي بمقدار الوقت الفعلي للعام الماضي مؤشرا على جودة التدقيق في التخطيط السليم، وتخصيص فريق التدقيق، والتنفيذ، والإشراف على عملية التدقيق للسنة الحالية[4].

وفي هذا الصدد خلصت دراسة (Schroeder et al) بأن رؤساء لجان التدقيق كانوا أكثر قدرة على مراقبة عملية التدقيق، بحيث يولون اهتمام أكبر بكيفية أداء عمليات التدقيق من قبل فريق التدقيق ويعتبرونها أكثر أهمية لجودة التدقيق المالي مقارنة بالعوامل المرتبطة بنتائج التدقيق على مستوى الشركة[5].

من جهة أخرى اهتمت دراسة (Shbeilat) بتقييم مدى الامتثال لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (260) الذي يعنى بفعالية اتصالات المدققين الماليين مع المسؤولين عن الحوكمة، وقياس مدى مساهمته في تحسين جودة التدقيق، حيث دلت النتائج على عدم فعالية الاتصال المتبادل بين المدققين الأردنيين ولجنة التدقيق، فضلاً على أن لجان التدقيق لا تضطلع بالدور المنوط بها عندما تنشأ خلافات بين المدققين وإدارة عملائهم بخصوص الخيارات في طرق المعالجة المحاسبية. وقد أوعزت الدراسة ذلك إلى نقص تأهيل المديرين بالإضافة إلى غياب سياسة واضحة في انتقاء أعضاء مجلس الإدارة، كما أن الاجتماعات مع المدققين لا تعدوا كونها روتينية، فضلاً عن عدم كفاية الدور الإشرافي والرقابي لهيئة الأوراق المالية في البورصة[6].

[1] Suryanto, Tejo, J. E. Thalassinos, and E. I. Thalassinos. "Board characteristics, audit committee and audit quality: The case of Indonesia." (2017).
[2] Al-Ajmi, Jasim. "Audit firm, corporate governance, and audit quality: Evidence from Bahrain." **Advances in accounting** 25.1 (2009): 64-74.
[3] Lisic, Ling Lei, et al. "Does audit committee accounting expertise help to promote audit quality? Evidence from auditor reporting of internal control weaknesses." **Contemporary Accounting Research** 36.4 (2019): 2521-2553.
[4] REZAEE, Zabihollah, ABERNATHY, John, CAUSHOLLI, Monika, et al. Comments of the Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association on PCAOB **Concept Release on Audit Quality Indicators**, No. 2015-005, July 1, 2015: Participating Committee Members. Current Issues in Auditing, 2015, vol. 10, no 1, p. C17.
[5] Sutton, Steve G. " **Op.Cit.,** P 90.
[6] Shbeilat, Mohammad K. "International Standard on Auditing No. 260 and Audit Quality: Evidence from Jordan." **International Business Research** 12.4 (2019): 61-75.

ثالثاً : اجراءات الرقابة لهيئة سوق الأوراق المالية والبورصة:

ألغى مجلس الرقابة على التدقيق (AOB) التابع لهيئة الأوراق المالية في ماليزيا ترخيص مكتب التدقيق (Wong Weng Foo) في عام 2015 نتيجة الإخفاق في تدقيق الشركات العامة بسبب عدم الامتثال لمعايير التدقيق في أداء المهام، وعدم بذل العناية المهنية اللازمة، فضلاً عن الفشل في ضمان امتلاك فرق تدقيق مؤهلة بشكل مناسب، من حيث التدريب المتخصص[1].

في المقابل نفذت (SEC) في العام 2012 إجراءات إدارية ضد خمس مكاتب تدقيق صينية، بما في ذلك مكاتب التدقيق التابعة للأربعة الكبار، لرفضها تزويد (SEC) بأوراق عمل ووثائق تدقيق أخرى لعشرة عملاء صينيين باعتبارهم شركات مدرجة بالبورصة في الولايات المتحدة، وأسفرت إجراءات هيئة الأوراق المالية عن إبرام اتفاقية تعاون بين المنظمات المشرفة على المهنة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والصين بخصوص الإنفاذ، مما سمح لـ (SEC) و (PCAOB) بالوصول إلى مستندات مكاتب التدقيق الصينية. وفي الأخير أدت هذه النتائج إلى شطب 23 شركة صينية من قائمة الإدراج في البورصات الأمريكية، مما أسفر عن طرح أسهم شركة صينية واحدة فقط للاكتتاب العام في الولايات المتحدة خلال العام 2012 [2].

وفي ذات السياق اهتمت دراسة (Li, et al) باختبار تأثير لوائح سوق التدقيق على التعاقد مع المدققين من خلال فحص عينة من إجراءات الإنفاذ على المدققين الماليين من قبل لجنة تنظيم الأوراق المالية الصينية (CSRC)، وانطلقت الدراسة من فرضية مفادها أن عقوبات (CSRC) تساهم في تغير سلوك المدقق من خلال بذل المزيد من العناية المهنية، حيث يتوقع أن المدققين الخاضعين للعقوبات يتقاضون أتعاب أعلى مقابل الزيادة في مقدار الوقت المستغرق في إعداد التقارير، وكشفت النتائج أن مكاتب التدقيق تحرص على تعيين المدققين المؤهلين وشركاء ارتباط أكثر خبرة، كما تعمل على تخفيف عبء العمل أثناء تخصيص المهام، مما يؤكد على أن مكاتب التدقيق وموظفيها يستجيبون للعقوبات من خلال اتباع نهج منسق واستراتيجي لتحسين جودة التدقيق[3].

وفي هذا الصدد بحثت إحدى الدراسات في مدى تأثير إجراءات (SEC) في تحسين جودة خدمات مكاتب التدقيق الصينية الخاضعة لإجراءات الإنفاذ، ودلت النتائج على عدم انخفاض المستحقات الاختيارية للعملاء الصينيين لمكاتب التدقيق التابعة للأربعة الكبار في فترة ما بعد الإجراءات مقارنة بفترة ما قبل الإجراءات. وأشار اختبار الفروق إلى أن الانخفاض في وتيرة الأرباح لا يعزى لإجراءات الإنفاذ، كما لم تسجل أي تغييرات جوهرية بخصوص إعادة عرض القوائم المالية في التقارير السنوية المعدلة، على الرغم من أن إجراءات (SEC) المدعومة باتفاقية التعاون بين الولايات المتحدة والصين تشير إلى تعزيز إنفاذ تنظيم الأوراق المالية عبر الدول، لكن

[1] Siti Rodziah Ahmad .et al.Determinants of Auditors' Work Performance, **International Journal of Financial Research**, Vol. 10, No. 3, Special Issue; 2019, P 230.

[2] Liu, Guoping, and Jerry Sun. "Did the SEC administrative proceedings against Chinese auditors affect audit quality?." **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation** 37 (2019): .pp 1-5

[3] Li, Liuchuang, et al. "The effect of enforcement action on audit fees and the audit reporting lag." Accounting and Business Research (2020): 1-29.

النتائج المتوصل إليها تشير إلى أن إجراءات الإنفاذ لم تسهم في تحسين جودة تدقيق المكاتب الصينية المسجلة لدى (PCAOB) [1].

المبحث الرابع : أثر العوامل المتصلة بعمليات التدقيق المالي على جودة التدقيق المالي

نهدف من خلال هذا المبحث إلى تسليط الضوء على العوامل المتصلة بعمليات التدقيق المالي محاولين إبراز علاقة ارتباطها بتحسين جودة التدقيق المالي، تماشيا مع أهم خطوات التدقيق، بدءً بإدارة علاقة الارتباط مع العملاء ثم تقييم المخاطر والاستجابة لها من خلال تخصيص متطلبات عملية التدقيق من : موارد؛ تخطيط وتقيم لبيئة العميل، بعدها يتم تنفيذ عملية التدقيق مع التأكيد على ضرورة الرقابة على جودة أعمال التدقيق، ثم الاستجابة لمتطلبات الإبلاغ وإعداد التقارير بالمحاكاة مع المعيار الدولي للتدقيق رقم (701) الذي يعنى بالابلاغ عن المسائل الرئيسية للتدقيق.

وفقاً لهذا المنطلق أشار (Moizer) إلى أن مؤشرات قياس جودة التدقيق القائمة على تقييم نتائج التدقيق تستخدم في الغالب من قبل أصحاب المصلحة من التدقيق (الطرف الثالث) الذين ليس بإمكانهم مراقبة عملية التدقيق بشكل مباشر، وفي المقابل فإن المشاركين في سوق التدقيق الذين يمكنهم مراقبة عملية التدقيق بشكل مباشر (المدققين والعملاء) سيركزون بشكل أكبر على إجراءات تنفيذ عملية التدقيق، ويتوافق هذا التحليل مع نتائج دراسة (Schroeder et al) التي أفادت بأن رؤساء لجان التدقيق (الذين كانوا أكثر قدرة على مراقبة عملية التدقيق) يعتبرون العوامل المتصلة بعمليات التدقيق ذات أهمية نسبية أكبر في تحسين جودة التدقيق المالي مقارنة بالعوامل القائمة على نتائج (مخرجات) التدقيق على مستوى الشركة محل التدقيق[2].

المطلب الأول : إدارة العلاقات مع العملاء

تم إجراء العديد من الدراسات لأجل فهم أفضل لجودة التدقيق المالي وتحديد العوامل المؤثرة في تحسينها، لكن تم إغفال الجهة الخاضعة للتدقيق بحيث لم تلقى الاهتمام المناسب لها، خصوصا ما تعلق بإدارة العلاقة مع العملاء على الرغم من أهميتها في إنجاح عملية التدقيق[3]، وعليه نهدف من خلال هذا المطلب إلى إبراز أهمية إدارة العلاقات مع العملاء والتأثير المحتمل لها في تحسين جودة التدقيق المالي. هذا وسيتم التطرق للعوامل المترتبة عن إدارة العلاقات مع العملاء والمحتملة التاثير في تحسين الجودة على النحو التالي :

[1] Liu, Guoping, and Jerry Sun. **Op.Cit., p** 9.
[2] Sutton, Steve G, **Op.Cit.,** p 90.
[3] Sakka, Abir, and Riadh Manita. "**Les comportements de l'audité affectant la qualité de l'audit: Une étude exploratoire sur le marché Français**." 2011.

أولاً : فعالية الاتصال مع العملاء لتحفيزهم على التعاون للحصول على المعلومات والوثائق المطلوبة

يتعين على مكتب التدقيق أن يكلف الشريك المسؤول عن عملية التدقيق المالي بالتعريف بشخصه ودوره لدى أعضاء الإدارة العليا في شركة العميل والمسؤولون عن الحوكمة، ويجب أن يتصف الشريك المسؤول بالقدرات الملائمة والكفاءة وتخول له الصلاحيات ويخصص له الوقت الكافي ليضطلع بهذه المهمة[1].

وفي هذا الصدد دلت نتائج إحدى الدراسات على أن جودة فريق التدقيق المشارك في الارتباط ونوع العميل ونوع الاتصال لها تأثير إيجابي على جمع أدلة التدقيق. وهذا يعني أنه أثناء جمع أدلة التدقيق، كلما ارتفعت جودة فريق التدقيق زادت إمكانية حصوله على أكبر عدد ممكن من الأدلة، مما يتطلب من الفريق المشارك أثناء بداية كل ارتباط تدقيق جديد، بناء ثقته في التعامل مع العملاء[2].

وفي هذا الصدد أفادت دراسة (Hatfield, et al) بأن الاهتمام الجيد بإدارة العلاقات مع العملاء من قبل الفريق المشارك في الارتباط يخلق حوافز لدى العملاء ترفع من مستوى تعاونهم واستجابتهم لاستفسارات المدقق وطلباته للمستندات المحاسبية أثناء حصوله على أدلة الإثبات، ويولون حرص أعلى في تقديم المعلومات المطلوبة للتدقيق، والأهم من ذلك يبدون استعداد لتقديم المعلومات التي قد تتعارض مع الخيارات المحاسبية المفضلة، والتي قد لا يتمكن المدققين من اكتشافها بسهولة، مما يشير إلى وجود تأثير إيجابي لأنشطة إدارة علاقات العملاء في إنجاح عمليات التدقيق، والتي يجب أن يأخذها في الاعتبار المهتمون بفهم وتنظيم العلاقات بين المدقق والعميل[3]، من ناحية أخرى وعلى الرغم من أن الوصول إلى كم أكبر من بيانات العميل قد يكون له فوائد، لكن في المقابل يجب على مكاتب التدقيق والعملاء مراعاة احتمال ضياع الوقت الذي قد يؤدي إلى عدم الكفاءة التي قد تؤثر على جودة التدقيق[4].

من جهة أخرى يجب توخي الحذر وعدم الافراط في الاعتماد على المعلومات المعطاة من العملاء، حيث أفادت دراسة (Brown et al) في الولايات المتحدة الأمريكية بأن الاعتماد بشكل كبير على عمل غير المتخصصين (المدققين الداخليين وموظفي العميل)، من شأنه أن يعيق تحسين جودة خدمات مكاتب التدقيق[5].

هذا وقد توصلت دراسة (محمد مظهر) إلى أن الاتصالات الجيدة بين فريق التدقيق وعملاء التدقيق تعد من أهم العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي بحسب وجهة نظر الأطراف المهتمة بالتدقيق في دولة قطر[6].

---

[1] عبد الوهاب نصر علي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 149.

[2] Rahim, Syamsuri, et al. "The Influence of Audit Staff Quality and Client Type on Audit Evidence Collection with Communication Type as Moderation." **Journal of Accounting and Strategic Finance** 3.1 (2020): 103-117.

[3] Hatfield, Richard C., et al. "Auditors' **Customer Relationship Management Activities and Managers' Cooperation with Auditor Evidence Requests.**" Available at SSRN 3560921 (2020).

[4] Andiola, Lindsay M., et al. "Client Data Files and Auditor Skepticism: How Do'Dirty'Files Influence Auditors' Skeptical Judgments and Actions?." Available at SSRN 3395571 (2019).

[5] Brown, Veena L., Jodi L. Gissel, and Daniel Gordon Neely. "Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors**", Managerial Auditing Journal**, Vol. 31, No 8/9, 2016.

[6] محمد مظهر أحمد، تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر "دراسة نظرية مقارنة"، شبكة الألوكة، قطر، 2009، ص 4.

ثانياً : الاستجابة لاحتياجات العملاء بتقديم حلول للمشاكل المطروحة

أشار (Schroeder et al) إلى أن جودة التدقيق تعتمد على جودة تنفيذ مهام التدقيق من قبل الفريق المشارك في عملية التدقيق، وبالتالي فإن الأداء السليم لمهمة التدقيق وتلبية توقعات العملاء تعد مؤشرات على رضا العملاء وقد تم التطرق لهذه المتغيرات في الأدبيات السابقة كعوامل مؤثرة في جودة التدقيق المالي[1]. في المقابل دلت النتائج التي توصل إليها (Aghazadeh) بأن التأكيد على فلسفة خدمة العملاء (من منظور رضا العميل) يمكن أن يعيق تفعيل ممارسة الشك المهني لدى المدققين، حيث ينظر إلى ممارسة المدقق للشك المهني من وجهة نظر العميل بشكل سلبي بينما يُنظر إلى جودة التدقيق بشكل إيجابي. وفي هذا الصدد أفادت وجهة نظر المدققين بأن توقع تحقيق مستوى عالٍ من رضا العملاء قد يثني المدققين على ممارسة الشك المهني أثناء جمع أدلة التدقيق، مما قد يضر في النهاية بجودة التدقيق المالي[2].

وفي ذات السياق هدفت إحدى الدراسات لتحديد العوامل المؤثرة في تحقيق رضا العملاء، باستطلاع آراء عينة من رؤساء أقسام المالية والتدقيق الداخلي في الشركات العاملة في إحدى المناطق الصناعية بأندونسيا، وأظهرت النتائج أن الخبرة السابقة في التدقيق والتنفيذ المناسب لإجراءات العمل الميداني، والالتزام بالجودة وتطبيق المعايير الأخلاقية العالية والاستجابة لاحتياجات العملاء تعد عوامل مؤثرة بشكل كبير على رضا العملاء[3]. من جهة أخرى خلصت دراسة (Carcello et al) إلى وجود تأثير لحسن سير المهمة والاستجابة لاحتياجات العملاء (الرضا) في تحسين جودة التدقيق المالي[4].

كما أن رضا العملاء على جودة خدمات التدقيق يتوقف على تحديد إدراك العملاء لكيفية تلبية مكاتب التدقيق لتوقعاتهم. باعتبار أن العملاء يتوقعون في نهاية التدقيق من المدقق التعبير عن رأي موثوق بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية وعندما يحصل ذلك يتحقق رضا العملاء، هذا وقد أوضح (Bitner) بأن رضا العملاء يؤدي إلى تصور الجودة العالية لخدمات التدقيق وبالتالي يتم اتخاذ قرار شراء الخدمة[5].

[1] Missaoui, Anis, and Sana Ben Ghodbane. "Evaluation of the perceived audit quality: study of the Tunisian context." **African Journal of Accounting, Auditing and Finance** 5.4 (2016): p 354.

[2] Aghazadeh, Sanaz, and Kris Hoang. "**How Does Audit Firm Emphasis on Client Relationship Quality Influence Auditors' Inferences about and Responses to Potential Persuasion in Client Communications**?." Available at SSRN 2549726 (2019). P 6

[3] Yuniarti, Rita, and Willy Mara Zumara. "Audit quality attributes and audit client satisfaction." International **Journal of Humanities and Management Sciences** (2010): 96-100.

[4] Missaoui, Anis, and Sana Ben Ghodbane. "Evaluation of the perceived audit quality: study of the Tunisian context." African Journal of Accounting, **Auditing and Finance** 5.4 (2016): p 354.

[5] Wally-Dima, Lillian, Christian John Mbekomize, and Gobona Tobedza. "Assessment of Clients' Perceptions towards the Quality of Audit Services Offered by Auditing Firms in Botswana." **Asian Journal of Business Management** 8.1 (2016): p 3.

ثالثاً : إبلاغ العملاء بقضايا التدقيق والسماح لهم بمناقشة النتائج والتعبير عن آرائهم

يرى (Xiao et al) بأنه يمكن للمدققين من خلال زيادة جهود التدقيق تنفيذ إجراءات تدقيق أكثر شمولاً والحصول على أدلة تدقيق أكثر ملاءمة وكفاءة وبالتالي يزداد احتمال اكتشافهم للتحريفات. وبالحصول على أدلة تدقيق أكثر ملاءمة وكفاءة فمن المرجح أن يكون للتحريفات المكتشفة تأثير كبير على مدى موثوقية وعدالة القوائم المالية، لذلك سيكون المدقق أقل احتمالًا للتنازل عن التعديلات التي يرى بضرورة إجرائها على القوائم المالية، مما يستنتج بأن الزيادة في جهود التدقيق تتيح إمكانية التواصل بشكل أكثر فعالية مع إدارة العميل لإقناعهم بتصحيح الأخطاء المكتشفة من خلال التعديلات المطلوبة[1]. وفي هذا الصدد أكدت دراسة (Jaffar et al) بأنه من بين أهم أربعة عوامل مؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي في ماليزيا هو قدرة المدقق المالي على إبلاغ العملاء بأي مستجدات تتعلق بالمحاسبة والتقارير المالية [2].

من ناحية أخرى عند وجود أخطاء أو تحريفات في القوائم المالية ويتم اكتشافها فيما بعد من قبل المدقق، وعلى إثر ذلك الإكتشاف يتقدم المدقق بطلب تعديلها من قبل إدارة العميل فإذا وافقت الإدارة على متطلبات التعديل، سيتم تصحيح التحريفات المكتشفة من خلال ما يقترحه المدقق من تعديلات. وإذا لم توافق الإدارة وترفض تصحيح التحريفات المكتشفة، فقد ينتج عن ذلك ما يلي [3]:

- قد يقتنع المدقق بالتبرير المقدم من قبل الإدارة للتحريف المكتشف، مما يجعل المدقق يتراجع عن طلب التعديل المقترح؛
- وفي حالة ما لم يتمكن المدقق من التوصل إلى اتفاق مع الإدارة، ولم يقتنع المدقق بتبرير الإدارة للتحريف ورفضت الإدارة قبول تعديل التدقيق المقترح، فعليه الإبلاغ على التحريفات المكتشفة بإصدار رأي التدقيق المعدل في تقريره.

وفي ذات السياق أظهرت نتائج دراسة (Fontaine et al) بأن عملاء التدقيق يريدون المزيد من الخدمات ذات القيمة المضافة من المدققين بما في ذلك تحسين الاتصال لتعزيز علاقة الثقة والتعاون معهم، والمثير للاهتمام أن عملاء التدقيق يتطلعون أيضاً من جهة أخرى لإلتزام المدقق الحياد والاستقلال[4]

[1] Xiao, Tusheng, Chunxiao Geng, and Chun Yuan. "How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective." **China Journal of Accounting Research** 13.1 (2020): 109-127.

[2] عبد الرحمان التويجري وحسن النافعاني، **مرجع سبق ذكره**، ص 225.

[3] Xiao, Tusheng, et al, **Op.Cit., p** 109-127.

[4] Fontaine, Richard, and Luciano Pilotti. "Audit Clients Want to Cooperate with their External Financial Auditor, but also Remain at Arm's Length: a Canadian Survey Study." **Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice** 2016 (2016): 1-14.

المطلب الثاني : تقييم المخاطر والاستجابة لها

يقوم المدقق بإجراءات تقييم المخاطر للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية، وهذا يتيح له تحديد مخاطر العمل التي قد تؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، بعد ذلك يقوم المدقق بتقييم استجابات الكيان لتلك المخاطر ويحصل على دليل على تنفيذها، وفي الأخير يحدد الإجراءات الضرورية للتدقيق بناءً على تقييم تلك المخاطر[1]. وعليه نسعى من خلال هذا المطلب إلى التركيز على دور المدقق في تقييم المخاطر وكيفية الاستجابة لها باعتبار أنها تمثل عوامل تؤثر في تحسين الجودة.

أولاً : تنوع فريق التدقيق ودعمه بمختصين في المجالات ذات الصلة

مهما يكن نموذج التنظيم المعتمد داخل مكتب التدقيق المالي إلا أن القيام بمهمة التدقيق المالي يتم بواسطة فريق مكون من[2]: الشركاء، المدراء، المدققين الرئيسين، والمساعدين، بالاضافة إلى متخصصين في مجالات ذات صلة كالجباية، والتكنولوجيا. لذلك تعد كفاءة تخصيص أعضاء مكتب التدقيق على مهام عملية التدقيق شرط ضروري لتحسين جودة التدقيق المالي، فضلاً على اعتبارها أحد معايير العمل الميداني، هذا وينظر إلى كفاءة تخصيص أعضاء فريق التدقيق بأن لها دور مهم في رفع الجانب المعنوي لفريق التدقيق وتحسين أدائه مما ينعكس بصورة إيجابية على المركز التنافسي لمكتب التدقيق، كما أن عملية التخصيص يجب أن تراعي احتياجات العملاء، ثم تفضيلات أعضاء مكتب التدقيق المتعلقة بنوع الصناعة، والمنطقة الجغرافية، وكذلك كفاءة وخبرة الأعضاء وطبيعة المهمة المطلوب أدائها[3].

كما أن افتراض نموذج مخاطر التدقيق الذي يوجه تخطيط التدقيق وجمع الأدلة، قائم على فكرة أن المخاطرة (أي عدم اليقين) تتوقف على خصوصية كل عميل، وتعتمد مخاطر العميل على مدى تعقيد المعاملات ونظم المعلومات المحاسبية الموجودة ويمكن أن تتأثر بحوافز الإدارة لإعداد قوائم مالية موثوقة، ونتيجة لذلك تختلف الموارد اللازمة للحصول على "ضمان معقول" باختلاف كل ارتباط، وتعود لطبيعة التدقيق الذي يعد مهنة قائمة على المعرفة تنتج نتيجة غير مؤكدة وغير قابلة للملاحظة، وبالتالي الموارد اللازمة للتدقيق تعتمد على الموظفين المسخرين للمشاركة، وقدرات فريق التدقيق وخبراته، وتكنولوجيا التدقيق ومنهجيتها المستخدمة[4].

وفي هذا الصدد خلصت دراسة (Cameran, et al) إلى أن تنوع فرق التدقيق من حيث التنوع المختلف من المدققين وكبار المدققين والمدراء والشركاء يؤثر على جودة التدقيق المالي، وأظهرت النتائج وجود اختلاف في درجة تأثير تنوع فرق التدقيق على الجودة يعزى لمدة الارتباط (مدة الحيازة) مع العملاء، كذلك دلت النتائج على أن نسبة المدققين الماليين الذين يتسمون بخلفية تعليمية مشتركة ونسبة مشاركة مدراء التدقيق تؤثر على

[1] Quick, Reiner. "EC green paper proposals and audit quality." **Accounting in Europe** 9.1 (2012): p 19.

[2] عبيد سعد شريم وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 99-100.

[3] عبد الوهاب نصر علي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 127-128.

[4] Knechel, W. Robert, et al. "Audit quality: Insights from the academic literature. **Op.Cit.,** P 391.

جودة التدقيق المالي، وأوضحت النتائج أيضاً بأن تنوع الفرق يؤثر على كفاءة التدقيق بنفس العوامل التي أثبت ارتباطها بجودة التدقيق المالي[1].

من جهة أخرى ينظر إلى تنوع فريق التدقيق ودعمه بمختصين في المجالات ذات الصلة على أنه يندرج ضمن مبدء التخصص وتقسيم العمل، مما يساعد فريق التدقيق تفادي مشاكل الإرهاق وفقدان التركيز أثناء عملية التدقيق وتحقق الرضا الوظيفي، حيث كشفت دراسة (Brown et al) بأن كبار المدققين في الولايات المتحدة الأمريكية يواجهون مشاكل تعدد المهام وكثرة الأوقات المستقطعة للاستفسار منهم حول مشاركاتهم، وبالأخص في مكاتب التدقيق صغيرة الحجم، مما يجعل المدققين مشتتين للغاية أثناء إتمام مهامهم، مما يرجح احتمال انخفاض جودة التدقيق بسبب تكليف المدققين بمهام متعددة في نفس الارتباط[2].

ثانياً : كفاية تخطيط عملية التدقيق وتوثيقها والإشراف على فريق التدقيق

في العراق استهدفت دراسة (جعفر الكعبي) بيان تأثير العصف الذهني كمفهوم معاصر في اكتشاف مخاطر الاحتيال فضلا عن دوره في تحسين الجودة بمكاتب التدقيق المالي، من خلال استطلاع للآراء شمل المدققين الماليين وتم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات أفادت بأن تنفيذ مكاتب التدقيق العراقية لجلسات العصف الذهني يسهم في تحسين الجودة من خلال المساعدة على إجراء تقييمات أفضل لمخاطر الاحتيال بحيث يمكن أن يبدأ المدققين بتقييماتهم من خلال النظر في إشارات فرضية مثلث الاحتيال، وأن استخدام جلسات العصف الذهني أثناء تخطيط التدقيق يؤدي إلى تحسين الجودة من خلال اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال أو الأخطاء مما يؤدي إلى الحفاظ على ثقة أصحاب المصلحة بمهنة التدقيق المالي[3].

وفي سياق متصل في روسيا وعلى غرار اعتمادها للمعايير الدولية للتدقيق سنة 2017 اهتمت دراسة (Safonova et al) بالبحث في مدى تأثير توثيق عملية التدقيق في مختلف مراحل التدقيق وكذا الإجراءات المتعلقة بإعداد الملفين الدائم والجاري لأوراق العمل في ترشيد الحكم المهني وتحسين الجودة، انطلاقا من افتراض مفاده أن عمليات الرقابة على الجودة تركز بدرجة أكبر على مراجعة أوراق العمل، وبالتالي من الضروري التأكد من مدى استيفاء توثيق عمليات التدقيق لمتطلبات معايير التدقيق الدولية، وخلصت الدراسة إلى أن مهنة التدقيق في روسيا لازالت في مرحلة التطوير الأولية وتحتاج ممارستها إلى مزيد من التحديث والتحسين بالاستفادة من الخبرة الدولية من حيث المنهجية وإجراءات التدقيق بشكل عام، ولكن أيضا فيما يتعلق بعملياتها التفصيلية بما في ذلك

[1] Cameran, Mara et al. "Audit team attributes matter: How diversity affects audit quality." **European Accounting Review**, vol 27, no 4, 2018, P : 595-621

[2] Brown, Veena L., Jodi L. Gissel, and Daniel Gordon Neely. "Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 31, No 8/9, 2016.

[3] جعفر عبد الحسين حلو الكعبي وصفاء أحمد محمد العاني، تأثير العصف الذهني في جودة التدقيق وانعكاسه على اكتشاف مخاطر الاحتيال، **مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية** المجلد 26، العدد 121، العراق، 2020، ص 428-443

إجراءات التوثيق، ودلت النتائج أيضا على أن جودة وكفاءة إنجاز مهمة التدقيق يرتبط ارتباطاً مباشراً باستيفاء توثيق عملية التدقيق لمتطلبات المعايير الدولية للتدقيق[1].

من ناحية أخرى تعتبر عملية متابعة عمل المساعدين أو أعضاء فريق التدقيق المالي والإشراف عليهم من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة أداء عملية التدقيق، كونها تتضمن إصدار التعليمات للمساعدين والتعرف على أهم المشاكل التي تعيق التنفيذ، ثم مراجعة ما تم أداءه من مهام بالرجوع إلى التوثيق ضمن أوراق العمل، وحسم أي اختلاف في وجهات النظر بين أعضاء الفريق، كما يجب أن تتم المتابعة في توقيت ملائم لا يؤدي إلى إرباك الأداء، بحيث لا يتم الانتقال إلى الخطوة الموالية إلا بعد مراجعة الخطوة الحالية تفاديا لاحتمال إعادة عملية التدقيق أو بعض خطواتها، وتتضمن وظيفة المتابعة القيام بمجموعة من الإجراءات مثل قراءة برنامج التدقيق وملاحظات المساعدين بالإضافة إلى تقييم الحلول البديلة لأي مشاكل لأنها تخفض من الاختلافات في أحكام وتقديرات المدققين [2].

ثالثاً : استخدام تكنولوجيا تحليل البيانات الضخمة لفهم أعمال العميل وتقييم المخاطر

تعرف البيانات الضخمة من وجهة نظر التدقيق المالي بحسب (Connolly) وفق التركيبة التالية [3]:

البيانات الضخمة = المعاملات + العلاقات + الملاحظات

- حيث تتمثل المعاملات في التطبيقات التقليدية مثل نظم تخطيط الموارد المتكامل (ERP) ونظم سلسلة التوريد (SCM) ونظم إدارة العلاقات مع العملاء (CRM) والمواقع الالكترونية للشركات (Web) وهذه جميعا عبارة عن قواعد بيانات هيكلية.
- أما العلاقات فهي عبارة عن تفاعل الأفراد مع معاملات الشركات من خلال التكنولوجيا، حيث يعد الولوج إلى مواقع الانترنت ومواقع التواصل الاجتماعي أمثلة على المصادر التي يمكن الحصول منها على هذه البيانات.
- أما بخصوص الملاحظات فيمكن الحصول على بياناتها من مختلف مواقع الشركات على الانترنت والجي بي اس ومستشعرات الحرارة والصراف الآلي والهواتف النقالة...الخ.

وفي هذا الصدد أظهرت نتائج دراسة (Alsahli et al) أن استخدام تحليل البيانات الضخمة يسهم في تحسين جودة التدقيق المالي، من خلال اكتساب المزيد من الفهم لأعمال العميل فضلا عن تمكين المدققين من القدرة على التصور وتحليل أدلة التدقيق لتوجيه الحكم المهني وصنع القرار[4]. من جهة أخرى أكدت دراسة (أيمن

[1] Safonova, Margarita Fridrihovna, S. A. Makarenko, and Y. I. Bershitskiy. "Developing documentation in accordance with international audit standards in Russian practice." **Espacios** 39.34 (2018): 23-33.

[2] عبد الوهاب نصر علي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 136-137

[3] أيمن محمد صبري نخال، أثر البيانات الضخمة على مخاطر المراجعة، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، جامعة الإسكندرية، المجلد 4، العدد 2، مصر، 2020، ص ص 5-6.

[4] Alsahli, Mohamad, and Hamadou Kandeh. "**Effect of Big Data Analytics on Audit: An exploratory qualitative study of data analytics on auditors' skills and competence, perception of professional judgment, audit efficiency and audit quality**." Master's Thesis in Business Administration III, Department of Business Administration Master's Program in Accounting, ,2020.

نخال) في مصر على وجود آثار جوهرية لتكنولوجيا البيانات الضخمة على مخاطر التدقيق بمكوناته الثلاثة، أي كل من خطر الرقابة الداخلية وخطر الاكتشاف والخطر الملازم[1].

ويتيح استخدام البيانات الضخمة في التدقيق إيجاد الحلول لبعض المشاكل في الوقت المناسب باستخدام شبكات المعلوماتية في جمع البيانات ومعالجتها، كما يمكن أن يؤدي استخدام تحليل البيانات إلى فعالية مراقبة جودة التدقيق بالاعتماد على شبكة الحواسيب من خلال التحديد السريع إلى بعض أوجه القصور التي قد تنشأ أثناء تنفيذ عملية التدقيق[2].

من جهة أخرى في فلسطين خلصت نتائج دراسة (صبري وآخرون) إلى أنه على الرغم من أهمية استخدام تحليل البيانات الضخمة لخلق قيمة للمدققين، إلا أنها لم تُستغل بشكل كامل في بيئة مهنة التدقيق، لعدم وجود معايير وإرشادات محددة يمكن اتباعها فضلا عن الاعتماد على جهات خارجية. كما يتطلب تحليل البيانات الضخمة من المدققين رفع مستوى المخاطر المهنية الكامنة في عملية التدقيق مقارنة بعدم استخدام هذا التحليل[3].

رابعاً : تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وقدرة العميل على الاستمرارية في الاستغلال

1. تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية

قدمت اللجنة الراعية للمنظمات (COSO) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تعريف للرقابة الداخلية ينص على أنها: "عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس الإدارة والموظفين الآخرين في الشركة، وهي مصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المتعلقة بالعمليات والإبلاغ والامتثال"[4].

كما عرفها المعيار الدولي للتدقيق رقم (400) تقدير المخاطر والرقابة الداخلية في فقرته الثامنة على أنها : "كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة الشركة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى الهدف المتمثل في إدارة العمل بشكل منظم وكفوء، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الاحتيال والأخطاء ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب"[5].

هذا ويتطلب القسم (404) لقانون (SOX) من إدارة الشركة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية على القوائم المالية وإلزام المدقق بإجراء تقييم فعالية الرقابة الداخلية. الأساس المنطقي وراء هذا الشرط هو أن عدم وجود

[1] أيمن محمد صبري نخال، **مرجع سبق ذكره**، ص 1.

[2] Jiang, Lingling. "Computer Audit Quality Control in Big Data Era." International Conference on Machine Learning and Big Data Analytics for IoT Security and Privacy. Springer, Cham, 2020.

[3] صبري ماهر مشتهى وفراس محمد شحادة، البيانات الكبيرة وتحليلاتها في بيئة التدقيق- التحديات والفرص، المؤتمر الدولي الأول في تكنولوجيا المعلومات والأعمال (ICITB 2020)، https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3688095 تاريخ الاطلاع 2020/11/05

[4] Johnstone, Karla, Audrey Gramling, and Larry E. Rittenberg. Auditing: a risk-based approach to conducting a quality audit. **Cengage learning**, 2013, p 75.

[5] المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 تقدير المخاطر والرقابة الداخلية، الفقرة الثامنة، ص 113.

رقابة داخلية كافية يمكن أن يؤدي إلى سوء إعداد القوائم المالية، وزيادة مخاطر المعلومات التي بدورها تزيد من تكلفة التمويل الخارجي[1].

وعليه يعتبر نظام الرقابة الداخلية ذات أهمية وفقا لمنظور التدقيق المالي، حيث يعد تقييم الرقابة أمر بالغ الأهمية في تحديد إجراءات التدقيق وحجم عينة التدقيق، ويمكن للمدقق المالي إصدار الأحكام المهنية بخصوص القوائم المالية بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية[2]. وعليه كلما كانت الرقابة الداخلية أكثر فعالية، أدى ذلك إلى تقليل مخاطر الأخطاء الجوهرية وبالتالي تنخفض مخاطر التدقيق[3].

وفي هذا الصدد توصلت دراسة (Ashbaugh et al) بأن الشركات التي أُبلغ فيها عن ضعف نظام الرقابة الداخلية لديها مستحقات اختيارية أقل جودة مقارنة بالشركات التي لم يبلغ فيها عن ضعف نظام الرقابة الداخلية. كما تتصف الشركات التي تعاني من ضعف الرقابة الداخلية بنقص تأهيل مدراء المالية والمحاسبة مما يجعل نسبة دورانهم أعلى[4].

من ناحية أخرى تشير نتائج البحث إلى أنه عندما يتم تقييم الرقابة الداخلية على أنها أضعف، فإن الأخطاء تكون أكثر عرضة للتأثير على الأرباح المبلغ عنها، مما يدل على ارتفاع مخاطر التدقيق، وقد دلت النتائج أيضا على وجود أثر مهم لعملية تكييف اختبارات التدقيق بما يتناسب مع المستويات المتخلفة لفعالية الرقابة الداخلية، حيث يجب أن يتم تصميم الإجراءات وفقاً للمخاطر الموجودة. كما قد يساعد معاينة عوامل مخاطر بيئة الرقبة على زيادة تخفيف هذه المخاطر وتمكين المدققين من تجنب القيام بإجراءات تدقيق مكلفة[5].

وفي سياق متصل أفادت نتائج دراسة (سهيل ابو ميالة) بفلسطين، على جود أثر لهيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لنموذج (COSO 2013)، والمتضمن لـ (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) في تحسين جودة التدقيق المالي[6].

وفي العراق خلصت إحدى الدراسات إلى أنه عند قيام الإدارة بتقدير المخاطر بصورة جيدة والاستجابة لها على نحو مناسب يسمح بتقليل عدد أدلة التدقيق وبذلك يقل تعقد مهام التدقيق مما يسهم في تحسين جودة

[1] Chen, Yangyang, et al. "**Audit Quality and Internal Control Weakness: Evidence from SOX 404 Disclosures.**" Available at SSRN 1979323 (2012). P 9.

[2] Shanszadeh, Bagher, and Narges Zolfaghari, Narges. Imapct of efficacious internal controls on audit process: Auditors' perspective. Review of Contemporary Business Research, 2015, vol. 4, no 2, p. 98.

[3] Shanszadeh, Bagher, et al, **Op.Cit.,** p. 97.

[4] Chen, Yangyang, et al. **Op.Cit.,** P 11.

[5] Mala, Rajni, and Parmod Chand. "Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective." **Accounting Perspectives**, vol 14, no 1, 2015, P 28.

[6] سهيل نعيم ابو ميالة، أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية – فلسطين، **مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث**، المجلد 5، العدد 1، 2017، ص 1.

التدقيق المالي، كما يعد الفصل الملائم بين الواجبات لمنع التحريفات وكذلك الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر المحاسبية من أنشطة الرقابة الداخلية المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي[1].

2. تقييم قدرة العميل على الاستمرارية في الاستغلال

يتم استخدام التقارير المتعلقة بقدرة عميل التدقيق على الاستمرار في الاستغلال بالنسبة للشركات التي تعاني من ضعف مالي كإجراء إيجابي لمخرجات التدقيق، نلاحظ أن هذا المؤشر غير مباشر وله قيود خاصة به كمؤشر على جودة التدقيق، إلا أنه بسبب عدم القدرة على مراقبة نتائج التدقيق، قد يكون استخدام المؤشرات غير المباشرة هو الحل الأفضل المتاح[2].

هذا ويعتبر تقييم المدققين للوضع المالي للعميل وقدرته على الاستمرار أمراً بالغ الأهمية لتحسين رأس المال الاجتماعي والحفاظ على الأسواق المالية المستدامة. حيث تظهر الأبحاث أن رأي المدقق بخصوص الاستمرارية قد يكون له عواقب فورية على كل من مهنة التدقيق ومستخدمي القوائم المالية[3].

وفي هذا الصدد توصلت نتائج دراسة (عصام شاهين) في سورية إلى إثبات جدوى استخدام رأي المدقق المالي في مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق، كمؤشر لقياس جودة التدقيق المالي[4]. من جهة أخرى تشير نتائج دراسة في إندونيسيا إلى أن رأي المدقق بشأن استمرارية العميل في الاستغلال لا يؤثر في تحسين جودة التدقيق المالي[5].

المطلب الثالث : تنفيذ عملية التدقيق المالي

نهدف من خلال هذا المطلب إلى تسليط الضوء على أهم وقائع تنفيذ عمليات التدقيق المالي، سعيا لإبراز دورها في تحسين الجودة، حيث يتمثل أهم تلك الوقائع في مدى استخدام التدقيق الإلكتروني مما يسمح بإتمام التخطيط وإجراءات العمل الميداني في الوقت المناسب، بالاعتماد على تطبيق الإجراءات التحليلية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والتي يستطيع المدقق من خلالها الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

---

[1] مرتضى محمد شاني الحسيني، ابراهيم عبد موسى السعبري، توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيل الخارجي، بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة، **مجلة جامعة بابل**، المجلد 25، العدد 4، العراق، 2017، ص 1549.

[2] Knechel, W. Robert, et al. "Audit quality: Insights from the academic literature." **Op.Cit.,** P 401.

[3] Rodgers, Waymond, Andrés Guiral, and José A. Gonzalo. "Trusting/Distrusting Auditors' Opinions." **Sustainability** 11.6 (2019): 1666.

[4] عصام تركي شاهين، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه في تدقيق الحسابات، جامعة دمشق، سورية، 2015. ص ص 122-123.

[5] Triani, Ni Nyoman Alit, and Merlyana Dwinda Yanthi. "**The Effect of Audit Firms Size, Leverage, Going Concern Opinion, Audit Tenure, on Audit Quality in Indonesia**." 23rd Asian Forum of Business Education *(AFBE 2019)*. Atlantis Press, 2020. P 161.

أولاً : استخدام التدقيق الإلكتروني

يعتمد النجاح في استخدام التدقيق الإلكتروني على كيفية تعزيز المدققين لفهمهم لعملية التدقيق حيث تم إجراء العديد من الدراسات التي تناقش دور تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق المالي على نطاق واسع وخلصت بأن التدقيق الالكتروني هو تطبيق للتكنولوجيا المستخدمة من قبل الشركات كمفتاح لعمليات التدقيق الناجحة لما يتسم به من مميزات تساعد على أداء عمليات تدقيق فعالة، حيث يتكون نظام التدقيق الالكتروني من أوراق العمل الإلكترونية والملفات المساعدة ومعايير المحاسبة والتدقيق واللوائح ذات الصلة وإجراءات إصدار الحكم المهني[1].

هذا ويقاس نجاح استخدام التدقيق الإلكتروني بمدى القدرة على جمع البيانات وتقييمها للحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات بكفاءة وفعالية[2]. وفي سياق متصل توصلت دراسة (أحمد مرعي) إلى أن استخدام التدقيق الإلكتروني يؤثر في تحسين جودة التدقيق المالي في الأردن، لما يمتاز به من دقة في إخراج البيانات وتبويبها[3].

وفي العراق أفادت أهم نتائج دراسة (ناظم جبار) بأن استخدام التدقيق الإلكتروني يحسن من جودة الأعمال وتوثيقها، من خلال تدقيق أرصدة الحسابات المختلفة بشكل أدق وأسرع وكذا في إعداد أوراق العمل والمصادقات[4]. كما أظهرت دراسة (طلال حمدون وآخرون) في فلسطين بأن استخدام التدقيق الإلكتروني يساعد في تحسين جودة أدلة التدقيق[5]

ومن ناحية أخرى اهتمت دراسة (Veerankutty) بالتحقيق في تأثير حوكمة تكنولوجيا المعلومات على أداء تكنولوجيا التدقيق المستخدمة من قبل مكاتب التدقيق التي تعنى بتدقيق القطاع العام الماليزي، وأظهرت النتائج أن آليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات مثل استراتيجية تكنولوجيا المعلومات ودعم الإدارة تؤثر بشكل كبير على أداء تكنولوجيا التدقيق، مما يشير إلى الدور المهم لحوكمة تكنولوجيا المعلومات في ضمان الاستخدام الناجح لتكنولوجيا التدقيق[6].

---

[1] Supriadi, Taufiq, et al. "Influence of auditor competency in using information technology on the success of E-audit system implementation." EURASIA Journal of Mathematics, **Science and Technology Education** 15.10 (2019): p 3.

[2] Supriadi, Taufiq, et al. **Op.Cit.,** p 4.

[3] أحمد زهيرمحمد مرعي، **التدقيق الإلكتروني وأثره على جودة التدقيق لدى مكاتب وشركات التدقيق العاملة في الأردن (دراسة ميدانية)**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا جامعة الزرقاء، الأردن، 2015.

[4] ناظم شعلان جبار، التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة وأثرها على جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية، (دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية)، **مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية**، المجلد 2، العدد 3، العراق، 2012. ص 105.

[5] طلال حمدون شكر وعلام محمد حمدان، التدقيق الإلكتروني وأثره على جودة الأدلة : دراسة ميدانية لكبرى مكاتب التدقيق في فلسطين، **المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية**، المجلد 10، العدد 2، الأردن، 2007، ص 179.

[6] Veerankutty, Farida, Thurasamy Ramayah, and Noor Azman Ali. "Information technology governance on audit technology performance among Malaysian public sector auditors." **Social Sciences** 7.8 (2018): 124.

ثانياً : استخدام الإجراءات التحليلية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

تستخدم الإجراءات التحليلية لغرض "تقييم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات المقبولة بين البيانات المالية وغير المالية"[1]، وذلك باستخدام أساليب وأدوات مختلفة تبدأ بالإجراءات والمقارنات البسيطة المتمثلة بالاستفسار والمناقشة والبحث وإجراءات التحليلات البسيطة، وتنتهي باستخدام إجراءات متطورة ومعقدة تستخدم الأساليب الإحصائية والرياضية المتقدمة، وذلك بهدف الحصول على درجة ثقة من خلال توفير أدلة إثبات كافية وملائمة لتحقيق أهداف التدقيق المالي[2].

كما أن للإجراءات التحليلية دور مهم في التدقيق القائم على المخاطر[3]، ويعزى الاهتمام باستخداماتها إلى عدم كفاية نظام التقارير وعدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية وقصور نظام الرقابة الداخلية وإلى تخفيض وقت التدقيق وتكلفته[4]، حيث أكد (Knechel) على أن منهجية التدقيق التي يستخدم فيها الإجراءات التحليلية بما فيها البسيطة وغير الإحصائية مقترنة بالاختبارات التفصيلية تعمل على تحسين فعالية التدقيق بشكل كبير مقارنة بالمنهجية التي لا تتضمن استخدام الإجراءات التحليلية[5]، وفي ذات السياق أوضح (PCAOB) بأنه "في بعض الحالات يمكن أن تكون الإجراءات التحليلية أكثر فعالية أو كفاءة من الاختبارات التفصيلية لتحقيق أهداف اختبار موضوعية معينة"[6].

أيضاً قد توجه الإجراءات التحليلية الموضوعية الانتباه إلى المجالات ذات المخاطر المتزايدة، وسيؤدي الضمان الذي يتم الحصول عليه من الإجراءات التحليلية الموضوعية الفعالة إلى تقليل مقدار التأكيد المطلوب من الاختبارات الأخرى[7]. كذلك قد تحدد الإجراءات التحليلية المستخدمة كإجراءات لتقييم المخاطر فهم جوانب من الكيان الذي لم يكن المدقق على دراية به وقد تساعد في تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية من أجل توفير أساس لتصميم وتنفيذ الاستجابات للمخاطر التي تم تقييمها[8]. وفي نفس السياق أوضح (Bedard et al) بأن كفاءة وفعالية التدقيق تعتمدان أساساً على كفاءة المدقق في التعرف على أنماط الأخطاء في القوائم المالية، وهو ما يمثل فائدة محتملة لإجراءات تحليلية موضوعية جيدة التصميم[9].

وفي الأردن دلت نتائج دراسة (Mohamed bshayreh) على وجود تأثير ذو أهمية لتطبيق الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق المالي. وأوصت الدراسة بضرورة استخدام المدققين لجميع الأساليب الرياضية والإحصائية

---

[1] AICPA, Audit and Accounting Guide, 2018, P 117.

[2] سهام كردودي وعلي بن قدور، المراجعة التحليلية باستخدام الشبكات العصبية الاصطناعية، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص 18.

[3] GLOVER, Steven M., PRAWITT, Douglas F., et DRAKE, Michael S. Between a rock and a hard place: A path forward for using substantive analytical procedures in auditing large P&L accounts: Commentary and analysis. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 2014, vol. 34, no 3, p. 162.

[4] سهيل أبو ميالة وسعيد زبابنة، دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 520، **مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات**، المجلد 2، العدد 31، فلسطين، 2013، ص 283.

[5] GLOVER, Steven M., **Op.Cit.,** p. 162.

[6] Idem.

[7] https://www.accaglobal.com/my/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/analytical-procedures.html

[8] AICPA, Audit and Accounting Guide, 2018, P 95.

[9] GLOVER, Steven M.et al, **Op.Cit.,** p. 162.

والمالية من أجل تحقيق أقرب مستوى من الكفاءة في عملية التدقيق المالي[1].

ثالثاً : الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة

ينص معيار التدقيق الدولي رقم (500) على أن أدلة الإثبات هي المعلومات التي يحصل عليها المدقق المالي بغرض التوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل مصادر أدلة الإثبات المستندات، والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى[2]. ويتمثل معظم عمل المدقق في إبداء رأيه في الحصول على أدلة التدقيق وتقييمها، وفي الغالب تشمل إجراءات الحصول على أدلة التدقيق كل من (التفتيش؛ الملاحظة؛ التأكيد؛ إعادة الحساب؛ ومراجعة الأداء؛ الإجراءات التحليلية؛ الاستفسار)[3].

ومن ناحية أخرى يفترض أن كل صاحب مصلحة في التدقيق سيعطي مفهوم مختلفاً لجودة التدقيق، إلا أن تلك المفاهيم في جوهرها تتمحور كلها حول تقديم رأي مهني مناسب تدعمه الأدلة اللازمة والأحكام الموضوعية[4]. ويعد الحصول على أدلة التدقيق الكافية عاملاً جوهرياً في أن يتجنب المدقق التعرض للمساءلة القانونية والحفاظ على سمعته[5]

وعليه تعتمد جودة التدقيق على جودة الأدلة الناتجة عن إجراءات اختبارات التدقيق، وتعد ذات أهمية أساسية بالنسبة لجودة التدقيق، لذلك ينبغي التأكد من تحقق خاصيتين في أدلة التدقيق وهما موثوقية وملاءمة الأدلة التي تنتجها الإجراءات التحليلية، حيث تشير الموثوقية إلى الصدق الكامن في الأدلة وتشير الملاءمة إلى المدى الذي يتوافق فيه الدليل مع القوائم المالية التي تم تقييمها من قبل المدقق في تقريره بأنها أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً[6].

وفي ذات السياق أوضح (FRC) أن جودة التدقيق تتأثر بفعالية عملية التدقيق والتي من بينها توفير إطار وإجراءات للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة بفعالية وكفاءة[7]. مع التنويه بأنه لا يتوقع من المدقق الحصول على تأكيد مطلق بأن القوائم المالية خالية من أي تحريفات جوهرية بسبب الغش أو الخطأ، بالنظر إلى القيود المتأصلة في التدقيق والتي تعزى لطبيعة أدلة التدقيق وخصائص الاحتيال. علاوة على ذلك فإن عمليات التدقيق التي تتطلب ضماناً مطلقاً لن تكون معقولة اقتصادياً باعتبار أنها ستكون مرتفعة التكاليف[8]. كما أفاد (AICPA) بأن مدى ملاءمة أدلة التدقيق على أنها "تقيس جودة أدلة التدقيق (أي أهميتها وموثوقيتها في دعم

---

[1] Mohamed Mahmoud bshayreh, The Effect of using Analytical Procedures by External Auditors on the Quality of External Auditing from the Perspective of Jordanian External Auditors, **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol.5, No.10, 2014, p 57.

[2] ISA 500, http://web.ifac.org/clarity-center/isa-500 19/09/2019

[3] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2012a. **Audit Evidence. Statement on Auditing Standards** No. 122, AU-C Section 500. New York, NY: AICPA, P 395.

[4] (ICAEW), (2002). 'Audit Quality' **Op.Cit.,** P 8.

[5] عطارد سعد جابر، أثر استخدام IT في مصداقية تقرير مراقب الحسابات للوحدات المطبقة للنظام، **مجلة الادراة والاقتصاد**، المجلد 40، العدد 110، العراق، 2017، ص 250.

[6] Francis, Jere R. "A framework for understanding and researching audit quality." **Op.Cit.,** P 135.

[7] Financial Reporting Council, **The audit quality framework,** FRC, London: 2008, P 5.

[8] TRITSCHLER, Jonas. Audit Quality: Association between published reporting errors and audit firm characteristics. **Springer Science & Business Media**, 2013, P 69.

الاستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق)" ويحدد كفاية أدلة التدقيق على أنها "تقيس كمية أدلة التدقيق، حيث تتأثر كمية أدلة التدقيق المطلوبة بتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية وأيضًا بجودة أدلة التدقيق[1]. "

وفي هذا الصدد خلصت دراسة (إيمان عبد الفتاح) التي أجريت في بيئة الأعمال المصرية، بأن جمع وتقييم أدلة الإثبات يعد أحد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي، مما يتطلب من المدقق بذل العناية المهنية اللازمة أثناء مرحلة تخطيط التدقيق وتحديد أدلة الإثبات ومرحلة التنفيذ الفعلي لجمع الأدلة[2].

ويمكن الحصول على أدلة التدقيق عن طريق استخدام اختبارات الرقابة وإجراءات التحقق الجوهرية حيث تمكن اختبارات الرقابة من الحصول على أدلة اثبات بما يؤكد ملاءمة التصميم والتشغيل الفعلي للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، وتمكن إجراءات التحقق الجوهرية من الحصول على أدلة اثبات عن تحريفات جوهرية موجودة بالقوائم المالية وهي نوعان اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة وإجراءات الفحص التحليلي[3]

المطلب الرابع : الرقابة على جودة التدقيق

نهدف من خلال هذا المطلب إلى تسليط الضوء على أهم آليات الرقابة على جودة أعمال مكاتب التدقيق لاسيما تلك التي نص عليها المعيار الدولي للتدقيق رقم (220) المتعلق برقابة الجودة على القوائم المالية، والتي تسهم في تدارك النقائص المحتملة الوقوع بالتزامن مع تنفيذ أعمال التدقيق.

أولاً : الامتثال للمعايير الدولية للتدقيق ومراقبة الجودة

تُعبِر معايير التدقيق شأنها شأن أية معايير عن مستويات الأداء المهني التي يتم بناءاً على الامتثال لها، الحكم على جودة أداء عملية التدقيق المالي ولذلك فقد حرصت إصدارات المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية على صياغة هيكل لمعايير التدقيق مع استمرارية تقييم مدى ملاءمتها للاحتياجات المتجددة لمستخدمي القوائم المالية[4].

من جهة أخرى يرى (Beattie et al) بأن الأدلة الناشئة على وجود نتيجة غير مقصودة لإعادة تنظيم مهنة التدقيق قد تؤدي إلى جعل عملية التدقيق مدفوعة بشكل مفرط بالتنظيم، حيث تشير بعض الأدلة إلى أن السعي لتحقيق مستوى أعلى من الامتثال في أداء التدقيق المالي وهو أمر جيد، إلا أنه أدى أيضاً إلى خفض قيمة المساهمة الحيوية في نزاهة التقارير المالية[5].

---

[1] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2012a. **Audit Evidence. Statement on Auditing Standards** No. 122, AU-C Section 500. New York, NY: AICPA, P 396.

[2] إيمان عبد الفتاح الجمهودي، دراسة تحليلية لدور أدلة إثبات المراجعة في تدعيم جودة عملية المراجعة "دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، **جامعة المنصورة**، المجلد 42، العدد 4، مصر، 2018، ص 338.

[3] أحمد يحي عياصرة، **مرجع سبق ذكره**، ص 100.

[4] عبد الوهاب نصر علي، ش **مرجع سبق ذكره**، ص 125.

[5] Beattie, Vivien, et al. **Op.Cit.,** p 76.

وفي المقابل توصلت دراسة (محمد مظهر) وبحسب وجهة نظر الأطراف المهتمة بالتدقيق في دولة قطر إلى أن الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق والرقابة على جودة التدقيق المالي يعد من أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي[1]. وفي العراق توصلت دراسة (كريمة الجوهر) إلى أن اعتماد معايير التدقيق الدولية يمكن أن يسهم في تحسين جودة التدقيق المالي وهذا يتطلب دراسة المعايير الدولية وتكييفها وفقا لطبيعة البيئة العراقية وتطوير المناهج الدراسية بالشكل الذي يمهد لتحقيق التوافق الدولي[2].

لذلك يعد امتثال مكتب التدقيق لمعايير التدقيق عاملاً ذو تأثير إيجابي في جودة التدقيق المالي، حيث يؤدي ذلك الامتثال إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعملياً، يتمتعون بالاستقلالية والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للوفاء بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية. كما أن الالتزام بمعايير التدقيق يعني القيام بأعمال التدقيق في شكل مخطط ومنظم يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد الرأي المهني وإصدار تقرير التدقيق بشكل الذي يفي بمتطلبات الطرف الثالث[3].

ثانياً : صرامة إجراءات قبول العملاء والاحتفاظ بهم

يعد قرار قبول التكليف من قبل العملاء من القرارات التي تتميز بالصعوبة نظراً للضغوط المتعارضة بين اعتبارات الربحية والاعتبارات المهنية اللازمة لاتخاذ هذا القرار، ومن ثم يواجه مكتب التدقيق مخاطر قبول التكليف "وهو الخطر الناتج من احتمال تعرض المكتب لمساءلة قانونية ومهنية ينتج عنها غالبا خسائر مادية، نتيجة قبوله لأعمال التكليف مع وجود احتمال ألا يلتزم المكتب بمعايير التدقيق في أداء أعمال التكليف"[4]

وفقا لذلك يجب أن تحرص مكاتب التدقيق على تطبيق إجراءات صارمة في انتقاء العملاء الجدد أو في الاستمرار مع العملاء الحاليين، حيث أن عدم الانتقاء قد يترتب عليه آثار سلبية على جودة عملية التدقيق المالي وبالتالي قصور في الوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية، ما يؤدي إلى ارتفاع المخاطر المرتبطة بعملية التدقيق بالنسبة لمكتب التدقيق وانخفاض معدل العائد المتوقع نتيجة غياب الصرامة في انتقاء العملاء الجدد أو الاستمرار مع العملاء الحاليين[5].

وفي سياق متصل تعمد مكاتب التدقيق إلى تعديل محافظ عملائها عند تلقي معلومات جديدة حول سلوك العميل. ومكاتب التدقيق التي لديها حرص أكبر على سمعتها هي الأقل عرضة للتعامل مع العملاء ذوي

---

[1] محمد مظهر أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 4.

2 كريمة علي الجوهر وفراس عبد الأمير حسين، تأثير ممارسات التدقيق الدولي في جودة أداء مكاتب تدقيق الحسابات في العراق، **مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم**، العدد 45، العراق، 2019، ص : 13-25.

[3] أحمد محمد نور وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 20.

[4] أحمد يحي عياصرة، **مرجع سبق ذكره**، ص 143.

[5] عبد الوهاب نصر علي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 126.

السلوك السيئ. حيث دلت النتائج أيضاً على أن سمعة المدقق هي بمثابة محدد لقبول العملاء الجدد من ذوي السلوك السيئ للغاية[1].

وعليه يتوجب على مكاتب التدقيق المالي وضع سياسات وإجراءات صارمة لغرض تقييم ملائمة قبول العملاء الجدد أو الاستمرار مع العملاء الحاليين، ويتعين أن يتم تصميم تلك السياسات والإجراءات لضمان عدم اتخاذ قرارات قبول العملاء الجدد أو الاستمرار مع العملاء الحاليين إلا بعد مراعاة الاعتبارات التالية[2].

1. نزاهة العميل وهوية وسمعة كل من ملاكه ومديريه ومسؤوليه التنفيذيين؛
2. جدارة واقتدار مكتب التدقيق المالي ومدى استجابته للمتطلبات الخاصة بالعميل كالمعرفة بالعميل والتخصص بنشاطه ومدى امتلاكه لفريق التدقيق الذي يستوفي المهارات والخبرات اللازمة والوقت الكافي لأداء عملية التدقيق المالي؛
3. النظر في مدى قدرة المكتب على الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية الملائمة للمحافظة على الاستقلال عن العميل.

وفي ذات السياق عقب سن قانون (SOX)، تبنت هيئة الأوراق المالية والبورصات في تايوان بدورها مجموعة من اللوائح الجديدة لتحسين جودة التدقيق والتي كان من ضمنها إلزام شريك التدقيق بالتوقيع على تقرير التدقيق. وعلى إثر ذلك جاءت دراسة (Hsieh et al) لقياس تأثير تلك اللوائح التنظيمية على قرارات قبول العملاء الجدد أو الاستمرار مع العملاء الحاليين، حيث دلت النتائج على أن المتخصصين في الصناعة على مستوى الشركاء بدلاً من المتخصصين في الصناعة على مستوى المكتب، أقل احتمالًا لقبول العملاء الذين لديهم مخاطر تدقيق أعلى، وأن المتخصصين في الصناعة على مستوى الشركاء يديرون المخاطر من خلال قبول العملاء الذين لديهم مخاطر تدقيق أقل نظراً لزيادة مخاطر التقاضي بعد سن قانون (SOX). بما يتوافق مع وجهة النظر التي ترى بأن المتخصصين في الصناعة على مستوى الشركاء لديهم حافز لحماية سمعتهم عند اتخاذ قرارات قبول العميل[3].

كما أشارت نتائج دراسة (محمد مظهر) أنه من أهم مظاهر الاستدلال على جودة التدقيق المالي هو عدم قبول مكتب التدقيق الارتباط مع عميل لا يمتلك المكتب الخبرة الكافية لاستفاء متطلبات المهمة[4].

وعليه يتضح بأن قرارات قبول العملاء الجدد لها تأثيرات مباشرة على الجودة، سواء تعلق الأمر بالمدققين المتخصصين أوغير المتخصصين، وكذلك بالنسبة لخبراء تركيز محافظ العملاء. من هذا المنطلق اهتمت دراسة (Liu, et al) بتقييم طبيعة المخاطر المترتبة عن قرارات قبول العملاء الجدد، حيث أفادت النتائج بأن كلاً من

[1] Cook, Jonathan, et al. "Auditors are known by the companies they keep." **Journal of Accounting and Economics** (2020): 101314.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية- الإسكندرانية، مصر، 2013، ص ص 94-95.

[3] Hsieh, Yu-Ting, and Chan-Jane Lin. "Audit firms' client acceptance decisions: Does partner-level industry expertise matter?." **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 35.2 (2016): 97-120.

[4] محمد مظهر أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 4.

المتخصصين في الصناعة وخبراء تركيز المحافظ يمكنهم المحافظة على جودة التدقيق عند قبول عملاء جدد، بينما هناك انخفاض في الجودة للمدققين الذين ليسوا متخصصين في الصناعة ولا خبراء في تركيز محافظ العملاء[1].

ثالثاً : توسيع تشاور فريق التدقيق والتنسيق مع المدراء والشركاء بالمكتب

يتعين على مكتب التدقيق المالي وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى التأكد من قيام أعضاء فريق التدقيق بالتشاور الملائم بشأن القضايا المهنية الصعبة أو الأمور محل الخلاف، ويشمل التشاور المناقشة على المستوى المهني الملائم مع المدراء والشركاء بالمكتب، أو ممن لديهم الخبرة المتخصصة من خارج المكتب، ويساعد التشاور على الارتقاء بالجودة من خلال الاجتهاد في تطبيق الأحكام المهنية، مما يستدعي تشجيع أعضاء مكتب التدقيق على طلب المشورة في القضايا المهنية الصعبة أو التي تكون محل الخلاف[2].

ينظر المدققين إلى توسيع الاستشارات خارج فريق التدقيق بأنه يساعد على تحسين الجودة، لكن يفضل استشارة الخبراء المختصين داخل مكتب التدقيق لأهميتها، على استشارة الخبراء الخارجيين[3]

ومن ناحية أخرى ينص معيار التدقيق الدولي رقم (220) رقابة جودة تدقيق القوائم المالية على أن المناقشة بين أعضاء فريق التدقيق تسمح للأعضاء الأقل خبرة في الفريق بطرح الأسئلة مع المدققين الأكثر خبرة بحيث يمكن إجراء الاتصال المناسب داخل فريق التدقيق[4].

كما يجب أن يتم توثيق وقائع التشاور بين أعضاء فريق التدقيق الذين يسعون للحصول على الاستشارة وأولئك الذين تمت استشارتهم والذي يتعلق بالقضايا المهنية الصعبة أو التي كانت محل خلاف، ويجب أن يكون التوثيق كامل ومفصل حتى يمكن فهم موضوع التشاور ونتائجه بما فيها من قرارات قد اتخذت والأسس التي بنيت عليها تلك القرارات وكيف تم تنفيذها[5].

رابعاً : مراجعة أوراق العمل

تعتبر عملية متابعة عمل المساعدين أو أعضاء فريق التدقيق المالي والإشراف عليه من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة أداء عملية التدقيق، حيث أشارت دراسة لجنة (Cohen) إلى أن من أهم العوامل الرئيسية لفشل عملية التدقيق هي عدم المتابعة والإشراف على عمل المساعدين ويحدث ذلك عادة بسبب ضغوط العمل بما لا يمكن من مراجعة أوراق العمل لمتابعة فريق التدقيق[6].

---

[1] Liu, Li-Lin, et al. "New clients, audit quality, and audit partner industry expertise: Evidence from Taiwan." **International Journal of Auditing** 21.3 (2017): 288-303.

[2] عبد الوهاب نصر علي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 152.

[3] Christensen, Brant E, et al. Understanding audit quality : Insights from audit partners and investors, **Contemporary Accounting Research**, vol N° 33, N°4 ,2016.

[4] isa 220 p 16

[5] عبد الوهاب نصر علي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 152.

[6] المرجع السابق، ص 136.

وفي هذا الصدد توصلت دراسة (Seckler) إلى وجود تأثير مباشر لمراجعات أورق العمل في تحسين الجودة من خلال تصحيح الأخطاء، كما لها أيضًا تأثيراً غير مباشر من خلال إضفاء طابع اجتماعي في أوساط المدققين الذين يرتكبون الأخطاء. وبالتالي فان الإجراءات الوقائية مثل مراجعة أوراق العمل هي لا تمنع تراكم الأخطاء والفشل اللاحق فحسب بل قد تصبح أرضية داعمة لنشوء ممارسات مرنة داخل فرق التدقيق[1].

المطلب الخامس : التقارير عن المسائل الجوهرية للتدقيق وفي الوقت المناسب

نهدف من خلال هذا المطلب إلى تسليط الضوء على تقارير التدقيق من خلال إبراز أهميتها المتمثلة في التقرير عن المسائل الجوهرية للتدقيق لما لها من دور في تعزيز القيمة الإعلامية لتقارير المدقق اتجاه أصحاب المصلحة من التدقيق بما يسمح بتحسين جودة التدقيق المالي تماشياً مع متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (701)، ومن خلال التقرير عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية والتقرير عن قدرة الاستمرارية في الاستغلال، فضلاً عن الإبلاغ عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها.

أولاً : الإبلاغ عن المسائل الرئيسية للتدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (701)

تنبع أهمية تقرير المدقق المالي، من كونه يعزز ثقة المستخدمين المختلفين في البيانات المالية، فهو يمثل الوثيقة الوحيدة المتاحة لمستخدمي القوائم المالية والتي تصف نتائج عملية التدقيق، فلا يستطيع المستثمرون مثلا الاطلاع على أوراق عمل المدقق لتقييم عملية التدقيق، كما لا يحق للبنوك التحقق من أدلة الإثبات التي توصل إليها المدقق المالي، أو معرفة مستوى الأهمية النسبية، أو حجم العينة التي اختبرها المدقق للحسابات المختلفة، وبالتالي ليس أمام هؤلاء المستخدمين سوى تقرير المدقق المالي لمعرفة خلاصة ونتائج التدقيق. ومن ثم فإن مهنية المدقق المالي يتم تحديدها بدرجة كبيرة من خلال هذا التقرير[2].

من هذا المنطلق انتقد أصحاب المصلحة تقرير التدقيق لكونه موحداً للغاية ولا يفصح عن المعلومات الهامة الخاصة بالشركة محل التدقيق وفقا لما يتطلع له مستخدمي تقارير التدقيق. حيث أشار أصحاب المصلحة إلى أن المعلومات المتعلقة بالمسائل المعقدة، مثل قرارات الإدارة بخصوص التقديرات المحاسبية غير المؤكدة يجب الإبلاغ عنها من قبل المدققين. وبهذا قرر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) في عام 2015 إجراء تعديلات جوهرية على تقرير المدقق المالي وذلك بهدف تعزيز الشفافية وثقة المستخدمين بتقرير المدقق المالي،

[1] Seckler, Christoph, Ulfert Gronewold, and Markus Reihlen. "An error management perspective on audit quality: Toward a multi-level model" **Accounting, Organizations and Society**, Vol N°62, 2October 2017

[2] ساهر عقل، **مرجع سبق ذكره**، ص 61.

وتقديم معلومات أكثر تفصيلا عن عمل المدقق، حيث توجت هذه التعديلات المهمة بإصدار معيار جديد وهو معيار التدقيق الدولي رقم (701) الذي يعنى بالافصاح عن المسائل الرئيسية للتدقيق المالي[1].

ومن أهم التعديلات التي طرأت على تقرير المدقق المالي إضافة قسم مستقل تحت عنوان (أمور التدقيق الهامة) و هي تلك الأمور التي يعتبرها المدقق الأكثر أهمية في تدقيق البيانات المالية، وعند تحديدها يتعين على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار المواطن أو الحسابات التي تحتوي مخاطر عالية للتحريفات الجوهرية، والحسابات التي تتطلب حكما مهنيا عاليا من قبل المدقق والمبنية أساسا على تقديرات إدارة الشركة مثل التقديرات المحاسبية، ويتضمن هذا الجانب وصفا لأمور التدقيق الهامة، وكيف قام المدقق بالاستجابة لها، وتعتبر المخصصات بشكل عام كمخصص الديون المشكوك في تحصيلها، ومخصص تدني قيمة المخزون، ومخصص الدعاوي المرفوعة على الشركة، والأرباح غير المتحققة نتيجة استخدام نموذج القيمة العادلة من أهم الأمثلة على أمور التدقيق الهامة[2].

وعليه ستوفر فقرات أمور التدقيق الهامة مناقشة للبنود التي يتم إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة بها والتي تنطوي على "الأحكام المهنية للمدقق الصعبة والمعقدة بشكل خاص" والتي تعتبر جوهرية بالنسبة للبيانات المالية وبالتالي تهدف هذه المعايير إلى زيادة المحتوى المعلوماتي المقدم في تقرير التدقيق[3].

وفي هذا الصدد تناولت دراسة (Hosseinniakani) تقييم النتائج المحتملة لمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق رقم (701) بالتركز بشكل أساسي على دول من الاتحاد الأوروبي، وأظهرت النتائج تحسين جودة التدقيق بدرجة عالية بالنسبة للشركات المدرجة في سوق الاتحاد الأوروبي، حيث تم قياسها بالمستحقات الاختيارية في كل من المملكة المتحدة وأيرلندا وهولندا، أين يمتلك المدققين الخبرة في الكشف عن مسائل التدقيق الرئيسية قبل عام 2016، أي قبل اعتماد المعيار. مما جعل هاته المكاتب تفرض أتعاب تدقيق أعلى بعد سريان تطبيق المعيار رقم (701)[4].

---

[1] Christofferson, Ebba, and Karin Grönberg. "**Informativeness of Key Audit Matter (KAM) Disclosures: An exploratory study of ISA 701 in Sweden**." (2018). https://gupea.ub.gu.se/bitstream /2077/56860 /1/ gupea_2077_56860_1.pdf

[2] ساهر عقل، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 63-64

[3] Christensen, Brant E., Stevanie S. Neuman, and Sarah C. Rice. "The Loss of Information Associated with Binary Audit Reports: Evidence from Auditors' Internal Control and Going Concern Opinions." **Contemporary Accounting Research** 36.3 (2019): p 6.

[4] S Mahmoud, Hosseinniakani. "**Audit regulation and auditor disclosures: Essays on the consequences of ISA 701.**" (2020). https://gupea.ub.gu.se/handle/2077/63229

من ناحية أخرى خلصت نتائج الدراسة التحليلية لـ (حسام صباح) بوجود أثر للتعديلات الخاصة بتقرير المدقق المالي بموجب المعيار رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدقق عن البيانات المالية، بالإضافة إلى تحسين عملية الإبلاغ المالي، وتعزيز ثقة مستخدمي البيانات المالية المدققة في الأردن[1].

وفي العراق أيضا خلصت دراسة (هيا علي وآخرون) إلى أن تبني معيار التدقيق الدولي رقم (701) يعزز من عمل المدقق المالي ويسهل عليه تحيد أمور التدقيق الهامة التي يجب الإبلاغ عنها للجهات ذات العلاقة[2].

ثانياً : الإبلاغ عن نقاط الضعف الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية

بالنظر للقيمة التي تحظى بها تقارير التدقيق بخصوص نظام الرقابة الداخلية، فقد فرض قانون (SOX) على المدقق المالي إعداد تقرير يعنى بالإبلاغ عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية، وفي هذا الصدد دلت نتائج الدراسات السابقة بأن هناك رد فعل سلبي للسوق عند الإبلاغ عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية[3]. في المقابل تظهر دراسات أخرى بأن السوق يكافئ الشركات التي تشير تقارير تدقيقها إلى تحسينات في فعالية الرقابة الداخلية وكذا في قدراتها على الاستمرار في الاستغلال من خلال مؤشرات الملاءة المالية[4]. ووفقاً لذلك تُستخدم أدبيات التدقيق الإبلاغ عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية للعميل كأحد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق، لإنها تعكس مدى قدرة المدقق على اكتشاف الرقابة الداخلية غير الفعالة والإبلاغ عنها[5].

ومن ناحية أخرى أفاد (PCAOB) ضمن إطاره المقترح للجودة بأن الإبلاغ في الوقت المناسب عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية يعد من العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي[6].

وفي الولايات المتحدة الأمريكية أظهرت نتائج دراسة (Chen, et al) بأن أربعة عوامل مؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ممثلة في عمليات التدقيق لمكاتب التدقيق الأربعة الكبار وحجم المكتب وتخصص الدققين

---

[1] حسام محمد عبد المطلب صباح، **أثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدقق وجودة البيانات المالية المدققة (دراسة تحليلية)**، مذكرة ماجستير غير منشورة تخصص محاسبة، قسم المحاسبة كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2018، ص : 1-98.

[2] هيا اياد علي لبنى زياد إبراهيم، جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المحلية في ظل متطلبات معيار ISA 701، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 26، العدد 124، العراق، 2020، ص 563.

[3] Francis, Jere R. "A framework for understanding and researching audit quality." **Op.Cit.,** p 143.

[4] Christensen, Brant E., Stevanie S. Neuman, and Sarah C. Rice. "The Loss of Information Associated with Binary Audit Reports: Evidence from Auditors' Internal Control and Going Concern Opinions." **Contemporary Accounting Research** 36.3 (2019): p 1.

[5] Skomra, Justyna. **The impact of SEC comment letters and short selling on the demand for audit quality**. Diss. Kent State University, 2018. P 88.

[6] Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2015a), **Concept Release on Audit Quality Indic at ors**, **Op.Cit.,** P 7.

بصناعة العميل ومدة حيازة المدقق المالي لها علاقة سلبية كبيرة بوجود أوجه قصور في الرقابة الداخلية. مما يشير إلى أن جودة التدقيق لا تساعد في تقليل احتمال وجود ضعف بنظام الرقابة الداخلية بشكل عام. بل تتعدها لتقلل من احتمال وجود أنواع مختلفة من نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية[1].

وفي سياق متصل تناولت دراسة (Krishnan et al) دور لجان التدقيق والمدققين الماليين في الإبلاغ عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية وهذا عقب إقرار قانون (SOX). ودلت النتائج على أن ارتفاع عدد اجتماعات لجنة التدقيق وقلة عدد الأعضاء ذوي الخبرة المالية في لجنة التدقيق وازدياد نسبة تغير المدققين وارتفاع احتمال إعادة عرض قوائمها المالية، هي السمات التي تميز الشركات التي تم الإبلاغ فيها عن نقاط ضعف في نظام رقابتها الداخلية مقارنة بالشركات التي لا تعاني من نقاط الضعف الجوهرية للرقابة الداخلية. مما يدل على أهمية مساهمة آليات الحوكمة في التدقيق والإبلاغ عن نقاط ضعف الرقابة الداخلية[2].

ثالثاً : التقرير عن قدرة العميل على الاستمرارية في الاستغلال

يعد موضوع الإشارة للاستمرارية في التقرير مؤرقاً للمدقق المالي بحيث إذا أشار إلى الاستمرارية في تقريره، قد تتأثر علاقته مع الشركة التي قد تتهمه بأنه أضر بسمعتها أو أثر على أسعار أسهمها سلباً أو حد من قدرتها في الحصول على ائتمان، ولو اختار المدقق المالي عدم الإشارة إلى موضوع الاستمرارية، وتعثرت الشركة بعد ذلك بفترة، فقد يتعرض المدقق المالي للمساءلة القانونية من قبل البنوك أو المستثمرين أو غيرهم من الأطراف ذات العلاقة، كونه لم يشر في تقريره إلى وجود مؤشرات هامة لتعثر الشركة أو إفلاسها[3].

وفي هذا الصدد أشار (PCAOB) ضمن إطاره المقترح للجودة بأن الإبلاغ في الوقت المناسب عن قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرارية في الاستغلال يعد من العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي[4]. كما أشارت نتائج دراسة (Christensen, et al) بأنه ينظر لرأي المدقق المالي الغير المشروط في تقريره حول قدرة العميل على الاستمرار كعامل مؤثر في تحسين الجودة، بحيث إذا استمر العميل فعلا بعدها تتحقق الجودة العالية،

[1] Chen, Yangyang, et al. "**Audit Quality and Internal Control Weakness: Evidence from SOX 404 Disclosures**." Available at SSRN 1979323 (2012). P 35.

[2] Krishnan, Gopal V., and Gnanakumar Visvanathan. "Reporting internal control deficiencies in the post-Sarbanes-Oxley era: the role of auditors and corporate governance." **International Journal of Auditing** 11.2 (2007): 73-90.

[3] ساهر عقل، **مرجع سبق ذكره**، ص 63.

[4] Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2015a), **Concept Release on Audit Quality Indicators**, **Op.Cit.,** P 7.

وأما إذا أعلن إفلاسه فهو مؤشر على انخفاض في الجودة[1]. وفي المقابل أشارت نتائج دراسة (Triani et al) إلى أن التقرير عن قدرة العميل على الاستمرارية في الاستغلال لا تؤثر في تحسين جودة التدقيق المالي في إندونيسيا[2].

وفي ذات السياق عمدت دراسة (برزان وآخرون) إلى التحقق من الفشل المالي من قبل المدقق المالي باستخدام نموذج التمان المطور وتأثير ذلك على الرأي وقد تم تطبيق الأنموذج على تسعة شركات مساهمة ضمن ثلاثة قطاعات (الاستثمار المالي، التحويل المالي، الفنادق والسياحة) والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة من (2015-2019)، وقد تم قياس الفشل المالي باستخدام نموذج (zeta-3) وتبين هنالك تباين في مستويات الفشل المالي للشركات عينة البحث والبعض الأخر من الشركات أظهرت نجاحا ماليا وفق الأنموذج المعتمد، وقد توصلت الدراسة الى أن أغلب الشركات الفاشلة ماليا لم يتم الاشارة إلى ذلك الفشل في تقرير المدقق عند ابداء الرأي، وأوصت الدراسة بضرورة اعتماد المدقق المالي على أحد نماذج القياس المعتمدة بهذا البحث في فحص مستوى الفشل المالي للشركات محل التدقيق للتوصل الى أدلة الإثبات التي تدعم رأيه في مدى قدرة الشركات على الاستمرار[3].

رابعاً : الإبلاغ عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية

وفقا لنموذج التدقيق المعاصر القائم على مدخل المخاطر يتمثل المطلب الأساسي من المدققين في تحديد وتقييم والاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري وكذا الإبلاغ عنها. وعليه يتعين على المدققين جمع أدلة التدقيق الكافية والملائمة من خلال تنفيذ إجراءات التدقيق لاكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية. وفي حالة اكتشاف المدققين للتحريفات الجوهرية، يتصلون مع إدارة العميل لتعديل التحريفات المكتشفة، وفي حالة رفض إدارة العميل التعديل، يتم الإبلاغ عن تلك التحريفات الجوهرية الغير المعدلة في شكل رأي التدقيق المعدل. وبالتالي يمكن تلخيص عملية تحقيق جودة التدقيق على أنها اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتعديلها والإبلاغ عنها[4]. وهذا ما يتوافق مع مفهوم الجودة الذي قدمته (**DeAngleo**) " بأنها الاحتمال المشترك الذي تم تقييمه من قبل السوق بأن يقوم المدقق المالي باكتشاف تحريفات جوهرية في القوائم المالية للعميل والإبلاغ عنها من خلال تقريره"[5].

وعليه فإن جودة التدقيق المالي كوسيلة رقابية من الممكن أن تختلف، حيث تصف جودة التدقيق قدرة عملية التدقيق على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، والحد من عدم تماثل المعلومات بين

[1] Christensen, Brant E, et al. Understanding audit quality : Insights from audit partners and investors, **Contemporary Accounting Research**, vol N° 33, N°4 ,2016.

[2] Triani, Ni Nyoman Alit, and Merlyana Dwinda Yanthi. **Op.Cit.,** p 261.

[3] صبيحة برزان ومهند طالب رزوقي، اجراءات مراقب الحسابات في التحقق من الفشل المالي باستخدام نموذج (زيتا -3) وانعكاسها على الرأي، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 22، العدد 3، العراق، 2021، 22 (3): 1-20.

[4] Xiao, Tusheng, **Op.Cit.,** p 111.

[5] Linda Elisabeth DeAngelo, **Op.Cit.,** P 186.

الإدارة والمساهمين، ومن ثم حماية مصالح المساهمين. ويرتبط مستوى جودة المراجعة بمستوى جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، ويرجع السبب في ذلك إلى أن القوائم المالية التي تم تدقيقها بمعرفة مدققين ذوي جودة عالية قلما تحتوي على أخطاء جوهرية، وينعكس هذا بالطبع على تدنية تكاليف علاقة الوكالة القائمة بين المساهمين والإدارة[1]. وفي ذات السياق أشارت نتائج دراسة (محمد مظهر) أنه من أهم مظاهر الاستدلال على جودة التدقيق المالي هو اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية والافصاح عنها في تقرير المدقق المالي[2].

وفي سياق متصل كشفت دراسة (سويد وآخرون) وجود قصور في إبلاغ المدقق المالي بالعراق في العديد من المجالات ومن بينها تعديل الرأي عندما تكون القوائم المالية ككل غير خالية من الأخطاء الجوهرية بناء على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أو بناء على عدم قدرة المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة[3]. وفي مصر خلصت دراسة (سمير عيسى) إلى أن أداء عملية التدقيق المالي بجودة عالية، يؤدى إلى اكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات الجوهرية والتي من بينها سلوك إدارة الأرباح، مما ينعكس ايجابياً على جودة القوائم المالية المنشورة[4].

[1] سمير كامل محمد عيسى، **مرجع سبق ذكره**، ص 4.

[2] محمد مظهر أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 4.

[3] مصطفى عبد القادر سويد وبشرى نجم عبد الله المشهداني، إطار مقترح لتطوير إبلاغ المدقق في العراق على وفق المعايير الدولية للتدقيق، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد 10، العدد 31، العراق، 2015، ص 28.

[4] سمير كامل محمد عيسى، **مرجع سبق ذكره**، ص 33.

خلاصة الفصل

تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى مختلف مفاهيم جودة التدقيق المالي وفق منظورين مختلفين، الأول يتعلق برؤى أكاديمية بينما الثاني يعبر عن رؤى المنظمات المهنية، حيث كشف استعراض تلك المفاهيم ومناقشتها إلى اختلاف في الرؤى يعكس تعدد الأطراف أصحاب المصلحة من التدقيق المالي واختلاف توقعاتهم، من جهة أخرى قد يعزى ذلك الاختلاف إلى طبيعة خدمة التدقيق المالي في حد ذاتها، لكونها غير قابلة للملاحظة مما يعقد من تقييم جودتها، كما تم التطرق أيضاً لأهمية الجودة لدى أصحاب المصلحة، وكذا أهم النظريات المفسرة لها.

هذا وقد تم تسليط الضوء على أهم العوامل المؤثرة في تحسين الجودة انطلاقاً من الدراسات السابقة، حيث عمدنا إلى تقسيم تلك العوامل إلى ثلاث مجموعات، تتمثل الأولى منها في العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله، من خلال التركيز على التأهيل العلمي والمهني، حيث يعد حصول المدقق المالي على مستوى التعليم العالي المتخصص، بالإضافة إلى تلقيه التدريب المهني المناسب، وكذا اكتسابه للخبرة المهنية بمتابعة التعليم المهني المستمر، واستيعاب كل ما يتعلق بقضايا الامتثال والالتزام بقواعد السلوك المهني سعياً للمحافظة على استقلاله الذهني والمظهري من أهم العوامل المؤثرة في تحسين الجودة التدقيق.

في المقابل تطرقنا في المجموعة الثانية للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي لما لها من تأثير نتيجة العوامل التنظيمية للمهنة وما تتضمنه من قوانيين تحكم المهنة، خصوصاً ما تعلق منها بالثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق وكذا حوكمة الشركات محل التدقيق المالي. وفي الأخير تأتي المجموعة الثالثة والتي تعنى بالعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي حيث تؤثر بشكل مباشر في الجودة من خلال التخطيط لعملية التدقيق والاستجابة للمخاطر بتقييمها، فضلاً على أهمية مراحل التدقيق الأخرى المتمثلة في التنفيذ والرقابة على الجودة للتمكن من إصدار تقارير التدقيق حول المسائل الجوهرية للتدقيق وفي الوقت المناسب.

الفصل الثاني :

الدراسات التطبيقية السابقة حول

العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي

تمهيد:

يتناول هذا الفصل الدراسات السابقة التي اعتمدت ضمن الدراسة الحالية، من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية لموضوعها، والتي تمثلت في العديد من البحوث الأكاديمية سواء كانت مقالات منشورة في مجلات علمية محكمة أو رسائل جامعية (مذكرة ماجستير وأطروحة دكتوراه)، التي تناولت موضوع جودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة فيها، مع التركيز على الدراسات الحديثة نسبيا لما يتسم به موضوع الجودة من تغيير مستمر، ومراعاة عرضها وفق التسلسل الزمني من الأقدم إلى الأحدث، وشملت هذه الدراسات مختلف البيئات التطبيقية، منها الجزائرية والعربية، وللإلمام أكثر بالموضوع قمنا كذلك باعتماد عدد من الدراسات السابقة باللغة الأجنبية، حيث شملت بيئتها التطبيقية دول عربية وأجنبية.

بالإضافة لمراعاة اختلاف البيئة التطبيقية عند اعتمادنا على الدراسات السابقة، كذلك حرصنا على مراعاة التنوع في اختيار المجتمع والعينة التي اعتمدتها تلك الدراسات لأهميتها في تفسير جودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة فيها من أبعاد وزوايا مختلفة باختلاف الأطراف المستفيدة من خدمة التدقيق المالي والمتمثلة في (المدققين الماليين، معدي القوائم المالية، أعضاء لجان التدقيق، المدراء الماليين، المحللين الماليين في الأسواق المالية، والمستثمرين وكذا الأكاديميين في تخصص المحاسبة والتدقيق).

من جهة أخرى قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، بحيث نقدم في المبحث الأول الدراسات السابقة باللغة العربية التي تناولت العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي، بينما يستعرض المبحث الثاني الدراسات السابقة باللغة الأجنبية، في حين يعنى المبحث الثالث بمناقشة الدراسات السابقة ومقارنتها مع الدراسة الحالية، بهدف معرفة آراء ووجهة نظر الباحثين السابقين حول موضوع الدراسة، ثم نعقب عليها من خلال عقد مقارنة بين نقاط الاتفاق والاختلاف، والعمل على الاستفادة من نتائجها في تعزيز نتائج الدراسة الحالية، وفي الأخير نحاول إبراز أهم ما يميز الدراسة الحالية عن سابقاتها.

المبحث الأول : عرض الدراسات السابقة باللغة العربية

يتم من خلال هذا المبحث استعراض الدراسات السابقة باللغة العربية، ممن تمكنا من الحصول عليها والتي تناولت موضوعنا بمتغيريه معاً المستقل والتابع، للوقوف على أساسياتها وعرضها بإيجاز، بحيث تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين الأول خاص بالدراسات السابقة باللغة العربية والتي اهتمت بتحديد العديد من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي، بينما يعنى المطلب الثاني بالدراسات السابقة العربية والتي اقتصرت على تحديد أحد أو بعض العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي.

المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية التي اهتمت بتحديد العديد من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي.

نتطرق في هذا المطلب إلى الدراسات السابقة باللغة العربية والتي شملت العديد من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي، حيث تنوعت تلك الدراسات السابقة ما بين المقالات في المجلات العلمية ومذكرات الماجستير وأطروحات الدكتوراه وكذا المداخلات في الملتقيات العلمية، هذا وقد تم عرضها وفق الترتيب الزمني من الأقدم إلى الأحدث وفق النحو التالي :

أولاً : الدراسات السابقة باللغة العربية

1- دراسة (محمد يوسف سالم، 1994) بعنوان[1] :

العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة "دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة بسلطنة عمان"

هدفت الدراسة إلى قياس العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي بالتطبيق على (22) مكتب تدقيق مالي بسلطنة عمان، حيث تمثلت إشكالية الدراسة في كيفية قياس جودة التدقيق المالي وتأثيرها على ثقة مستخدمي القوائم المالية، تكمن أهمية الدراسة من أن زيادة التنافس بين مكاتب التدقيق المالي في الحصول على العملاء يظهر أهمية جودة التدقيق المالي المؤداة للعميل. اعتمدت الدراسة الأنموذج الايجابي من خلال استهداف وصف وتفسير جودة التدقيق والتنبؤ بها، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج تمثل أهمها في وجود علاقة إيجابية بين حجم مكتب التدقيق وجودة عملية التدقيق المالي، وعلاقة ايجابية طردية بين عدد السنوات التي يدقق فيها المدقق المالي عملائه وجودة التدقيق المالي، وأن جودة التدقيق المالي تتحسن بزيادة عدد العملاء، وفي الأخير أوصت الدراسة بضرورة تطوير هيئة الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق بسلطنة عمان، وإصدار معايير وطنية تنظم مهنة المحاسبة والتدقيق بما يحقق الانسجام مع المعايير الدولية، لزيادة الحاجة إلى معلومات محاسبية ذات جودة عالية.

[1] محمد يوسف سالم ، العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة – دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة بسلطنة عمان، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، السنة الثامنة، العدد 2، كلية التجارة وإدارة الأعمال بالزمالك، جامعة حلوان، مصر، 1994، ص 44 – 79.

2- دراسة (محمد ابراهيم النوايسة، 2006)[1] : العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات : دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي من وجهة نظر المدققين الماليين في الأردن، وذلك من خلال تحليل متغيرات الدراسة البالغة خمسة متغيرات مستقلة، وبيان أثرها على جودة التدقيق المالي ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة، بعد الرجوع إلى الدراسات السابقة ومعايير التدقيق الدولية والقانون المنظم لمهنة التدقيق المالي في الأردن، اختار الباحث أخذ عينة عشوائية تتكون من (62) مدقق مالي من أصل (314) مدققاً مزاولا للمهنة في الأردن، ولتحليل البيانات استعان الباحث بالأساليب الإحصائية الوصفية، كما استخدام اختبار T لمتوسط العينة الواحدة (One-Sample T–Test) للتأكد من صحة فرضيات الدراسة، وبعد تحليل وتفسير البيانات دلت النتائج على أن نسبة (80,20 %) من المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق المالي، وأن أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق بنسبة (74,40 %) في حين أن أقل ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب بنسبة بلغت (64,60 %)، في المقابل دلت النتائج على عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم المكتب والتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل. وفي الأخير أوصى الباحث بضرورة تحديد أتعاب التدقيق المالي على أسس موضوعية والتأكد من إلتزام كافة مكاتب التدقيق بها، كما ينبغي على مكاتب التدقيق المالي أن تخصص جزء من أتعاب التدقيق لغايات التدريب والتعليم المستمر للمدققين، وأن تحرص على تعريف المدققين بأهمية جودة التدقيق المالي.

3- دراسة (عبد السلام قاسم سليمان الأهدل ، 2008) بعنوان [2]:

العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية " دراسة نظرية – ميدانية "

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفاهيم جودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة فيها، ووسائل تحسين جودة التدقيق المالي من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية التدقيق المالي، وتمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي في الجمهورية اليمنية ونوع الأثر والأهمية النسبية لكل عامل من وجهة نظر الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق المالي، استمدت الدراسة أهميتها من خلال تحديد مفهوم جودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة عليها من وجهة نظر المدققين ومعدي ومستخدمي القوائم المالية بهدف التعرف على هذه العوامل. انتهجت الدراسة المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي واعتمدت في جمع البيانات على توزيع (125) استمارة استبانة، توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن جميع

[1] محمد ابراهيم النوايسة، **العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات : دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد 2، العدد 3، الأردن، 2006.

[2] عبد السلام قاسم سليمان الأهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية " دراسة نظرية – ميدانية "**، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير، تخصص محاسبة و مراجعة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، 2008.

الأطراف المهتمة بعملية التدقيق المالي توافق على أن العوامل محل الدراسة تؤثر على جودة التدقيق المالي، وأن خبرة فريق عمل التدقيق المالي من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي، وأن الالتزام بالمعايير المهنية في المرتبة الأولى من حيث التأثير على جودة التدقيق المالي، وأوصت الدراسة بضرورة إصدار معايير مهنية ومعايير للرقابة على جودة التدقيق المالي، والعمل على توعية المستخدمين بأهمية جودة التدقيق المالي، وإلزام شركات المساهمة بتشكيل لجان التدقيق المالي.

4- دراسة (التويجري والنافعاني، 2008)[1]: جودة المراجعة الخارجية دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين.

شملت الدراسة (08) مكاتب تدقيق مالي متواجدة بمدينة جدة بالمملكة العربية السعودية، بهدف معرفة آراء المدققين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة التدقيق المالي، وكذا تحديد العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب تدقيق دون الآخر. في الجانب النظري أشارت الدراسة إلى مساعي المنظمات المهنية لتحسين جودة التدقيق المالي، حيث قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) بإنشاء ثلاثة مراكز تعنى بجودة التدقيق المالي، ثم تلاه على الصعيد العربي كل من هيئة المحاسبة والتدقيق بدول مجلس التعاون في الخليج العربي (GCCAAO) و الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين (SOCPA) بإنشاء قسم خاص بمراقبة جودة أداء مكاتب التدقيق المالي، وأهم ما صدر عن تلك الأقسام هو فرض قوانين تجبر شركات المساهمة على التغيير الإلزامي للمدققين الماليين بعد فترة زمنية محددة. كما قدم الباحثان تصور نظري لتصنيف العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي، بحيث يعزى بعضها إلى مقدم الخدمة، والبعض الأخر مرتبط بمن تقدم له الخدمة، وما عدا ذلك فهو ذو صلة بجهات أو مسببات أخرى. ولتحقيق هدف الدراسة صمم الباحثان استبانة تضمنت (35) عامل تأثير غطت محوري الدراسة، هذا وقد بلغ عدد المستجيبين من مكاتب التدقيق عينة الدراسة (56) مدقق مالي من أصل (95) استمارة موزعة. وبعد عملية تحليل وتفسير إجابات أفراد العينة، أوضحت النتائج أن أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في جودة التدقيق هي : الخبرة العملية لأعضاء مكتب التدقيق في مجال التدقيق؛ والموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها؛ ثم الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب التدقيق متمثلة بالشهادات الأكاديمية. أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب التدقيق فهي : التعامل السابق بين مكتب التدقيق والعميل؛ وأتعاب التدقيق؛ ثم السمعة والشهرة لمكتب التدقيق. وعلى ضوء نتائج هذا التحليل أوصى الباحثان بضرورة اهتمام مكاتب التدقيق بزيادة وتنمية مستوى الكفاءة المهنية والعلمية للمدققين من خلال التدريب المستمر، مع الالتزام بالموضوعية وأخلاقيات المهنة عند فحص وتقييم القوائم المالية واستقلال مكتب التدقيق عن الشركة محل التدقيق، مع التأكيد على أهمية بذل الجهد وإعطاء الوقت الكافيان لأداء عمل التدقيق لما لهما من تأثير ملحوظ على جودة الخدمة المقدمة.

[1] عبد الرحمان التويجري وحسن النافعاني، مرجع سبق ذكره، **ص ص 219-255**.

ثانياً : الدراسات الحديثة باللغة العربية

1 – دراسة (الأزرق والبهلول، 2014)[1] : العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني (دراسة ميدانية)

هدفت الدراسة لمعرفة العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي وأثرها على كفاءة الأداء المهني في ليبيا، وذلك من خلال دراسة ميدانية وزعت فيها (50) استبانة على مكاتب التدقيق المالي المتواجدة بالعاصمة طرابلس والبالغ عددها (33) مكتباً، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واستخدمت البرمجية التطبيقية الإحصائية (SPSS)، وبعد التحليل والتفسير توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها وجود اختلاف جوهري ذو دلالة إحصائية بين المدققين الليبيين حول العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي وأهميتها النسبية، وأن أكثر العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي هما حجم مكتب التدقيق والخبرة بصناعة العميل، كما تعد سمعة مكتب التدقيق وشهرته وخبرته بصناعة العميل من أكثر العوامل استخدما لدى المدققين الليبيين مقارنة بباقي العوامل، وفي الأخير أوصى الباحثان بضرورة إصدار المنظمات المهنية الليبية لإطار مقترح للعوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي وإلزام المدققين الماليين للامتثال له بموجب تشريع قانوني كخطوة لتحسين جودة التدقيق المالي في ليبيا.

2– دراسة (سارة بودربالة، 2014) [2]:

محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية : دراسة ميدانية.

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل التي تتحكم في جودة التدقيق المالي في بيئة الأعمال الجزائرية ومعرفة المساهمة التي قدمها القانون المنظم لمهنة التدقيق المالي (القانون 10-01) في تحسين جودة التدقيق المالي. استعرضت الباحثة دواعي اهتمام الجزائر بجودة التدقيق المالي من خلال إبراز ما قامت به من إصلاحات اقتصادية في إطار الانتقال من الاقتصاد الموجه نحو اقتصاد السوق وتشجيع القطاع الخاص وجذب الاستثمار الأجنبي ومحاولة الاندماج في الاقتصاد العالمي بطلب انضمامها للمنظمة العالمية للتجارة، وما نجم عنه من إصلاحات طالت مهن المحاسبة والتدقيق. في الجانب الميداني عمدت الباحثة لجمع بيانات الدراسة بتوزيع استبانة على عينة مكونة من (320) محافظ حسابات وخبير محاسبي موزعين على عشرة ولايات جزائرية، في حين بلغ عدد المستجيبين للاستقصاء (109) مدقق مالي. لاختبار فرضيات الدراسة استخدمت الباحثة برمجية التحليل الإحصائي (SPSS)، وعلى إثر التحليل توصلت الباحثة إلى أهمية العوامل المتعلقة بأعضاء فريق التدقيق في تحديد جودة التدقيق ثم تلتها العوامل ذات الصلة بمكتب التدقيق، بينما احتلت العوامل المتعلقة بشركة العميل المرتبة الثالثة من حيث الأهمية، كما خلصت الدراسة إلى أهمية خمسة عوامل ممثلة في استقلال أعضاء فريق التدقيق؛ خبرة

[1] أسامة الأزرق وسمير البهلول، **مرجع سبق ذكره، ص ص 30-53.**

[2] سارة حدة بودربالة، **محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية : دراسة ميدانية**، أطروحة دكتوراه علوم (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الأغواط، 2014.

أعضاء الفريق؛ قوة نظام الرقابة الداخلية لشركة العميل؛ التزام المكتب بمعايير التدقيق؛ الإشراف الجيد على أعضاء فريق التدقيق. وعلى ضوء نتائج الدراسة أوصت الباحثة بضرورة الاهتمام بمفهوم جودة التدقيق المالي على المستويين الأكاديمي والمهني.

3- دراسة (أحمد حابي، 2015) [1]:

العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر (دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات بالجزائر، وتحديد العوامل الأكثر أهمية للوصول إلى نتائج ومقترحات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب التدقيق المالي بالجزائر، ولغرض جمع البيانات ميدانيا تم إعداد وتوزيع استبانة للفئة المستهدفة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وخضعت منها (560) استمارة للتحليل الإحصائي وفق برمجية (SPSS)، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي تتمثل في العوامل المتعلقة بالمدقق المالي وفريق عمله، وعوامل متعلقة بمكتب التدقيق المالي، وعوامل متعلقة بالمؤسسة محل التدقيق، وعوامل أخرى متعلقة بالمنظمات المشرفة على مهنة التدقيق، وبأن أكثرها أهمية تتمثل في التزام المدقق المالي بأداء عمليات التدقيق وفقا لمعايير التدقيق وقواعد آداب السلوك المهني، ودعم استقلالية المدقق المالي، وفي الأخير أوصت الدراسة بضرورة الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق وتطبيق الرقابة على جودة الأداء في مكاتب التدقيق والإسراع في إصدار معايير التدقيق المحلية من قبل الهيئة المشرف على مهنة التدقيق في الجزائر.

4- دراسة (أسماء بودونت، 2016) [2]: **محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق "دراسة ميدانية في الجزائر"**

استهدفت الدراسة محاولة صياغة مؤشرات لقياس جودة التدقيق المالي بالجزائر ومعرفة مدى إدراك المدققين الماليين لأهمية قياس الجودة ودرجة تأييدهم لمجموعة المؤشرات المقترحة التي يمكن اعتمادها لقياس جودة التدقيق المالي بالجزائر، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم تطوير استمارة استبانة بالاستناد إلى الإطار النظري لموضوع الدارسة ومجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة، حيث شمل توزيع الاستمارة عينة مكونة من (93) مهني بمكاتب الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات، وتم اعتماد (81) استمارة لأغراض التحليل، لتبلغ نسبة استجابة العينة (86.13 %)، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان أهمها وجود إدراك ووعي لدى المهنيين في الجزائر بأهمية قياس جودة التدقيق بدرجة عالية، وبخاصة فيما يتعلق بمساعدة مكتب التدقيق بالحفاظ على

[1] أحمد حابي، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر (دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات)**، أطروحة دكتوراه علوم (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015.

[2] **أسماء بودونت، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق "دراسة ميدانية في الجزائر"**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016.

سمعته ومكانته بين مكاتب التدقيق الأخرى، كما حضيت المؤشرات المقترحة بتأييد غالبية أفراد العينة والتي تمثل أهمها في كفاءة العاملين؛ عدد العملاء؛ الخبرة وتنوع الاختصاصات لدى فريق العمل؛ تعزيز علاقة التعاون بين المدقق وفريقه.

من جهة أخرى دلت نتائج الدراسة على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية % $\alpha \leq 5$ بين اتجاهات أفراد العينة حول أهمية قياس جودة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل، الوظيفة، الخبرة)، وكذا حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى متغير المؤهل العلمي والوظيفة، في حين وجدت فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 5$ % تعزى إلى متغير الوظيفة.

وفي الأخير تقدمت الباحثة بمجموعة من التوصيات تمثل أهمها في استحداث لجان التدقيق من أجل التحقق من جودة عمل مكاتب التدقيق، وضرورة استخدام المدققين للتقنيات الحديثة في انجاز أعمالهم ووضع برامج التعليم المهني المستمر من أجل تحسين مستوى أدائهم، وكذا إنشاء قسم خاص في مكاتب التدقيق يهتم بقياس جودة التدقيق المالي.

5- دراسة (طارق تليلي وآخرون، 2018) [1]: **محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر**

تمثل هدف هذه الدراسة في تحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي من وجهة نظر المدققين الماليين في الجزائر، حيث تم اعتماد المنهج الوصفي والتحليلي في الجانب النظري، بينما اختبرت فرضيات البحث من خلال دراسة ميدانية لعينة عشوائية مكونة من (62) مدقق مالي، تم جمع بيانات الدراسة عن طريق استبانة صممت وفق مقياس ليكارت الخماسي، وشملت (46) عاملاً مصنف ضمن ثلاث مجموعات، تمثلت في خصائص كل من المدقق المالي ومكتبه، ومهمة التدقيق المالي، ثم بيئة التدقيق المالي.

كما وقد تمت معالجة البيانات وفق برمجية (SPSS)، حيث تم من خلالها استخدام اختبار (T-Test) لعينة واحدة من أجل اختبار فرضيات البحث.

وأظهرت النتائج أن أكثر العوامل تأثيراً على جودة التدقيق المالي هي تلك المتعلقة باستقلالية المدقق المالي والتشريعات الخاصة بها، وكذا الكفاءة والسمعة الجيدة، هذا وتتجسد الجودة عملياً عند إنجاز مهام التدقيق بالجودة المطلوبة في مراحل التخطيط والتنفيذ والتقرير، كما دلت النتائج أيضاً بأن الوصاية الحكومية على المهنة لا تساهم في تحقيق جودة التدقيق المالي، ومن أهم توصيات الدراسة هي :

- التأكيد على أهمية تحقيق جودة التدقيق المالي لمختلف الأطراف المستفيدة من خلال تفعيل الاتصال في بيئة التدقيق المالي بالجزائر؛

1 تليلي طارق وسويسي هواري، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، **مجلة الباحث**، المجلد 18، العدد 1، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2018، ص ص 371-386.

- العمل على التأهيل الدائم للمدققين الماليين من خلال تحسين جودة برامج التعليم المحاسبي في الجامعات وتحسين علاقة هذه الأخيرة بالمهنة؛
- العمل على زيادة الشفافية في سوق التدقيق فيما يتعلق بتحديد حد أدنى للأتعاب أو نشرها، ومكافحة قضايا الاحتكار واستغلال النفوذ والعلاقات الشخصية في الحصول على عقود التدقيق.

المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة العربية التي اقتصرت على تحديد أحد أو بعض العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي.

نتطرق في هذا المطلب إلى الدراسات السابقة باللغة العربية والتي اقتصرت على تحديد أحد أو بعض العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي، وقد تم عرضها وفق الترتيب الزمني من الأقدم إلى الأحدث وفق النحو التالي:

أولاً : الدراسات السابقة باللغة العربية

1- دراسة (جواهر السبيعي، 2011) [1]: أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة الخارجية "دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر تكنولوجيا المعلومات كأحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي في المملكة العربية السعودية بسبب أهمية تكنولوجيا المعلومات والتي تعد من أهم الوسائل التي تستخدمها مختلف مكاتب التدقيق في عملياتها المختلفة ومدى تأثيرها على جودة عملية التدقيق، ولتحقيق هدف الدراسة تم إعداد استبانه وزعت على (22) مدقق مالي في المملكة وبعد جمع البيانات تم تحليلها بالأساليب الإحصائية المناسبة، وأسفرت الدراسة على مجموعة من النتائج دل أهمها على أن إدخال تكنولوجيا المعلومات كأحد الوسائل المساعدة في عملية التدقيق ساهم في زيادة جودة التدقيق حيث إن الحافز الأكبر لاستخدام المعالجة الآلية في عملية التدقيق هي السهولة في الحصول على المعلومات وبالتالي السرعة في اتخاذ القرارات مما يوفر الوقت والجهد، كذلك خلصت الدراسة إلى أن جودة التدقيق تزيد كلما زاد تدريب المدقق وأعضاء مكتبه على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق حيث أن تأهيل ومعرفة المدقق بأهمية عملية المدقق والغرض منها كفيل بزيادة جودتها. وفي ضوء نتائج البحث أوصت الدراسة بالعمل على الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات في سرعة توصيل المعلومات الواردة بالتقارير إلى مستخدميها في أنحاء العالم، لزيادة الاستفادة منها في تخفيض تكلفة توصيل تقارير التدقيق إلى مستخدميها وزيادة الدورات التكوينية لتأهيل المدققين.

[1] جواهر السبيعي، **أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات علي جودة المراجعة الخارجية، دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**، بحث يندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية إدارة الأعمال بجامعه الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2011، ص 2.

ثانياً : الدراسات الحديثة باللغة العربية

1- دراسة (عصام تركي الشاهين؛ 2015)[1] : أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر تقييم المدقق المالي لمخاطر التدقيق على جودة التدقيق المالي في سورية، من خلال استخدام نموذج خطر التدقيق الذي أشار إليه البيان رقم (47) لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في العام 1983، إضافة إلى استخدام المدقق للمحاكمة المنطقية لتقدير تلك المخاطر. واتبع الباحث سلسلة من الخطوات المنهجية لتحقيق هدف الدراسة، إذ قام بجمع البيانات من (50) عملية تدقيق لـ (25) عميل تدقيق لإحدى شركات التدقيق الأربع الكبرى في سورية، خلال عامي (2011 - 2012)، حيث عمد الباحث لقياس جودة التدقيق المالي باستخدام مؤشر رأي المدقق المالي في مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق. واستعان الباحث باستخدام اختبار الانحدار اللوجستي المتعدد لقياس العلاقة بين مستويات الخطر المقدرة في تلك العمليات وبين جودة التدقيق المالي، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها ما يلي :

- يؤثر تقييم المدقق المالي لمخاطر التدقيق على جودة التدقيق المالي تأثيراً جوهرياً؛
- يؤثر كل من خطر الاكتشاف وخطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الاحتيال، تأثيراً جوهرياً على جودة التدقيق المالي، وان تأثيرهما يكمن في دورهما في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق بشكل مباشر أكثر من مكونات خطر التدقيق الأخرى؛
- لا يؤثر تقييم المدقق المالي لكل من الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الخطأ والاحتيال وخطر التدقيق المقبول على جودة التدقيق بشكل جوهري، إذ أن لتلك المخاطر تأثيرا إيجابيا ولكنه ضعيف نسبيا.
- إثبات جدوى استخدام رأي المدقق المالي في مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق، كمؤشر لقياس جودة التدقيق المالي؛
- تشير نتائج الدراسة لأهمية استخدام بعض المؤشرات المالية، كمقياس زيموسيكي للتعثر المالي (ZFC)، لقياس فاعلية رأي المدقق المالي في مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق.

2- دراسة (جربوع؛ صباح، 2015)[2]: مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة "دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة – فلسطين"

[1] عصام تركي شاهين، **أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)**، أطروحة دكتوراه في تدقيق الحسابات، جامعة دمشق، سورية، 2015.

[2] يوسف محمود جربوع، سالم أحمد صباح، مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة (دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة – فلسطين)، **مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات**، العدد الثامن، الجزء الأول، 2015.

هدفت الدراسة للتعرف على مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق على تخطيط وجودة عملية التدقيق المالي، ولتحقيق هدف البحث استخدم المنهج الوصفي التحليلي، وقسمت الدراسة إلى ثلاثة محاور، وعليه ركزت الدراسة على إدراج مخاطر التدقيق كمتغير مستقل ضمن محورين، حيث ضم الأول (المخاطر الملازمة؛ ومخاطر الرقابة؛ ومخاطر الاكتشاف)، وتضمن الثاني (مخاطر العينة الإحصائية؛ مخاطر المعالجة الالكترونية للبيانات؛ مخاطر التقديرات المحاسبية والغش والارتباطات غير القانونية)، وفي الجانب النظري أضاف الباحثان بأن هناك بعض أوجه القصور التي تؤدي إلى وجود مخاطر في عملية التدقيق منها : الشك في استقلال المدقق؛ نقص الكفاءة المهنية لدى المدقق؛ انخفاض جودة الأداء في عملية التدقيق؛ وعدم قيام المنظمات المهنية بواجب الإشراف وهيمنتها على مهنة المحاسبة والتدقيق وعلى الخصوص فيما يتعلق بالرقابة على جودة أعمال مكاتب التدقيق. وفي الجانب التطبيقي صمم الباحثان استبانة وفقا لمتطلبات الدراسة ووزعت على عينة مكونة من (147) مدقق مالي، وهو العدد الإجمالي للمدققين الماليين المزاولين للمهنة في قطاع غزة بحسب دليل المدقق المالي الفلسطيني، استرجعت منها (118) استبانة صالحة للتحليل، تمت معالجتها بمجموعة من أساليب الإحصاء الوصفي، كما استخدم اختبار t لمتوسط العينة الواحدة One sample T test للتحقق من صحة فرضيات الدراسة، ومن ثم قام الباحثان بالتحليل والتفسير لمختلف البيانات المتحصل عليها، ليتوصلا إلى أن كل من الأهمية النسبية؛ المخاطر الملازمة؛ مخاطر الرقابة؛ مخاطر الاكتشاف؛ استخدام العينة الإحصائية؛ استخدام الحاسوب؛ التقديرات المحاسبية؛ الغش والارتباطات غير القانونية تؤثر على تخطيط وجودة عملية التدقيق عند مستوى دلالة (0.05)، كما خلصت الدراسة إلى نتائج كان أهمها ما يلي :

- يتضمن نظام الرقابة الداخلية بعض القيود الملازمة والتي تحد من قدرته على المنع الكامل للأخطاء والغش؛
- اكتشاف معلومات خاطئة عند تنفيذ الإجراءات الجوهرية قد يتطلب قيام المدقق بتعديل التقدير السابق لمخاطر الرقابة؛
- ممارسة المدقق المالي الشك المهني بدرجة ملائمة قد يساعده على اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية التي قد تحتويها القوائم المالية؛
- يؤثر تقدير المدقق المالي لمخاطر الرقابة مع تقديره للمخاطر الملازمة على طبيعة وتوقيت الإجراءات ومدى الإجراءات الجوهرية الواجب القيام بها لتقليل مخاطر الاكتشاف.

وعلى ضوء نتائج الدراسة قدم الباحثان عدت توصيات كان أهمها ما يلي :

- يتوجب إصدار معايير مهنية ومعايير للرقابة على جودة التدقيق في قطاع غزة، نظراً لأهميتها في تحقيق جودة التدقيق المالي؛
- ضرورة أن يمارس المدقق المالي الشك المهني عند تدقيق الحسابات والذي يتطلب منه استخدام الاستجواب العقلي، حيث أن فقده الشك المهني يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء تؤثر على الحسابات؛

- ضرورة تدعيم الروابط الرقابية على نقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بأمن المعلومات المحاسبية الإلكترونية لكي توفر الحماية الكافية ضد المخاطر الحالية والمحتملة التي تهدد أمن تلك النظم؛
- يجب على المدقق المالي أن يأخذ في الحسبان عند تحديد العينة الإحصائية عما إذا كانت مخاطر العينة قد خفضت إلى أدنى حد ممكن يقبله المدقق.

3- دراسة (جعفر عثمان الشريف عبد العزيز؛ 2017) [1]:

العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين "دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم"

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق المالي في جودة التدقيق المالي، حيث اشتملت عينة الدراسة على (62) مدقق مالي بمكاتب التدقيق في ولاية الخرطوم، حيث اعتمدت الدراسة في جمع البيانات على استمارة استبانة، كما استخدمت في تحليل البيانات عدد من الأساليب الإحصائية شملت التكرارات والنسب المئوية والانحراف المعياري، وأساليب الإحصاء الاستدلالي في اختبار الفرضيات ممثلة في اختبار مربع كاي (Chi- Square Test)، توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل ذات الصلة بمكتب التدقيق وجودة التدقيق المالي ممثلة في تنظيم مكتب التدقيق، وطول الفترة التي يقضيها المدقق المالي لدى الشركة محل التدقيق، والمنافسة بين مكاتب التدقيق. وفي الأخير أوصت الدراسة بتفعيل دور مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في السودان من حيث سن ونشر القوانين ذات الصلة بتحسين جودة التدقيق المالي.

المبحث الثاني : عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

يتم من خلال هذا المبحث استعراض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية والتي تمكنا من الحصول عليها والتي تناولت موضوعنا من حيث متغيريه معاً المستقل والتابع، للوقوف على أساسياتها وعرضها بإيجاز، بحيث تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين الأول خاص بالدراسات السابقة باللغة الأجنبية والتي اهتمت بتحديد العديد من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي، بينما يعنى المطلب الثاني بالدراسات السابقة الأجنبية والتي اقتصرت على تحديد أحد أو بعض العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي.

المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية التي اهتمت بتحديد العديد من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي.

[1] جعفر عثمان الشريف، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين "دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم"، مجلة الدراسات العليا- جامعة النيلين، المجلد 7، العدد 27، السودان، 2017، ص 1-25.

نتطرق في هذا المطلب إلى الدراسات السابقة باللغة الأجنبية والتي اهتمت بتحديد العديد من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي، وقد تم مراعاة الترتيب الزمني في عرضها من الأقدم إلى الأحدث وفق النحو التالي :

أولاً : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

1- دراسة (Manita, Riadh, et al, 2010)[1]:

The Quality of Audit Process: An Empirical Study with Audit Committees.

انطلقت الدراسة من فكرة أساسية تفيد بأن الفضائح المالية الأخيرة التي طالت دول العالم ولم تكون تونس بمعزل عنها، بأنها دليل يثبت قصور العوامل التقليدية المحتملة التأثير في جودة التدقيق المالي ومؤشرات قياسها في تقدير مدى ملاءمة أعمال التدقيق. هذا وقد أكدت الدراسة على أهمية مراقبة جودة التدقيق على مستوى عملية التدقيق. حيث أشارت إلى ما نص عليه قانون الأمن المالي في تونس الذي يشجع على تقييم جودة التدقيق المالي من قبل لجنة التدقيق.

وبناء عليه هدفت الدراسة إلى بناء مقاييس لجودة عملية التدقيق من وجهة نظر لجان التدقيق باعتبارها أحد آليات الحوكمة التي تعنى بجودة التدقيق المالي. هذا وقد تم تصور تلك المقاييس والتحقق منها ميدانياً في تونس من خلال اعتماد نهج تشرشل باعتماد أبعاد نوعية وأخرى كمية، بالاعتماد على إجراء مقابلة مع (10) مدراء لشركات و (05) رؤساء لجان تدقيق، بالإضافة إلى توزيع استمارتي استبانتين مختلفتين في الفترة ما بين 2007-2008.

حيث تم توجيه الاستبيانة الأولى إلى (68) عضو ورئيس للجان التدقيق، حيث تمثلت الاستجابة في (39) عضو منهم (10) رؤساء لجان التدقيق. في المقابل تم توزيع الاستبانة الثانية على (264) مدير شركة، حيث تم الحصول على (98) إجابة صالحة للتحليل. تم اختبار الفرضيات باستخدام التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي.

أسفر اتباع هذا النهج عن تقديم إطار مقترح للجودة يتضمن (27) مقياساً للجودة مصنف وفق ثلاث مراحل رئيسية. وبعد تطبيق التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي لاختبار صحة المقاييس المقترحة، تم تلخيص المقترح في (07) عوامل محددة للجودة، (04) منها تتعلق بعمليات التدقيق (فهم الشركة وبيئتها؛ المخاطر ذات الصلة والمجالات الحساسة المحددة؛ مدى ملاءمة البرامج واستجابتها للمخاطر المحددة؛ مستوى الاتصال والتعاون مع لجنة التدقيق).

كما كشفت النتائج أيضاً أن جودة التدقيق المالي لا تقتصر على العوامل المتعلقة بعملية التدقيق فحسب، ولكن أيضاً ترتبط بجودة المدقق ممثلة بالعوامل التالية : (استقلالية المدقق وأخلاقياته؛ تكوين وتأهيل فريق التدقيق)،

[1] Manita, Riadh, and Najoua Elommal. "The Quality of Audit Process: An Empirical Study with Audit Committees." **International Journal of Business** 15.1 (2010).

وكذلك أظهر التحليل العاملي تمثيلاً للخصائص التنظيمية لمكتب التدقيق والتي تتعلق بـ (التنظيم والاشراف على المهمة وأخلاقيات المدققين).

2- دراسة (Beattie, Vivien, et al, 2013)[1]:

Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment.

شهدت مهنة التدقيق المالي تغييرات تنظيمية عقب فضيحة شركة "Enron" تجسدت بشكل خاص في إصدار قانون (SOX) في الولايات المتحدة الأمريكية، وبعدها عمدت المملكة المتحدة إلى تغيير تنظيمي شمل التدقيق المالي وحوكمة الشركات، بما في ذلك توسيع صلاحيات لجان التدقيق وتفتيش مكاتب التدقيق، من هذا المنطلق سعت هذه الدراسة سنة 2007، لتقييم مدى إدراك الأطراف المشاركة في التدقيق لتأثير (36) عامل من العوامل التنظيمية والاقتصادية لمرحلة ما بعد (SOX) على جودة التدقيق المالي في المملكة المتحدة. جُمعت بيانات الدراسة بتوزيع استبانة على عينة مكونة من (500) مدير مالي و(446) رئيس لجنة تدقيق بالشركات المدرجة في المملكة المتحدة و(439) مدقق مالي. تم اختبار الفرضيات وفق التحليل العاملي الاستكشافي، وكانت النتائج على النحو التالي :

- قيمت جميع المجموعات تفاعل لجنة التدقيق مع المدققين بأنه من العوامل التي تعزز جودة التدقيق المالي؛
- أفادت نتائج التحليل العاملي الاستكشافي لـ (36) عامل مؤثر في الجودة بتحديد (9) عوامل لها درجة تأثير مهمة على جودة التدقيق المالي وهي : المخاطر الاقتصادية؛ أنشطة لجنة التدقيق؛ المخاطر التنظيمية؛ أخلاقيات شركة التدقيق؛ الاستقلال الاقتصادي للمدقق المالي؛ تناوب المدقق المالي؛ مخاطر فقدان العميل؛ حجم شركة التدقيق؛ المعايير الدولية للتدقيق والرقابة على جودة التدقيق المالي؛
- أسفرت اللوائح التنظيمية لما بعد (SOX) عن عوامل جديدة مؤثرة في جودة التدقيق المالي هي تناوب المدقق المالي؛ الخدمات الاستشارية (الغير متعلقة بالتدقيق)؛ وإدخال المعايير الدولية للتدقيق؛
- يدرك المستجيبين من عينة الدراسة بأن جوانب التغيير التنظيمي هي عملية إلى حد كبير وقيد الامتثال، مع أن تكاليفها مرتفعة وفوائدها محدودة، وهي نتيجة تتفق مع ما يصطلح عليه بالإفراط الناتج عن التدخل المبالغ فيه لتنظيم المهنة.

[1] Beattie, Vivien, et al, Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment, **Accounting and Business Research**, vol. 43, no 1, 2013.

ثانياً : الدراسات الحديثة باللغة الأجنبية

1- دراسة (Brown, Veena L and others, 2016)[1]:

Audit quality indicators : perceptions of junior-level auditors

بالاعتماد على إطار جودة التدقيق المالي المقترح سنة 2015 من قبل مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة التي تعنى بتدقيق الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB)، الذي يتضمن 28 مؤشرا للجودة مصنفة وفق ثلاثة أبعاد : (المدققين؛ عمليات التدقيق؛ نتائج التدقيق)، وبالرجوع إلى الأدبيات السابقة المتعلقة بالأداء الوظيفي ومؤشرات جودة التدقيق المالي، خلص الباحثون إلى تطوير استبانة، تتضمن ستة أبعاد لمؤشرات جودة التدقيق المالي، تعنى بخصائص المدققين (مزاج المدقق وتأثره؛ المعرفة لدى المدقق وثقته في قدراته)، وبعمليات التدقيق (النشاط الفردي للمدقق؛ نشاط فريق التدقيق؛ بيئة مكتب التدقيق؛ نشاط مكتب التدقيق)، على هذا الأساس هدفت الدراسة إلى الحصول على فهم ما إذا كان هناك اختلاف كبير في الإجراءات التي تؤثر على جودة التدقيق من خلال معرفة وجهة نظر المدققين الخبراء بخصوص الممارسة الحالية لمؤشرات جودة التدقيق المالي المقترحة، في الجانب النظري استلهام الباحثون أفكار من علم النفس التنظيمي ذات صلة بجودة الأداء (الرضا الوظيفي والأداء؛ الإجهاد الوظيفي؛ الاتصال التنظيمي) وأضيفت لمقترح الجودة الخاص بمجلس الإشراف على المحاسبة العامة. في الجانب التطبيقي أجرى الباحثين استطلاع رأي عبر الانترنت بالاعتماد على قوائم مهني التدقيق لدى جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين لمنطقة الغرب الأوسط في الولايات المتحدة الأمريكية، شمل الاستطلاع (344) مدقق مالي في مكاتب التدقيق، وتحققت الاستجابة بنسبة 28 %، وبعد فحص الردود الإلكترونية اعتمد الباحثين (78) استبانة كعينة مقبولة للدراسة، في تحليل وتقييم نتائج الدراسة، تم التركيز على مدخلات عمليات التدقيق وبشكل خاص على العوامل التي تؤدي إلى اختلاف مستويات جودة التدقيق مثل الكفاءة النسبية للمدققين في أداء عمليات التدقيق والاختلاف في جنس المدقق ومستوى خبرته المهنية وحجم مكتب التدقيق، من أجل المقارنة بين تصورات المدققين للممارسة العملية لجودة التدقيق المالي، كما استخدمت الدراسة اختبار "Mann-Whitney U" لتحليل ومقارنة الفروق بين القيم المتوسطة لمختلف بيانات عينة الدراسة : (المدققين حديثي الخبرة مقابل كبار المدققين)؛ (الذكور مقابل الإناث)؛ (مكاتب التدقيق الكبيرة مقابل الصغيرة). وبعد عملية استقراء لإجابات العينة، استنتج بشكل عام بأن المدققين لديهم مُيُول إلى المشاركة في الأنشطة التي تعمل على تحسين جودة التدقيق، مع بعض الاختلافات التي تعزى إلى مستوى الخبرة ونوع الجنس وحجم المكتب، كما عبر المشاركون على رضاهم بوظائفهم، وأنهم يحضون بالتقدير من رؤسائهم ويدعمون قراراتهم في التدقيق، كذلك أكد المشاركون على معرفتهم بمعايير المحاسبة والتدقيق المعتمدة محلياً وعن ثقتهم في قدرتهم على تطبيق ما اكتسبه من معرفة فنية في مشاركات التدقيق، أيضا يعتقد المشاركون أنهم تلقوا التدريب الكافي، وأن فرق

[1] Brown, Veena L., Jodi L. Gissel, and Daniel Gordon Neely. "Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 31, No 8/9, 2016.

التدقيق فعالة، وبيئة مكاتب التدقيق التي يعملون فيها تساعد على أداء تدقيق عالي الجودة، وتوفر مكاتب التدقيق الضروف المواتية لتعزيز جودة التدقيق. وبعد التحليل المعمق خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

- نقص المعرفة لدى المدققين بالمعايير الدولية للتدقيق بحجة أن عملائهم الحاليين غير خاضعين لها، بالرغم من أن مكاتب التدقيق الكبيرة لديها عملاء يطبقون المعايير الدولية، هذا النقص في المعرفة يمكن أن يؤثر على الجودة في عمليات التدقيق المستقبلية لهؤلاء المشاركين، لان المعرفة الفنية تعد جزء هام من جودة التدقيق؛
- يواجه كبار المدققين مشاكل تعدد المهام وكثرة الأوقات المستقطعة للاستفسار منهم حول مشاركاتهم، وبالأخص في مكاتب التدقيق صغيرة الحجم، مما يجعل المدققين مشتتين للغاية أثناء إتمام مهامهم، ويرجح انخفاض جودة التدقيق لارتباطها بتعدد المهام، إذا ما لم تتخذ مكاتب التدقيق إجراءات للتخفيف منها؛
- يشعر المدققين بأنهم يعملون في كثير من الأحيان بإجهاد وأنهم يتعرضون لضغط الوقت، بما يجعلهم عرضة لخطر الاحتراق الوظيفي الذي يؤدي إلى تدني مستوى أداء التدقيق؛
- الاعتماد بشكل كبير على عمل غير المتخصصين (المدققين الداخليين وموظفي العميل)، من شأنه أن يعيق تحسين جودة خدمات مكاتب التدقيق، لاسيما الكبيرة منها، خصوصاً إذا لم يتم تنفيذ العمل الخارجي بنفس معايير الجودة المعتمدة من قبل مكاتب التدقيق، أو إذا لم يتم الإشراف على العمل الخارجي بشكل كافٍ.

2- دراسة (Gonthier ,Besacier, et al, 2016) [1]:

Audit Quality Perception: Beyond the 'Role-Perception Gap'

هدفت هذه الدراسة إلى قياس الاختلافات في إدراك سمات جودة التدقيق بين المهنيين الفرنسيين المشاركين في عملية التدقيق (مدققي ومعدي القوائم المالية) لكونهم يشتركون في نفس المبادئ المهنية والشخصية المتعارف عليها، مما يعني أن لديهم نوع من "العلاقة بين النظراء" لوجود التشابه بينهم في التنظيم والمؤهلات المهنية والأكاديمية، وانطلق الباحثين من ضرورة تجاوز التصنيف الكلاسيكي مدقق أو مُعِد ومحاولة تصنيف المهنيين وفقا لمفهوم المجتمع المعرفي (تصنيف الأفراد على أساس تصوراتهم المختلفة بغض النظر عن دورهم في عملية التدقيق)، ولغرض جمع بيانات الدراسة أدرج الباحثين ضمن أداة الاستبيان (55) عامل من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي مصنفة ضمن ثلاثة محاور رئيسية، وهي عوامل تتعلق بعملية التدقيق المتعلقة بالتفاعل بين المدققين والجهة الخاضعة للتدقيق أثناء عملية التدقيق (موظفو العميل، لجنة التدقيق، حوكمة الشركات)؛ وعوامل تخص فريق ومكتب التدقيق؛ وعوامل تشمل تنظيم التدقيق، هذا وقد تم إرسال (600) استبانة عبر الانترنت إلى أعضاء المنظمة المهنية للمدققين وإلى (1790) من معدي القوائم المالية، وشملت عدد الإجابات الكاملة والمقبولة (271) منها (140) مدقق و(131) من معدي القوائم. ولتحليل وتفسير بيانات الدراسة، اعتمد الباحثين

[1] Gonthier-Besacier, N., Hottegindre, G., & Fine-Falcy, S. Audit Quality Perception: Beyond the 'Role-Perception Gap'. **International Journal of Auditing**, Vol 20, N°2, 2016.

نماذج المعادلات الهيكلية "**REBUS-PLS**" التي تستخدم طريقة المربعات الصغرى الجزئية لتصنيف المهنيين من خلال إجاباتهم إلى ثلاث مجموعات مختلفة في إدراك جودة التدقيق المالي، وللتحقق من صحة الفرضيات استخدم الباحثون اختبارا مربع كاي لقياس تأثير المتغيرات التي تميز المهنيين (دورهم في التدقيق، ومستوى خبرتهم والقيم المشتركة بينهم) على إدراك جودة التدقيق. دلت أهم نتائج الدراسة على أن مدققي ومعدي القوائم المالية لديهم بشكل عام تشابه كبير في إدراك جودة التدقيق المالي، كما لا توجد اختلافات جوهرية في الإدراك لدى أصحاب المصلحة المتعلمين في فرنسا تعزى لدور الفرد في عملية التدقيق، في حين يمكن تفسير الاختلافات في إدراك جودة التدقيق بشكل خاص إلى مستوى الخبرة "فجوة الخبرة في التدقيق" وإلى وجود مجتمع إعلامي معرفي يتألف من مكاتب التدقيق الكبيرة وموظفيها التي يشترك أعضاؤها في نفس القيم والمعرفة وتطويرها ضمن إطار اجتماعي خاص.

المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية التي اقتصرت على تحديد أحد أو بعض العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي.

نتطرق في هذا المطلب إلى الدراسات السابقة باللغة الأجنبية والتي اقتصرت على تحديد أحد أو بعض العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي، وتم عرضها وفق الترتيب الزمني من الأقدم إلى الأحدث وفق النحو التالي :

أولاً : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

1- دراسة (Yu-Shu Cheng et al, 2009) [1] :

The association between auditor quality and human capital

هدفت الدراسة لاختبار العلاقة بين جودة المدقق المالي ورأس المال البشري ممثلا في (التحصيل العلمي؛ والخبرة في العمل؛ والترخيص المهني؛ والتأهيل المهني المستمر)، كذلك سعى الباحثين إلى معرفة مدى اختلاف تلك العلاقة باختلاف ملكية شركات التدقيق المالي، تمثلت عينة الدراسة في (4865) مشاهدة تعنى بمكاتب التدقيق المالي للفترة من 1989 إلى غاية 2004، صادرة عن لجنة الرقابة للأسواق المالية التايوانية، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم الباحثين تحليل الانحدار الخطي المتعدد اللوجيستي، وفي الأخير أشارت النتائج الرئيسية المتوصل إليها إلى أن زيادة الاستثمارات في رأس المال البشري يتوافق مع مستوى أعلى من جودة المدقق المالي، كذلك أوضحت النتائج وجود فروق كبيرة في درجة تأثير رأس المال البشري على جودة المدقق المالي تعزى لاختلاف شركات التدقيق العامة عن غيرها من شركات التدقيق الأخرى العاملة في سوق التدقيق المالي التايواني.

[1] Yu-Shu Cheng et al. The association between auditor quality and human capital, **Managerial Auditing Journal**, Vol 24, no 6, 2009, P 523-541 .

2- دراسة (Eko Suyono, 2012)[1] :

Determinant Factors Affecting The Audit Quality : An Indonesian Perspective

قام الباحث باستطلاع للآراء للمدققين الماليين العاملين بـ (28) مكتب تدقيق مالي بإندونيسيا، مستهدفا تحليل العوامل الحاسمة في التأثير على جودة التدقيق المالي، وزع (150) استمارة استبانة، شملت (20) مكتب في محافظة جاوا الوسطى، و(08) في العاصمة جاكرتا، استغرقت فترة انتظار الردود من فيفري حتى جوان 2011 بحيث كان معدل الاستجابة 43,33 ٪. في الجانب النظري تطرقت الدراسة إلى ظاهرة الفضائح المالية التي وقعت في اندونيسيا بين عامي 2001 و2008، والتي طالت شركة صناعة الأدوية، "Kimia Farma"، وبنك القرن في إندونيسيا " Bank of Century in Indonesia"، وما انعكس عنها من فقدان لثقة مستخدمي البيانات المالية في المدققين، حيث ربط الباحث تحسين جودة التدقيق المالي بالعوامل التي يرى بأنها حاسمة من حيث التأثير على الجودة وهي استقلال المدقق واكتسابه للخبرة المهنية ومساءلته، وحدد الجودة في قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والتحريفات في النظام المحاسبي للعميل والإبلاغ عنها، وتتوقف قدرة الاكتشاف على مدى اكتساب المدقق للخبرة المهنية التي تدعم المهارات الفنية اللازمة للاكتشاف، وكخطوة ثانية استقلال المدقق وخضوعه للمساءلة يفرضان عليه الإبلاغ عن التحريفات والأخطاء التي اكتشفها. وعلى هذا الأساس يتعين على مستخدمي البيانات المالية أن يفترضوا بأن المدقق المالي هو طرف مستقل يتمتع بخبرة مهنية وخاضع للمساءلة بما يؤثر ذلك على إدراك المستخدمين لجودة خدمة التدقيق، هذا وقد استخدم المنهج الوصفي، وبناءاً على ذلك نصت فرضية البحث بأن الاستقلال والخبرة والمساءلة تؤثر على جودة التدقيق المالي، وللتحقق من صحة الفرضية تم استخدام اختبار الفروقات المعنوية بين المتوسطات للعينة الواحدة (T.Test)، واختبار فيشر (Fisher Test) لمعرفة العلاقة بين جودة التدقيق كمتغير تابع والعوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي كمتغيرات مستقلة. هذا وقد افترض الباحث بأن لا تقل الخبرة المهنية للمدقق على ثلاثة سنوات، على اعتبار أن كل مهمة تدقيق تستغرق حوالي شهرين، بما يضمن للمدقق المشاركة في حوالي (18) مهمة تدقيق، وفي نفس الإطار أكد الباحث على صعوبة مراقبة استقلال المدقق وجودة التدقيق المالي، مستدلاً في ذلك على استخدام الدراسات السابقة لبدائل قياس جودة التدقيق المتمثلة في : إدارة الأرباح؛ والتحفظ المحاسبي؛ وإعادة عرض القوائم المالية، كتقديرات لجودة التدقيق. وعند بناء أبعاد متغيرات الدراسة وتصميمها في الاستبانة استعان الباحث بنماذج لأبحاث سابقة، حيث استعمل في قياس جودة التدقيق المالي نموذج (Behn Carvello et al, 1997)، المبني على ثمانية مؤشرات وهي : التخصص في صناعة العميل؛ الاستجابة لاحتياجاتهم؛ الامتثال لمعايير التدقيق؛ والعمل الحصيف؛ الالتزام بالجودة؛ ومشاركة مدراء التدقيق؛ ثم المعايير الأخلاقية العالية؛ والشكوك المهنية. كما اعتمد في قياس عامل استقلال المدقق على المقترح الذي قدمه الباحثان (Mautsz, Sharaf, 1961)، حيث يحدد

[1] Suyono, Eko, Determinant factors affecting the audit quality: An Indonesian perspective, **Global Review of accounting and Finance**, vol 3, N° 2, 2012.

استقلال المدقق في ثلاثة أبعاد وهي الاستقلال في وضع برنامج التدقيق وتنفيذ الفحص وإعداد التقرير، كذلك في قياس عاملي الخبرة المهنية ومساءلة المدقق استند على نموذج الباحثان (Kalbers, Forgathy, 1995)، الذي يصنف الخبرة المهنية للمدقق إلى بعدين هما طول مدة العمل وتكرار مهام التدقيق، ويدرج ثلاثة أبعاد ضمن عامل المساءلة للمدقق وهي الحافز والتفاني في المهنة والمساءلة الاجتماعية. وعلى ضوء التحليل والتفسير لإجابات المدققين دلت نتائج هذا البحث على أن جودة التدقيق المالي تتأثر في وقت واحد بعوامل الاستقلال والخبرة والمساءلة، كما تتأثر جزئياً باستقلال المدقق ومساءلته، في حين لم يكن لخبرة المدقق تأثيراً جزئياً على جودة التدقيق، بينما كانت مساءلة المدقق هي أهم عامل مؤثر على جودة التدقيق المالي.

3- دراسة (Adeyemi, Semiu Babatunde,et al, 2012) [1]:

Factors affecting audit quality in Nigeria.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي في نيجيريا، وتم توفير البيانات الأولية من قبل (430) مستقصى يمثلون عدة جهات ذات العلاقة بالأطراف المعنية بإعداد التقارير المالية وتدقيقها (المدققين والمساهمين والوسطاء والمحللين والمنظمين ومدراء ماليين والأكاديميين). هذا وقد وتم اعتماد (350) استبانة قابلة للتحليل. كما تم جمع البيانات الثانوية من البيانات المالية لـ (40) تقرير سنوي للشركات المدرجة في بورصة نيجيريا، منها (26) شركة تتبع للقطاع الغير مالي (التصنيع والتجارة) و (14) شركة من القطاع المالي. تم إجراء اختبار الفرضيات وتحليل البيانات باستخدام (SPSS)، أظهرت نتائج الاختبارات بأن تعدد الاختصاصات لدى أعضاء لجنة التدقيق يعد العامل الأكثر أهمية في التأثير على جودة التدقيق المالي في نيجيريا. كما تبين أيضا أن تقديم الخدمات الاستشارية من المحتمل أن يكون له تأثير كبير على جودة التدقيق المالي، في حين لم تجد الدراسة أي تأثير لتناوب مكتب التدقيق على جودة التدقيق المالي في نيجيريا. وفي الأخير أوصت الدراسة بضرورة بذل الجهود لتعزيز جودة التدقيق المالي لتحسين جودة التقارير المالية. وأن تضمن المنظمات المشرفة على المهنة، عدم توريد مكاتب التدقيق للخدمات الاستشارية بالتزامن مع خدمات التدقيق لنفس العميل.

4- دراسة (Shan, Yuan George, 2014) [2]:

The impact of internal governance mechanisms on audit quality: a study of large listed companies in China.

بحثت هذه الدراسة في مدى وجود الارتباط بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات وجودة التدقيق المالي بالاعتماد على معطيات (Panel Data)، لعينة مكونة من (117) شركة غير مالية صينية مدرجة في كل من بورصة (شانغهاى وشانزان)، خلال الفترة (2001-2005)، تمثلت المتغيرات المستقلة المستخدمة لفحص العوامل

[1] Adeyemi, Semiu Babatunde, Okwy Okpala, and Eyesan Leslie Dabor. Factors affecting audit quality in Nigeria. **International Journal of Business and Social Science**, vol. 3, no 20. 2012.

[2] Shan, Yuan George, The impact of internal governance mechanisms on audit quality: a study of large listed companies in China. **International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation,** 2014, vol. 10, N° 1, 2014.

التي من المتوقع أن ترتبط بجودة التدقيق وفق ثلاثة آليات أساسية وهي هيكل الملكية (الدولة، الأجانب)؛ ومجلس الإدارة (عدد المدراء المستقلين وعدد الاجتماعات خلال السنة)، ومجلس الإشراف (عدد المشرفين الخبراء المتخصصين وعدد الاجتماعات خلال السنة)، استعان الباحث في جمع بيانات الدراسة المتعلقة بالملكية وتكوين المجالس بالتقارير السنوية للشركات المدرجة التي تفرض نشرها هيئة تنظيم الأوراق المالية في الصين، في حين حصل على البيانات المالية الأخرى من قاعدة معطيات سوق الأوراق المالية في الصين (CSMAR-A) وقاعدة تداول المعطيات (CSMAR-T). ولاختبار وتحليل العلاقة المفترضة بين الآليات الداخلية للحوكمة وجودة التدقيق المالي استخدم الباحث نموذج الانحدار اللوجستي. وعلى إثر التحليل والتفسير أظهرت نتائج الدراسة وجود ارتباط إيجابي بين كل من الملكية الأجنبية وعدد المشرفين المتخصصين وجودة التدقيق المالي، في المقابل أظهر حجم مجلس الإشراف ارتباط سالب بجودة التدقيق، أما فيما يخص الآليات الداخلية الأخرى للحوكمة بما في ذلك ملكية الدولة، وحجم مجلس الإدارة، وعدد المدراء المستقلين، وتواتر اجتماعات مجلسي الإدارة والإشراف لم يظهر لها أي ارتباط بجودة التدقيق المالي. ويخلص الباحث إلى أن الإصلاحات الأخيرة، التي قامت بها الصين عقب انضمامها إلى منظمة التجارة العالمية في عام 2001 مثل ضم مدراء مستقلين لمجالس الإشراف، والترخيص بالملكية الأجنبية للأقليات، لم تغير من هيمنة ونفوذ ملكية الدولة شديدة التركيز ما نسبته (65 %)، والتي أعاقت تفعيل الآليات الداخلية لحوكمة الشركات المدرجة، ولإزالة هذه العوائق يرى الباحث بضرورة أن لا تتجاوز نسبة المشرفين الداخليين (20 %)، وإنشاء مجموعة من اللجان الفنية، مثل الترشيح والمكافأة والتدقيق المالي، لإزالة بعض الأسباب التي بنيت عليها السيطرة الداخلية، مع منح مجلس الإشراف صلاحيات أكبر في تعيين وعزل المدراء، لتحسين وضع الإشراف داخل وخارج الشركة.

ثانياً : الدراسات الحديثة باللغة الأجنبية

1– دراسة (Mahmoud Ghanem et al, 2015) [1]:

The Effect of Joint Audit on Audit Quality: Empirical Evidence from Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange.

هدفت الدراسة إلى قياس أثر التدقيق المالي المشترك على التحفظ في الأرباح كعامل مؤثر في جودة التدقيق المالي، وبالتطبيق على عينة مكونة من (32) شركة مدرجة في البورصة المصرية خلال الفترة من 2009 إلى 2013، وبالاعتماد على 160 مشاهدة. قامت الدراسة على فرضية أساسية مفادها أن الشركات التي تم تدقيقها من قبل مكتبي تدقيق ماليين أكثر تحفظ في الأرباح من الشركات التي يتم تدقيقها من قبل مكتب تدقيق واحد. هذا وقد سعت الدراسة أيضا لمعرفة ما إذا كانت العلاقة بين التدقيق المشترك والتحفظ في الأرباح تتأثر

[1] Mahmoud, N., and Hebatallah Abd El Salam Badawy. "Effect of joint audit on audit quality: Empirical evidence from companies listed on the Egyptian stock exchange." **International Journal of Accounting and Financial Reporting** 5.2 (2015): 195-207.

بنوع نظام التدقيق المشترك المعتمد (الطوعي مقابل الإلزامي)، والتغيير في حجم مكاتب التدقيق (مكتبي تدقيق كبيرين) أو (مكتبي تدقيق صغيرين)، أو (مكتب تدقيق كبير مع مكتب تدقيق صغير)،

تم الحصول على بيانات الدراسة من جداول الإفصاح السنوي للبورصة المصرية وقاعدة البيانات المصرية (EGID). لاختبار الفرضية الأولى تم تقسيم عينة الدراسة إلى فئتين رئيسيتين، (16) شركة مدققة من قبل مكتب تدقيق واحد و (16) شركة مدققة بالاشتراك من قبل مكتبي تدقق مالي، واستخدم الباحثين نموذج الانحدار المتعدد بالاعتماد على الإطار المقترح للتحفظ في الأرباح لـ (Basu, 1997). ولاختبار الفرضية الثانية قسمت عينة التدقيق المشترك إلى فئتين فرعيتين : (8) شركات تخضع لنظام التدقيق المشترك الإلزامي و(8) شركات تخضع لنظام التدقيق المشترك الطوعي. ولاختبار الفرضية الثالثة أيضا تم تقسيم عينة التدقيق المشترك إلى ثلاث فئات : (4) شركات تم تدقيقها من قبل مكتبي تدقيق كبيري الحجم، و(3) شركات تم تدقيقها من قبل مكتبي تدقيق صغيري الحجم، و(9) شركات تم تدقيقها من قبل مكتبي تدقيق الأول كبير الحجم والثاني صغير الحجم.

وبعد التحليل دلت النتائج على أن الشركات التي اعتمدت التدقيق المشترك كانت أكثر تحفظ في الأرباح من الشركات التي تم تدقيقها من قبل مكتب تدقيق واحد. وأفادت النتائج أيضا بعدم وجود فروق كبيرة في مستويات التحفظ في الأرباح بين الشركات التي تعتمد نظام التدقيق المشترك الإلزامي مقارنة بالطوعي. كما أسفرت النتائج على عدم وجود فروق كبيرة في مستويات التحفظ في الأرباح بين الشركات التي تعتمد التدقيق المالي المشترك مهما كان حجم المكتب التي قامت بالتدقيق المشترك، مما يشير إلى عدم وجود تأثير على العلاقة بين التدقيق المشترك والتحفظ في الأرباح يعزى إلى التغيير في حجم مكاتب التدقيق المالي.

2- دراسة (Christensen, Brant E, et al, 2016)[1]:

Understanding audit quality : Insights from audit partners and investors.

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم أدلة أكثر شمولاً حول محددات جودة التدقيق المالي، استناداً إلى تحليل إجابات المدققين والمستثمرين بشأن أسئلة الاستبانة وما تبعها من مقابلات أجريت مع بعض من يمثلون عينة الدراسة، والتي طلبت من المشاركين تقديم مفهوم لجودة التدقيق واقتراح طرق عملية لقياسها مع تقييم إلتزام فرق التدقيق ومختلف المشاركين في الارتباط، بالإضافة إلى ذكر المؤشرات العامة الدالة على تدني الجودة، وتحديد خصائص مكاتب التدقيق التي تحقق الجودة، مع تقييم العلاقة بين نتائج تفتيش مجلس الرقابة على مكاتب التدقيق (PCAOB) وجودة مكاتب التدقيق، ولغرض تحديد المدققين المشاركين في الدراسة، قام الباحثين بالتنسيق مع المجلس الاستشاري للأبحاث التابع لمركز جودة التدقيق، لاستقصاء عينة ممن لديهم الخبرة في تدقيق العملاء من

[1] Christensen, Brant E, et al. Understanding audit quality: Insights from audit partners and investors, **Contemporary Accounting Research**, vol N° 33, N°4 ,2016.

الشركات العامة والتي بموجبها تخضع مكاتب التدقيق لتفتيش (PCAOB)، وأسفر التنسيق عن قيام مركز جودة التدقيق بإرسال الاستبانة إلى (109) من المدققين التابعين لـ (06) مكاتب تدقيق كبيرة منها (02) دولية، كما تم التنسيق مع رابطة خريجي الجامعات الأمريكية، التي أرسلت الاستبانة عبر الانترنت لـ (243) مستثمر من الذين هم على اطلاع ودراية جيدة بالتدقيق باعتبارهم قد شهدوا عمليات التدقيق كأعضاء في مجلس الإدارة الخاضعة للتدقيق، وبصفتهم يحوزون على مؤهلات علمية في مجال المال والأعمال لأزيد من (10) سنوات، فضلاً على خبرتهم في مجال الاستثمار. وللإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها استخدم الباحثين تحليل التباين أحادي الاتجاه (ANOVA)، وعلى ضوء تحليل وتفسير إجابات عينة الدراسة خلص الباحثون إلى نتائج وقع فيها التباين والتوافق في آراء العينتين حول إطار جودة التدقيق المالي، حيث اتفق المدققين والمستثمرين على ما يلي: التأكيد على الأهمية الكبيرة للمدخلات في إطار جودة التدقيق المالي وبالتحديد الخصائص الفردية للمدقق (جودة التأهيل والتدريب مع الخبرة المناسبة) التي تعتبر من أقوى العوامل المؤثرة على الجودة، وفيما يتعلق بالعمليات (المعالجة) تعد كفاية التخطيط للتدقيق محدد مهم للجودة، كما ينظر إلى إعادة عرض القوائم المالية بأنها من أهم المؤشرات الدالة على تدني الجودة، في حين يرتبط حجم مكتب التدقيق بالإيجاب مع الجودة العالية، كذلك ينظر لرأي المدقق الغير المشروط في تقريره حول قدرة العميل على الاستمرار كدليل على الجودة، بحيث إذا استمر العميل فعلا بعدها تتحقق الجودة العالية، وأما إذا أعلن إفلاسه فهي الجودة المنخفضة، كما ترتبط بالإيجاب قلة أوجه القصور الصادرة في تقارير (PCAOB) مع الجودة العالية.

وفي المقابل وقع الاختلاف في الآراء ما بين المدققين والمستثمرين على ما يلي :

– مفهوم جودة التدقيق المالي بحسب المدققين يتحقق بالامتثال للمعايير المهنية للتدقيق في حين يرى المستثمرين بأن الجودة تتحقق بمدققين مؤهلين ومدربين ولهم الخبرة المناسبة؛

– يولي المدققين أهمية كبيرة للجنة التدقيق بحيث يربطون الجودة العالية بالمشاركة الأكبر للجنة التدقيق، وفي المقابل يرى المستثمرون بدلاً من ذلك بضرورة التركيز على مشاركة مجلس الإدارة بأكمله؛

– التغييرات المتكررة لمكتب التدقيق ينظر لها المستثمرين على أنها تحد من الجودة؛

– ينظر المدققين إلى إتمام تخطيط التدقيق وإجراءات العمل الميداني في الوقت المناسب باعتبارهما من السمات المهمة للجودة، كما أن توسيع الاستشارات خارج فريق التدقيق يساعد على تحسين الجودة، لكن يفضل استشارة الخبراء المختصين داخل مكتب التدقيق لأهميتها، على استشارة الخبراء الخارجيين.

3– دراسة (Missaoui, Anis, et al, 2016)[1]:

Evaluation of the perceived audit quality : study of the Tunisian context.

[1] Missaoui, Anis, and Sana Ben Ghodbane. "Evaluation of the perceived audit quality: study of the Tunisian context." **African Journal of Accounting, Auditing and Finance** 5.4 (2016): 346-368.

تمثل هدف الدراسة في تحديد أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي في تونس باختيار عينة مكونة من (75) مكتب تدقيق و (05) محللين ماليين. تم اختبار فرضيات البحث بالانحدار اللوجستي، واستخدام ارتباط سبيرمان لتحديد دلالة وأهمية العلاقة بين متغيرات الدراسة.

أسفرت النتائج عن وجود علاقة إيجابية بين جودة التدقيق المدركة وكل من العوامل المؤثرة التالية : انتماء المكتب لأحد مكاتب التدقيق الدولية الأربعة الكبار، والارتباط مع شبكة مكاتب تدقيق متعددة الجنسيات؛ حجم مكتب التدقيق؛ ورضا العملاء؛ واكتشاف الأخطاء؛ وكذا سمعة مكتب التدقيق. كما أظهرت النتائج أيضاً عدم وجود علاقة بين أتعاب التدقيق والجودة، في المقابل تبين وجود علاقة سلبية بين الجودة المدركة والمشكلات اللاحقة.

4- دراسة (Wally-Dima, Lillian, et al, 2016)[1]:

Assessment of Clients' Perceptions towards the Quality of Audit Services Offered by Auditing Firms in Botswana.

تمثل هدف هذه الدراسة في مدى إدراك العملاء لجودة خدمات التدقيق التي تقدمها مكاتب التدقيق المالي الأربع الكبار وغير الكبار في بوتسوانا، وتقييم آراء العملاء بخصوص مدى رضاهم عن أداء تلك المكاتب وفرق التدقيق.

تم جمع البيانات من خلال توزيع (100) استمارة استبانة على موظفي العملاء الذين يتوقع أن يكون لديهم تفاعل عالي المستوى مع المدققين الماليين أثناء عملية التدقيق بما فيهم رؤساء قسم المالية والمحاسبة في الشركات العامة والخاصة والمدرجة وغير المدرجة في البورصة، وباعتبار هذه الفئة تشمل الموظفين الأقرب تمثيلاً لوجهة نظر إدارة عملاء التدقيق المالي. هذا وقد شملت الاستبانة على (05) عوامل تتعلق بخصائص مكاتب التدقيق المالي، و (10) عوامل تعنى بسمات فريق التدقيق المالي بالإضافة إلى سؤلين لتقييم مدى رضا العملاء على كل من مكتب التدقيق المالي من جهة، وفريق التدقيق المالي من جهة أخرى. وتم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام تحليل الانحدار المتعدد.

وبعد التحليل أشارت النتائج إلى أن العملاء يدركون بأن مكاتب التدقيق تتمتع بسمات جودة أعلى نسبياً من فرق التدقيق، ومكاتب التدقيق الأربع الكبار تقدم خدمات ذات جودة أعلى من مكاتب التدقيق غير الأربعة الكبار بالرغم من عدم وجود فروق ذات دلالة تعزى إلى ذلك.

دلت النتائج أيضاً على أن عملاء التدقيق في بوتسوانا راضون بدرجة عالية ومتساوية عن أداء التدقيق لكل من مكاتب التدقيق وفرق التدقيق. مع وجود درجة رضا أعلى لدى عملاء مكاتب التدقيق الأربع الكبار مقارنة بعملاء مكاتب التدقيق غير الأربعة الكبار رغم عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

[1] Wally-Dima, Lillian, Christian John Mbekomize, and Gobona Tobedza. "Assessment of Clients' Perceptions towards the Quality of Audit Services Offered by Auditing Firms in Botswana." **Asian Journal of Business Management** 8.1 (2016): 1-11.

وكشفت النتائج كذلك على أن العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي والتي كانت من أهم مؤشرات رضا العملاء على مكاتب التدقيق وفرق التدقيق هي استقلالية مكاتب التدقيق، واستجابتها لاحتياجات العملاء، وخبرة فريق التدقيق في الصناعة، وكذا التفاعل مع لجنة التدقيق المالي.

5- دراسة (Seckler, Christoph and others, 2017)[1] :

An error management perspective on audit quality: Toward a multi-level model.

هدفت هذه الدراسة لتوضيح دور منظور إدارة أخطاء التدقيق كمدخل معقول للحصول على فهم أفضل لكيفية تحقيق الجودة داخل مكاتب التدقيق، من خلال تطوير نموذج نظري متعدد المستويات لإدارة الأخطاء يوضح كيفية تفاعل الهياكل التنظيمية وإجراءات فرق التدقيق والممارسات والإدراك الفردي والعواطف للتعامل مع الأخطاء لتحسين جودة التدقيق، باستلهام أفكار من الأدبيات الأوسع لإدارة الأخطاء وفق مقاربة تعتمد على دمج جودة التدقيق ضمن البحوث السلوكية والاجتماعية باستخدام نظريات علم النفس الاجتماعي والمعرفي لفهم سلوك المدققين (الإدراك والعواطف)، وكذلك نظريات العلوم الاجتماعية لتحديد تأثير دور البنى الاجتماعية والمؤسسية على سلوك المدققين للوصول إلى التكامل المفاهيمي الذي يقدم التفسير المنهجي لكيفية حدوث تفاعل الهياكل والإجراءات التنظيمية مع السلوك الفردي للمدققين بمستويات متعددة من التحليل لشرح الاختلافات في جودة التدقيق المالي داخل مكتب التدقيق. صنف الباحثين الأدبيات الأساسية حول إدارة الأخطاء إلى مقاربتين مختلفتين، بحيث تعتمد الأولى على منع الأخطاء وتراكمها بالتركيز على دور الهياكل والإجراءات الرسمية، وتركز الثانية على المرونة في التعامل مع الأخطاء من خلال دور الممارسات المرنة الغير الرسمية لفرق التدقيق في الاستجابة السريعة لمعالجة الأخطاء، رغم اختلاف المقاربتين يرى الباحثين بأن كلاهما يمكن أن يقدم رؤى قيمة لفهم جوانب مختلفة من معالجة الأخطاء على مستويات مختلفة من التحليل، بما يجعل إدارة الأخطاء تؤثرً على جودة التدقيق المالي، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم الباحثين أسلوب دراسة الحالة لمكتب تدقيق كبير في ألمانيا لم يفصح عن اسمه واصطلح عليها اسم "الشركة"، وبالاعتماد على أداة الملاحظة لمدة 18 شهرًا وإجراء 38 مقابلة، بالإضافة إلى تحليل السجلات الداخلية للمكتب، ولدعم عملية التشفير والتحليل النوعي للبيانات المجمعة، استخدم الباحثين البرمجية التطبيقية المحوسبة (ATLAS 7,0)، وفي الأخير خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج التي تضمنها الأنموذج النظري المقترح لإدارة الأخطاء في مكاتب التدقيق ومن أهمها ما يلي :

[1] Seckler, Christoph, Ulfert Gronewold, and Markus Reihlen. "An error management perspective on audit quality: Toward a multi-level model" **Accounting, Organizations and Society**, Vol N°62, 2October 2017.

- فهم الإنتاج التشغيلي لجودة التدقيق المالي داخل فرق التدقيق، يتطلب النظر في الدور الرسمي لمنع الأخطاء (مراجعة أوراق العمل، التغذية العكسية، التناوب الوظيفي)، وكذلك النظر في الممارسات الغير الرسمية المرنة في التعامل مع الأخطاء (معالجة الأخطاء براتبة بعيدا عن التوتر، ممارسة المهنة بسعة في الأفق والتدبر وفق أبعاد مختلفة، اتخاذ قرارات مستنيرة)، جنبا إلى جنب مع كيفية تفاعل الاثنين عبر مستويات متعددة من التحليل لأن مكوناتهما تضيف وتكمل بعضها البعض، وقد لا تعمل ولا تدرس بشكل صحيح بمعزل عن بعضها البعض؛
- إدارة الأخطاء هي الظروف المثالية الناتجة عن نظام تعزيز ذاتي للهياكل التنظيمية، (مثل نظام إدارة الجودة والمخاطر) وللإجراءات الوقائية التي يتخذها الفريق (مثل مراجعات أورق العمل)، والممارسات المرنة لفرق التدقيق (الممارسات المشتركة للمعالجة السريعة للأخطاء التي تحدث أثناء التدقيق) وللخصائص الفردية (توقع الخطأ والتكيف مع الأخطاء) تتفاعل وتتداخل فيما بينها لتعيد تشكيل بعضها البعض في بناء مشترك، يسمح بشرح الاختلاف في مستويات جودة التدقيق المالي داخل مكاتب التدقيق؛
- إدارة الأخطاء في مكاتب التدقيق مفهوم أوسع يتجاوز الإبلاغ عن الأخطاء من خلال تقارير الرقابة على الجودة، ولفهم كيفية ظهورها وطرق تنفيذها يتطلب اعتماد مقاربة متعددة المستويات، تراعي الترتيبات المتداخلة في أنشطة فرق التدقيق والتي تتأثر (من أسفل إلى أعلى) انطلاقا من المستوى الفردي بقوة إدراك المدقق وعواطفه المتعلقة بتوجيه الأخطاء (قوة توقع الأخطاء والمهارات العالية في التكيف مع الأخطاء)، كما تتأثر بالانتقال (من أعلى إلى أسفل) من المستوى التنظيمي بقوة الهياكل والنظم الاجتماعية، لذلك يساعد التنظير المتعدد المستويات على تحسين الفهم بالاستلهام من الأدبيات الأوسع نحوى تفسير أكثر تكاملاً وديناميكية لكيفية إنتاج جودة التدقيق في الممارسة العملية؛
- تركيز المنظمات المشرفة على المهنة على الإجراءات الإدارية المجردة مثل معايير الترقية والتقييم والمكافآت قد يكون مناسب وعملي من وجهة نظر الرقابة على الجودة، لكن يجب التركيز بنفس القدر على الجوانب المرنة مثل تقييم توجيه الأخطاء والممارسات والعمليات الضرورية المرنة، بالاتجاه المتصاعد من المستوى الفردي فما فوق إلى المستوى التنظيمي، لمعرفة الأسباب الكامنة وراء أوجه القصور في نتائج التدقيق.
- مراجعات أورق العمل لها تأثير مباشر على الجودة من خلال تصحيح الأخطاء، كما لها أيضًا تأثيراً غير مباشر من خلال إضفاء طابع اجتماعي على المدققين الذين يرتكبون الأخطاء. وبالتالي فان الإجراءات الوقائية مثل مراجعة أوراق العمل هي لا تمنع تراكم الأخطاء والفشل اللاحق فحسب بل قد تصبح أرضية خصبة لنشوء ممارسات مرنة داخل فرق التدقيق.

6- دراسة (Broberg, Pernilla, et al, 2017) [1]:

[1] Broberg, Pernilla, et al, Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden, **Journal of Management & Governance**, Vol N°20, N°1, 2016.

Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden

هدفت هذه الدراسة إلى شرح كيفية تأثير ضغط الموازنة الزمنية على جودة التدقيق المالي في السويد، حيث يواجه المدققين ضغوط عقب إصدار قانون سنة 2010 تم بموجبه إعفاء 250 ألف شركة ذات المسؤولية المحدودة من التدقيق القانوني الإلزامي، في حين أن العدد الإجمالي للشركات في السويد يبلغ 350 ألف، فأصبحت مكاتب التدقيق تخضع لمنافسة ومسؤولية متزايدة للحصول على العملاء والاحتفاظ بهم، مما أدى إلى انخفاض حاد في أتعاب التدقيق، ومن ثم فقد يكون ضغط الموازنة الزمنية أكثر من أي وقت مضى جزء أساسي من ممارسة التدقيق، ويتعين على المدققين باستمرار مقايضة الوقت المخصص لجودة التدقيق مقابل تكلفة الأداء، مما قد ينعكس بالسلب على جودة التدقيق، ولتحقيق هدف الدراسة صمم الباحثون استبانة لجمع البيانات، حيث تم إرسالها إلكترونياً إلى جميع المدققين العموميين والخبراء المعتمدين في السويد والبالغ عددهم (3596) استجاب منهم (854) مدقق، وتمت الدراسة والتحليل باعتماد (746) إجابة، ما يعادل نسبة (% 20,7) من المدققين المعتمدين في السويد، ولقياس جودة التدقيق اختار الباحثين ثلاثة مؤشرات كنتيجة لضغوط أعلى من الموازنة الزمنية وهي : التوقيع السابق لأوانه وقبول التفسيرات الضعيفة من العملاء والإبلاغ عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق، بالإضافة إلى خصائص المدقق متمثلة في نوع الجنس والرتبة والخبرة، وأيضاً خصائص مكاتب التدقيق وهي (حجم المكتب وعدد عملائها وطلب المدققين المزيد من الوقت)، ولتحليل إجابات العينة استخدم الباحثين نماذج الانحدار واختبار كاي تربيع "Chi Square " ومجموعة من المقاييس الوصفية وبعد تحليل نماذج الانحدار وتفسيرها توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها ما يلي :

- ضغط الموازنة الزمنية يحد من جودة التدقيق ولكنه ليس العامل الوحيد المؤثر على الجودة في بيئة التدقيق السويدية، فخصائص المدقق والمتمثلة في (نوع الجنس والرتبة والخبرة) وكذلك خصائص مكاتب التدقيق (عدد العملاء وحجم مكتب التدقيق وطلب المدققين المزيد من الوقت) هي أيضا عوامل محتملة التأثير على جودة التدقيق المالي؛
- المدققين الذين يواجهون ضغط أعلى من الموازنة الزمنية يميلون للقيام بالسلوكيات التي تحد من جودة التدقيق المالي متمثلة في التوقيع السابق لأوانه، وقبول التفسيرات الضعيفة من العملاء وسوء الامتثال بعدم الإبلاغ عن الوقت المستغرق في كل مهمة تدقيق؛
- قبول التفسيرات الضعيفة من العملاء غير مرتبط بطلب المدققين للمزيد من الوقت ولا بعدد العملاء، مما يدل بأن هذا السلوك قد لا يكون مرتبط بضغط الموازنة الزمنية فقط بل أيضا بنوع آخر من الضغوط الناشئة عن العلاقة مع العميل؛
- عدم الإبلاغ عن الوقت المستغرق في مهام التدقيق غير مرتبط بحجم مكتب التدقيق، مما يعكس حجم الانتشار الواسع لسوء الامتثال بهذا السلوك؛

- عدد العملاء يرتبط بشكل سلبي بالسلوكيات التي تحد من جودة التدقيق والمتمثلة في التوقيع السابق لأوانه وعدم الإبلاغ عن الوقت، بينما يرتبط طلب المزيد من الوقت في التدقيق ارتباط إيجابي بجودة التدقيق، مع أن المدققين الأكثر خبرة هم الأقل ميلاً إلى طلب المزيد من الوقت؛
- المدققين الإناث لديهم عدد أقل من العملاء ويطلبون بانتظام المزيد من الوقت مقارنة مع الذكور، وفي المقابل الإناث يؤدين جودة تدقيق عالية وفي الوقت نفسه يواجهون ضغط موازنة زمنية أعلى من الذكور. كما لم توجد فروق بين المدققين الإناث والذكور فيما يتعلق بعدم الإبلاغ عن الوقت؛
- وجود فروق كبيرة في السلوكيات التي تحد من جودة التدقيق بين الذكور والإناث وبين مختلف فئات مكاتب التدقيق فيما يتعلق بالتوقيع السابق لأوانه وقبول التفسيرات الضعيفة من العملاء، كما أن مكاتب التدقيق الكبيرة تحقق جودة تدقيق مالي أعلى من مكاتب التدقيق الأخرى؛
- المدققين الخبراء المعتمدين أقل مشاركة في السلوكيات التي تحد من جودة التدقيق المالي والمتمثلة في قبول التفسيرات الضعيفة للعميل وعدم الإبلاغ عن الوقت، وهم أقل عرضة لضغط الموازنة الزمنية مقارنة بالمدققين العامين المعتمدين.

7- دراسة (Sulaiman, Noor Adwa, 2017)[1]:

Oversight of audit quality in the UK: insights into audit committee conduct.

هدفت هذه الدراسة إلى الحصول على فهم أفضل لسلوك لجنة التدقيق في الرقابة على جودة التدقيق وفقاً لما نص عليه قانون حوكمة الشركات في بريطانيا، ولجمع بيانات الدراسة استخدمت الباحثة (22) مقابلة شبه منظمة منها (11) مع المدققين الماليين و(11) مع رؤساء وأعضاء لجان التدقيق أجريت المقابلات في مكاتب الأشخاص عينة الدراسة في كل من (لندن ومانشستر وبرمنغهام)، ارتكزت المقابلات على ثلاثة مسائل رئيسية : الخبرة والموارد؛ المفاهيم والتقييم والسلوك المتعلق بجودة التدقيق؛ مشاركة لجنة التدقيق في تعيين المدققين الماليين ومكافآتهم وتقييم استقلاليتهم وعملية التدقيق. ولغرض هيكلة البيانات وتحليلها استعانة الباحثة بالبرمجية التطبيقية المحوسبة (NVivo)، للمساعدة في ترميز وتصنيف المعلومات التي تم جمعها أثناء المقابلات، وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة أن سلوك لجنة التدقيق فيما يتعلق بالرقابة على الجودة يرتكز على جانبين: الأول هو تقييم محتوى التقارير التي يعدها المدققين للجنة التدقيق، والثاني يتمثل في إجراء تقييم شامل لعرض المدققين لمهاراتهم الشخصية والسلوكية أثناء التفاعل والتواصل في الاجتماعات بين الطرفين، مما يوضح دور لجان التدقيق كآلية مراقبة فعالة عند الإشراف على جودة التدقيق، كما أظهرت النتائج بأن سلوك لجنة التدقيق في الإشراف على أربعة مجالات رئيسية (الاستقلال؛ التعيين؛ مكافآت فعالية عملية التدقيق) المتعلقة بجودة التدقيق، وفقا لما أوصى به قانون حوكمة الشركات في بريطانيا يقدم نتائج متعارضة. تسلط النتائج الضوء على الدور الاستعراضي للجنة التدقيق في تلك

[1] Sulaiman, Noor Adwa, Oversight of audit quality in the UK: insights into audit committee conduct, **Meditari Accountancy Research**, vol. 25, no 3, 2017.

المجالات، مما يدل على الدور المحدود للجنة التدقيق في تعزيز الجودة، لذلك يقترح أن تتأثر فعالية سلوك الرقابة بجودة رئيس لجنة التدقيق وجودة العلاقة بين لجنة التدقيق والمدققين الماليين.

8 – دراسة (Ahmed Anis, 2017)[1] :

Auditors' and accounting educators' perceptions of accounting education gaps and audit quality in Egypt.

هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين فجوات التعليم العالي في تطوير المهارات المتعلقة بالمحاسبة وجودة التدقيق المالي في السوق المصري، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على أسلوب المقابلة مع توزيع استمارة استبيان على عينة من (100) مهني من الشركاء والمدراء في مكاتب التدقيق و (120) من الأكاديميين في المحاسبة والتدقيق بالجامعات العامة والخاصة في مصر، للحصول على آرائهم حول القضايا التالية: الكفاءات المطلوبة في خريجي المحاسبة؛ الكفاءات التي تخرج من كليات إدارة الأعمال في مصر يُنظر إليها على أنها تمتلك؛ القيود المفروضة على تطوير كفاءات الخريجين؛ وكيف يمكن تحسين جودة التعلم. أظهرت النتائج وجود علاقة سلبية كبيرة بين أوجه القصور في مهارات معينة وهي : (اتخاذ القرار؛ وتكنولوجيا المعلومات؛ والتفكير الإنتقادي؛ والمعرفة القانونية؛ ومهارات حل المشاكل؛ والسلوك الأخلاقي؛ ومهارات العرض والتقديم؛ والتواصل الكتابي، ومهارات المحاسبة العمومية) وجودة التدقيق. مما يعني أن هذه النتائج تقدم الدعم للتأثير الإيجابي لتضمين المهارات العامة (مثل اتخاذ القرارات، ومهارات حل المشكلات، ومهارات الاتصال) في مناهج التعليم المحاسبي لتحسين جودة التدقيق. وفي الأخير أوصت الدراسة بما يلي :

- ينبغي لهيئات المهنية إعادة النظر في سياسات التعليم والتدريب في مجال المحاسبة.
- يمكن للهيئات المهنية تنظيم ندوات وورش عمل لسد الفجوات بين المهارات التي يرغب فيها من هم متخصصين في المحاسبة والمهارات التي تطلبها مكاتب المدققين (فجوة التوقع).
- ينبغي أن تقوم لجنة قطاع التعليم المحاسبي بالدعوة إلى كليات إدارة الأعمال الحالية والمستقبلية لتصميم مناهج برنامج المحاسبة الخاص بها بطريقة تساعد الطلاب على اكتساب المهارات اللازمة ليكونوا مدققين أفضل؛ مثل التفكير الإنتقادي وحل المشكلات ومهارات التعلم المستمر.

9– دراسة (Christophe Van Linden et al, 2018) [2] :

Entrance requirements to the audit profession within the EU and audit quality.

[1] Anis, Ahmed. "Auditors' and accounting educators' perceptions of accounting education gaps and audit quality in Egypt." Journal of Accounting in Emerging Economies vol 7, n° 3, 2017, P 337-351.

[2] Van Linden, Christophe, and Kris Hardies. "Entrance requirements to the audit profession within the EU and audit quality." **International Journal of Auditing**, vol 22, no 3, 2018, P : 360-373.

بحثت هذه الدراسة في اختبار العلاقة بين صرامة متطلبات الترخيص لمزاولة مهنة التدقيق المالي في دول الاتحاد الأوروبي (الحصول على درجة علمية أعلى وفترة تدريب أطول) وجودة التدقيق المالي، من خلال تقييم العلاقة بين تلك المتطلبات المهنية والمستحقات الاختيارية بغرض إدارة الأرباح، كما افترضت الدراسة أيضا بأن أداء القسم المهني يمكن أن يرتبط إيجاباً بجودة التدقيق المالي، بناء على عينة مكونة من (3،782) شركة من (20) دولة مختلفة في الاتحاد الأوروبي، تم استخدم الانحدار الخطي سبيرمان، وفي الأخير بينت النتائج المتوصل إليها إلى أن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير مقارنة الحصول على شهادة الليسانس ترتبط ارتباطا وثيقا بجودة المستحقات الاختيارية في البيانات المالية المدققة، كما أن والمستحقات الاختيارية بغرض إدارة الأرباح لعملاء التدقيق كانت أقل في دول الاتحاد الأوربي التي تشترط فترة تدريب لا تقل عن ثلاثة سنوات للحصول على ترخيص مزاولة مهنة التدقيق المالي، كذلك أوضحت نتائج الدراسة وجود اختلاف بخصوص تأثير أداء القسم المهني كجزء من متطلبات المهنة على جودة التدقيق المالي.

10– دراسة (Xingqiang Du, et al, 2018) [1]:

Auditor human capital and financial misstatement: Evidence from China.

بحثت هذه الدراسة في اختبار العلاقة بين المستوى التعليمي للمدققين الماليين باعتباره مكون مهم في رأس المال البشري، مع حدوث الأخطاء المالية، ومدى تأثير الخبرة المهنية في تلك العلاقة. باعتماد عينة من (651 16) مشاهدة من سوق الأوراق المالية الصينية في الفترة من 2003 إلى 2014، وبعد تطبيق الانحدار اللوجستي، توصلت الدراسة إلى أن المستوى التعليمي للمدقق المالي يرتبط بشكل سلبي مع احتمال وجود أخطاء مالية (جودة التدقيق المالي)، مما يشير إلى أن التعليم العالي يمكن أن يعزز من أخلاقيات المدققين الماليين واستقلالهم ويخفف من مخاطر الأخطاء المالية. وأظهرت النتائج أيضاً بأن الخبرة المهنية تخفف من العلاقة السلبية بين المستوى التعليمي للمدققين الماليين والأخطاء المالية، كذلك اتضح بأن تأثير المستوى التعليمي والخبرة المهنية على الأخطاء المالية يعتمد على جودة التأهيل في الجامعة، وأهمية العميل وطبيعة ملكيته. بما يتطلب اتخاذ إجراءات للرفع من المستوى التعليمي بشكل منتظم للمدققين الماليين لتقليل مخاطر الأخطاء المالية وتحسين جودة التدقيق المالي، وأن تسعى المنظمات المشرفة على المهنة لتشجيع الحاصلين على شهادات التعليم العالي (الليسانس والماجستير والدكتوراه) لاجتياز امتحانات التأهيل للمدقق المالي في سوق التدقيق الصيني، وبالنظر إلى الارتباط السلبي (الإيجابي) بين الخبرة المهنية للمدققين الماليين والأخطاء المالية (جودة التدقيق المالي)، يتعين على المنظمات المشرفة على المهنة ولجنة تنظيم الأوراق المالية الصينية إدخال متطلبات قانونية بشأن تحديد عتبة الحد الأدنى لسنوات الخبرة المهنية للمدققين الماليين، ليتمكنوا من التصديق على القوائم المالية للشركات الصينية المدرجة.

[1] Du, Xingqiang, Jingwei Yin, and Fei Hou. "Auditor human capital and financial misstatement: Evidence from China." **China journal of accounting research**, vol 11, n° 4, 2018, P 280.

ولتحسين جودة التدقيق المالي أوصى الباحثين بالأخذ بعين الاعتبار الجمع بين الخبرة والتعليم عند تعيين المدققين الماليين، وأن تعتمد الشركات الصينية المدرجة على اثنين أو أكثر من المدققين الماليين للتصديق على قوائمها المالية.

11- دراسة (Cameran, Mara et al, 2018) [1]:

Audit team attributes matter: How diversity affects audit quality

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير تنوع فرق التدقيق على جودة التدقيق المالي في إيطاليا، ولتحقيق ذلك تم استلهام التأصيل النظري من علم النفس وعلم الاجتماع وتطبيقه على مهنة التدقيق المالي، انطلاقا من فكرة أن فريق التدقيق لا يتألف من مدققين ماليين فرادى فحسب، بل من فرق فرعية من الأفراد الذين تؤثر مجموعاتهم المختلفة على أداء الفريق، بناءا على تلك الفرضية اعتمد الباحثين في جمع البيانات على اثنين من مكاتب التدقيق الأربعة الكبار. وخلصت الدراسة إلى أن تنوع فرق التدقيق من حيث المزيج المختلف من المدققين وكبار المدققين والمدراء والشركاء يؤثر على جودة التدقيق المالي، وأظهرت النتائج وجود اختلاف في درجة تأثير تنوع فرق التدقيق على الجودة يعزى لمدة الارتباط (مدة الحيازة) مع العملاء. كذلك دلت النتائج على أن نسبة المدققين الماليين الذين يتسمون بخلفية تعليمية مشتركة ونسبة مشاركة مدراء التدقيق تؤثر على جودة التدقيق المالي. وكتحليل إضافي أوضحت النتائج أيضاً بأن تنوع الفرق يؤثر على كفاءة التدقيق بنفس العوامل التي أثبت ارتباطها بجودة التدقيق المالي.

12- دراسة (Liu et al, 2019) [2]:

Did the SEC administrative proceedings against Chinese auditors affect audit quality?

أدت إجراءات هيئة الأوراق المالية والبورصات إلى اتفاقية تعاون في إنفاذ اللوائح والقوانين التنظيمية بين المنظمات المشرفة على المهنة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والصين مما أتاح لـ (SEC) و(PCAOB) الاطلاع على أوراق عمل ووثائق التدقيق لمكاتب التدقيق الصينية التابعة لمكاتب التدقيق الأربعة الكبار. من هذا المنطلق سعت هذه الدراسة إلى البحث في مدى وجود أي تأثير لإجراءات لجنة الأوراق المالية والبورصات على جودة خدمات مكاتب التدقيق الخمسة التي تخضع لهذه الإجراءات.

تم اختيار عينة تتكون من (46) شركة صينية مدرجة في الولايات المتحدة الأمريكية والتي تم تدقيقها من قبل مكاتب التدقيق الصينية التي طالتها إجراءات (SEC). وبالاستناد إلى البيانات المتاحة لفترة ما قبل

[1] Cameran, Mara et al. "Audit team attributes matter: How diversity affects audit quality." **European Accounting Review**, vol 27, no 4, 2018, P : 595-621.

[2] Liu, Guoping, and Jerry Sun. "Did the SEC administrative proceedings against Chinese auditors affect audit quality?." **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation** 37 (2019): 100290.

الإجراءات (2010 إلى 2011) وفترة ما بعد الإجراءات (2014 إلى 2015). ولاختيار عينة الدراسة تم استخدام المعايير التالية :

1. يجب أن تكون الشركة مدرجة ضمن أحد المؤشرات الأمريكية الثلاثة (NYSE) أو (NASDAQ) أو (NYSE American)؛
2. ويجب أن يكون مقر الشركة الرئيسي ونشاطها في الصين.

هذا وقد اعتمدت الدراسة في جمع البيانات على موقع الأعمال الصيني (http://www.phbang.cn) الذي يوفر قاعدة بيانات لـ (247) شركة صينية يتم تداولها علنًا في البورصات الأمريكية الثلاثة. كما تم أيضًا جمع بيانات القوائم المالية للشركات من قاعدة بيانات (Compustat North America). حيث تتكون العينة الرئيسية من (184) مشاهدة خلال أربعة سنوات (أي 4 سنوات × 46 شركة) خلال الفترات السابقة واللاحقة للإجراءات.

ولقياس جودة التدقيق المالي تم استعمال المستحقات الاختيارية لغرض إدارة الأرباح، وإعادة عرض القوائم المالية، ومقارنة جودة التدقيق لمكاتب التدقيق التي خضعت للإجراءات بين الفترتين ما قبل اعتماد إنفاذ الإجراءات وما بعدها. وبعد التحليل دلت نتائج الدراسة عن عدم وجود تغييرات كبيرة في مقاييس جودة التدقيق المالي لعملاء مكاتب التدقيق الصينية التابعة للأربعة الكبار المدرجين في الولايات المتحدة الأمريكية من فترة ما قبل الإجراءات إلى ما بعد الإجراءات. حيث أن المستحقات الاختيارية للعملاء لم تنخفض من فترة ما قبل الإجراءات إلى فترة ما بعد الإجراءات. هذا وقد دل اختبار الفروق إلى أن الانخفاض في وتيرة الأرباح لم يكن بسبب الإجراءات. كما لم تجد الدراسة أي تغييرات جوهرية في حدوث إعادة عرض القوائم المالية في التقارير السنوية المعدلة.

بالرغم من أن إجراءات لجنة الأوراق المالية والبورصات والتي تم دعمها باتفاقية التعاون بين الولايات المتحدة والصين، تشير إلى تعزيز إنفاذ إجراءات تنظيم الأوراق المالية عبر الدولتين، إلا أن النتائج التي توصلت إليها الدراسة بشكل عام تشير إلى أن إجراءات هيئة الأوراق المالية والبورصات لم تساهم بالشكل الكبير في تحسين جودة التدقيق المالي لمكاتب التدقيق الصينية الخاضعة للإجراءات والتابعة للأربعة الكبار المسجلين لدى PCAOB، عند تقديمها لخدمات التدقيق المالي للعملاء المدرجين في الولايات المتحدة الأمريكية.

13- دراسة (Duh, Rong-Ruey, et al, 2020)[1] :

The Effects of Audit Firms' Knowledge Sharing on Audit Quality and Efficiency.

[1] Duh, Rong-Ruey, W. Robert Knechel, and Ching-Chieh Lin. "The Effects of Audit Firms' Knowledge Sharing on Audit Quality and Efficiency." **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 39.2 (2020): 51-79.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير المشاركة بالمعرفة داحل مكاتب التدقيق المالي على جودة وكفاءة التدقيق المالي. بالاعتماد على نحلل البيانات الناتجة عن استطلاع للآراء شمل المهنيين بـ (22) مكتب تدقيق في تايوان حول عمليات التدقيق التي أجرتها تلك المكاتب لعملائها. دلت النتائج على أن المشاركة بالمعرفة داخل مكاتب التدقيق مرتبطة بشكل إيجابي بجودة التدقيق المالي، ويتجسد ذلك في انخفاض المستحقات الاختيارية، بالإضافة إلى وجود احتمال أكبر لإصدار آراء تدقيق معدلة. كما دلت النتائج أيضا على أن المشاركة بالمعرفة داخل مكاتب التدقيق المالي مرتبطة بكفاءة تدقيق أعلى كما هو موضح في تقليص مدة التأخر في تقديم تقارير التدقيق. والأهم من ذلك هو إشارة النتائج إلى أن كل من جودة التدقيق المالي العالية وكفاءة التدقيق ترتبطان في نفس الوقت بمستويات أعلى من المشاركة بالمعرفة، مما يشير إلى أن المشاركة الفعالة للمعرفة قد تساعد في تحسين جودة التدقيق وكفاءة التدقيق.

14– دراسة (Awadallah, Emad, 2020)[1] :

Measuring the effectiveness of selected corporate governance practices and their implications for audit quality: evidence from Qatar.

اهتمت هذه الدراسة برصد وتقديم أدلة تفيد بفعالية ممارسات حوكمة الشركات ومدى انعكاسها على جودة التدقيق المالي في دولة قطر التي تتسم بسرعة التطور، حيث تم جمع البيانات اللازمة للتحليل بالاطلاع على القوائم المالية وتقارير مجالس الإدارة لعينة مكونة من (27) شركة تجارية غير مالية مدرجة في البورصة من اجمالي (46) شركة مدرجة، والتي تغطي فترة أربع سنوات 2013–2016. تمثل المتغير التابع للدراسة في جودة التدقيق المالي، مقابل (08) متغيرات مستقلة افترضت الدراسة تأثيرها في جودة التدقيق المالي، من منطلق أنها مؤشرات قابلة لقياس فعالية ممارسة حوكمة الشركات في قطر.

هذا وقد تمثلت المتغيرات المستقلة في استقلالية مجلس الإدارة وتقاس بوجود نسبة من الأعضاء غير التنفيذيين؛ وازدواجية مهام الرئيس التنفيذي باضطلاعه بمهام رئيس مجلس الإدارة؛ المستثمرين المؤسسيين ويعبر عنها باستخدام نسبة مئوية من الأسهم التي قد يمتلكونها في رأس المال الشركة. والملكية الإدارية؛ لجان التدقيق المالي في حال وجودها؛ حجم الشركة محل التدقيق والمعبر عنها باللوغاريتم لإجمالي أصولها، ثم تعقيد أعمال الشركة والذي يحسب بجمع إجمالي الحسابات المدينة وإجمالي المخزون على إجمالي أصول الشركة. وآخر متغير مستقل هو الرافعة المالية للشركة والتي تقاس بنسبة الدين إلى الأصول، واستخدم الباحث الانحدار اللوجستي لاختبار فرضيات الدراسة.

[1] Awadallah, Emad. "Measuring the effectiveness of selected corporate governance practices and their implications for audit quality: evidence from Qatar." **Afro-Asian Journal of Finance and Accounting** 10.1 (2020): 24-47.

دلت النتائج على أن استقلالية مجلس الإدارة وازدواجية مهام الرئيس التنفيذي ولجان التدقيق لها علاقة كبيرة بجودة التدقيق المالي. كما تشير النتائج إلى أن المساهمين المؤسسيين والملكية الإدارية ليس لهما تأثير كبير على جودة التدقيق. في حين خلصت الدراسة إلى وجود تأثير لكل من حجم الشركة وتعقيد أعمالها ورافعتها المالية على جودة التدقيق المالي.

المبحث الثالث : موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة مع الإشارة إلى ما يميزها

يهتم هذا المبحث بعقد مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة العربية والأجنبية التي تم عرضها في المبحث السابق بالتركيز على مناقشة بعض النقاط الأساسية مع إظهار ما يميز دراستنا عن سابقتها، حيث تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، فالأول خصص لمناقشة الدراسات السابقة، والثاني يبرز مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

المطلب الأول : مناقشة الدراسات السابقة

استنادا للعرض السابق نسعى من خلال هذا المطلب إلى مناقشة الدراسات السابقة في ضوء عقد مقارنة بينها وبين الدراسة الحالية من نواحي مختلفة. وذلك بعد تحديد أبعاد استفادة الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.

أولاً : أبعاد الاستفادة من الدراسات السابقة

انطلاقا من الاستفادة من جهود الدراسات السابقة وباعتبار أن بناء الدراسة الحالية يبدأ من حيث أنهت سابقاتها، يقتضي هذا التأصيل ذكر بعض النواحي التي أسهمت بها الدراسات السابقة في وصول الدراسة الحالية إلى الإحاطة بعمق والتشخيص الدقيق والمعالجة الشاملة لجميع نواحي الموضوع محل البحث، وعليه يمكن تحديدها فيما يلي :

1. الإطلاع على الدراسات السابقة أسهم في الصياغة المحكمة لموضوع الدراسة والضبط النهائي لعنوان الأطروحة؛
2. تمت الاستفادة من جميع الدراسات السابقة في استيعاب موضوع البحث واستلهام إطاره النظري وإثرائه، مما ترتب عليه اقتراح نموذج افتراضي للدراسة؛
3. أسهمت جميع الدراسات السابقة في استنباط تصميم الاستبانة وفي تحديد ما تضمنته من عوامل محتملة التأثير في جودة التدقيق المالي؛
4. أخذت الدراسة الحالية بتوصيات بعض الدراسات السابقة في الإلمام بالإشكالية وضبطها؛
5. تم توظيف مجموعة من الدراسات السابقة في إثراء التحليل والمناقشة للإطار التشخيصي لواقع الجودة محلياً.

ثانياً : المقارنة من حيث الهدف والعينة

1. المقارنة من حيث الهدف

من خلال تحليلنا للدراسات السابقة التي تناولت موضوعنا، لاحظنا بأن جميع الدراسات تهدف إلى قياس جودة التدقيق المالي، سواء باعتماد إطار شامل للعوامل المحتملة التأثير في الجودة أو الاكتفاء بأحد العوامل (على سبيل المثال مخاطر التدقيق) لقياس أثرها في جودة التدقيق المالي.

على الرغم من أهمية جودة التدقيق المالي والعدد الكبير من الأبحاث التي بحثت في الموضوع، إلا أن المنظمات المهنية والمستثمرين والباحثين لم يتوصلوا إلى تعريف لجودة التدقيق يحظى بالقبول على نطاق واسع، وبناءً عليه أشار (As Bedard et al) إلى أنه لا ينبغي التركيز على عامل واحد مؤثر في جودة التدقيق ولكن على مجموعة واسعة من العوامل للحصول على صورة متعددة الأبعاد لجودة التدقيق المالي[1]. وباعتبار أن العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي هي إطار متكامل، فإن دراستنا من حيث الهدف تختلف مع الدراسات السابقة التي اقتصر هدفها على قياس أثر أحد أو بعض العوامل فقط، بينما دراستنا تهدف إلى تحديد إطار متكامل يشمل العديد من العوامل المحتملة التأثير في جودة التدقيق المالي، بحيث تم بنائه على تصور نموذج افتراضي جديد يعكس التوجهات النظرية للعلاقة بين متغيرات الدراسة.

كذلك بالنسبة للعوامل المؤثرة على الجودة فنلاحظ أنّ بعض الدراسات اعتمدت على العوامل التقليدية في قياسها (على سبيل المثال حجم مكتب التدقيق المالي)، وفي نفس السياق هناك دراسات اعتمدت على مخرجات عملية التدقيق (على سبيل المثال إعادة عرض القوائم المالية، المستحقات الإختيارية، وجودة الأرباح)، في حين أن هذه العوامل قد لا تصلح لقياس جودة التدقيق على اعتبار أنها تتسم بأخطاء في القياس[2]، فضلاً على أنها قد تعبر عن جودة القوائم المالية وجودة إعدادها بدلاً عن تعبيرها على جودة التدقيق المالي. كما تناولت بعض الدراسات جودة التدقيق من منظور (جودة المدخلات، جودة العمليات، جودة المخرجات)، وينتقد هذا المنظور لأنه أغفل عوامل أخرى خارجية مؤثرة في الجودة لا يمكن لمكاتب التدقيق التحكم فيها مثل البيئة التشريعية والتنظيمية[3].

من جهة أخرى اعتمدت بعض الدراسات على المقارنة للتغيير التنظيمي لمهنة التدقيق المالي بين فترتين (على سبيل المثال أثر التنظيم على الجودة قبل صدور قانون (SOX) العام 2002، وبعد صدوره. أما بالنسبة لدراستنا فانطلقت من قناعة مفادها لا يمكن تحديد العوامل المؤثرة في الجودة دون البدء بتشخيص واقع جودة

[1] Grabner, I., Vienna, W. U., & Haesebrouck, K. (2019). **Literature Review The Effect of Audit Culture on Audit Quality**, p 1.

[2] DeFond, Mark, and Jieying Zhang. "**A review of archival auditing research**" Journal of Accounting and Economics, vol. 58, no 2, 2014, P 290.

[3] ياسر محمد سمره، حسن شطا الموازيني، أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة عملية المراجعة " دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية" المجلد 10، العدد 1، 2019، ص 400.

الخدمة محلياً وفق منظور الأطر المؤسساتية والتشريعية، وذلك من خلال القوانين المنظمة للمهنة والمنظمات المشرفة عليها بالتركيز على اتجاهين متعاكسان، فالأول يعنى بتحديد الحوافز التي يتضمنها تنظيم المهنة والتي تستدعي التفعيل لتحسين الجودة، أما الثاني يستهدف تحديد أوجه القصور الكامنة في تنظيم المهنة والتي ينبغي تداركها لكونها تحد من تحسين الجودة.

2. المقارنة من حيث العينة

تبين من خلال عرض الدراسات السابقة تنوع العينة المختارة ما بين كل من (المدققين الماليين؛ المدراء الماليين؛ أعضاء ورؤساء لجان التدقيق؛ معدي القوائم المالية؛ المحللين الماليين؛ المساهمين؛ المنضمين؛ المستثمرون والأكاديميين أو بيانات مستمدة من القوائم المالية أو تقارير التدقيق للعملاء أو ملاحظات من أسواق الأوراق المالية.

هذا وقد تبين من خلال استعراض الدراسات السابقة تعدد العوامل التي تناولتها تلك الدراسات، واختلاف تأثيرها في الجودة، كما لاحظنا أن بعض الدراسات توصلت نتائجها إلى وجود تأثير ايجابي لبعض تلك العوامل على الجودة، وفي المقابل توصلت نتائج دراسات أخرى إلى وجود تأثير سلبي لنفس تلك العوامل على الجودة، وقد ترجع مبررات وتفسير ذلك التضارب في النتائج المتوصل إليها من تلك الدراسات السابقة لاختلاف البيئة التطبيقية، والتي تختلف باختلاف البلد الذي طبقت عليه الدراسة ومستوى تطور مهنة التدقيق في تلك الدول، بالإضافة إلى أن تعقيد موضوع جودة التدقيق وعدم الاتفاق على مفهوم واحد له، مما قد يثير مسألة مدى توافر القدرة المعرفية لدى فئة العينة المختارة حتى يمكن استطلاع آرائها بخصوص الجودة وهو ما يطرح أيضاً علاقة ارتباط الجودة بموضوع فجوة التوقعات لدى فئة عينة الدراسة هذا من جهة.

ومن جهة أخرى وبما أن أحد أسباب عدم الاتفاق على مفهوم واحد لجودة التدقيق المالي يعزى لتعدد أصحاب المصلحة من التدقيق والتي تتعارض مصالحها وتختلف احتياجاتها من المهنة، مما يجعل كل طرف يعرف الجودة من وجهة نظره، فضلاً على أن عملية التدقيق غير قابلة للملاحظة بسبب طبيعتها كخدمة ناهيك على ما يحكمها من سرية، تحسباً لهذه الاعتبارات وسعياً لتحقيق هدف الدراسة اكتفت دراستنا بعينة من فئتي الأكاديميين والمهنيين دون غيرهم من أصحاب المصلحة التي تم استطلاع آرائهم في الدراسات السابقة، باعتبار أن هاتين الفئتين هما الأقدر من حيث المعرفة بمهنة التدقيق المالي بما يؤهلهم لتحديد العوامل المؤثرة في جودتها بغض النظر عن ما قد يحدث من اختلاف في وجهات نظرهم.

أما بخصوص حجم عينة الدراسات، فمعظم الدراسات الأجنبية كان حجم عينتها كبير جدا أو يكون عدد البيانات قليلة (على سبيل المثال عدد الملاحظات في أسواق المال، أو حجم التوصيات في تقارير التدقيق، أو عدد أوجه القصور التي تم ضبطها من قبل هيئات خارجية للرقابة على الجودة)، ولكن الفترة طويلة، ليكون في الأخير عدد المشاهدات كبير ولا يقارن بالدراسات العربية التي كانت عينتها صغيرة مقارنة بسبب صعوبة الحصول

على البيانات. ومع ذلك بلغت عينة دراستنا (268) منها (138) مدقق مالي و(130) أكاديمي، حيث تعتبر مقبولة قياسا بنسب الاستجابة للدراسات السابقة بما فيها الأجنبية.

ثالثاً : المقارنة من حيث المنهج والأدوات والبرمجيات المستخدم في الدراسة

لاحظنا بأن معظم الدراسات التطبيقية السابقة استخدمت في الجانب النظري المنهج الوصفي والتحليلي وهو ما اعتمدناه في دراستنا النظرية حيث قدمنا وصف لجودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة فيها، كما قمنا باستخدام المنهج الاستنباطي في تشخيص الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق المالي وواقع جودة الخدمة في الجزائر، بالاعتماد على القوانين المنظمة للمهنة وما يرتبط بها من مراسيم رئاسية وقرارات تنظيمية، بالإضافة إلى الاحصائيات الرسمية.

أما في الجانب التطبيقي فقد استخدمت الدراسات التطبيقية السابقة منهج دراسة الحالة واختارت بيئات أعمال مختلفة عربية وأجنبية، أما دراستنا الحالية فاقتصرت على دراسة ميدانية لبيئة الأعمال الجزائرية فقط.

تنوعت طرق جمع البيانات والمعالجة الإحصائية لهذه الدراسات في الوصول إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة، حيث تمثلت أدوات جمع البيانات في (استمارة الاستبانة، المقابلة، بيانات الأسواق المالية، وتقارير التدقيق.... الخ)، أما بخصوص الأدوات القياسية شملت (اختبار (T-Test)، تحليل التباين أحادي الاتجاه (ANOVA)، اختبار (Mann-Whitney U)، الانحدار المتعدد، النماذج الهيكلية، كاي مربع.... الخ)، وبالنسبة لهيكلة بيانات المقابلة وتحليلها استعانة الدراسات ببعض البرمجيات التطبيقية المحوسبة (NVivo)، (ATLAS 7,0)، بالاضافة إلى برمجة (SPSS).

في المقابل اعتمدنا في الدراسة الحالية فيما يخص أداة جمع البيانات على استمارة الاستبانة موجهة لعينة عشوائية من المهنيين والأكاديميين، وهذا باعتبار أن الاستبانة تتناسب مع طبيعة الدراسة التي تقيس متغيرات وصفية وليست كمية، وفيما تعلق بالمعالجة الإحصائية فقد تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Samble T-Test) اختبار مان ويتني (Mann–Whitney U test) اختبار كروكسال واليس (Kruskal–Wallis test)، بالاضافة إلى استخدام مؤشرات المطابقة لاختبار الأنموذج، وبخصوص البرمجيات المستخدمة في دراستنا، تم استخدام (Excel 2016، SPSS, v22، Amos, v22).

رابعاً : المقارنة من حيث النتائج

بالنسبة للنتائج نلاحظ تباينها بين الدراسات السابقة، فهناك دراسات وجدت علاقة ايجابية بين العوامل المؤثرة والجودة (على سبيل المثال بين لجان التدقيق وجودة التدقيق)، وأخرى وجدت العلاقة سلبية بين المتغيرين، (على سبيل المثال حجم مكتب التدقيق والجودة).

في حين خلصت نتائج الدراسة الحالية إلى وجود أثر لجميع العوامل المقترحة في تحسين الجودة بمجموعاتها الثلاث (خصائص المدقق المالي؛ واقع بيئة التدقيق المالي؛ وقائع عمليات التدقيق المالي)، مع وجود تفاوت في درجة التأثير تراوح ما بين "العالي" و "العالي جداً"، كما أسفرت نتائج الأهمية النسبية للعوامل العشرة الأولى عن تمثيل للمجموعات الثلاث المكوِّنة للإطار المقترح، هذا وقد دلت النتائج أيضا على اتفاق في الآراء بين المهنيين والأكاديميين بخصوص تأثير الإطار المقترح في الجودة. واتضح أيضاً عدم وجود الاختلاف في الآراء بين المهنيين في مكاتب محافظة الحسابات مقارنة بالمهنيين في مكاتب الخبرة المحاسبية.

في المقابل اتفقت نتائج الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة فيما يتعلق بوجود اختلاف في الآراء بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في الجودة بين المستجيبين من عينة الدراسة يعزى لمتغير الجنس، حيث لقي الإطار المقترح دعماً أكبر من فئة الإناث مقارنة بفئة الذكور.

كما دلت نتائج الدراسة الحالية فيما يتعلق بتشخيص واقع الجودة محلياً إلى أن الأطر المؤسساتية والتشريعية لمهنة التدقيق المالي لا تستجيب للمتطلبات المهنية بما يجعلها تساهم في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية، بالرغم من أن تلك الأطر تتيح حوافزَ تساعد على تحسين الجودة إذا ما تم تفعيلها، لكنها تتضمن أوجه قصور قد تحدّ من الجودة إذا ما لم يتم تداركها.

أيضا على خلاف الدراسات السابقة، خلصت الدراسة الحالية من خلال النمذجة بالمعادلات البنائية باستخدام البرمجية الإحصائية (Amos, v.22)، وبتطبيق التحليل العاملي التوكيدي الهرمي من الدرجة الثانية إلى بناء نموذج لقياس جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين.

المطلب الثاني : ما يميز الدراسة الحالية

نسعى من خلال هذا المطلب إلى إبراز أهم ما يميز الدراسة الحالية عن سابقتها من الدراسات الأجنبية والمحلية من نواحي عديدة تتعلق بالهدف والعينة بالإضافة إلى الأسلوب المتبع ومنهجية الدراسة وكذا أدوات التحليل الإحصائي والبرمجيات المستخدمة.

أولاً : بالنسبة للدراسات العربية والأجنبية

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات العربية والأجنبية أنها تدرس العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي في البيئة الجزائرية بالتركيز على العوامل الوصفية (على سبيل المثال الشك المهني؛ الحكم المهني؛ التفكير الانتقادي) دون الكمية (على سبيل المثال المستحقات الإختيارية) ضمن إطار شامل يضم كل العوامل المحتملة التأثير من

وجهة نظر المهنيين والأكاديميين، ولم تقتصر على أحد أو بعض العوامل التي لا يمكن أن تقيس الجودة بأبعادها المختلفة.

ثانيا : بالنسبة للدراسات المحلية

من خلال استعراض الدراسات السابقة لموضوع البحث نعتبر الدراسة الحالية مكملة للدراسات السابقة في موضوع العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي، وبالتالي يمكن تحديد ما تميزت به الدراسة الحالية عن سابقاتها من الدراسات المحلية في النقاط التالية :

1. متغير الزمن وما يرتبط به من تطورات تنظيمية تتعلق باعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق بدأً من العام 2016، والقرارات التنظيمية الأخرى التي كان من أهمها صدور القرار المشترك بين وزارتي المالية والتعليم العالي الصادر العام 2017 والمتعلق بالآليات الجديدة ذات الصلة بتحديد الشهادات الجامعية للالتحاق بمعهد التكوين المتخصص للمهنيين وكذا البرامج البيداغوجية وآليات سير التكوين وتنظيم الامتحانات للحصول على الاعتماد لممارسة المهنة وبالتالي دراسة أثر هذه التغيرات التنظيمية على جودة التدقيق هذا من جهة، ومن جهة أخرى وعلى عكس الدراسات المحلية السابقة لم تكتفي الدراسة الحالية بدراسة الأثر الايجابي لإعادة تنظيم المهنة على جودة التدقيق، بل عمدت أيضاً إلى دراسة الأثر السلبي لتغيير التنظيم المتعلق بالمهنة على جودة التدقيق المالي، وفقاً لما أوضحه **(Knechel)** يمكن للتنظيم أن يساهم في تطوير ممارسة المهنة كما يمكن أن يضر بها، وبناءا على واقع المهنة، نعتقد بأن مدى تطوير ممارسة المهنة يعتمد على طبيعة التدقيق وشكل التنظيم والنتائج غير المقصودة الناتجة عن عملية إعادة تنظيم المهنة[1].

2. بخصوص العينة أيضاً تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات المحلية السابقة باعتمادها على عينة الأكاديميين (الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والتدقيق) إضافة إلى عينة المهنيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) التي اقتصرت عليها الدراسات المحلية، وذلك لما يتميز به الأكاديميين من معرفة علمية متخصصة بالتطورات الحاصلة بمهنة التدقيق المالي على الصعيدين الدولي والمحلي، والقدرة على إدراك العوامل المحتملة التأثير في جودة التدقيق المالي، مما يعني أن طرفي عينة الدراسة لديهم نوعًا من "العلاقة بين النظراء" لوجود التشابه بينهم في المؤهلات الأكاديمية، وعملاً بتجاوز التصنيف الكلاسيكي (مدقق مالي أو محاسب) ومحاولة اعتماد تصنيف المهنيين بحسب مفهوم المجتمع المعرفي (تصنيف الأفراد على أساس تصوراتهم المختلفة بغض النظر عن دورهم في عملية التدقيق)[2].

3. باستثناء دراسة (طارق تليلي وسويسي، 2018)، تتميز الدراسة الحالية عن باقي الدراسات السابقة المحلية التي عمدت إلى تصنيف العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي إلى أربعة مجموعات رئيسة وهي (العوامل المتعلقة

[1] KNECHEL, W. Robert. Audit quality and regulation. **International Journal of Auditing**, 2016, vol. 20, no 3, p. 215.

[2] GONTHIER-BESACIER, Nathalie, HOTTEGINDRE, Géraldine, et FINE-FALCY, Sandrine. Audit Quality Perception: Beyond the 'Role-Perception Gap'. International Journal of Auditing, 2016, vol. 20, no 2, P. 186.

بمكتب التدقيق المالي؛ العوامل المتعلقة بأعضاء فريق التدقيق؛ العوامل المتعلقة بالشركة محل التدقيق؛ العوامل المتعلقة بالمنظمات المشرفة على مهنة التدقيق المالي بالجزائر)، بينما اعتدت الدراسة الحالية على تصنيف العوامل المؤثرة في الجودة وفقاً لإطار التصنيف الذي أشارت إليه (Bonner) بأنه الأنسب للأبحاث التي تعنى بالحكم المهني واتخاذ القرار في مجال المحاسبة والتدقيق المالي والذي يتضمن ثلاثة مجموعات وهي (الأفراد، المهمة، البيئة) [1]، حيث تمت صياغتها في الدراسة الحالية وفق التصنيف التالي : (العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي؛ العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي؛ العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي).

4. فيما يتعلق بإدراج بعض العوامل التي وردت في بعض الدراسات الأجنبية والعربية بحيث نتفق في هذا الصدد مع الملاحظة التي أبداها كل من **(Gaynore. et al)** والتي تفيد بأن أغلب الدراسات السابقة فشلت في التمييز بين جودة القوائم المالية وجودة التدقيق المالي وما يؤكد على ذلك استخدامها لنفس العوامل المؤثرة، وبعبارة أخرى أن البحث في كلا المجالين (جودة القوائم المالية وجودة التدقيق المالي)، يفيد بإغفال حقيقة أن إعداد القوائم المالية هي مرحلة سابقة لعملية التدقيق وجودة التدقيق المالي التي تأتي في مرحلة لاحقة، بما يفيد بأنها مفاهيم منفصلة تستدعي تحديد عوامل مؤثرة تختلف باختلاف المفهومين[2]، وبناءا على ذلك استبعدت الدراسة الحالية تلك العوامل التي تتسم بتداخل ما بين مخرجات إعداد القوائم المالية ومخرجات عملية التدقيق المالي. على سبيل المثال (إعادة عرض القوائم المالية، المستحقات الإختيارية لغرض إدارة الأرباح...إلخ).

5. يتضح من الدراسات السابقة المحلية بأنها لم تغطي بعض العوامل المحتملة التأثير على الجودة نذكر مهنا (الثقافة الأخلاقية لمكاتب التدقيق والمساءلة، أسلوب المشاركة بالمعرفة، تعزيز إجراءات الرقابة الخاصة بلجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، إدارة العلاقات مع العملاء، الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية)، وقد أشارت الدراسات السابقة الأجنبية إلى أهمية تلك العوامل في تحديد الجودة، وبالتالي ستسهم هذه الدراسة في سد تلك الفجوة وتضيف نتيجة جديدة في بيئة الأعمال الجزائرية، ويتضح أيضاً من الدراسات الأجنبية وجود نتائج متعارضة لتأثير تلك العوامل في الجودة، مما يحفز هذه الدراسة للقيام بمحاولة تقديم أدلة إضافية لرصد أثر تلك العوامل في جودة التدقيق المالي.

6. فيما يتعلق بمنطق بناء واختبار الإطار النظري تم اعتماد نموذج افتراضي قائم على النمذجة بالمعادلات البنائية التي تجسد أساليب الإحصاء المعاصر بخلاف الدراسات السابقة التي اعتمدت التحليل الإحصائي التقليدي، حيث استخدمت الدراسة الحالية التحليل العاملي التوكيدي الهرمي من الدرجة الثانية لاختبار النماذج القياسية والأنموذج البنائي العام للدراسة، ومن ثم استخلاص نموذج نظري يعتد به في قياس جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية.

[1] Bonner, Sarah E. "Judgment and decision-making research in accounting." **Accounting Horizons**, vol 13, n° 4, 1999, p 390.

[2] Gaynor, Lisa Milici, KELTON, Andrea Seaton, MERCER, Molly, et al. Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 2016, vol. 35, no 4, P P 11-12.

7. بخصوص البرمجيات التطبيقية حيث جمعت الدراسة الحالية في استخدام برمجية (SPSS, v22) بالإضافة إلى برمجية (Amos, v22) لما تتميز به من مؤشرات مطابقة وأساليب إحصائية تستعمل كمحكات عند إخضاع الأنموذج الافتراضي لاختبار جميع علاقات النماذج البنائية في آن واحد عوض دراسة كل علاقة على حدة.

خلاصة الفصل :

تم من خلال هذا الفصل عرض ومناقشة أهم ما ورد في بعض الدراسات التطبيقية السابقة التي وقع عليها اختيارنا ممن تمكنا من الحصول عليها، باعتبار أنها تطرقت لمتغيري الدراسة وطبقت في بيئات أعمال مختلفة، مما يتيح لنا القدرة على تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية.

وقد حاولنا الوقوف على أهم الخطوات المنهجية التي اعتمدتها الدراسات السابقة، واستخلصنا أهم النتائج المتوصل إليها وهذا تحسباً لعقد مقارنة بعدية مع ما توصلت إليه دراستنا الميدانية لاحقا.

وبناء على ما تم عرضه ومناقشته في الدراسات النظرية والتطبيقية السابقة ذات الصلة بموضوع دراستنا الحالية، تمكنا من خلال المبحث الأول استكمال بناء إطار متكامل للعوامل المحتملة التأثير في جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية.

كما استعرضنا في المبحث الثاني مناقشة هذه الدراسات من خلال إبراز أهم أوجه التشابه والاختلاف بينها من ناحية الهدف، المنهجية، حجم المتغيرات المستقلة، وكذا من حيث النتائج كان هذا في المطلب الأول، أما في المطلب الثاني فقد قمنا فيه بعرض مميزات دراستنا عن الدراسات السابقة حيث أوضحنا الخصائص التي تتميز بها الدراسة من ناحية تصميمها وحجم وطبيعة متغيراتها كذلك من ناحية الفترة المدروسة والأسلوب الإحصائي المستخدم لمعالجة الدراسة مقارنة بالدراسات السابقة، بالإضافة إلى مميزات أخرى تم تناولها بالتفصيل في المطلب الأخير من هذا الفصل.

خلاصة الباب الأول :

قمنا من خلال هذا الباب بعرض أهم المفاهيم المتعلقة بجودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة في تحسينها، مركزين في ذلك على منظورين مختلفين، الأول يتعلق برؤى أكاديمية بينما يصف الثاني وجهة نظر المنظمات المهنية، محاولين إبراز أهميتها لدى مختلف أصحاب المصلحة، بالإضافة إلى عرض ما اتصل بها من نظريات تفسيرية.

هذا وقد تم تسليط الضوء على أهم العوامل المؤثرة في تحسين الجودة بالاعتماد على الدراسات السابقة، حيث تم تصنيفها إلى ثلاث مجموعات، تتعلق الأولى منها بالعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله، بينما تطرقنا في المجموعة الثانية للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق، وفي الأخير تأتي المجموعة الثالثة والتي تعنى بالعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي.

كما أوردنا عرض ومناقشة أهم ما ورد في بعض الدراسات التطبيقية السابقة التي وقع عليها اختيارنا ممن تمكنا من الحصول عليها، باعتبار أنها تطرقت لمتغيري الدراسة وطبقت في بيئات أعمال مختلفة، مما اتاح لنا القدرة على استكمال بناء إطار متكامل للعوامل المحتملة التأثير في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية.

هذا وسيتم في الباب الثاني القيام بمحاولة تشخيص الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق المالي وواقع جودة الخدمة في بيئة الأعمال الجزائرية، بما تتضمنه من هياكل مؤسساتية وأطر تشريعية تعنى بحوكمة الشركات محل التدقيق وما يتصل بها من تنظيم لمهنة المحاسبة والتدقيق المالي والرقابة على جودة أعمالها، سعيا لاستنباط جملة من العوامل المتعلقة بواقع ببيئة التدقيق المالي والمحتملة التأثير في تحسين الجودة، ثم نقوم بإدراجها ضمن الإطار المقترح للدراسة الميدانية، ويليها عرض لمنهجية الدراسة بما فيها طرق وأساليب اختبار فرضيات الدراسة وكذا مناقشة نتائجها.

الباب الثاني :

تشخيص واقع جودة خدمة التدقيق المالي في بيئة الأعمال الجزائرية وتحديد العوامل المؤثرة في تحسينها

الفصل الثالث :

تشخيص واقع جودة خدمة التدقيق المالي في بيئة الأعمال الجزائرية

تمهيد

أسفر مسعى الجزائر نحو الاندماج في الاقتصاد العالمي لمواكبة التطورات الدولية بتحولها من نمط الاقتصاد القائم على النظام الاشتراكي إلى نظام اقتصاد السوق ومحاولة الحصول على العضوية لدى المنظمة العالمية للتجارة، هذا التوجه الجديد أملى عليها القيام بالعديد من الاصلاحات الاقتصادية، حيث كان من بينها إصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق المالي، من خلال اعتماد النظام المالي المحاسبي وفق ما نص عليه القانون (07-11)، وإعادة تنظيم المهنة بناءا على ما نص عليه القانون (10-01)، وما تبعه من مراسيم وقرارات تنظيمية كان من أهمها ما تعلق بإصدار محتوى معايير تقارير التدقيق المالي سنة 2014، ثم تلاها اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق ابتداءً من سنة 2016، بالإضافة إلى صدور القرار المشترك بين وزارتي المالية والتعليم العالي عام 2017 والمتعلق بالآليات الجديدة ذات الصلة بتحديد الشهادات الجامعية للالتحاق بمعهد التكوين المتخصص للمهنيين وكذا البرامج البيداغوجية وآليات سير التكوين وتنظيم الامتحانات للحصول على الاعتماد لممارسة المهنة.

بناءً على ما سبق ذكره، وما تم عرضه في قسم الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة، ارتئينا قبل القيام بالدراسة الميدانية تخصيص فصل مستقل، نسعى من خلاله لتشخيص واقع جودة خدمة التدقيق المالي في ضوء العوامل التنظيمية المؤثرة في تحسين الجودة، بما تتضمنه من أطر تشريعية وهياكل مؤسساتية تعنى بحوكمة الشركات محل التدقيق وبتنظيم مهنة التدقيق المالي والرقابة على جودة أعمالها، لاستنباط أهم العوامل المحتملة التأثير في الجودة والتي يمكن بلورتها وإدراجها ضمن الإطار المقترح للدراسة الميدانية وفق محور بيئة التدقيق المالي، ولتحقيق ذلك تم تقسيم هذا الفصل وفق المباحث التالية :

المبحث الأول : إسهامات الهياكل المؤسساتية المشرفة على مهنة التدقيق المالي في تحسين جودة الخدمة؛

المبحث الثاني : دور الأطر التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق المالي في تحسين جودة الخدمة؛

المبحث الأول : إسهامات الهياكل المؤسساتية المشرفة على مهنة التدقيق المالي في تحسين جودة الخدمة؛

نحاول في هذ المبحث تسليط الضوء على الهياكل المؤسساتية التي أسفرت عنها عملية إعادة تنظيم المهنة وفق ما نص عليها القانون 10-01، وما تبعه من قرارات ومراسيم تنظيمية تعني بالمنظمات المشرفة على مهنة التدقيق المالي في الجزائر، ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة واللجان التابعة له من جهة، والمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من جهة أخرى. هذا ونهدف من خلال هذا المبحث إلى إبراز مدى مساهمة تلك المنظمات في تحسين جودة التدقيق المالي بالجزائر.

المطلب الأول : تطور تنظيم مهنة التدقيق المالي بالجزائر

سنتطرق باختصار إلى مراحل تطور مهنة التدقيق المالي في الجزائر التي فرضتها التغيرات التنظيمية بما يتماشى والتوجه الاقتصادي والسياسي للبلاد، ومن هذا المنطلق يمكن تحديد خمسة مراحل تاريخية منذ الاستقلال إلى غاية سن القانون 10-01، ويمكن تلخيص تلك المراحل التي شملها التغيير التنظيمي على النحو التالي :

أولاً : بداية مسار تنظيم المهنة مع احتكار الدولة لها

حيث تجسد هذا الواقع لتنظيم المهنة من خلال المرور بثلاث مراحل جاءت على النحو التالي :

1- المرحلة الأولى منذ الاستقلال إلى سنة 1968 :

اتسم تنظيم مهنة التدقيق المالي غادة استقلال الجزائر بالغموض كسائر المهن الأخرى، حيث استمر تسيير المهنة وفق النصوص ذات الصلة باتفاقية ايفيان والقانون الأساسي الذي فرضه الاستعمار الفرنسي أثناء فترة الاحتلال[1].

في إطار محيط اقتصادي موجه شبه كلي مركزيا، مع انطلاق النسيج الصناعي، وانقسام المؤسسات العمومية إلى جزء يسير ذاتيا من طرف العمال وفق هذا النظام، والجزء الآخر من طرف مدراء معينين مركزيا. وفي الحالتين تعكس آليات التسيير الداخلي للمؤسسات احتكار الدولة لدور حماية الملكية العمومية، ولم يكن للتدقيق تأثير يذكر، وكان تعيين مندوبي الحسابات بالمؤسسات يتم بقرار يصدر عن وزير المالية، وذلك كلما أنشئت مؤسسة، حيث أن قرار الإنشاء يتضمن نصا يذكر فيه ذلك (أن مندوبي الحسابات يتم تعيينهم من قبل وزير

[1] هوام جمعه، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 18.

المالية) وما يلاحظ في هذه المرحلة أن اختصاصات مندوبي الحسابات لدى المؤسسات الاشتراكية غير محددة ويشار إليها كذلك ضمن قانون الإنشاء[1].

حيث تميز الاقتصاد الجزائري في مرحلة ما بعد الاستقلال بدخوله مباشرة في تجربة أولى بمحاولة تبني النظام الاشتراكي دون وضوح في الرؤية، وصدور قانون لتشجيع الاستثمار الخاص، أمام بقايا من المؤسسات الخاصة في مختلف القطاعات، مع دخول البعض منها في نموذج التسيير الذاتي وفي سنة 1965 بدأ الإعداد لنظام مركزي أكثر وضوحا يعتمد على قطاع المحروقات في تمويل التنمية ضمن إستراتيجية الصناعات المصنعة، لتنطلق الاستثمارات بالشركات الوطنية وفق المخطط التجريبي.

2- المرحلة الثانية ما بين 1969 إلى 1979 :

عرفت هذه المرحلة الانطلاق الحقيقي للاقتصاد الوطني بمخططي التنمية الرباعيين 1970-1977، حيث شهدت مصادر التمويل الوطنية تطوراً جراء ارتفاع أسعار المحروقات سنة 1973، كما تميزت هذه المرحلة بتطبيق قانون التسيير الاشتراكي للمؤسسات، وفيها أيضا صدر أول مخطط وطني للمحاسبة سنة 1975، وعرف التدقيق بداية مساره في التنظيم[2]، حيث تم تنظيم مهنة محافظة الحسابات في المؤسسات العمومية الجزائرية لأول مرة سنة 1970 بموجب الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، والمتضمن قانون المالية لسنة 1970، إذ نصت المادة (39) منه بأن يكلف وزير المالية والتخطيط بتعيين محافظي الحسابات للشركات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها من أجل التأكد من انتظامية ومصداقية حساباتها وتحليل وضعية الأصول والخصوم[3].

كما تم بموجب المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1973/11/16 تحديد مهام وواجبات محافظ الحسابات وأعتبر حينها المدقق المالي كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وأوكل ممارسة هذه المهنة لموظفين حكوميين بوزارة المالية حيث يتم تعينهم من بين الفئات التالية [4]:

المراقبون العامون للمالية؛ المراقبون الماليون؛ مفتشو المالية؛ وعند الاقتضاء وبصفة استثنائية موظفو وزارة المالية الأكفاء، وقد أحيلت لهم المهام التالية :

- المراقبة البعدية على تنفيذ العمليات المالية التي يمكن أن يكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية بصفة مباشرة وغير مباشرة على تسيير المنظمات محل المراقبة؛
- متابعة تنفيذ الحسابات والموازنات التقديرية طبقا لأحكام المخطط؛

[1] ناصر دادي عدون، تلاهوبري رابح، نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية، **مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي** العدد 4، 2008، ص 80.

[2] نفسه.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **الأمر المتضمن قانون المالية لسنة 1970**، رقم 69-107، المؤرخ في 1969/12/31، العدد 110، الصادر بتاريخ 1969/12/31.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم المتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية**، رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16، المادة الأولى، العدد 98، الصادر بتاريخ 1970/11/20.

- فحص شروط تطبيق الأحكام التشريعية أو القانونية التي لها تأثيرات اقتصادية أو مالية؛
- التأكد من دقة وانتظام عمليات الجرد وحسابات النتائج المستنبطة من المحاسبة العامة والتحليلية للشركة.

من جهة أخرى شهدت مهنة التدقيق المالي تطوراً في تنظيمها بموجب الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29، والذي تضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب من خلال تحديد اختصاص كل مهنة وشروط ممارستها، كما تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة، الذي يرأسه وزير المالية ويضم (18) عضوا يمثلون مختلف الوزارات والمنظمات الحكومية من بينهم ثلاثة خبراء محاسبين ومحاسبان ممن لهم الترخيص بمزاولة المهنة، كما تم تحديد مجالات اختصاص المجلس وتمثل أهمها في الاهتمام بتنظيم المحاسبة لكل قطاع من النشاطات، وتقديم المشورة عند طلبها من المنظمات العمومية فيما يخص المشاريع المقترحة من النصوص المتعلقة بالمحاسبة، كما يمكنه القيام بدراسة عامة تخص التسيير المحاسبي وتنظيمه[1].

وكتقييم لهذه المرحلة نستنتج بأن تنظيم المهنة أوكل مهمة التدقيق المالي للموظفين الحكوميين بوزارة المالية، ما يعني بأن التنظيم آنذاك أغفل الاستجابة لأهم متطلب لممارسة التدقيق المالي (القانوني) ألا وهو الاستقلال، في المقابل قد يتلاءم اختيار المدقق الحكومي مع طبيعة الاقتصاد الموجه آنذاك والذي غلبت عليه الملكية العمومية للمؤسسات ونمط التسيير المركزي.

3- المرحلة الثالثة ما بين 1980 إلى 1987 :

شهدت هذه المرحلة أيضاً عملية تقييم للمرحلة التنموية السابقة في البلاد وما شابها من مشاكل وعراقيل، ثم إعادة الهيكلة الأولى (1980-1984) أين تم تقسيم وتفريع المؤسسات الوطنية، ما انعكس على زيادة في درجة تعقيد القطاع العام، وجعل الرقابة بشكلها السابق تصبح غير فعالة في الحصول على ضمانات بشأن مطابقة نشاط المؤسسة للأهداف المسطرة مسبقا، وضمان فعالية التسيير في إطار احترام الإجراءات القانونية والتشريعية وبذلك زادت الحاجة إلى المراقبة المالية والتدقيق، وتحت تأثير دستور 1976 الذي أقر وظيفة المراقبة وأعاد تنظيمها[2].

حيث أصدر المشرع الجزائري القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 والذي أوكل ممارسة وظيفة المراقبة المالية إلى مجلس المحاسبة الذي وضع تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية وأسندت له صلاحيات إدارية وقضائية تخول لمجلس المحاسبة القيام بمراقبة مختلف المحاسبات التي تعكس كل العمليات المالية والمحاسبية التي يتأكد من دقتها ويراقب انتظامها ومصداقيتها[3].

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **الأمر المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب**، رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29، العدد 107، الصادرة بتاريخ 1971/12/30، ص ص : 1852-1858.

[2] ناصر دادي عدون وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 83.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة**، رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01، العدد10، و المؤرخ في 4 مارس 1980، ص ص : 338-349.

وما يميز هذه المرحلة هو عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما أدى إلى تراكم المهمات الموكلة لهم وعدم القدرة على ضمان المراقبة والتدقيق المالي لكامل الشركات الوطنية بسبب ارتفاع عددها وتنامي حجمها[1].

كذلك ما يميز هذه المرحلة هو تقدم الجزائر بطلب رسمي للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC) في 30 أفريل 1987، وتماشياً مع هذا التوجه الذي يترتب عليه الانطلاق في إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق المالي بما يستجيب لمتطلبات الانضمام إلى (OMC). حيث يمثل تحرير تجارة المهن والخدمات أهمية كبرى بين دول العالم، خصوصاً بعدما تبنت (OMC) هذا النهج وجسدته ضمن الاتفاق بشأن تجارة الخدمات (GATS)، بما فيها خدمات مهن المحاسبة والتدقيق المالي، ما يعني أن المنظمة تهدف إلى إزالة كل القيود التي تحول دون توريد خدمات المحاسبة والتدقيق المالي بين دول العالم[2].

ثانياً : تخلي الدولة عن احتكارها للمهنة

حيث شهدت هذه الوضعية لتنظيم المهنة الانتقال من الاستقلالية إلى الوصاية الحكومية ممثلة في وزارة المالية خلال المرور بمرحلتين جاءت على النحو التالي :

1- المرحلة الرابعة ما بين 1988 إلى 2009 :

غلّب على هذه المرحلة استمرار احتكار الدولة للحياة الاقتصادية وغياب القطاع الخاص[3] إلى غاية نهايتها التي تميزت باستقلالية المؤسسات وخضوعها للقانون التجاري ضمن أحد الأشكال التالية : (شركة مساهمة؛ محدودة المسؤولية؛ أو مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري)، بموجب القانون 88-01 المؤرخ في 1988/01/12، والذي تضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية حيث خصص الفصل الثامن منه للرقابة في المؤسسات، إذ نصت المادة (40) منه بإلزام المؤسسات العمومية الاقتصادية على استحداث هياكل تنظيمية تعنى بنظام الرقابة الداخلية على النحو التالي : "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة، وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"[4].

كما أشارت المادة (41) من نفس القانون بصفة ضمنيه للتدقيق المالي وفق النص التالي : "تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية لتقييم اقتصادي دوري يقوم به جهاز مؤهل لهذا الغرض عن طريق التنظيم"، ثم أشارت نفس المادة لأحد أهم خصائص المدقق المالي عندما شددت على عدم تدخله المباشر في إدارة وتسيير

[1] حاج قويدر قورين، أبو بكر الصديق قيداون، الإطار القانوني والمهني لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر-دراسة ميدانية، **مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة**، المجلد 3، العدد 5، 2018، ص 184.

[2] سارة حدة بودربالة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 206-209.

[3] بن الصديق محمد، **واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة "دراسة استطلاعية"**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة أمحمد بوقرة- بومرداس، الجزائر، 2015، ص 83.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية**، رقم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12، العدد 2، والمؤرخ في 13 جانفي 1988، ص 36.

المؤسسة موضحة في الفقرة الموالية بأنه "يتم هذا التقييم الاقتصادي للاستغلال باستثناء كل تدخل أو عمل مباشر في إدارة وتسيير المؤسسة أو المؤسسات المعنية".

والجدير بالذكر أنه بالتزامن مع تاريخ صدور القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية في 1988/01/12، صدر القانون رقم 88-03 المتعلق بصناديق المساهمة، وكذا القانون رقم 04-88 المعدل والمتمم للقانون التجاري.

ثم صدر القانون رقم 08-91 المؤرخ في 1991/04/27، والذي حدد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية وكذا الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات المهنية[1].

حيث نص هذا القانون على شروط ومعايير ممارسة المهنة، وبذلك أصبحت مهنة التدقيق المالي في الجزائر مستقلة، بعدما كان يمارسها المراقبون الماليون التابعون لوزارة المالية، هذا وقد تم جمع ثلاث تنظيمات تحت سلطة هيئة مهنية واحدة مستقلة وهي المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. كما شهدت ذات الفترة صدور المرسوم التنفيذي رقم 96- 136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 والمتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والذي يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين[2]، وكذلك مقرر سنة 1996 الذي يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وشروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة والذي تم تعديله سنة 2006[3].

تميزت هاته الفترة أيضاً بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، تحت وصاية وزارة المالية والذي يعد بمثابة هيئة استشارية ذو طابع وزاري ومهني مشترك. تتمثل صلاحياته في الاهتمام بمجال البحث والتطوير والتقييس المحاسبي[4]. أيضاً تميزت ذات المرحلة بتبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي (SCF) سنة 2007، والمستمد من معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS)[5]. واستكمالاً للإطار التشريعي فيما يتعلق بالنظام المحاسبي المالي تم إصدار مرسوم تنفيذي سنة 2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة الإلكترونية[6].

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، 08-91 المؤرخ في 1991/04/27، العدد 20، الصادرة بتاريخ 1991/05/01، ص 651

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 العدد 24، الصادرة في 1996/04/17، ص 4.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **مقرر يتضمن الموافقة على الاجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، مؤرخ في 2006/05/13، يعدل ويتمم المقرر المؤرخ في 1999/03/15، العدد 41، الصادرة في 2006/06/21، ص 21.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي والمتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه**، رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 العدد 56، الصادرة في 1996/09/29، ص 18.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي**، رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، العدد 74، الصادرة بتاريخ 2007/11/25، ص 3.

[6] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي**، رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07، العدد 21، الصادرة بتاريخ 2009/04/08، ص 4.

2- المرحلة الخامسة منذ سنة 2010 وما بعدها :

في سنة 2010 أخذ تنظيم مهنة التدقيق المالي في الجزائر منحى جديد نتيجة سن جملة من القوانين والمراسيم التنفيذية المحددة لمهام المنظمات المهنية وشروط مزاولة المهنة والمسؤوليات المهنية وتنظيم مكاتب التدقيق ومعايير إعداد التقارير وغيرها، على غرار إصدار القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي يحدد شروط ومهام ممارسة محافظ الحسابات، حيث نتج عن صدور القانون 10-01 تغيير في ماهية المدقق المالي والمهام الموكلة إليه والمنظمات المشرفة عليه، إذ تم إعادة هيكلة المنظمات المشرفة على مهن المحاسبة والتدقيق في الجزائر، من خلال الفصل بين المهام الثلاث، للخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، وتنضوي هيئات المهن الثلاث تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية[1]، هذا وقد انبثق على القانون 10-01 مجموعة من المراسيم والقرارات التنظيمية سنتطرق لها بالتفصيل ضمن هذا الفصل.

أيضاً شهدت هذه المرحلة سنة 2016 اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق، والتي تم إصدارها ضمن أربع مقررات ليشمل كل مقرر أربعة معايير، حيث تم إصدار (16) معيار جزائري للتدقيق إلى غاية 2018/09/24، علماً بأنه لم يتم استكمال بقية المعايير حتى نهاية سنة 2020[2]. كذلك تميزت هاته الفترة بسعي المشرع الجزائري لمواكبة التطور التكنولوجي السريع في بيئة الأعمال لاسيما ما تعلق منها بالتجارة الالكترونية من خلال إصدار قانون يحدد القواعد العامة المتعلقة بالتجارة الإلكترونية للسلع والخدمات[3]

المطلب الثاني : المجلس الوطني للمحاسبة واللجان التابعة له

أسفرت عملية إعادة تنظيم المهنة وفق القانون (10-01، 2010) عن إعادة هيكلة الهيئة المهنية السابقة ممثلة في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين باستحداث هيئة تنظيمية لكل مهنة من المهن الثلاث على حدة، علما بأن المنظمات الثلاث مجتمعة تخضع لسلطة المجلس الوطني للمحاسبة، وتتمثل المنظمات الثلاث فيما يلي :

1. المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
2. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، العدد 42، الصادرة في 2010/07/11، ص 4.

[2] وزارة المالية، **المقررات المتضمنة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق**. رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، والمقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، والمقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، والمقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر2018.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون المتعلق بالتجارة الالكترونية**، رقم 18-05 المؤرخ في 2018/05/10، العدد 28، الصادرة في 2018/05/16، ص 4.

3. المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتدين.

أولاً : المجلس الوطني للمحاسبة

تم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، بحيث يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية[1]، ويتشكل من ممثلين عن الوزراء المكلفين بكل من الطاقة، الإحصاء، التربية الوطنية، التجارة، التعليم العالي، التكوين المهني، الصناعة.

ويتشكل أيضاً من رئيس المفتشية العامة للمالية، المدير العام للضرائب، المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية، بالإضافة إلى ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر، وممثل عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة، وممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.

كما يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي.

كذلك يضم المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل مجلس من المجالس الوطنية التالية [2]:

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

وثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية، كما يتم تعيين أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة (6) سنوات بناءا على اقتراح من الوزراء ومسؤولي المنظمات المذكورة أعلاه، على أن يتم تجديد تشكيلة المجلس بالثلث (1/3) كل سنتين، وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء، يتم استخلافه بعضو جديد حسب الأشكال نفسها حتى نهاية العهدة.

ويجتمع المجلس في جمعية عامة مرتين على الأقل في السنة بناءا على استدعاء من رئيسه، علماً بأن الآراء تتخذ بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً، كما يمكن نشر تقارير المجلس ودراساته وتحاليله وتوصياته بعد موافقة الوزير المكلف بالمالية[3].

1. مهام المجلس الوطني للمحاسبة :

يمارس المجلس مهامه التي يضطلع بها والتي تعنى بالاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية على النحو التالي [4]:

---

[1] القانون 10-01، **مرجع سبق ذكره**، ص 4.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي سنة 2011، العدد 07، الصادرة في 2011/02/02، ص ص 4-6.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي سنة 2011، **مرجع سبق ذكره**، ص 6.

[4] المرجع السابق، ص ص 5-6.

أ – مهام الاعتماد :

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جداول المنظمات المهنية الثلاث والفصل فيها؛
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة الجودة المهنية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

وتجدر الإشارة إلى أنه منذ صدور القانون (10-01، سنة 2010) حين تمت إعادة هيكلة المنظمة المهنية المكلّفة بمنْح الاعتماد، وتمّ تعيين هيئة إشراف جديدة على المهنة ممثلةً في المجلس الوطني للمحاسبة، والذي لم ينهِ لحد الآن تسوية ملفات المتربصين الذين كانوا في تاريخ إصدار القانون قيد التربص ومنحهم الاعتمادات، لم يتم تسجيل أي متربصين جدد رغم الطلب الكبير، خاصة من قبل خريجي الجامعة المتخصصين في المحاسبة والتدقيق. هذا التأخر يعزى للإصلاحات الكبيرة في هذا القطاع، وإيجاد صيغة جديدة فعالة للتربص والتي ترجمت بإنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة والتدقيق[1]، مما انعكس بتوقيف منح الاعتماد لممارسة مهنة محافظة الحسابات وفق إجراءات القانون (08-91،1991) دون البدء في تطبيق آليات التكوين المتخصص التي نص عليها القانون (10-01، 2010).

ب – مهام التقييس المحاسبي :

حيث يشمل التقييس المهام التالية :

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة الجودة فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- متابعة تطور المناهج والأدوات والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي في إطار صلاحياته.

ج – مهام تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية :

بالنسبة لتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية فهو يشمل المهام التالية :

1 هامل عبد المالك، واقع و آفاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، **مراجعة الإصلاحات الاقتصادية والتكامل في الاقتصاد العالمي**، المجلد 12 العدد 25، الجزائر، 2018، ص 198.

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

هذا وقد أسفرت الإصلاحات التي طالت مهن المحاسبة والتي أدت إلى إعادة هيكلة المنظمات المهنية، من خلال تفكيك المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى ثلاث هيئات مهنية ونقل صلاحيته إلى وزارة المالية، على تهميش دور المنظمات المهنية ما جعلها هيكل دون مساهمة فعلية في تطوير مهن المحاسبة في الجزائر، ما أدى إلى توجيه انتقادات من قبل القانونيين، حيث يعتبرون بأن القانون المنظم لمهنة التدقيق المالي قد خول للمجلس الوطني للمحاسبة الجمع بين تنظيم المهنة ومراقبتها، إذ يعد ذلك بمثابة احتكار للصلاحيات، وهو مخالفا للمبدأ الدستوري الذي يقر بمبدأ الفصل ما بين السلطات[1]، كذلك انتقد المهنيين والمهتمين بالمهنة هذا الاجراء التنظيمي، حيث يرونه بمثابة تدخل في شؤون المهنة والذي يتعارض مع ضرورة استقلالية مهنة المحاسبة والتدقيق وتعزيز دور المنظمات المهنية المشرفة عليها والذي تنادي به المنظمات المحاسبية الدولية[2].

وفي ذات السياق أفادت نتائج دراسة (تليلي وسويسي) بأن وصاية الجهات الحكومية على المهنة في الجزائر يحول دون المساهمة في تحقيق جودة التدقيق المالي[3]، كذلك ينظر إلى هذا الإجراء التنظيمي بأنه أعاق تطور المهنة بالجزائر بحرمانها من الانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، إذ يشترط هذا الأخير لقبول عضوية الدول الحفاظ على استقلالية المهنة وترك صلاحية تنظيمها لممارسيها[4] بينما أظهرت نتائج استطلاع للآراء أجرته دراسة (فيروز خويلدات) بأنه لم تتم استشارة أصحاب المهنة عند إعادة تنظيم المهنة، وهذا ما جعل التنظيم يحمل العديد من التناقضات والتجاوزات، وأخطرها جعل مهنة المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية والذي يفقدها استقلاليتها

1 حفيزة مركب، **النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر**، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2018، ص 315.

2 فيروز خويلدات، **واقع تطوير مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر** " دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة " 2010 -2015، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، تخصص دراسات مالية واقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016، ص 121.

3 تليلي طارق وسويسي هواري، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 381-380.

4 بملولي نور الهدى، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر**، "دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين "أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر، 2017 ص 134.

حيث عارض (68.8 %) من مجموع أفراد المستجيبين من عينة الدراسة لهذا الإجراء التنظيمي[1]، وهو ما يؤكد استنتاج إحدة المنظمات المهنية والذي مفاده، بأن التركيز المفرط على الامتثال للقواعد القانونية سيكون على حساب معالجة الجوانب الهامة الأخرى للجودة[2].

ثانياً : اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة

نص تنظيم المهنة على أن تتبع للمجلس الوطني للمحاسبة خمسة لجان متساوية الأعضاء ممثلة في لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم، ولجنة مراقبة الجودة[3].

1. لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية

تتولى لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهام التالية [4]:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبة؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف المنظمات المعنية.

من بين أهم الانتقادات الموجهة لهذه اللجنة أنها تفتقد لخلية الاستماع والتي يمكن أن تستقطب آراء المهنيين والأكاديميين المهتمين بالبحث في مجال المحاسبة والتدقيق بالإضافة إلى رجال الأعمال كأصحاب مصلحة من مهنة التدقيق المالي وفق ما هو معمول به لدى (IFAC)[5]. ولعلى أهم المعالم لغياب خلية الاستماع، هو الصعوبات الكبيرة التي يتوقع بأن يتلقها المهنيين في تطبيق بعض المعايير الجزائرية للتدقيق نتيجة عدم إصدار لجنة التقييس للمعايير كاملة ضمن قرار واحد، رغم ارتباطها بمعايير تدقيق ذات علاقة مازالت لم تصدر بعد، وهذا ما

[1] فيروز خويلدات، **مرجع سبق ذكره**، ص 120.

[2] Holm, Claus, et al. Op.Cit., P 57.

[3] القانون 10-01، **مرجع سبق ذكره**، ص 4.

[4] المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، **مرجع سبق ذكره**، ص 6.

[5] نوح لبوز، بوعلاق مبارك، تأثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات – دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة -2018، **مجلة إضافات اقتصادية**، المجلد 3 ، العدد 2، 2019، ص 21.

يتعارض مع نص المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 ضمن الفقرة 20، الذي يؤكد على امتثال المدقق لكافة المعايير الدولية ذات العلاقة بالتدقيق، وهذا من منطلق أن المعايير الجزائرية للتدقيق مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق[1]

وبما أن تطبيق (SCF) لم يسبقه القيام بدورات تدريب بادرت بها المنظمات المشرفة على المهنة، سيكون من غير المفهوم تكرار هذه التجربة عند اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق. ولابد من التذكير في هذا الصدد بأن القصور الواضح في التدريب الأولي والمستمر لدى معدي القوائم المالية في الشركات ومحافظي الحسابات فيما يتعلق بـ (SCF) ومرجعيتها الدولية وهي (IAS-IFRS)، والتي لا تزال قائمة، ما هو إلا تفسير لاستيعاب المفهوم الشكلي للإصلاح المحاسبي من قبل عدد من الكيانات والمهنيين على أنه تغيير بسيط في التسمية في حين هو في واقع الأمر تغيير جوهري حقيقي. وبالتالي حتى يمكن تبني ثقافة التدقيق المالي الجديدة تدريجياً من قبل المتخصصين قبل تطبيق (NAA)، بحيث يجب أن يواصل المجلس الوطني للمحاسبة في أقرب وقت ممكن نشر كامل معايير (NAA)، قبل اعتمادها النهائي وإضفاء الطابع الرسمي عليها عن طريق التنظيم وإطلاق برنامج تدريبي[2].

2. لجنة الاعتماد :

حيث تتولى لجنة الاعتماد المهام الآتية :

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
- تحضير ملفات الاعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر قوائم المهنيين المعتمدين.

3. لجنة التكوين :

بالنسبة للجنة التكوين فهي تتولى المهام الآتية :

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛
- توجيه المتربصين إلى مكاتب المحاسبة المعتمدة؛
- تسليم شهادات نهاية التربص؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛

1 بوزيدة حميد وسايح فايز، تحسين جودة تبني المعايير الجزائرية للتدقيق (دراسة ميدانية لعينة من المدققين القانونيين)، **مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات**، المجلد رقم 6، العدد 11، الجزائر، 2017، ص 39.

2 Ayadi, Abdelkader, Youcef Belguet. "Rapprochement Entre La Pratique De L'audit L'égal Et Les Normes Algériennes D'audit (naa) En Algérie Cas: Naa 210/Accord Sur Les Termes Des Missions D'audit." **Economiques des Business et Commerce**, N°: 06 Septembre, 2018, P 553.

- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

فيما يخص تكوين المهنيين تتضح نتائج عدم انضمام الجزائر للاتحاد الدولي للمحاسبين في ضعف تكوين ممارسي مهنة التدقيق المالي حيث يتوقف الرفع من مستوى أداء المدققين وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر بشكل فعال على اعتماد برامج تكوين دولية لزيادة الكفاءة العلمية والعملية[1]. على سبيل المثال أقر تنظيم المهنة منذ العام 2016، اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق عبر مراحل في أربع قرارات تنظيمية بحيث تضمن كل قرار اعتماد أربعة معايير ليصل العدد إلى غاية إعداد هذه الدراسة إلى (16) معيار تلزم المدققين الماليين بتطبيقها[2]، دون التنظيم المسبق لدورات تكوينية توضح كيفية العمل بها[3].

4. لجنة الانضباط والتحكيم :

تتولى لجنة الانضباط والتحكيم المهام الآتية [4]:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والعملاء؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين؛
- تحيين ملفات المهنيين الذي تعرضوا لعقوبات تأديبية من الدرجة الثالثة والرابعة، مع الإشارة لهذه العقوبات.

وبخصوص مهام لجنة الانضباط والتحكيم فقد أشارت دراسة (Ali-abdessamed) إلى عدم وجود تطبيق صارم للقوانين التي تحكم الأخلاقيات المهنية، مستدلة في ذلك، بأنه يمكن للمهتمين بمجال مهن الخدمات المحاسبية في بيئة الأعمال الجزائرية القيام بمعاينة ميدانية للتأكد من انتشار مكاتب تعنى بمهن المحاسبة دون أن

1 زوهيري جليلية وصالح إلياس، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية، **مجلة الابتكار والتسويق**، المجلد 1، العدد 2، الجزائر، 2015، ص 95.

2 وزارة المالية، المقررات المتضمنة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق. **مرجع سبق ذكره.**

3 خلايفية إيمان، وجاوحدو رضا، التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، **مجلة معارف**، المجلد 14، العدد (01)، الجزائر، 2019، ص 474.

4 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها**، رقم 10-13 بتاريخ 2013/01/13، العدد 3، الصادرة في 2013/01/16، ص 19.

يمتلك مدراءها تراخيص قانونية لمزاولة المهنة (ليسوا مسجلين ضمن قوائم المهنيين المعتمدين)[1]، وهذا ما يتعارض مع نص المادة رقم 57 من القانون 10-01، حيث تنص على أنه "تنجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤولياتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة، ولا تقبل أيه أسماء مستعارة، ويجب عليهم مراعاة الأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكم مهنتهم وكذا النظام الداخلي للمصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية [2].

5. لجنة مراقبة الجودة :

بالنسبة للجنة مراقبة الجودة فهي تضطلع بالمهام الآتية :

- إعداد طرق العمل في مجال جودة الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال الجودة؛
- ضمان جودة التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد طرق العمل في مجال جودة الخدمات؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة؛
- تنظيم ملتقيات حول الجودة التقنية للمهام والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع العملاء.

وفي الجزائر تقوم الدولة ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة بالرقابة على مختلف مهن المحاسبية منها التدقيق المالي عكس الدول الأنجلوساكسون التي أوكلت مهمة الرقابة على أداءها إلى المنظمات المهنية الغير حكومية، مما يشير إلى أن مهنة التدقيق المالي بالجزائر لم ترتقي بعد إلى المستوى الذي تعرفه المهنة في الدول المتقدمة[3]. ناهيك على أنه بالرغم من أن تنظيم المهنة (القانون 10-01) نص على أن تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة الجودة لكن هذه الأخيرة لم تضطلع بالمهام الموكلة لها إلى يومنا هذا[4]، رغم مرور (10) سنوات على تقنينها، وما لها من أهمية في تحسين جودة التدقيق المالي. وهذا يتوافق ما توصلت له نتائج دراسة (فارس سعيدي) بأن

[1] Omar Ali-abdessamed, Requirements For Improving The External Audit Quality In Algeria, journal of **economic and financial studies**, Vol 8, N 1, Universite of El Oued, algeria, P 295.

[2] القانون 10-01، **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

[3] العايب عبد الرحمان وأحطاطش نشيدة، رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها، **مجلة وحدة البحث في تنمية وإدارة الموارد البشرية**، المجلد الثامن، العدد الأول، الجزائر، 2016، ص 60.

[4] قاسم نصيرة وغوالي محمد البشير، مدى مساهمة الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة بالجزائر في تطوير المهنة ورفع كفاءتها – دراسة ميدانية –**الملتقى الوطني: المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية**، جامعة يحي فارس بالمدية كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2016، ص 1.

معظم مكاتب التدقيق المالي بالجزائر لا زالت بعيدة عن تجسيد مفهوم الجودة في الخدمات التي تقدمها وفق ما نص عليه معيار التدقيق الدولي رقم (220) والمتعلق برقابة الجودة على تدقيق القوائم المالية[1].

المطلب الثالث : المنظمات المشرفة على مهنة التدقيق المالي

يعنى هذا المطلب بتسليط الضوء على المنظمات المشرفة بشكل مباشر على مهنة التدقيق المالي، والتي يصنفها تنظيم المهنة إلى هيئتين مختلفتين وهما المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق التفصيل التالي :

أولاً : المصف الوطني للخبراء المحاسبين

وهو هيئة تشرف على شؤون مهنة الخبرة المحاسبية في الجزائر، يضم مجلسها الوطني (9) أعضاء منتخبين من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين وتتمثل مهام المصف الوطني فيما يلي [2]:

- إدارة الأملاك المنقولة والغير المنقولة التابعة للمصف الوطني وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع موازنة السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- تمثيل المصف الوطني لدى المنظمات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

ثانياً : الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

وهي هيئة تشرف على شؤون مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، يضم مجلسها الوطني (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتتمثل مهام الغرفة الوطنية فيما يلي [3]:

---

[1] فارس سعيدي، **مدى التزام مكاتب التدقيق في الجزائر بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 220 "دراسة حالة عينة من مكاتب التدقيق في الجزائر"**، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة لونيسي علي بالبليدة، الجزائر، 2015، ص 1.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء الحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره**، رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 هـ الموافق لـ 27 جانفي سنة 2011، العدد 7 لسنة 2011، ص 8.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره**، رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 هـ الموافق لـ 27 جانفي سنة 2011، العدد 7 لسنة 2011، ص 11.

- إدارة الأملاك المنقولة والغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع موازنة السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المبحث الثاني : دور الأطر التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق المالي في تحسين جودة الخدمة

انطلاقا من تحليل مختلف النصوص والأحكام القانونية المتعلقة بتنظيم مهنة التدقيق المالي، سيتضمن هذا المبحث عرض ومناقشة الإطار التنظيمي للتدقيق المالي باعتباره يعكس العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق المالي والتي نسعى من خلالها إلى إدراج أبعاد تتعلق بتنظيم المهنة وحوكمة الشركات ضمن أحد فرضيات الدراسة وقياس أثرها في جودة التدقيق المالي بالجزائر ميدانياً، وعليه نسعى لمحاولة استنباط مختلف الأبعاد ذات العلاقة بتنظيم متطلبات كل من تحسين الكفاءة المهنية وتعزيز الاستقلال وكذا كل المتطلبات التي من شأنها تحسين جودة أعمال التدقيق المالي بشكل عام، وخصوصاً ما تعلق منها بالأبعاد المرتبطة بتنظيم مكاتب التدقيق المالي وحوكمة الشركات محل التدقيق المالي.

المطلب الأول : مهام المدقق المالي والأشكال القانونية لممارسة المهنة

يتضمن هذا المطلب التعريف بممارسي مهنة التدقيق المالي، حيث يصنفهم تنظيم المهنة إلى صنفين وهما الخبراء المحاسبين وكذا محافظي الحسابات، كما يتم عرض مهام المدقق المالي ومتطلبات الحصول على الترخيص لمزاولة المهنة وفق ما نص عليه الإطار التنظيمي للمهنة بالجزائر.

أولاً : ممارسي مهنة التدقيق المالي في الجزائر

يتضح من خلال مراجعة الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق المالي في الجزائر بأن المشرع القانوني أوكل صلاحية ممارسة خدمة التدقيق المالي إلى فئتين من المهنيين وفق ما ورد في نص القانون 10-01 على النحو التالي :

1.محافظ الحسابات : هو "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والمنظمات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[1]"

2.الخبير المحاسب : هو "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والمنظمات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات ويؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون لممارسة مهنة محافظ الحسابات[2]"

كما يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والمنظمات، ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والمنظمات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي، وتعد مهمة خبير المحاسب أساسا مهمة ظرفية مؤقتة يتعين على الخبير المحاسب أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسييرية التي لها علاقة بمهمته[3].

ومن خلال التعاريف أعلاه يتضح أن التنظيم أسند للخبير المحاسب إضافة إلى مهامه التي لا يسمح بأن يؤديها غيره، القيام بمهمة محافظة الحسابات (التدقيق المالي)، ما يعكس تداخل في المهام بين مهن المحاسبة رغم محاولة الفصل بين المنظمات المشرفة على المهنتان. ما يجعل التدقيق المالي (القانوني) في الجزائر يمارس من طرف فئتان من المدققين الماليين المستقلين وهما الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، أي أن كلاهما يهدف إلى التعبير عن الرأي فيما يتعلق بالقوائم المالية للكيان محل التدقيق[4]، مما يجعل التداخل الموجود في ممارسة مهنة محافظة الحسابات من بين الأسباب التي تجعل مهنة التدقيق المالي في الجزائر تتسم بالتعقيد نتيجة الإفراط في سن القوانين، في حين أن المهنة في تونس والمغرب موكلة لفئة وإحدة وهم الخبراء المحاسبين، لذلك يعد إبقاء المهنة تمارس من طرف فئتين من المهنيين من أوجه القصور التي تبقي على التشتت بين أعضاء المهنة والخلط وسوء الفهم لدى الجمهور الناتج عن اختلاف الألقاب لدى المهنيين، كما أن هذا التداخل في المهام لا يشجع المهنيين على التعاون العلمي والعملي فيما بينهم[5].

ثانياً : مهام المدقق المالي (محافظ الحسابات)

نصت المادة (23) من القانون 10-01، على أن يضطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية :

---

[1] القانون 10-01، **مرجع سبق ذكره**، ص 7.

[2] المرجع السابق، ص 6.

[3] نفسه، ص ص 6-7.

4 BELHADJ AHMED, L'audit financier et comptable en Algérie: mission légale et nécessité managériale. **Journal of Academic Finance**, vol. 8, n° 01, 2017 p 36.

5 عمر شريقي، التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي"دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب " **مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية**، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2016، ص ص 28-29.

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والمنظمات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو المنظمات التابعة لها أو بين المؤسسات والمنظمات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

ثالثاً : الأشكال القانونية لممارسة المهنة

تجدر الإشارة إلى أن تنظيم المهنة أتاح الخيار في مزاولة المهنة من خلال إدارة مكاتب فردية لمالكها المسجلين ضمن القوائم المهنية أو في شكل تجمع أو شركات تدقيق وفق التالي :

1. مكاتب التدقيق المالي

أوضحت المادة (12) من القانون 10-01، بأن ممارسة مهن المحاسبة يمكن أن تكون في شكل مكاتب للأفراد بحيث يسند لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته، كما يمكن أن يتم التسيير في شكل شركة أو تجمع.

ووفقاً للقرار رقم 2020/03 المؤرخ في 2020/01/23 الصادرة عن وزارة المالية، والذي يحدد قوائم المهنيين من محافظي الحسابات والمسجلين في جداول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والخبراء المحاسبين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين لسنة 2020، حيث يشير القرار أعلاه إلى (2577) شخص طبيعي معتمد لمزاولة مهنة التدقيق المالي (ممارسة مهنة محافظة الحسابات في شكل مكاتب بصفة فردية)، منهم (323) خبير محاسبي (بالإضافة إلى مهنة التدقيق المالي يخول له الحق ممارسة مهنة التدقيق التعاقدي/الخدمات الاستشارية)[1].

[1] http://www.cn-onec.dz/images/TableauCAC2020.pdf, http://www.cn-onec.dz/images/TableauEC2020.pdf

2. شركات التدقيق المالي

أجاز القانون 01/10 في المادة (46) منه بأنه يمكن للأشخاص المعنويين ممارسة المهنة بتأسيس شركات مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات لممارسة مهنهم كل على حدة شريطة أن يكون لدى جميع الشركاء الجنسية الجزائرية، حيث :

- تؤسس شركات التدقيق حسب صنف المهنة إلى "شركات الخبرة المحاسبية" أو "شركات محافظة الحسابات"؛
- يجب أن يكون ثلثي (3/2) أعضائها على الأقل مسجلين بصفة فردية في القوائم المحددة لأعضاء المهنة المعتمدين من المجلس الوطني للمحاسبة حسب كل صنف ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال؛
- يشترط على الثلث (3/1) من الشركاء الغير معتمدين وغير المسجلين في قوائم المهنيين بأن لديهم الجنسية الجزائرية ومن حاملي الشهادات الجامعية؛
- في المقابل للحصول على الاعتماد بالنسبة لشركات التدقيق المالي يشترط فيها أن تستجيب لما يلي :
- احترام قواعد القانون التجاري؛
- تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات؛
- يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلين في قوائم المهنيين فقط؛
- تتم الموافقة القبلية على الأعضاء غير المعتمدين؛
- لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو البنكية أو الشركات المدنية التي ليس لها علاقة بالمهنة؛
- لا يمكن لأعضاء هذه الشركات القيام بمهام أو التعاقد باسمهم الخاص؛
- تنجز أعمال الأعضاء في الشركات تحت مسؤوليتهم الشخصية ولا تقبل أية أسماء مستعارة.

وبالرجوع إلى القرار رقم 2020/03 المؤرخ في 2020/01/23 الصادرة عن وزارة المالية، والذي يحدد قوائم المهنيين من محافظي الحسابات والمسجلين في جداول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والخبراء المحاسبين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين لسنة 2020، حيث يشير القرار أعلاه إلى (14) شركة للتدقيق المالي (شركات لمحافظة الحسابات تحت مسمى الشخص المعنوي)، منها (08) شركات للخبرة المحاسبية (التدقيق التعاقدي/الخدمات الاستشارية)[1].

المطلب الثاني : متطلبات الترخيص لممارسة مهنة التدقيق المالي

تخضع عملية الحصول على الترخيص لممارسة المهنة إلى متطلبات يجب أن يستوفيها أي مترشح وفق ما نص عليه القانون المنظم للمهنة، وهذه المتطلبات معمول به في أغلب الدول، والجزائر كغيرها من الدول أملت من

[1] http://www.cn-onec.dz/images/TableauCAC2020.pdf, http://www.cn-onec.dz/images/TableauEC2020.pdf

خلال تنظيم المهنة جملة من المتطلبات التي يجب أن يستوفيها أي مترشح يرغب في مزاولة المهنة، نحاول استعراض ومناقشة أهم ما تضمنته على النحو التالي :

أولاً : عرض وتقييم متطلبات الترخيص لممارسة المهنة

1- عرض متطلبات الترخيص لممارسة المهنة :

نصت المادة الثامنة من القانون 10-01 على المتطلبات الواجب توافرها في ممارسي مهنة التدقيق المالي (محافظة الحسابات) والتي تم تحديدها بإستيفاء كل مترشح لما يلي [1]:

- الجنسية الجزائرية؛
- الحصول على الشهادة الجزائرية لمحافظة الحسابات أو ما يعترف بمعادلتها من الشهادات؛
- يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- لم يصدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- حاصل على الاعتماد من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛
- يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة السادسة من القانون 10-01.

2- تقييم متطلبات ممارسة مهنة التدقيق المالي :

1.2- الجنسية الجزائرية : على الرغم من أن تنظيم مهنة التدقيق المالي اعتمد المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) المستوحاة من المعايير الدولية لتدقيق (ISA)، بعدما سبق وأن طبق النظام المالي المحاسبي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، مما يوحي بالرغبة في الاتجاه نحو المسعى الدولي لتوحيد أعمال المحاسبة والتدقيق، لكن المفارقة تتضح من شرط الجنسية ما يؤكد بأن الجزائر حتى الآن لم تقم بتحرير ممارسة مهنة التدقيق المالي من خلال حظرها على الأجانب الذين لا يحملون الجنسية الجزائرية، حيث يعد هذا أحد أوجه القصور في تنظيم المهنة الذي يتعارض مع توجه الجزائر نحو الاندماج في الاقتصاد العالمي ويحول دون انضمامها إلى منظمة التجارة العالمية (OMC)[2]، رغم أن الانضمام يشترط تحرير الخدمات بما فيها المحاسبة والتدقيق[3]. في المقابل بما أن وضع المهنيين بمكاتب المحاسبة والتدقيق المالي في الجزائر يعاني نقص كبير، من حيث قدرتهم على منافسة المكاتب الدولية، خاصة مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى، التي تسيطر على حصة سوقية عالمية كبيرة جدا، من هذا المنطلق يرى

[1] القانون 10-01، **مرجع سبق ذكره**، ص 5.

2 KHOUATRA, Djamel et MERHOUM, Mohamed El-Habib. **ÉLABORATION D'UN RÉFÉRENTIEL D'AUDIT FINANCIER EN ALGÉRIE PAR MIMÉTISME: INTÉRÊT DU CADRE THÉORIQUE DE LATÉTRANORMALISATION.** http://intercostos.org/documentos/congreso-15/KHOUATRA-1.pdf 01/09/2019

[3] Ibid.

(سحنون وآخرون) في التمكين من الدخول إلى سوق الخدمات المحاسبية في الجزائر سيؤدي إلى إضعاف المكاتب المحلية في الوقت الراهن، وهذا ما يتطلب من السلطات الجزائرية التريث في فتح مثل هذه الأسواق للأجانب، مع العمل على تعزيز تنافسية مكاتب الخدمات المحاسبية الوطنية[1]. في المقابل يعتقد (MAIJOOR) بأن إحدى القضايا الرئيسية التي برزت في أعقاب الفضائح المالية والأزمة المالية، تتمثل في تحسين ثقة واستقرار أسواق المال العالمية من خلال تفضيل نهج متعدد الجنسيات في ممارسة مهن المحاسبة والتدقيق المالي[2].

والجدير بالذكر أن الكثير من ممارسي المهنة الآن أصبحت تربطهم علاقات ومصالح مع بعض مكاتب التدقيق الدولية التي بدأت بفتح فروع لها في الجزائر والجدير بالذكر أن المكاتب الدولية التي لها فروع في الجزائر هي : مكتب (KPMG) ومكتب **(Deloitte et Touche)** ومكتب **(Price Waterhouse Coopers)**، وتقتصر مهامها على تقديم الخدمات الاستشارية والإشراف والتكوين بترخيص من وزارة المالية، دون أن تملك حق ممارسة مهنتي محافظة الحسابات والخبرة المحاسبية (التدقيق المالي)[3].

2.2.الحصول على الشهادة الجزائرية المؤهلة للممارسة مهنة التدقيق المالي

ينص تنظيم مهنة التدقيق المالي في الجزائر على أن مزاولة مهنة التدقيق تقتضي الحصول على شهادة خبير محاسب أو محافظ حسابات بعد النجاح في مسابقة القبول لمتابعة تكوين نظري بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب التابع لوزارة المالية والذي يشترط أن يكون المترشح حاصل على شهادة الليسانس أو أكثر أو أي شهادة جامعية أخرى متحصل عليها من الخارج أو معترف بمعادلتها، وتكون ضمن أحد التخصصات التالية : (المحاسبة؛ المحاسبة والمالية؛ المالية؛ التدقيق)، والتي يكون قد تم الحصول عليها على الأقل بشهادة البكالوريا مع ثلاثة سنوات تعليم عالي[4].

1.2.2.الحصول على مستوى التعليم العالي المتخصص

وفقاً للقرار الوزاري المشترك بين وزارتي المالية والتعليم العالي المؤرخ في 2017/03/07 وتطبيقا لأحكام المادة رقم 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 2011/04/16 بادر المشرع الجزائري لتحديد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب والتي تخول الحق في ممارسة مهنة محافظة الحسابات والخبرة المحاسبية (التدقيق المالي)، على أن يكون المترشح متحصل على شهادة الليسانس أو أكثر أو أي شهادة جامعية أخرى متحصل عليها من الخارج ومعترف بمعادلتها، تم الحصول عليها على الأقل ببكالوريا زائد 3 سنوات، في أحد التخصصات التالية (المحاسبة؛ المحاسبة والمالية؛ المالية؛

---

[1] بونعجة سحنون وبوفليح نبيل، الآثار المتوقعة للانضمام لمنظمة التجارة العالمية (OMC) على سوق الخدمات المحاسبة في ظل سياسات إصلاح المهن المحاسبية في الجزائر، **الاكاديمية للدراسات الاجتماعية و الانسانية**، المجلد 10، العدد 1، الجزائر، 2018، ص 22.

[2] MAIJOOR, Steven et VANSTRAELEN, Ann. "Research opportunities in auditing in the EU," revisited. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 2012, vol. 31, no 1, p. 119.

[3] سارة حدة بودربالة، **مرجع سبق ذكره**، ص 239.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القرار الوزاري المشترك المحدد لقائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة**، العدد 45، المادة رقم 2، الصادرة بتاريخ 2017/07/30، ص 12.

التدقيق)، كما تم تصنيف شهادات اللسانس التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص وفق الآتي [1]:

أ – نظام كلاسيكي :

- ليسانس في العلوم التجارية ضمن أحد التخصصات التالية : محاسبة؛ مالية؛ محاسبة ومالية؛
- ليسانس في علوم التسيير ضمن أحد التخصصات التالية : محاسبة؛ مالية؛
- ليسانس في العلوم الاقتصادية ضمن أحد التخصصات التالية : علوم مالية؛ اقتصاد مالي؛

ب – نظام ليسانس، ماستر، دكتوراه (ل م د) :

- ليسانس في العلوم التجارية ضمن أحد التخصصات التالية : محاسبة وتدقيق؛ محاسبة ومالية؛ محاسبة وجباية.

وكتقييم لهذا المتطلب نعتقد بأنه يعد بمثابة فرصة يمكن أن تحسن من الجودة، لأنه قد يكون لدى المدققين الماليين الحاصلين على شهادة جامعية متخصصة في المحاسبة والتدقيق فهم أعمق، مما يسهل عليهم أداء مهامهم مقارنة بغيرهم من حاملي الشهادات في غير التخصص[2]، وهذا ما يتوافق مع ما توصلت إليه نتائج دراسة (Chu et al) بأن المدققين الحاصلين على شهادة جامعية متخصصة في المحاسبة هم أكثر قدرة على الكشف عن التلاعب في الأرباح مقارنة بنظرائهم الحاصلين على شهادة جامعية متخصصة في العلوم الاجتماعية[3]. كما وقد أظهرت نتائج دراسة (التويجري وآخرون) بأنه من بين أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في جودة التدقيق المالي بالمملكة العربية السعودية هي الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب التدقيق متمثلة بالشهادات الأكاديمية[4].

وفي سياق ذي صلة وبالرجوع إلى ما سبق ذكره في القسم الأول من الجانب النظري، يجب التنويه إلى ضرورة تحديث مناهج وطرق التعليم العالي للمحاسبة والتدقيق بما يتلاءم مع الواقع الاقتصادي، حيث أشارت نتائج دراسة (ديلمي عمر) بأن برامج التعليم في مجال المحاسبة والتدقيق المالي بالجامعات الجزائرية لا تستجيب بشكل جيد للاحتياجات العملية لمهنة التدقيق المالي في الواقع[5].

ثانياً : آليات التكوين المتخصص

1. مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهن المحاسب

يؤهل المترشح بعد استيفائه للشهادة العلمية والاختصاص المطلوب للمشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهن المحاسب لاجتياز اختبارات كتابية في المقاييس التالية : (مالية ومحاسبة؛ تدقيق مالي؛ قانون وجباية؛ اقتصاد عام؛ تكنولوجيا الإعلام والإحصاء؛ لغات)، وبعد حصول المترشح على معدل عام يعادل أو

1 المرجع نفسه.

2 Chu, J. e. Op.Cit., P 12.

3 Chu, J., Florou, et al .Op.Cit., P 24.

4 التويجري عبد الرحمان وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 219-255.

5 ديلمي عمر، **نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية–دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة تخصص علوم تسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 2017، ص 254.

يفوق عشرة من عشرين (10/20) في الاختبار الكتابي يتم قبوله لاجتياز الاختبارات الشفوية والتي تتمثل في تقييم المترشح ضمن مقابلة تدور حول محاور مرتبطة بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، وبعد انتهاء اختبارات المسابقة يحتسب لكل مترشح خضع للاختبارين علامة على (240) نقطة في الكتابي وأخرى على (80) نقطة في الشفوي[1].

2. التكوين النظري :

بعد النجاح في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهن المحاسب يتلقى الطالب تكوينا نظريا متخصصا في الخبرة المحاسبية لمدة ثلاثة سنوات[2] يدرس فيها الطالب (34) مقياس تغطي المحاور التالية : (المحاسبة والمالية والتدقيق؛ الاقتصاد والرياضيات والإحصاء؛ القانون والإدارة والأخلاقيات المهنية؛ تكنولوجيا المعلومات والاتصال واللغات)، بحجم ساعي إجمالي يصل إلى (2390) [3].

في المقابل بالنسبة لمحافظة الحسابات يتلقى الطالب أيضاً تكوين لمدة عامين يدرس فيها (23) مقياس تغطي المحاور المذكورة أعلاه باستثناء (الاقتصاد وتكنولوجيا المعلومات)، بحجم ساعي يقدر بـ (1660)[4]، كما يتخلل التكوين النظري تربص ميداني لمدة (4) أسابيع في كل سنة يؤديه الطالب في شركة أو مكتب الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات، أو لدى مصالح المحاسبة والمالية لكيان اقتصادي عمومي أو خاص ينشط في القطاع الاقتصادي[5].

من جهة أخرى أغفل القرار الوزاري المشترك المحدد للبرامج البيداغوجية للتكوين المتخصص لمهن المحاسب إدراج مقياس تكنولوجيا المعلومات المحاسبية ضمن برنامج التكوين المتخصص لمحافظ الحسابات رغم أهميتها للمهنة. وما يثير التساؤل هو اختبار المترشحين في مسابقة الدخول لمعهد التكوين المتخصص في ذات المقياس، علما بأنه تم إدراجه ضمن برنامج التكوين النظري للخبير المحاسب[6]. من هذا المنطلق يجب التأكيد بأن كفاءة أو قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء ترتبط بشكل مباشر بعملية التدقيق التي يختار فيها المدقق على نحو أمثل مدخلات الإنتاج المكلفة؛ أي الجهد (الوقت المستغرق في التدقيق) والتكنولوجيا المستخدمة، التي تحدّد بشكل مباشر قدرة المدقق المالي على اكتشاف الأخطاء الجوهرية[7]، وبالنظر إلى أهمية تكنولوجيا المعلومات لمهنة محافظة

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار الوزاري المشترك المحدد لقائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة، **مرجع سبق ذكره**، ص 13.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهن المحاسب وتنظيمه وسيره**، رقم 12-288، المؤرخ في 2012/07/21، العدد 43، المادة رقم 29، الصادرة بتاريخ 2012/07/25، ص 14.

[3] المرجع نفسه.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القرار الوزاري المشترك المحدد ليكيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات**، المؤرخ في 2017/03/07، العدد رقم 45، المادة رقم 2، الصادرة بتاريخ 2017/07/30، ص 17.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار الوزاري المشترك المحدد ليكيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات، **مرجع سبق ذكره**، ص 20.

[6] المرجع السابق، ص ص 17-19.

7 Sirois, Louis-Philippe, et al, Op.Cit., P 114.

الحسابات، يجعل إغفالها ضمن برنامج التكوين أحد أوجه القصور في تنظيم المهنة، الذي يعيق تحقيق جودة التدقيق المالي، وهو ما يتوافق مع ما خلصت له نتائج دراسة (عيسى زين) بعدم وجود تدريب كاف لمحافظ الحسابات في الجزائر بما يؤهله للتدقيق المالي للمؤسسات المستخدمة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، وهذا ما يجعله يواجه العديد من المعيقات التي تقلل من جودة خدماته لقلة خبرته في هذا المجال، نتيجة ندرة ورشات العمل المتخصصة في التكوين[1]. خصوصا في ضل وجود تجارة إلكترونية ناشئة في الجزائر تتطلب استعداد مهنة المحاسبة والتدقيق المالي للتكيف معها، بالنظر لعدم تأهيل المدققين الماليين في الجزائر لتدقيق الشركات العاملة في التجارة الالكترونية في ظل مهاراتهم الحالية[2].

3. التربص المهني :

أشار القانون 10-01 إلى شروط التأهيل العملي الواجب توافرها في الأشخاص الذين يرغبون في الحصول على الاعتماد كمهنيين، إذ نصت المادة (77) منه على ما يلي : "يعتبر خبير محاسبا متربصا أو محافظ حسابات متربصا في مفهوم هذا القانون، المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة للقيام بتربص مهني طبقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم".

من جهة أخرى ألزمت المادة (78) من القانون 10-01 الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات باستقبال المتربصين وتأطيرهم والتكفل بهم، ومنحهم مقابل ذلك منحة التربص، وفي حالة رفض التأطير غير المبرر يترتب على المهني عقوبة تأديبية تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة.

وبخصوص التنظيم الجديد المتعلق بالتربص المهني، فقد صدر في نهاية سنة 2011 مرسوما تنفيذيا يحدد شروط وكيفية سير التربص المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، حيث فصل بين التربص الخاص بالمهنتين وذلك على النحو التالي [3]:

- بالنسبة لخبير محاسب بعد حصوله على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية يمكنه إجراء التربص المهني لدى خبير محاسب مستقل أو لدى شركة الخبرة المحاسبية لمدة عامين؛
- بالنسبة لمحافظ الحسابات بعد حصوله على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق يمكنه إجراء التربص المهني لدى محافظ حسابات مستقل أو شركة محافظة حسابات لمدة عامين.

[1] عيسى زين، أحمد قايد نور الدين، مدى قدرة محافظ الحسابات على المراجعة في ظل نظم المعلومات الالكترونية- دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، **مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية**، جامعة الشهيد حمه لخظر الوادي، الجزائر، المجلد 1، العدد 10، 2017، ص 74.

[2] حميداتو صالح، **تحديات المراجعة الخارجية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2017، ص ص 141-142.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي المحدد لشروط وكيفية سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين**، رقم 11-394 المؤرخ في، 2011/11/24 العدد 65، المواد من 02 إلى غاية 18، ص-ص 18-20.

1.3. تأطير التربص المهني :

يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتعيين مشرف على التربص بحيث يكون من المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منذ (2) سنتين على الأقل، ولا يتعدى الحد الأقصى بخمسة (5) متربصين لكل مشرف، مع الأخذ بعين الاعتبار الإمكانيات المتوفرة ومخطط أعباء المكتب ومقر إقامة المتربص وتوفر المشرفين على التربص ومراقبي التربص.

كما يجب على المتربص خلال كل سداسي إرسال تقرير تربص مؤشر من طرف المشرف على التربص إلى لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة يتضمن جزء يعالج الأعمال المنجزة في المكتب أو شركة الخبرة المحاسبية أو شركة محافظة الحسابات، وجزء آخر يعالج موضوع البحث المحدد بالاتفاق مع المشرف على التربص[1].

2.3. الرقابة على التربص المهني

يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتعيين مراقب للتربص بالنسبة لكل متربص وبعد نهاية فترة التربص، يقوم المجلس بتقييم طريقة أداء المتربص لالتزاماته ويقرر أحد الحالات الثلاثة التالية :

- تسليم شهادة نهاية التربص التي تسمح بقبول المتربص في اختبارات امتحان الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات؛
- رفض تسليم شهادة نهاية التربص بالنسبة للفترة الإجمالية أو لجزء منها؛
- تمديد فترة تربص جديدة لمدة سنة واحدة بناءا على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة، يستدعى من خلالها المتربص إلى تحسين معارفه التقنية والمهنية وتعميقها.

في هذا السياق يعتبر معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا مكاتب التدقيق المالي بمثابة مؤسسات تعليمية يكون فيها التدريب والتطوير المهني جزءًا لا يتجزأ من المسار المهني لجميع المدققين، وسيشمل هذا التدريب والتطوير المستمر المراقبة المنتظمة والاختبار والتقييم[2].

ثالثاً : اختبارات الترخيص ومتطلبات التأهيل المهني المستمر

1. الاختبارات اللازمة للحصول على الترخيص

1.1. الإمتحان النهائي

يتضمن الامتحان النهائي للحصول على شهادة محافظ الحسابات وشهادة الخبير المحاسب اختبارات كتابية وشفوية، يحصل الطالب بعد نجاحه في الامتحانات النهائية على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية بالنسبة للخبير المحاسبي، وشهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق بالنسبة لمحافظ الحسابات (تعكس

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي المحدد لشروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين**، رقم 11-393، المؤرخ في 2011/11/24، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65، المادة رقم 14، الصادرة بتاريخ 2011/07/30، ص 19.

2 Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). Op.Cit., P 10.

التأهيل العلمي والعملي للحصول على الترخيص لممارسة مهنة التدقيق المالي)، والتي يسلمها المجلس الوطني للمحاسبة[1].

حيث يعتبر الإمتحان آخر مرحلة بالنسبة للمترشح لممارسة المهنة، إذ يعد وسيلة لاختبار مدى استيعاب الطالب للمعرفة المتخصصة ومدى امتلاكه للمهارات اللازمة لممارسة المهنة، وبالتالي استعداده لمواجهة المشاكل العملية وإيجاد الحلول اللازمة لها[2].

2.1. الترخيص لمزاولة المهنة :

تقتضي ممارسة مهنة التدقيق المالي في الجزائر الحصول على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق بالنسبة لمحافظي الحسابات أو شهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمقة والمالية بالنسبة للخبراء المحاسبين، مع التتويج بشهادة نهاية التربص التطبيقي النظامي، بالإضافة إلى النجاح في الامتحان النهائي للخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات بعد الحصول على معدل عام 20/10 على أن لا تقل أي من النقطتين عن 20/8[3]. كما تجدر الإشارة إلى أن التكوين النظري بمعهد التعليم المتخصص لمهن المحاسب لم يدخل حيز التنفيذ، وكان يفترض أن يبدأ العمل به في الثلاثي الأخير من سنة 2019، ولكن يمكن القول بأن الجزائر من خلال هذا التنظيم الجديد للمهنة تحاول أن تستجيب للمتطلبات الدولية، كونها تولي اهتمام أكبر للتأهيل العلمي والعملي للمدقق المالي، بحيث أصبح التكوين المتخصص يستغرق أربعة سنوات، عامين تكوين نظري وعامين تربص مهني.

وفي ذات السياق تضمن الإطار المقترح لجودة التدقيق المالي الذي قدمه مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، الترخيص لمزاولة المهنة باعتباره عاملاً أساسيًّا يؤثر في تحسين الجودة، وبمثابة ضمان لتأدية عمليات التدقيق المالي من قبل أفراد مؤهلين، ويستجيبون بشكل مناسب لما هو ضروري بالنظر إلى دور مهنة التدقيق في خدمة المصلحة العامة[4].

في المقابل بخصوص الترخيص لمزاولة المهنة نستنتج أنه تم توقيف منح الاعتماد وفق التنظيم السابق 08-91، دون البدء في العمل وفق آليات التكوين المتخصص، حيث نعتقد أنه من المهم التحدث عن الجوانب الإيجابية والسلبية للقانون، وبالتالي تقديم منظور متوازن[5]، كما تُعد متطلبات الترخيص بمثابة إشارة للجودة، ولكنها تثير أيضًا حواجز أمام المنافسة، بما يضع المنظمين الذين يريدون فرض متطلبات ترخيص أكثر صرامة أمام مفاضلة صعبة بين حماية العملاء أو تعزيز المنافسة للحد من تركيز السوق [6].

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهن المحاسب وتنظيمه وسيره، **مرجع سبق ذكره**، ص14.

2 عمر شريقي، **مرجع سبق ذكره**، ص 9.

3 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهن المحاسب وتنظيمه وسيره، **مرجع سبق ذكره**، ص14.

4 IASB, I. A. Op.Cit., P 36.

5 ARENS, Alvin A. et ELDER, Randal J. Perspectives on auditing education after Sarbanes-Oxley. **Issues in Accounting Education**, vol. 21, no 4, 2006, p 347.

6 Van Linden, Christophe, et al. Op.Cit., P 370.

2. متطلبات التأهيل المهني المستمر

1.2. التعليم المهني المستمر

ينص التنظيم على أن يستفيد محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من برامج تعليم مهني مستمر في معهد التعليم المتخصص لمهن المحاسب مقابل دفع مبلغ خدمات التكوين المتواصل الذي يتم تحديده بعد أن يتداول مجلس الإدارة التابع للمعهد في المشاريع الخاصة بالتكوين المتواصل لمهني المحاسبة ويأخذ رأي المجلس العلمي والبيداغوجي للمعهد والذي يعد مدير التكوين المتواصل أحد أعضائه، علما بأن مشاريع التكوين المتواصل تكون ضمن مقترح يقدمه المدير العام للمعهد تحت مسمى أعمال تنفيذ مشاريع التكوين المتواصل والتي تخضع لموافقة المجلس الوطني للمحاسبة، على أن تتوج دورات التكوين المتواصل باختبارات تقييمية تتعلق بموضوع التكوين وتسمح بالحصول على شهادة يمنحها المعهد في حالة النجاح[1].

لكن المشرع الجزائري، لم يلزم المدقق المالي بالتطوير والتحديث المستمر واكتفى بتكليف المجلس الوطني للمحاسبة واللجان المنبثقة عنه بمتابعة تطوير التقنيات والمعايير الدولية سواء ما تعلق منها بالمحاسبة أو التدقيق[2]. وعليه نستنتج أن التعليم المهني المستمر يتوقف على مدى اضطلاع معهد التعليم المتخصص بمهامه علماً بأن المعهد لم يبدأ العمل به إلى غاية مطلع سنة 2020، على الرغم من أن آليات العمل به نص عليها القانون 10-01 سنة 2010، مما يثير التساؤل حول الجدوى من سريان مفعول النصوص القانونية التي تضمنها تنظيم المهنة إذا ما لم يتم تفعيلها بالتزامن مع إصدارها، ما يجعل العمل بالحالات الاستثنائية أثناء المرحلة الانتقالية يطول أكثر من المتوقع.

فمثلاً في الجزائر تم العمل كحالة استثنائية للحصول على شهادة الخبير المحاسب دون التكوين في المعهد المتخصص لمهنة المحاسب وهذا من خلال الحصول على شهادة الخبير المحاسب بصفة انتقالية عن طريق امتحان نهائي حيث يسمح فقط لمحافظي الحسابات المتحصلين على شهادة نهاية التربص لدى خبير محاسب بإجراء هذا الامتحان والذي يتكون من اختبار كتابي وآخر شفهي بحيث يجب النجاح في الامتحان الكتابي عن طريق الحصول على معدل 10 من 20 للسماح له بعدها بإجراء الشفهي وبعد النجاح فيهما تمنح له شهادة الخبير المحاسب التي يسمح له بعدها بطلب الاعتماد لممارسة المهنة كخبير محاسبي[3].

2.2. الخبرة المهنية : يلاحظ بأن تنظيم المهنة أغفل شرط الخبرة المهنية[4]، وهو ما يعني بصفة أدقّ أن تنظيم المهنة أهمل إدراج حد أدنى من الخبرة المهنية كشرط للحصول على الاعتماد، رغم أهمية الخبرة المهنية في التدقيق، والتي تكتسب من تجربة المدقّق في فحص البيانات المالية من حيث طول مدة الممارسة، وكذلك عدد المهام التي تم

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهن المحاسب وتنظيمه وسيره، **سبق ذكره**، ص ص 11-14.

[2] بهلولي نور الهدى، **مرجع سبق ذكره**، ص 143.

[3] خلايفية إيمان، جاوحدو رضا، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 459-460.

[4] المرجع السابق، ص 469.

إجراؤها[1]، وفي محاولة تقييمه لمقترح الجودة لمجلس التقارير المالية بالمملكة المتحدة، انتقد (HOLM) المقترح كونه أكد على كفاءة المدققين دون أن يتطرق لخبرتهم المهنية، وأوضح كيف يتسبب افتقار المدققين للخبرة في إخفاقات كالأزمة المصرفية التي وقعت. وبناءا عليه يتمثل وجه القصور الذي لم يتم تناوله مباشرة إطار الجودة في حقيقة أن معظم مهام التدقيق التي تواجه العميل يقوم بها مدققين غير مؤهلين لديهم خبرة تقل عن ثلاث سنوات[2].

المطلب الثالث : مسؤوليات المدقق المالي وفقاً لأبعاد استقلاله وآليات تعيينه

يهتم هذا المطلب بتوضيح مسؤوليات المدقق المالي، حيث أخذت بحسب القانون ثلاثة أنواع (مدنية؛ جزائية؛ تأديبية)، كما يتم تسليط الضوء على أبعاد استقلاله وفق الأطر التشريعية، ثم يعرض آليات تعينه.

أولاً : مسؤوليات المدقق المالي

يمارس المدقق المالي مهنته تحت مسؤوليته الخاصة وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه، وبناءً عليه يخضع المدقق المالي في الجزائر إلى ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي : مسؤولية مدنية، جزائية وتأديبية، كما أن المدقق المالي يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج[3].

1. المسؤولية المدنية

يعد المدقق المالي مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويتحمل بالتضامن، سواء تجاه الكيان أو الهيئة أو الغير، الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت بأنه قام بالمتطلبات العادية لمهمته، وأنه أبلغ مجلس الإدارة بهذه المخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة في الجمعية العامة الأقرب انعقادا بعد إطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة، فعليه أن يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة[4].

وطبقا للمادة (715 مكرر14) من القانون التجاري الجزائري، فإن المدقق المالي مسؤول سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي قد يرتكبها أثناء ممارسة مهامه، ولا يكون مسؤولا مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس الإدارة إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطّلاعه عليها[5].

---

[1] Hari Setiyawati ,Diah Iskandar, Gustita Arnawati Putri, THE FACTORS THAT AFFECT THE AUDIT QUALITY, **EPRA International Journal of Economic and Business Review**, Vol n°8, Issue -1, January 2020, P A49.

[2] HOLM, Claus et ZAMAN, Mahbub. Op.Cit., P-P 56-57.

[3] القانون 10-01، المادة 59، **مرجع سبق ذكره**.

[4] القانون 10-01، المادة 61. **مرجع سبق ذكره**.

[5] القانون التجاري الجزائري، المادة 715 مكرر 14، ص 191.

2. المسؤولية الجزائية :

نصت المادة (62) من القانون 10-01، على أن محافظ الحسابات والخبير المحاسب يتحملان المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، كما تنص المادة (825) من القانون التجاري على عقوبة السجن من ستة أشهر إلى سنتين مع غرامة مالية تتراوح ما بين 20 000,00 دج إلى 500 000,00 دج، أو بإحدة هاتين العقوبتين لمحافظي الحسابات الذين منحوا عمداً أو وافقوا على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين[1].

3. المسؤولية التأديبية :

يشكل خطأ مهني يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية وكل إهمال صادر عن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات وسواء كان شخص طبيعي أو معنوي في شكل شركة مسجلة في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث تعرض الأخطاء أمام لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة للبت فيها، كما يعتبر الإجراء التأديبي مستقلاً عن دعوى المسؤولية المدنية والجنائية المرفوعة ضد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات[2].

هذا ويتم تصنيف الأخطاء المهنية إلى درجات وتترتب عليها عقوبات وفق التالي :

1.3. أخطاء من الدرجة الأولى وتترتب على مرتكبها عقوبة الإنذار وتتمثل فيما يلي :

- تصريح بمراجع كاذبة؛
- تصريح بالانتماء إلى المصف أو الغرفة خلال ممارسة مهامهم؛
- الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفهيا أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم؛
- نقص الاحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.

2.3. أخطاء من الدرجة الثانية ويقرر في حق مرتكبها عقوبة التوبيخ وتتمثل فيما يلي :

- في حالة تكرار خطاء من الدرجة الأولى؛
- رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة؛
- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به؛
- الغياب المهني عن حضور اجتماعين متتاليين للجمعيات العامة وللانتخابات أو عدم تمثيله؛
- عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصف أو الغرفة والتي قام بحضورها؛

[1] القانون التجاري الجزائري، المادة 825، ص 244.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها**، رقم 10-13 بتاريخ 2013/01/13، ، العدد 3، الصادرة في 2013/01/16، ص ص 18-19.

3.3. أخطاء من الدرجة الثالثة ويترتب على مرتكبها عقوبة التوقيف المؤقت لمدة أقصاها (6) أشهر وتتمثل فيما يلي :

- في حالة تكرار خطاء من الدرجة الثانية؛
- خطاء في الاحتفاظ بالأرشيف؛
- استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛
- عدم دفع الاشتراك المهني أو اكتتاب تأمين مهني؛
- مقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول المصف الوطني أو الغرفة الوطنية؛
- استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية للمصف والغرفة الوطنية.

4.3. أخطاء من الدرجة الرابعة ويقرر في حق مرتكبها عقوبة الشطب من الجدول وتتمثل فيما يلي :

- في حالة تكرار خطاء من الدرجة الثالثة؛
- إفشاء السر المهني؛
- إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها؛
- تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة؛
- ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف؛
- ممارسة المهنة دون مكتب مهني.

هذا ويقتضي الشطب من الجدول تسليم المجلس الوطني للمحاسبة الختم الندي وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية بعد أن يقوم المجلس بتبليغ المعني بقرار التوقيف المؤقت.

من ناحية أخرى تجدر الإشارة إلى أنه وبموجب المادة رقم (72) من القانون 10-01، يرفع القيد على المدقق المالي بخصوص المحافظة على السر المهني في الحالات التالية :

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛
- بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- بناءًا على إرادة موكله؛
- عندما يتم استدعاؤه للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.

كما وقد نصت المادة (830) من القانون التجاري على أنه يعاقب بالسجن من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من عشرون ألف إلى مئتا ألف دينار جزائري، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات (مدقق مالي) يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الاجرامية التي علم بها.

وفي ذات السياق أشارت دراسة (العيد خيراني) إلى أن محافظي الحسابات اللذان كانا يشرفا على رقابة بنك الخليفة قبل إفلاسه، قد تمت متابعتهما بجنحة عدم الإبلاغ وإعطاء معلومات كاذبة وتأكيدها عن حال بنك الخليفة، وعن عدم تبليغهما لوكيل الجمهورية بالملاحظات التي رصداها خلال عملهم كمحافظي حسابات بالبنك، حيث قال المتهمين انهما "لم يكن هناك داع في حينها للتبليغ عن تلك الوقائع التي لم تكن إجرامية، ورغم التحفظات التي رفعاها في عدة تقارير لملاك البنك ولبنك الجزائر إلا أنه يمكن أن نقول بأنه كان هناك فشلا ذريعا للمهنة ولم تضطلع بالدور المنوط بها[1]، ونظراً لما شهدته بيئة الأعمال الجزائرية من قضايا الفساد المالي والإداري، تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أهمية تفعيل المسألة القانونية للمدقق المالي لما لها من تأثير في تحسين جودة خدماته.

ثانياً : أبعاد استقلال المدقق المالي

بهدف تحقيق استقلال المدقق المالي، خصص تنظيم المهنة فصلاً كاملاً حدد من خلاله الحالات التي تتنافى مع ممارسة مهنة التدقيق المالي وكذا الموانع التي تحول دون تعيينه لدى العملاء :

1.حالات التنافي :

أكد المشرع الجزائري على ضرورة توفر شرط الاستقلال الذهني والظاهري للمدقق المالي وحرصاً منه على تحقيق ذلك يرى بأن مزاولة المدقق المالي للمهنة تتعارض مع الحالات التالية [2]:

- كل نشاط تجاري، خصوصاً إذا كان في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور تترتب عليه صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس العميل؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في المنظمات التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

بالإضافة إلى رفض كل مهمة لدى الزبائن الذين تعامل معهم أثناء فترة التربص، طيلة الثلاثة السنوات على الأقل التي تلي انتهاء تربصه المهني، ما لم يحظى بموافقة صريحة مسبقة من المشرف على التربص[3].

هذا وقد أوضحت المادة رقم (64) من القانون 10-01 بأن مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية لا تتنافى مع ممارسة مهن المحاسبة، ما يدعو إلى الاستنتاج الضمني بأن مهام التعليم والبحث في

---

[1] خيراني العيد، **أهمية دعم جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات بالاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق للحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي، حالة الجزائر نموذجا**، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، 2019، ص 73.

[2] القانون 10-01، المادة رقم 64، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المحدد لشروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، **مرجع سبق ذكره**، ص 19.

مجال المحاسبة بصفة دائمة تتنافى مع ممارسة مهنة التدقيق المالي. والجدير بالذكر أن هذه الحالة من حالات التنافي قد أثارت اهتمام وتساؤل بعض الأبحاث بمجال المحاسبة والتدقيق، حيث أشارت دراسة (خلايفية إيمان وآخرون) إلى أن تنظيم المهنة بالجزائر لم يتناول بعض القضايا المهنية بشيء من التفصيل خصوصا ما تعلق منها بحالة التنافي ما بين التدريس والعمل في مكتب التدقيق[1].

2.حالات الموانع :

حدد القانون التجاري الجزائري في المادة 715 مكرر 6 حالات موانع تعيين محافظ الحسابات (المدقق المالي) لدى شركات المساهمة على النحو التالي [2]:

- في حالة الأقارب والأصهار حتى الدرجة الرابعة، ويشمل ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين بالإضافة إلى مجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة وكذلك أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه الشركة؛
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتباً، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
- الأشخاص اللذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انهاء وظائفهم؛
- الأشخاص اللذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انهاء وظائفهم.

وفي هذا السياق نتفق مع وجهة النظر التي ترى بأنه كلما كانت العلاقات المالية والأسرية التي تربط المدقق المالي بعميل التدقيق أقل كلما عزز ذلك من استقلاله[3].

أضاف القانون (10-01) حالات أخرى تمنع تعيين محافظ الحسابات لدى العملاء جاءت على النحو التالي :

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة والإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الاشراف عليها؛

[1] خلايفية إيمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 469.

[2] القانون التجاري الجزائري، **مرجع سبق ذكره**، ص 189.

[3] DICKINS, Denise, JOHNSON-SNYDER, Anna J., et REISCH, John T. Selecting an auditor for Bradco using indicators of audit quality. **Journal of Accounting Education**, 2018, vol. 45, p. 33.

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاثة سنوات من انتهاء عهدته؛
- لا يمكن تعيين محافظي الحسابات كأشخاص طبيعيين أو معنويين للقيام بالتدقيق المالي للشركات والمنظمات التي تحصلوا فيها على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى مثل القروض أو الضمانات أو تسبيقات خلال الثلاثة السنوات الأخيرة أو يكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة (المادة 66)؛
- السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية أو البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الاشهار لدى الجمهور (المادة 70)؛
- كل مهمة لدى الزبائن الذين تعامل معهم أثناء فترة التربص، طيلة الثلاثة السنوات على الأقل التي تلي انتهاء تربصه المهني، ما لم يحظى بموافقة صريحة مسبقة من المشرف على التربص[1].

3. التناوب الالزامي للمدقق المالي :

استجاب تنظيم المهنة لمتطلب آخر نعتقد بأنه يعمل على تعزيز استقلال المدقق المالي، حيث أقر المشرع بضرورة التناوب أو التغيير الإلزامي للمدقق المالي وفق ما نصت عليه المادة رقم (27) من القانون 10-01، حيث حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات.

وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات.

هذا وقد أظهرت نتائج استطلاع لآراء المهنيين أجرته دراسة (سارة بودربالة) بأن التغيير الإلزامي لمحافظ الحسابات كل ستة (06) سنوات، يعد أحد المتطلبات المهنية التي ساهم بها التنظيم الجديد للمهنة في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق المالي[2].

مما سبق ذكره يمكن الاستنتاج بأن إلزامية التغيير للمدقق المالي لمدة لا تتجاوز ستة سنوات، بأنها تعد أحد العوامل التنظيمية المحتملة التأثير في تحسين جودة التدقيق المالي، على اعتبار أنها تحقق في حدها الأدنى التقليل من خطر الألفة الناتج عن طول العلاقة بين المدقق ومسؤولي إدارة العميل، والذي يهدد موضوعية واستقلالية المدقق المالي، وفق ما تم التطرق له في القسم الأول من الدراسة النظرية.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المحدد لشروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، **مرجع سبق ذكره**، ص 19.

[2] سارة حدة بودربالة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 255-256.

4.التدقيق المالي المشترك (التضامني) :

نصت المادة رقم (732 مكرر 2) من القانون التجاري على أنه يتعين على الشركات القابضة تعيين محافظان للحسابات على الأقل لمراقبة حساباتها[1]، وكذلك بالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية، فإن القانون المتعلق بالنقد والقرض يجبر كل بنك أو مؤسسة مالية وبعد أخذ رأي اللجنة المصرفية وعلى أساس المقاييس التي تحددها، بتعيين على الأقل محافظان للحسابات ونفس الأمر ينطبق على فروع البنوك والمؤسسات المالية الأجنبية المعتمدة بالجزائر[2].

حيث أشارت المادة رقم 29 عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقاً لأحكام القانون 10-01.

وأشار التنظيم إلى معياري الحجم وأهمية النشاط للشركة محل التدقيق باعتبارهما المحددان الرئيسيان لإجراء التدقيق المالي المشترك بصفة طوعية وهو ما يستنتج ضمنياً من النص القانوني التالي :

يمكن للأجهزة التداولية للشركات أو المنظمات تعيين أكثر من محافظ حسابات، بحسب حجمها وأهمية نشاطاتها على وجه الخصوص، ويمارس كل محافظ من محافظي الحسابات المتضامنين مهمته على مجموع الكيان المراقب تحت مسؤوليته، ويتعين على محافظي الحسابات المتضامنين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة حيث يعبرون فيها عن آرائهم حتى في حالة الاختلاف[3].

وفي سياق اهتمام المشرع بتدقيق المجمعات فقد أظهرت نتائج دراسة (رفيف خديجة) بأن إجراءات تطبيق عملية التجميع المحاسبي تحتاج إلى تفصيل ودقة أكثر من طرف المشرع الجزائري، ودلت النتائج أيضاً على أن التدقيق المالي لمجمع سونلغاز تتم بالاعتماد على تقارير مشتركة لمحافظي حسابات شركات المجمع نظرا لتعقد هذه العملية وكثرة المعطيات وتداخلها ما يجعلها تفتقر للجودة المطلوبة، وخلصت الباحثة الى أن تطبيق مفهوم الحوكمة يحتاج الى إرادة من الدولة من خلال تفعيل القوانين الملزمة بتطبيقه[4].

ومن ناحية أخرى وبالرجوع إلى وقائع الفساد المالي والإداري بالبنك الصناعي والتجاري الجزائري (AICB)، فقد تم إعلام اللجنة المصرفية في شهر جويلية 2003، بأن محافظي الحسابات لبنك (AICB)، أبلغوا الاثبات الخطي للحسابات الاجتماعية لنشاط سنة 2002، وأعلنوا إجراء تحذيرياً والذي لم يأخذه المساهمين بعين الاعتبار، وبعد الخبرة المنجزة والمأمور بها بموجب ارتكاب المتهمين بما فيهم مدراء البنك جناية تبديد أموال عمومية، وهذا على إثر اكتشاف ثغرة مالية ببنك الجزائر الخارجي تقدر 13 مليار دينار جزائري في شهر

[1] القانون التجاري الجزائري، المادة 715 مكرر 4، **مرجع سبق ذكره**، ص 221.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **الأمر المتعلق بقانون النقد والقرض**، المادة رقم 100 من الأمر رقم 10-04 المؤرخ في 2010/08/26، المعدل والمتمم للأمر رقم 03-11 المؤرخ في 2003/08/26.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي المتعلق بممارسة المهنة التضامنية لمحافظ الحسابات**، رقم 11-73 المؤرخ في 2011/02/16، العدد رقم 11، المواد من 1 إلى 4، الصادرة بتاريخ 2011/02/20، ص 6.

[4] رفيف خديجة، **مراجعة القوائم المالية المجمعة في ظل إصلاحات مهنة المراجعة في الجزائر ودورها في تفعيل حوكمة المجمعات-دراسة حالة مجمع سونلغاز**، أطروحة دكتوراه طور ثالث غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2018، ص III.

جويلية 2007، وبعد فتح التحقيق في القضية، تبين أن موظفين ومسؤولين وكذا زبائن بالبنك قد وفروا جميع الوسائل الاحتيالية لابتزاز سيولة بنك الجزائر الخارجي وإلحاق الضرر بالاقتصاد الوطني من خلال تقديم قروض دون ضمانات[1].

وبالاستناد إلى وقائع قضية (AICB)، نعتقد بأن التدقيق المالي المشترك الإلزامي للشركات القابضة والبنوك هو أحد العوامل المعززة لاستقلال المدقق المالي من خلال اكتساب الطابع التضامني لمكتبي التدقيق مما يقلل من خطر المضايقة الناتجة عن ممارسة ضغوط من قبل العميل لتقويض موضوعية المدقق كمحاولة لتأثير المفرط على رأيه والتي تعد من بين التهديدات المؤثرة في استقلال المدقق وموضوعيته، ومن منطلق مراعاة قيد التكلفة مقابل العائد، نرى بضرورة تعميم التدقيق المالي المشترك على شركات المساهمة ذات الحجم الكبير.

5.أخلاقيات المهنة : إن توفر ممارسين أكفاء لمهنة المحاسبة والتدقيق يستلزم تطبيق معايير أخلاقية، تؤثر بشكل خاص في إعداد القوائم المالية أو تدقيقها، وهو الأمر الذي ينعكس على مصالح الأطراف المستعملة لهذه القوائم. ولهذا فإن الكفاءة المهنية والسلوك الأخلاقي والاستقلالية لها أهمية بالغة كمواصفات مؤهلة لأصحابها ومعززة للثقة عند أداء مهامهم[2]، وفي ذات السياق، ما يلاحظ في تنظيم المهنة رغم أنه أوكل مهمة إصدار النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات سنة 2010، إلا أن هذه الأخيرة أغفلت ضرورة إصدار مدونة جديدة محددة للسلوك المهني وملزمة للمهنيين منذ صدور القانون (10-01، 2010)[3]، علما أنها قدمت في أكتوبر2015 مدونة لأخلاقيات المهنة لكنها تفتقد لصفة الإلزام، لعدم اعتمادها بصفة رسمية كقانون لأخلاقيات المهنة بالجريدة الرسمية. بحيث لم يتم تطوير قانون أخلاقيات المهنة منذ تعديل المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتعلق بقانون أخلاقيات المهنة، والذي لم يتم تعديله لأكثر من عشرون سنة رغم كونه أهم قانون لتنظيم المهنة ومع ضرورة استجابته لمسايرة المتطلبات المعاصرة للمهنة وتأثره بالمستجدات العالمية[4]. علماً بأن من أحد مهام المجلس الوطني للمحاسبة هي استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة[5].

6. أتعاب المدقق المالي وإجراءات تحديدها :

تعد آليات تحديد الأتعاب من أهم العوامل المؤثرة في استقلال المدقق المالي، ويفترض بأن المدقق لن يوافق على عقد الارتباط لأي عملية تدقيق مالي إذا لم تكن أتعابه تستوفي ما تتطلبه المهمة من جهد ووقت وما يحيط بها

[1] يحي عبد اللاوي، **فعالية لجان المراجعة في إدارة المخاطر والحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، "دراسة ميدانية"، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، جامعة حمة لخظر الوادي، الجزائر، 2020، ص 107.

2 زوهيري جليلية وصالح إلياس، **مرجع سبق ذكره**، ص 95.

[3] قاسم نصيرة وغوالي محمد البشير، **مرجع سبق ذكره**، 2016، ص 1.

[4] حفيزة مركب، **مرجع سبق ذكره**، ص 315.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، **مرجع سبق ذكره**، ص 5.

من مخاطر، بحيث تكون له كحافز لأجل إنجاز مهمته بالجودة المطلوبة وتقديم ما يترتب عليها من تقارير في الوقت المناسب.

وفقاً لما نصت عليه المادة (37) من القانون 10-01، فقد أحيلت صلاحيات تحديد أتعاب المدقق المالي في بداية مهمته إلى الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات، ولا يمكن للمدقق المالي أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته. كما لا يمكنه احتساب هذه الأتعاب بأي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

ويمكن تلخيص آليات تحديد أتعاب المدقق المالي على أنها تنطبق عليها مجريات المناقصة، باعتبارها تبدأ باستجابة المدقق لمقتضيات دفتر الشروط الذي يقدمه العميل تطبيقاً للآليات القانونية لتعيين المدقق (سنأتي على ذكرها بالتفصيل في الفرع الموالي)، بحيث يتعين على المدقق واستنادا إلى تقييمه لمهمته، تقديم عرضه المالي المتضمن تقديره لأتعاب المهمة رفقة عرضه التقني والمتضمن الموارد المرصودة والمؤهلات المهنية للمتدخلين وبرنامج عمل مفصل والتقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها وأخيرا آجال إيداع التقرير، وبعدها تقوم لجنة تقييم العروض، بعرض نتائج التقييم حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي حسابات تم إنتقاؤهم مسبقا.

عطفاً على نص المادة (37)، وجهت انتقادات من المهتمين بتنظيم المهنة لما ورد فيها بخصوص مصطلح الهيئة المكلفة بالمداولات، والذي قد يشمل الهيئات المسيرة كمجلس الإدارة أو المديرين أو مجلس المراقبة، هذا الاتجاه يعد تراجعا من قبل المشرع عن اسناد مهمة تحديد الأتعاب للجمعية العامة، التي تعد صاحبة الأحقية في ذلك (هذا التوجه كان معمول به وفق القانون السابق 91-08) باعتبار أن الجمعية العامة هي من تتولى تعيين محافظ الحسابات هذا من جهة، وهي الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، وهي أعلى هيئة من جهة أخرى. في حين يعد اسناد مهمة تحديد الأتعاب إلى هيئات التسيير من شأنه المساس والتأثير على حيادية واستقلالية محافظ الحسابات، ويجعله في حالة خضوع وتبعية لهاته الجهات، وكان بإمكان المشرع إلى جانب هذا الاتجاه إعادة العمل بسلم الأتعاب لإحداث نوع من التوازن[1].

والجدير بالذكر أن تحديد أتعاب محافظ الحسابات في السابق كان يحسب وفق سلم مرجعي، بمقتضى القرار المؤرخ في 2006/12/06، المعدل والمتمم للقرار المؤرخ في 1994/09/07، والمتعلق بسلم أتعاب لمحافظي الحسابات.

وفي ذات السياق أشارت المادة رقم (08) من المرسوم التنفيذي رقم 11-32، بأنه يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل

[1] عبد المجيد قادري، مدى استقلالية محافظ الحسابات على ضوء القانون 10-01، **مجلة العلوم الإنسانية**، المجلد 31، العدد 2، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 1، الجزائر، 2020، ص 51.

تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاثة سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي[1].

بناءا على ما سبق ذكره من آليات تحديد أتعاب المدقق المالي، أشار استطلاع للآراء أجرته إحدى الدراسات بأن فئة المهنيين ترى بأن المشرع الجزائري لم ينصف المدقق المالي من حيث الأتعاب التي يتقاضاها، فهم يرون أن حجم المسؤولية الملقاة على عاتق المدقق لا يتوافق مع ما يتقاضاه من أتعاب[2]. أما الطريقة الحالية لتقاضي أتعاب المدقق المالي فأجمع أكثر المهنيين على انها تؤثر بشكل سلبي على جودة التدقيق المالي، لأنها تساعد على التحايل وخلق منافسة تتنافى مع أخلاقيات المهنة[3]، وفي هذا الصدد أوصت دراسة (FELA Ayachi) بضمان أتعاب المدققين الماليين بحيث تتوافق مع الجهود المهنية والاجتهاد بمستوى مخطط يضمن كرامة وشرف المدقق المالي[4]، من خلال العمل على زيادة الشفافية في سوق التدقيق سواء ما تعلق بالأتعاب (تحديد حد أدنى لها أو نشرها) ومحاربة الممارسات السلبية مثل الاحتكار واستغلال النفوذ والعلاقات الشخصية في الحصول على عقود التدقيق[5].

مما جعل العلاقة بين المهنيين تعرف توترا حادا بسبب الصراعات الناتجة بين أصحاب المصالح، ومن الأسباب الرئيسية التي ولدت هذه الصراعات، هو احتكار مجموعة من المهنيين لأهم الأعمال المحاسبية التي يصفها عادة أصحاب المهنة بجنات المحاسبيين (Paradis comptables)، والمتمثلة في الظفر بارتباطات للتدقيق المالي تتعلق بـ[6]:

- الشركات الوطنية الإستراتيجية نذكر منها سونطراك وفروعها، الخطوط الجوية الجزائرية، الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز...إلخ.
- المؤسسات المالية والمصرفية وشركات التأمين؛
- الشركات الأجنبية بمختلف قطاعاتها.

عندما يدخل المدقق المالي في مجال المنافسة من أجل استقطاب الزبائن عندها يغلب على المنافسة التركيز على الأتعاب وهو ما يؤثر في جودة التدقيق المالي، كما أن اعتماد مكاتب التدقيق على زيادة المنافسة لاستقطاب الزبائن الجدد، يمكن أن يكون حافز لدى الزبائن لتغيير المدقق المالي، سوء بسبب تخفيض الأتعاب أو لتعيين مدقق

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي المتعلق بتعيين محافظي الحسابات**، 11-32 المؤرخ في 2011/01/27، العدد رقم 07 الصادرة في 2011/02/02، ص 24

[2] تونسي نجاة وبوروبة امحمد الحاج، مدقق الحسابات والمشرع الجزائري، **مجلة دفاتر بوادكس**، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، المجلد 4، العدد 6، الجزائر، 2016، ص 171.

[3] بن سعيد محمد لشلاش عائشة، جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لولاية عين تموشنت، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة**، العدد الثالث والأربعون 2015، ص 269.

[4] FELA Ayachi, Les facteurs impactant la qualité du commissariat aux comptes Une analyse à partir du contexte de l'audit légal dans les entreprises en Algérie, **Revue Algérienne d'Economie de gestion,** Vol. 12, N° : 02(2019) , P 67.

[5] تليلي طارق وسويسي هواري، **مرجع سبق ذكره**، ص381.

[6] زوهري جليلة، صالح إلياس، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 93-94.

مالي يكون أكثر ولاء لإدارة العميل وتحقيق ما تصبو اليه، ما يعرض المدقق المالي لفقدان استقلاليته وينعكس ذلك على جودة التدقيق المالي[1].

ثالثاً : آليات تعيين المدقق المالي

من المهم قبل التطرق إلى آليات تعيين المدقق المالي تحديد الشركات والمنظمات المعنية والملزمة بموجب القانون بتعيين المدقق المالي وهي كالآتي :

1- شركات المساهمة (SPA)[2]؛

2- البنوك والمؤسسات المالية (ملزمة بتعيين على الأقل إثنين من المدققين الماليين)[3]؛

3- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية الغير مستقلة[4]؛

4- التعاضديات الاجتماعية[5]؛

5- الجمعيات والنقابات[6]؛

6- الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي يعادل أو يفوق رقم أعمالها عشرة ملايين دينار[7].

في المقابل أعفى القانون 10-13 المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة والشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين دينار التصديق على حساباتها من طرف المدقق المالي[8]. بحيث أدخل قانون المالية لعام 2010 تغييرات كبيرة أعفى من خلالها بعض الشركات التي تم إنشاؤها في شكل (EURL) أو (SARL) أو (SPA) التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي خارج الرسم على القيمة المضافة عشرة ملايين دينار، من الالتزام بتعيين المدقق المالي[9].

من ناحية أخرى وبحسب ما نص عليه المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات (المدقق المالي)، يجب على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر شروط بغية تعيين

[1] براق محمد وديلمي عمر، العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات، **الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية**، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، المجلد 9، العدد 1، الجزائر، 2017، ص 22.

[2] القانون التجاري الجزائري، المادة 715 مكرر 4، **مرجع سبق ذكره**، ص 188.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون المتعلق بالنقد والقرض، **مرجع سبق ذكره**، ص 539.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية الغير مستقلة، **مرجع سبق ذكره**، ص 14.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون يتعلق بالتعاضديات الاجتماعية، **مرجع سبق ذكره**، ص 1792.

[6] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 651.

[7] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **الأمر المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005**، رقم 05-05 الصادر في 2005/07/26، المادة 12، العدد 52، الصادرة بتاريخ 2005/07/26، ص 5.

[8] المرجع السابق، ص 5.

[9] KHOUATRA Djamel, et al, Op.Cit., p 7.

محافظ حسابات من طرف الجمعية العامة وذلك في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات يجب أن يتضمن دفتر الشروط ما يلي[1] :

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظي الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظي الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية؛
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

بعد ذلك يتحصل محافظ الحسابات المترشح على ترخيص مكتوب من الكيان لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظ الحسابات يسمح له بالاطلاع على ما يأتي خلال أجل يحدده دفتر الشروط دون نقل الوثائق أو نسخها:

- تنظيم الكيان وفروعه؛
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات السابقة؛
- معلومات أخرى ضرورية لتقييم المهمة؛

واستنادا إلى تقييمه لمهمته، يقدم محافظ الحسابات في عرضه المتضمن الموارد المرصودة والمؤهلات المهنية للمتدخلين وبرنامج عمل مفصل والتقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها وأخيرا آجال إيداع التقرير.
تقوم المنظمات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ للحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض، وتقوم هذه اللجنة بعرض نتائج التقييم حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي حسابات تم إنتقاؤهم مسبقا، غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم[2].

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي المتعلق بتعيين محافظي الحسابات**، رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27، العدد رقم 07 الصادرة في 2011/02/02، ص 23

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، **مرجع سبق ذكره**، ص 24.

حيث يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط بأن لا ينتمي إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا لأحكام التشريع المعمول بها.

ويجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات، كما يجب ألا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي.

يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية (08) أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعينه.

وطبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

هذا وفي حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.

المطلب الرابع : مؤشرات الجودة وفق اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق ومحتوى معايير تقارير المدقق المالي

يتم وفق هذا المطلب تشخيص القرارات التنظيمية التي أقرت اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق المالي، وكذا تلك التي حددت محتوى معايير تقارير المدقق المالي، وهذا بهدف تقييم أثرها على واقع جودة التدقيق المالي، من خلال التحليل بعرض الإطار التنظيمي من جهة، والمناقشة والتقييم بالاستدلال ببعض نتائج الدراسات السابقة من جهة أخرى.

أولاً : مؤشرات الجودة وفق اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق

أقرّ تنظيم المهنة، منذ عام 2016، اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق عبر مراحل ضمن أربعة قرارات تنظيمية، بحيث تضمّن كل قرار اعتماد أربعة معايير ليصل العدد، إلى غاية إعداد هذه الدراسة، إلى (16) معيارًا، حيث شملت المعايير التالية [1]:

1 وزارة المالية، القرارات المتضمنة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق. **مرجع سبق ذكره.**

الجدول رقم (1.3): قائمة المعايير الجزائرية للتدقيق

الرقم	المعيار الجزائري للتدقيق	التصنيف
210	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	المسؤوليات
230	وثائق التدقيق	
300	تخطيط تدقيق الكشوفات المالية	تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء
500	العناصر المقنعة	أدلة الإثبات
501	العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة	
505	التأكيدات الخارجية	
510	مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية	
520	الإجراءات التحليلية	
530	السبر في التدقيق	
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها	
560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	
570	إستمرارية الإستغلال	
580	التصريحات الكتابية	
610	إستخدام أعمال المدققين الداخليين	الاستفادة من عمل الآخرين
620	إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	
700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية	نتائج التدقيق وإصدار التقارير

من إعداد الطالب بالاعتماد على قرارات الإصدار لوزارة المالية

والمثير للاهتمام أن المنظمات المشرفة على المهنة في الجزائر بأنها اعتمدت (NAA) وإلزام المهنيين بتطبيقها دون التنظيم المسبق لدورات تكوينية توضح كيفية العمل بها[1]. وكما تم الإشارة إليه في الفقرة أعلاه، يتوقع من عدم إصدار المعايير كاملة في مرحلة واحدة سيجعل المهنيين يواجهون صعوبة كبيرة في تطبيق بعض المعايير الجزائرية للتدقيق منفصلة عن بعضها، نظرا لارتباطها بمعايير تدقيق ذات علاقة مازالت لم تصدر بعد، وهذا ما يتعارض مع نص المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 ضمن الفقرة 20، الذي يؤكد على امتثال المدقّق لكافة المعايير الدولية ذات العلاقة بالتدقيق، وهذا بحكم أن المعايير الجزائرية للتدقيق مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق[2]. كما أشارت دراسة تعنى بالمقارنة بين المعايير الجزائرية والدولية للتدقيق إلى وجود تطابق شبه تام ما بين المعايير الجزائرية

[1] AYADI Abdelkader, Youcef BELGUET **Op.Cit**., p 553.

[2] بوزيدة حميد وسايج فايز، **مرجع يبق ذكره**، ص 39.

والدولية للتدقيق، باستثناء ملاحظة أن المعايير الدولية هي أكثر تفصيلاً من المعايير الجزائرية، بالإضافة إلى وجود اختلاف في بعض المصطلحات[1]. من جهة أخرى أوصت دراسة (بكيحل عبد القادر) بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق ضمن مراسيم أو قرارات في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، حتى تكون ملزمة وإجبارية[2].

ثانياً : مؤشرات الجودة بمحتوى معايير تقارير المدقق المالي

يلاحظ من خلال تنظيم المهنة بالنسبة لتقارير التدقيق بأنها حضيت باهتمام خاص من المشرع الجزائري، قد يعزى ذلك لما لها من أهمية، باعتبارها تعكس رأي المدقق المالي اتجاه مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وهو ما يؤثر في توجيه القرارات لمختلف أصحاب المصلحة من التدقيق المالي، حيث أصدرت وزارة المالية مرسوماً يحدد محتوى معايير تقارير التدقيق المالي والذي يتطلب من مكاتب التدقيق بالجزائر الإلتزام بها، والبالغ عددها خمسة عشر معياراً جاءت على النحو التالي [3] :

- التقرير العام للتعبير عن الرأي؛
- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة؛
- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة؛
- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات؛
- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمسة الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة؛
- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال؛
- معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان؛
- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال؛
- معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛

[1] فياش أمال وبوعبانة فتحية، مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية "دراسة حالة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق"، **مجلة جديد الاقتصاد**، المجلد 12، العدد 1، الجزائر، 2017، ص 119.

[2] بكيحل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية، **مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا**، جامعة الشلف، المجلد 14، العدد 18، الجزائر، 2018، ص 131.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القرار المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات**، المؤرخ في 2013/06/14، العدد 24 الصادر في 2014/04/30، ص 12.

- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

من ناحية أخرى ألزم تنظيم المهنة المدقق المالي بتسليم التقارير المذكورة أعلاه على الأقل قبل (15) يوم من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، وأن يتم ذلك في مقر الشركة محل التدقيق مقابل وصل استلام[1].

ومن منطلق تقييم محتوي معايير هذه التقارير، خلصت دراسة (بابنات وآخرون) بأن المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق المالي في الجزائر ثري بالمعلومات، التي توفر الافصاح للمستعملين في قراءة القوائم المالية، وبإشارات حول جودة التسيير في المؤسسة، وانضباطها في الإلتزام بالتشريعات المنظمة لنشاطها[2]. في المقابل يرى (لبوز وآخرون) ونظراً لأن تنظيم المهنة لم يفرق بين تقرير المدقق المالي لشركة عملاقة لها وزنها في الاقتصاد الوطني كشركة سوناطراك مثلاً وتقرير يتعلق بمؤسسة ذات الشخص وحيد أو مسؤولية محدودة قد لا تحقق أدنى رقم أعمال، علماً بأن التنظيم فرق فقط في مضمون التقارير الخاصة بالجمعيات نظراً لطابعها الخاص والمميز لها وليس لأهميته، ومن هنا يستنتج أن معيار الأهمية النسبية في تقارير المدقق المالي لم يراعي الاختلاف في مستويات النشاط الاقتصادي[3].

أما بخصوص التقرير حول قدرة المؤسسة على استمرارية الاستغلال، فقد خلصت دراسة (محمد الهاشمي) إلى أن الإصدارات المهنية من معايير ونشرات التدقيق الخاصة بالاستمرارية لم تتضمن الإشارة الصريحة لمسؤولية المدقق المالي فيما يتعلق بقدرة الشركة على الاستمرارية، كما أنها لم توضح مقاييس للإفصاح الكافي عن أي أحداث أو ظروف قد تثير الشك بقدرة الشركة على الاستمرارية بالإضافة إلى أن معايير ونشرات التدقيق المتعلقة بالاستمرارية لم تتضمن نموذجاً أو إطاراً يرشد المدقق ويستعين به في تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية[4].

المطلب الخامس : واقع حوكمة الشركات الجزائرية وتحديات الفساد المالي والإداري

يتم من خلال هذا المطلب تسليط الضوء على واقع حوكمة الشركات الجزائرية محل التدقيق المالي من جهة، كما يتم عرض بعض وقائع ومؤشرات الفساد المالي والإداري التي تشكل تحدياً أساسياً لآليات حوكمة الشركات في الجزائر من جهة أخرى لا سيما لمهنة التدقيق المالي.

أولاً : واقع حوكمة الشركات الجزائرية

تعود الخلفية التاريخية لميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر، إلى فعاليات انعقاد أول ملتقى دولي بالجزائر حول الحكم الراشد للمؤسسات في شهر جويلية سنة 2007، حيث تبلورت فكرة إعداد

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القرار المحدد لكيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات**، المؤرخ في 2014/01/12، العدد 24 الصادرة بتاريخ 2014/04/30، ص 22.

[2] عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر؛ دراسة استكشافية، **المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية**، العدد 7، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2017، ص 127.

[3] نوح لبوز، بوعلاق مبارك، **مرجع سبق ذكره**، ص 22.

[4] محمد محمود دائل الهاشمي، **مدى كفاية المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات لتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية** "دراسة مقارنة تطبيقية في اليمن والجزائر"، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2014، ص XVI.

ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة، باعتبارها كأول توصية صادرة عن الملتقى، ولتجسيد الفكرة تفاعلت وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية بتسخير الدعم المادي، وتكليف ممثلاً لها ضمن فريق عمل يتشكل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة ومنتدى رؤساء المؤسسات، ليتم الإعلان عن إصدار هذا الميثاق في 2009/03/11.

هذا وقد استهل الميثاق بتقديم مفهوم الحكم الراشد للمؤسسة على النحو التالي[1] :

الحكم الراشد للمؤسسة هو عبارة عن فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد، لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة :

- تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة؛
- تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك.

ويهدف الميثاق إلى وضع تحت تصرف المؤسسات الجزائرية الخاصة جزئياً أو كلياً وسيلة عملية مبسطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تجسيد هذه المبادئ على أرض الواقع. ويندرج هذا الميثاق كوثيقة مرجعية ومصدر هام في متناول المؤسسات، ويستهدف أساساً وبصفة أولية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة ويترك المجال للمؤسسات الأخرى خيار استعماله أو اللجوء إلى مصادر أخرى.

حيث أعتبر الانضمام للميثاق مسعى حر وتطوعي، وهو موجه بصفة خاصة إلى[2] :

- مجموع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة، والتي تصبو إلى ديمومة واستمرارية نشاطها كما تطمح إلى فرض نفسها ضمن اقتصاد عصري وتنافسي، تلعب فيه دور المحرك للتنمية الوطنية؛
- المؤسسات المساهمة في البورصة، أو تلك التي تتهيأ لذلك.

في المقابل يرتكز الحكم الراشد على أربعة مبادئ أساسية وهي [3]:

- الإنصاف فيما يخص الحصول على الحقوق وأداء الواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بهم؛
- الشفافية من حيث التحديد الواضح والصريح للجميع فيما يتعلق بالحقوق والواجبات وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك؛
- المساءلة من خلال تحديد مسؤولية كل طرف على حدة بواسطة أهداف محددة وغير متقاسمة؛
- المحاسبة بحيث كل طرف شريك يعد محاسباً أمام طرف آخر عن الالتزام الذي هو مسؤول عنه.

[1] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**، الجزائر، 2009، ص 16.

[2] المرجع السابق، ص 19.

[3] المرجع السابق، ص 27.

وعليه وكتقييم لميثاق الحكم الراشد، أفادت دراسة (علي عبد الصمد) بوجود العديد من متطلبات مبادئ الحوكمة في ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية مدرجة بشكل سطحي كإشارات فقط رغم أهميتها، كعدم تضمينه وصفاً وافياً لمواصفات ومؤهلات عضو مجلس الإدارة حيث اكتفى بالإشارة إلى أعضاء ذوي خبرة ومهارات، بالإضافة إلى عدم وجود شرح دقيق ومفصل للجان مجلس الإدارة، عددها كيفية تشكيلها تركيبتها ومهامها[1].

وفي هذا الصدد اهتمت دراسات عديدة بتقييم فعالية حوكمة الشركات بالجزائر، حيث أثبتت نتائج دراسة (فداق أمينة) بعدم وجودة تأثير إيجابي لكل من آليتي الحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة ولجنة التدقيق بل لهما تأثير سلبي في الطلب على جودة التدقيق المالي، مما يعني أن هاتين الآليتين لا تشجع الشركات الجزائرية عينة الدراسة على الطلب على تدقيق مالي ذو جودة عالية بسبب عدم كفاءة أعضاء كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق المالي وحيادهم اتجاه الإجراءات الرقابية الداخلية المعتمدة في هذه الشركات. ودلت النتائج أيضاً على وجود تجذر للمدراء من خلا جمعهم بين وظيفتي المدير العام ورئيس مجلس الإدارة، مما يعكس عدم التطبيق الجيد لحوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية[2]. من جهة أخرى دلت نتائج دراسة (عائشة لشلاش) على وجود أثر لتطبيق آليات الحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق المالي فيما لم يتم وجود أثر لكل من رقابة المساهمين والتدقيق الداخلي[3].

في المقابل وبخصوص فعالية لجان التدقيق، فقد دلت أهم نتائج دراسة (يحي عبد اللاوي) إلى وجود أثر فعال لدور لجان التدقيق المالي في إدارة المخاطر والحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية[4]. كما أشارت دراسة (بعلاش عصام) بأن العمل الذي تقوم به لجان التدقيق يساهم بشكل كبير في ضبط جودة التقارير المالية لشركات المساهمة[5].

في حين أشارت دراسة (عبد المجيد كموش) إلى فرض رئيس مجلس الإدارة هيمنة على شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر، حيث يسيطر على هرمي السلطة فيها، الرقابية منها والتنفيذية، وهو ما يتعارض تماما مع ممارسات الإدارة الرشيدة التي تسعى بصفة أساسية إلى توضيح وإقامة التوازن بين السلطات التنفيذية والرقابية في إدارة الشركات، وهذا خدمة لمصالح المساهمين وكافة الأطراف أصحاب المصلحة[6]. وقد أظهرت نتائج دراسة

[1] علي عبد الصمد عمر، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر – دراسة مقارنة مع الأردن، **مجلة معهد العلوم الاقتصادية**، المجلد 18، العدد 2، الجزائر، 2014، ص 197-216.

[2] فداق أمينة، **تأثير آليات حوكمة المؤسسات الجزائرية الاقتصادية على جودة المراجعة الخارجية "دراسة ميدانية"**، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009، ص XII.

[3] لشلاش عائشة، **جودة التدقيق في إطار تبني حوكمة المؤسسات "دراسة ميدانية"**، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجيلالي اليابس- سيدي بلعباس، الجزائر، 2018، ص 214.

[4] يحي عبد اللاوي، **مرجع سبق ذكره**، 2020

[5] بعلاش عصام، **مساهمة لجان التدقيق في ضبط جودة التقارير المالية لشركات المساهمة "دراسة ميدانية"**، أطروحة دكتوراه طور ثالث غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة أكلي محند أو لحاج البويرة، الجزائر، 2019، ص X.

[6] عبد المجيد كموش، واقع ممارسات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر (الشركات المدرجة في بورصة الجزائر نموذجا)، **مجلة التكامل الاقتصادي**، المجلد 7، العدد 1، الجزائر، 2019، ص 103.

(نساب عائشة) أن تبني الشركة للتدقيق المالي في ظل احترام المعايير المهنية للتدقيق من قبل محافظي الحسابات يمكن أن يساهم بدرجة عالية في إرساء مبادئ الحوكمة بها، كما أن للتدقيق المالي المقدرة على حل مشكلة الخلل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين لكن هذه المقدرة تكون بدرجة متفاوتة، حيث تفوق مقدرة محافظي الحسابات على تفعيل تطبيقات الحوكمة في الشركات الخاصة مقارنة بمقدرتهم في الشركات العامة[1].

من جهة أخرى وبخصوص مدى مساهمة البورصة الجزائرية في تعزيز حوكمة الشركات، فقد كشفت نتائج دراسة (عبد المجيد كموش) عن غياب واضح لدور بورصة الجزائر في رسم ملامح نظام حوكمة الشركات، إذ يقتصر دورها في الرقابة على تنفيذ بعض الأحكام التنظيمية والرقابية التي تضطلع بها لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة، والمتعلقة أساساً بكيفية نشر المعلومات المالية وغير المالية المهمة، والتي يمكن أن تؤثر في الأسعار، ولعلى سبب هذا الغياب يرجع أساساً إلى الركود الي تعرفه البورصة[2]. وهذا ما يتوافق مع أهم ما أوصت به دراسة (عائشة لشلاش) وهو ضرورة تفعيل وتطوير السوق المالي في الجزائر وخاصة البورصة باعتبار الرقابة الخارجية الممارسة من طرف الأسواق المالية تعد من أهم الآليات الخارجية لتفعيل حوكمة الشركات[3].

وفي ذات السياق أشارت دراسة (حميدي سعيد) إلى أن إرساء مبادئ حوكمة الشركات يساهم في الزيادة في مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في الكشوف المالية، وزيادة مستوى الإفصاح عن هذه المعلومات، بالإضافة إلى أنه يساهم في حل مشكلة الوكالة بين المسيرين والمساهمين، وهذا ما ينعكس بالإيجاب على كفاءة الأسواق المالية، إلا أن الدور الرقابي والتنظيمي الذي تقوم به حوكمة الشركات في الجزائر لا يرقى إلى مستوى التطلعات المرجوة نظرا لضعف أداء البورصة وعدم استجابتها للمعلومات المحاسبية من جهة، والطابع العائلي للشركات الذي يميز البيئة الاقتصادية في الجزائر من جهة أخرى[4].

من ناحية أخرى دلت نتائج دراسة (خليدة عابي) على وجود ارتباط قوي بين التطبيق السليم لحوكمة الشركات وبين جودة التدقيق المالي، حيث تعمل آليات حوكمة الشركات من مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي، ولجان التدقيق ورقابة الجودة للتدقيق المالي بتفاعل وتكامل بحيث يؤدي كل طرف المهام والآليات المتوقعة منه في ظل حوكمة الشركات، من أجل تحقيق جودة خدمات التدقيق المالي وجودة التقارير المالية[5].

---

[1] نساب عائشة، **مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين "دراسة حالة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر**، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2017، ص III.

[2] عبد المجيد كموش، **مرجع سبق ذكره**، ص 103.

[3] لشلاش عائشة، **مرجع سبق ذكره**، ص 214.

[4] حميدي أحمد سعيد، **دور حوكمة الشركات في جودة المعلومة المحاسبية وتحسين كفاءة الأسواق المالية (دراسة تحليلية وتقييمية لبورصة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2019، ص VI.

[5] خليدة عابي، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص علوم تجارية، جامعة المسيلة**، الجزائر، 2016، ص 289.

ثانياً : تحديات وقائع الفساد المالي والإداري بالجزائر

يهتم هذا الفرع بعرض مختصر للهياكل المؤسساتية للوقاية من الفساد ومكافحته في الجزائر، مع تقديم مؤشرات تبرز وقائع الفساد المالي والإداري الذي يطال بعض الشركات والبنوك محل التدقيق المالي.

1 – الهياكل المؤسساتية في مكافحة الفساد :

ومن أجل إرساء إطار مؤسساتي لضمان المساءلة والشفافية في بيئة الأعمال الجزائرية تم تأسيس بعض الهياكل المؤسساتية للوقاية من الفساد ومكافحته والمتمثلة فيما يلي :

1.1. الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته :

الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته بموجب القانون 06-01، والتي تضطلع بالمهام التالية [1]:

- اقتراح سياسة شاملة للوقاية من الفساد؛
- تقديم توجيهات تخص الوقاية من الفساد؛
- وضع برامج تسمح بتوعية وتحسيس المواطنين؛
- جمع ومركزة واستغلال كل معلومة يمكن أن تساعد على الكشف والوقاية من وقائع الفساد؛
- التقييم الدوري للآليات القانونية والإجراءات الإدارية؛
- تلقي التصريحات بالممتلكات الخاصة بالمنتخبين المحليين وكذا التصريحات الخاصة ببعض الأعوان العموميين الذين يشغلون مناصب حساسة في الدولة؛
- الاستعانة بالنيابة العامة بهدف جمع الأدلة ومباشرة تحريات حول وقائع الفساد؛
- تأمين التنسيق ومتابعة النشاطات والأعمال في الميدان؛
- السهر على تعزيز التنسيق بين القطاعات؛
- الحث على كل النشاطات الخاصة بالبحوث وتقييم الأعمال المنجزة.

وفي إطار التعديل الدستوري لسنة 2016، نصت المادة (202) : " تؤسس هيئة وطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، وهي سلطة إدارية مستقلة توضع لدى رئيس الجمهورية[2].

هذا وقد شكل إنشاء هذه الهيئة اهتمام الدراسات الأكاديمية، حيث قامت دراسة (فاطمة عثماني وآخرون) بتحليل مختلف النصوص القانونية المنشئة للهيئة، وبعد ذلك خلصت إلى استنتاج مفاده، بأن الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته تتبع للسلطة التنفيذية من عدة جهات، سواء كان ذلك في الجانب العضوي أو الجانب الوظيفي، وبالتالي خلصت إلى صورية هذه الاستقلالية. وأن تكريسها في النصوص القانونية، ما هو إلا

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته**، رقم 06-01، المؤرخ في 2006/02/20، العدد 14، الصادر بتاريخ 2006/03/08، ص ص 04-15.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون المتضمن التعديل الدستوري**، رقم 16-01 المؤرخ في 2016/03/06، العدد 14، الصادر بتاريخ 2016/03/07، ص 35.

ذات طابع تزييني[1]. وبناءا عليه يثار التساؤل حول الجدوى من فعالية الهيئة في الوقاية من الفساد ومكافحته إذا كانت تحت وصاية الجهات التنفيذية والتي من المفترض أن هذه الأخيرة هي ذاتها تكون محل مراقبة من الهيئة.

2.1. الديوان المركزي لقمع الفساد :

في ذات السياق أيضاً تم إنشاء الديوان المركزي لقمع الفساد بموجب مرسوم رئاسي رقم 11-426 المؤرخ في 2011/12/08، حيث تم وضع الديوان تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية على أن يضطلع بالمهام التالية [2]:

- جمع كل معلومة تسمح بالكشف عن أفعال الفساد ومكافحتها ومركزة ذلك واستغلاله؛
- جمع الأدلة والقيام بتحقيقات في وقائع الفساد وإحالة مرتكبيها للمثول أمام الجهات القضائية المختصة؛
- تطوير التعاون والتساند مع هيئات مكافحة الفساد وتبادل المعلومات بمناسبة التحقيقات الجارية؛
- اقتراح كل اجراء من شأنه المحافظة على حسن سير التحريات التي يتولاها على السلطات المختصة.

وفي ذات الصدد وبالرغم من إنشاء واستحداث العديد من الهياكل المؤسساتية في إطار الوقاية من الفساد ومكافحته والتي يندرج ضمنها الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته والديوان المركزي لقمع الفساد، ومجلس المحاسبة، فقد أشارت دراسة (زياد عادل) إلى أن تعدد هذه والمنظمات لم يجسد من الناحية العملية مواجهة حقيقية وفعلية لظاهرة الفساد المالي والإداري والتي لا تزال فيها الشركات العمومية الجزائرية مجتمعة تعاني منه في معظم الجوانب ويبرز ذلك من خلال محدودية وقصور الصلاحيات المناطة لمختلف الهيئات المكلفة بالوقاية من الفساد ومكافحته، لاسيما في ظل افتقارها للإطار القانوني الذي يضمن تناسق وتكامل الجهود بين مختلف المتدخلين لممارسة عمليات الرقابة[3].

3.1. المجلس الأعلى للمحاسبة :

يمكن اعتبار تأسيس مجلس المحاسبة على أنه أحد الهياكل المؤسساتية التي تم إنشائها للحد من الفساد، حيث أشارت المادة رقم (03) من القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة إلى أن المهمة العامة لمجلس المحاسبة تنحصر في القيام بالرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية وكل هيئة تخضع لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية، وتتجلى لنا وظيفة المجلس كآلية للوقاية من الفساد فيما يلي[4] :

- الرقابة اللاحقة حول شرعية الحسابات الخاصة بالعمليات المتعلقة بأملاك الدولة العمومية والجماعات الإقليمية ومطابقتها ومسك جرد عنها؛

---

[1] فاطمة عثماني ونبيل بورماني، استقلالية الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته: بين الرؤية الدستورية والواقع، **مجلة التراث**، المجلد 7، العدد 26، الجزائر، 2020 ص ص : 379-389.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم الرئاسي المحدد لتشكيلة الديوان المركزي لقمع الفساد وتنظيمه وكيفية سيره**، رقم 11-426 المؤرخ في 2011/12/08 العدد رقم 68 الصادرة بتاريخ 2011/12/14، ص 11.

[3] زياد عادل، دور تعدد الهيئات للوقاية ومكافحة الفساد الإداري والمالي، **مجلة البحوث في الحقوق والعلوم السياسية**، المجلد 6، العدد 1، الجزائر، 2020، ص 21.

[4] محمد خميسي بن رجم، "**الفساد المالي والإداري في الجزائر، أسبابه، أثاره واستراتيجيات مكافحته**"، **مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 13، العدد 40، العراق، 2016، ص 90.

- يرقب حدود استعمال المساعدات التي تمنحها الدولة والجماعات الإقليمية طبقا للغاية المرجوة منها إلى المرافق العمومية والى كل بيئة عمومية تخضع لتبعات الخدمة العمومي؛
- يراقب أي تقصير أو عدم الإلتزام بأحكام ومبادئ الموازنة المالية القانونية؛
- ويختم المجلس مهامه بتقارير سنوية يلخص فيها نتائج رقابته ويرفعه إلى رئيس الجمهورية، يستعرض فيه المجلس كل المعلومات المتعمقة بحالة تسيير الأموال العمومية التي تدخل مراقبتها ضمن صلاحياته.

والجدير بالذكر هو ما ورد في الأمر 10-02 المعدل والمتمم للأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، وبالتحديد ما جاء من تعديل بخصوص المادة الثامنة، حيث أفادت الفقرة " بغض النظر عن أحكام الفقرة الأولى أعلاه لا يخضع بنك الجزائر لرقابة مجلس المحاسبة"[1]. الأمر الذي يطرح تساؤل كبيرا عما هو الغرض من وراء ذلك، فكيف بمؤسسة وطنية تشرف على تسيير الأموال العمومية بصفة مباشرة تخرج من نطاق رقابة مجلس المحاسبة[2]. ومن ناحية أخرى، وبخصوص مدى تبعية المجلس واستقلاليته، فقد أشارت دراسة (مزيتي فاتح) إلى أن مجلس المحاسبة يعاني من هيمنة السلطة التنفيذية من خلال إعداد تقريره السنوي الذي يسلمه لمؤسسة رئاسة الجمهورية ليبقى حبيس الأدراج، فضلاً على محدودية الدور الاستشاري له[3].

وبناءا على ما سبق ذكره يتضح عدم فاعلية دور مجلس المحاسبة في الرقابة على المال العام بسبب ففقدانه للاستقلالية التي تجعله هيكل مؤسساتي عديم الجدوى فيما يخص الرقابة المالية التي تسعى للحد من الفساد المالي والإداري.

2 – مؤشرات وقائع الفساد المالي والإداري بالجزائر

لم تكن الجزائر بمنأى عن قضايا الفساد المالي والإداري التي طالت العديد من الدول بدرجات متفاوتة، حيث شهدت هي الأخرى فضائح الفساد المالي والإداري التي أعاقت التنمية الاقتصادية، وكان أهمها قضية بنك الخليفة سنة 2002، والتي انجر عليه لاحقاً إفلاس مجمع شركات الخليفة بأكمله مما كلف الدولة الجزائرية والمستثمرين الخواص خسارة بحوالي (05) مليار دولار أمريكي، ثم أعلن بعدها عن فضيحة شركة المحروقات سوناطراك سنة 2009[4]، ناهيك عن قضية الفساد المتعلقة بمشروع الطريق السيار والذي قدرة تكلفته بما لا يقل عن 12 مليار دولار[5].

ومن ناحية أخرى فإن تريب الجزائر من حيث مؤشر مدركات الفساد بين دول العالم، الذي تصدره منظمة الشفافية الدولية، قد يكون أحد المعايير الموضوعية لتقييم دور مختلف الهياكل المؤسساتية بما فيها آليات الحوكمة في الوقاية من الفساد ومكافحته بشكل عام، حيث يصنف المؤشر مستويات الفساد المدركة في القطاع

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **الأمر المتعلق بمجلس المحاسبة**، رقم 10-02 المؤرخ في 2010/08/26، المعدل والمتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 1995/07/17، العدد 50 الصادر في 2010/09/01.

[2] أحمد سويقات، مجلس المحاسبة كآلية أساسية دستورية للرقابة المالية في الجزائر، **مجلة العلوم القانونية والسياسية**، المجلد 7، العدد 14، الجزائر، 2016، ص 182.

[3] مزيتي فاتح، مجلس المحاسبة الجزائري بين الاستقلال والتبعية، **المجلة الجزائرية للأمن الإنساني**، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2020، ص 270.

[4] Chama, B. Op.Cit., P 59-60.

[5] يحي عبد اللاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 108.

العام لـ 180 دولة وفق تقييم الخبراء بالإضافة إلى استطلاع آراء رجال الأعمال، هذا ويستخدم المؤشر مقياس الفساد ضمن مجال يتراوح (من 0 إلى 100)، حيث يدل المؤشر عند الدرجة 0 على استشراء الفساد بدرجة عالية في حين يعكس المؤشر عند الدرجة 100 الخلو الكلي من الفساد. وقد سجل المؤشر أعلى درجة له في العام 2019، لكل من دولة نيوزيلندا والدانمارك بتحقيق 87 درجة ثم تلتها فنلندا بـ 86 درجة. في المقابل كانت الدرجات الدنيا له لكل من دولة الصومال وجنوب السودان وسوريا حيث سجلت على التوالي الدرجات 9 و12 و13. أما بخصوص الجزائر فالجدول الموالي يلخص ترتيبها وفق مؤشر منظمة الشفافية للفترة ما بين 2010 إلى 2019، وفق النحو التالي [1]:

الجدول رقم (2.3) : يعرض الترتيب الدولي للجزائر بحسب مؤشر مدركات الفساد لمنظمة الشفافية

السنوات	درجات المؤشر	الترتيب الدولي	عدد الدول
2010	29	110	177
2011	29	112	183
2012	34	105	174
2013	36	94	175
2014	36	100	174
2015	36	88	165
2016	34	108	173
2017	33	112	180
2018	35	105	180
2019	35	106	180

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على تقارير منظمة الشفافية الدولية للفترة ما بين 2010–2019

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن مؤشر مدركات الفساد (CPI) سجل أحسن ترتيب للجزائر في العقد الأخير سنة 2015، حيث صنفت في المرتبة 88 مسجلة 36 درجة وفق ذات مؤشر، من أصل ترتيب شمل 165 دولة في العالم، في حين شهدت أسوء ترتيب لها سنة 2011، إذ صنفت في المرتبة 112 محققة 29 درجة وفق مؤشر (CPI)، من مجموع 183 دولة شملها الترتيب. وبشكل عام يعكس الجدول أعلاه مدى تفاقم ظاهرة الفساد المالي والإداري في الجزائر، وبالاستناد إلى ما حققته الجزائر من درجات وفق مؤشر (CPI)، خلال العقد الماضي والتي كانت ضمن المجال (29–36)، ما يشير إلى عدم تحقيق متوسط مقياس المؤشر (50)، وهو كفيل بأن يفسر من وجهة نضرنا عدم فاعلية آليات الحوكمة في الجزائر في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري،

[1] https://www.transparency.org/en/cpi/2019/results visted 31-03-2020

وهو ما يجعلها عاجزة على جذب المستثمر الأجنبي وما ينتج عنه من تداعيات تحول دون تحقيق التنمية الاقتصادية.

هذا وكمحاولة لتقييم واقع الفساد أفادت دراسة (وليد لعماري) بأن الجزائر تبنت حزمة من الآليات والإجراءات القانونية والهياكل المؤسساتية من أجل منع الفساد ومكافحته، إلا أن ذلك لم يحد من المفسدين لكونهم يتخذون مظاهر متعددة للفساد ويتخفون وراء آليات مختلفة تحول دون معاقباتهم، فضلاً على استشراء الفساد بشكل كبير بين طبقات المجتمع المختلفة، بحيث لم يعد مقتصراً على القطاع العام بل تعاده ليطال القطاع الخاص[1].

وبشكل عام يثير موضوع الفساد المالي والإداري مسألة أخرى لا تقل أهمية في مجال حوكمة الشركات بما فيها التدقيق المالي وهي انعدام آلية فعالة لإنفاذ القوانين واللوائح، حيث نعتقد بأنها تشكل تحديا كبيرا يتوقف على وجود إرادة حقيقية من السلطات التنفيذية، وإلا ستبقى الأطر التشريعية والتنظيمية والهياكل المؤسساتية عديمة الجدوى.

[1] وليد لعماري، أسباب ومظاهر الفساد في الدول المغاربية وآثارها السلبية عليها، **مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية**، المجلد 7، العدد 2، الجزائر، 2020، ص ص 201-202.

خلاصة الفصل :

قمنا من خلال هذا الفصل بمحاولة تشخيص الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق المالي وواقع جودة الخدمة في الجزائر، من منطلق أن الإطار التنظيمي للمهنة يعكس العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق المالي بما تتضمنه من هياكل مؤسساتية وأطر تشريعية تعنى بحوكمة الشركات محل التدقيق وما يتصل بها من تنظيم لمهنة المحاسبة والتدقيق المالي والرقابة على جودة أعمالها، وعليه يمكن تلخيص ما جاء في هذا الفصل وفق النحو التالي :

على الرغم من أن إعادة تنظيم المهنة في الجزائر قد يندرج ضمن مساعي تعكس الرغبة في الاندماج ضمن الاقتصاد العالمي من خلال طلب الانضمام لمنظمة التجارة العالمية بهدف استقطاب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع القطاع الخاص دعماً للاقتصاد الوطني، إلا أن هذه الخطوة تعد غير كافية لمواكبة تطور المهنة على الصعيد الدولي ومسايرة أعمال التوحيد الدولي في مجال المحاسبة والتدقيق المالي، خصوصاً وبالنضر إلى ما تمليه إفرازات العولمة من تداعيات التكنولوجيا المعاصرة وما يترتب عليها من مخاطر تجارة إلكترونية ناشئة، فضلاً على تفاقم ظاهرة الفساد المالي والإداري، كل هذه الوقائع مجتمعة تملي على الجزائر ضرورة تحرير خدمة مهن المحاسبة والتدقيق، وإرساء وتفعيل مبادئ وآليات حوكمة الشركات بما فيها السوق المالي، لأن الهياكل المؤسساتية والأطر التشريعية لمهنة التدقيق المالي لا تستجيب لمتطلبات المعايير المهنية. حيث خلصنا من خلال هذا الفصل بشكل عام إلى أن تنظيم المهنة يتيح حوافزَ تساعد على تحسين الجودة إذا ما تم تفعيلها، كما يتضمن أوجه قصور قد تحدّ من الجودة إذا ما لم يتم تداركها. مما يشير إلى أن تتويج عملية إصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق المالي في الجزائر يحتاج إلى إرادة حقيقية من السلطة التنفيذية لاستكمال الإصلاحات الجوهرية لمهن المحاسبة والتدقيق المالي، انطلاقاً من إيجاد دور مشترك للمهنيين والأكاديميين للمساهمة في تفعيل الحوافز التي تساعد على تحسين الجودة وتدارك أوجه القصور التي تحد منها، بما يتيح للأطر المؤسساتية والتشريعية الاستجابة للمتطلبات المهنية بالشكل الذي يجعلها تساهم في تحسين الجودة ببيئة الأعمال الجزائرية.

من ناحية أخرى أسفرت عملية تشخيص العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق المالي عن استنباط بعض العوامل التنظيمية التي نعتقد بتأثيرها المحتمل في جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية، والتي يمكن عرضها على النحو التالي :

تنظيم متطلبات كل من : تحسين الكفاءة المهنية؛ تعزيز الاستقلال؛ الرقابة على الجودة، وكذلك التأكيد على أهمية الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق المالي فضلاً على إبراز حوكمة الشركات محل التدقيق المالي. حيث نعتقد بأن كل بعد من هذه الأبعاد يتضمن بعض العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية.

هذا وسنعمل في الفصل الموالي على إدراج جملة من العوامل المستنبطة من الواقع التنظيمي للمهنة ضمن الإطار المقترح للدراسة الميدانية، وبالتحديد كعوامل متعلقة ببيئة التدقيق المالي والمحتملة التأثير في تحسين الجودة، ثم نقوم بعرض ومناقشة نتائجها.

الفصل الرابع :

تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ميدانياً وفقاً لآراء عينة من المهنيين والأكاديميين

تمهيد :

بعدما تم تمت الإحاطة بجوانب التأصيل النظري في القسم السابق من خلال عرض ومناقشة أهم المفاهيم المتعلقة بالموضوع، وبناء على النتائج المستخلصة من الإطار التشخيصي لواقع جودة الخدمة محلياً تم استنتاج الإطار التصوري للدراسة. وعليه سنستعرض في هذا الفصل التحليل الإحصائي للبيانات الميدانية، من خلال إسقاط الإطار التصوري على بيئة الأعمال الجزائرية، وهذا بإجراء استطلاع للآراء لعينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق المالي بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى عرض لمنهجية الدراسة، ووصف أفراد مجتمع الدراسة وعينتها، بالإضافة إلى أداة الدراسة المستخدمة وخطوات إعدادها، ومدى صدقها وثباتها.

كما يتضمن هذا الفصل وصف للخطوات المتبعة في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وكذا الأساليب الإحصائية والبرمجيات التطبيقة المستخدمة، بالإضافة إلى عرض لتحليل البيانات الميدانية واختبار فرضياتها والنتائج المتوصل إليها ومجريات مناقشتها.

وفقاً لما سبق ذكره، سيتم عرض الدراسة الميدانية تبعاً للمباحث التالية :

المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية وأدواتها؛

المبحث الثاني : عرض نتائج تحليل متغيرات وأبعاد الدراسة؛

المبحث الثالث : اختبار وتقييم الأنموذج البنائي ومناقشة نتائج الدراسة.

المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية وأدواتها

يتناول هذا المبحث عرض لمنهجية الدراسة الميدانية، ووصف لمجتمع وعينة الدراسة، كما يوضح كيفية بناء أداة الدراسة لجمع البيانات اللازمة، والإجراءات المتبعة في تصميمها، وطرق التحقق من صدقها وثباتها، والكيفية التي أجريت بها الدراسة الميدانية، بالإضافة إلى عرض الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات التي تم جمعها لتحقيق أهداف الدراسة.

المطلب الأول : الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

في ضوء تحديد الإطار المنهجي للدراسة الميدانية يتعين على الباحث مراعاة طبيعة الموضوع لما له من أهمية بالغة في اختيار المنهج المستخدم، والأدوات التي تساعد في ذلك، وأهمها مصادر وطبيعة البيانات التي ستجمع والأساليب الإحصائية المستخدمة لاختبار الفرضيات، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق بالتفصيل إلى الإطار المنهجي للدراسة الميدانية وفق النحو التالي :

أولاً : منهجية الدراسة

I. المنهج المستخدم :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، كما تم استخدام المنهج التجريبي في القسم التطبيقي من الدراسة وهو المنهج الذي يستند إلى حقيقة وجود ارتباط بين الإطار النظري للبحث وبين الواقع التطبيقي له، حيث قمنا في القسم التطبيقي بإجراء تشخيص لواقع جودة الخدمة محلياً لاستكمال الإطار التصوري ثم عملنا على إسقاطه ميدانياً بهدف تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية.

II. مصادر بيانات الدراسة :

اعتمدت الدراسة على صنفين أساسين من البيانات وهما :

1. البيانات الثانوية :

وهي البيانات التي تم توظيفها في بناء الإطار النظري للدراسة، وتتمثل مصادرها في الكتب والمقالات والمداخلات وكذا أطروحات الدكتوراه ومذكرات الماجستير فضلاً عن إصدارات المنظمات المهنية التي تعنى بالمحاسبة والتدقيق المالي. وكذا المواقع الإلكترونية على شبكة الإنترنت التي تعنى بالأبحاث والدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

2. البيانات الأولية :

وهي البيانات التي تستخدم لغرض التحليل الإحصائي، حيث تم جمعها عن طريق توزيع استمارة استبانة على عينة البحث.

ثانيا : مجتمع وعينة الدراسة

1. مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين وهما :

أ- فئة المهنيين : وتشمل شركاء التدقيق المالي (أصحاب المكاتب)، المرخص لهم ممارسة المهنة والمدرجين ضمن قوائم المهنيين (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات)، بالإضافة إلى المدققين الماليين العاملين بتلك المكاتب بمختلف رتبهم المهنية (شركاء؛ مدراء؛ مدققين رئيسين؛ ومساعديهم).

ب- فئة الأكاديميين : وتتمثل في الأساتذة الجامعيين ذوي المؤهلات الأكاديمية (ماجستير؛ دكتوراه؛ طلبة دكتوراه) المتخصصين في المالية والمحاسبة والتدقيق المالي أو القريبين من هذا التخصص ببعض الجامعات الجزائرية، والمصنفين كأساتذة : (مؤقتين؛ مساعدين؛ محاضرين؛ تعليم عالي).

2. عينة الدراسة :

نظراً لكبر حجم المجتمع المدروس وكذا التوزيع الجغرافي لأفراد العينة وعدم وجود إحصائيات دقيقة للمجتمع، فقد تم تحديد حجم العينة وفق معادلة (Tabachnick and Fidell, 2007)[1] لحساب حجم العينة وفق الصيغة الرياضية التالية : $N > 50+8m$

حيث :

- N : تمثل حجم العينة المراد تحديده؛
- (m) : يمثل عدد المتغيرات المستقلة وتتضمن الدراسة الحالية (55) متغير مستقل (العوامل المحتملة التأثير في جودة التدقيق المالي).
- وعليه يمكن حساب عينة الدراسة وفق التالي : $N = 50+(55x8)$ وبالتالي تصبح $N = 490$

هذا وقد تم اختيار عينة عشوائية من المجتمعين شملها توزيع أكثر من (900) استمارة إلكترونية بواسطة (Google drive)، مناصفةً بين كلا العينتين، ومن أجل التمثيل الجيد للعينة تم توزيعها على مختلف جهات الوطن (الشمال الشرقي، الوسط، الشمال الغربي، الجنوب الشرقي، والجنوب الغربي)، بالاعتماد على شبكة الإنترنت وعن طريق مواقع إلكترونية شملت كل من (Gmail, LinkedIn, Facebook)، مستهدفة البريد الشخصي أو المهني لأفراد العينة، بالإضافة إلى نشرها في أحد مواقع التواصل الاجتماعي باعتباره يحظى بمتابعين ممن ينتسبون إلى طرفي العينة وفق الرابط أدناه[2]، هذا وقد بدأت عملية التوزيع في 2020/09/25، واستمرت عملية التوزيع والاسترجاع حوالي ثلاثة أشهر ونصف إلى غاية 2021/01/15، حيث استرجعت منها

[1] Barbara G. Tabachnick, Linda S. Fidell, **Using Multivariate Statistics** , Pearson fallucation Inc. ,United States of America, 2007. p.123.

[2] https://www.facebook.com/groups/1505907056333094 published on 06/11/2020 at 11-17 minutes in the morning .

(268) استبانة، تمثل استجابة (138) مهني و(130) أكاديمي، وتجدر الإشارة إلى أن التوزيع اقتصر على النسخة الإلكترونية دون أن يشمل النسخة الورقية بسبب الإجراءات الوقائية حيز التنفيذ في مواجهة جائحة (covid 19)، والتي تزامنت مع إجراء الدراسة الميدانية، مما حال دون استخدام التوزيع وفق طريقة التسليم والاستلام المباشر، وقد ترتب عن ذلك عدم وجود استبانات ملغاة بسبب عدم توزيع النسخة الورقية، حيث تم اعتماد الاستبانات المسترجعة كلها لغرض التحليل لما تتميز به الاستمارة الالكترونية من دقة في لفت انتباه المجيبين للإتمام الإجابات كلها قبل استرجاعها، كما هو موضح وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (1.4): عدد الاستبانات الموزعة والمسترجعة والمقبولة للتحليل

البيان	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المسترجعة	الاستبانات الملغاة	الاستبانات المقبولة للتحليل	نسبة الاستبانات المقبولة إلى الموزعة
الأكاديميين	450	130	0	130	% 28,89
المهنيين	450	138	0	138	% 30,67
الإجمالي	900	268	0	268	% 29,78

المصدر : من إعداد الطالب بناء على قاعدة بيانات الاستبانة الإلكترونية

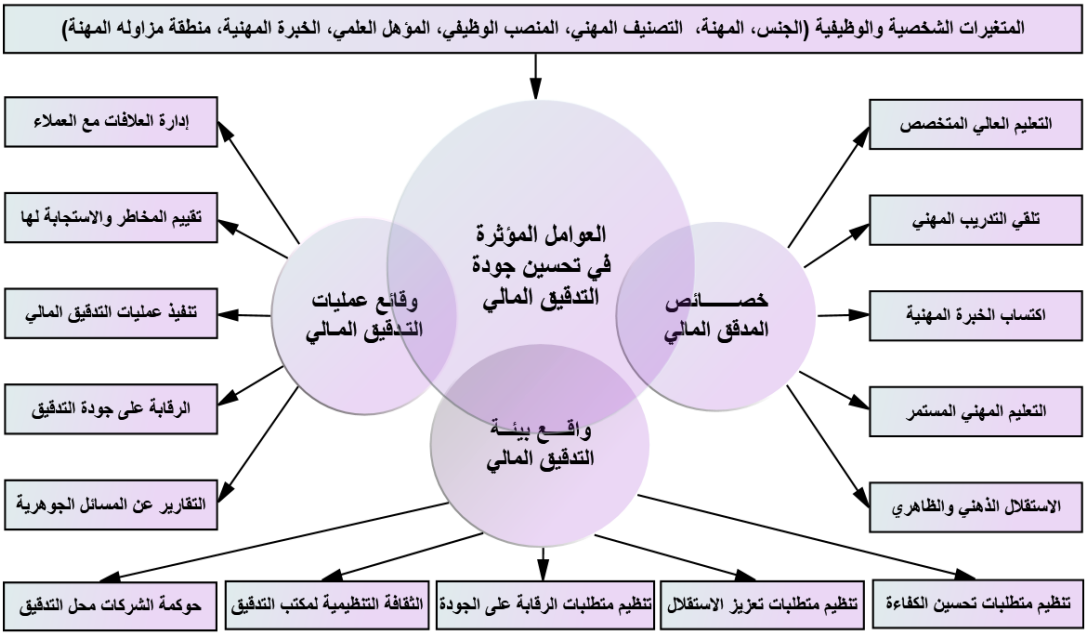
المطلب الثاني : متغيرات الدراسة وإجراءاتها

يهتم هذا المطلب بالتعريف بمتغيرات الدراسة المستقلة والتابعة مدعمة بشكل يوضح الأنموذج النظري الذي تنطلق منه الدراسة، كما يعرض الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل الإحصائي لبرمجية (SPSS) وكذا مختلف مؤشرات المطابقة المطبقة في اختبار الأنموذج البنائي وفق برمجية (Amos).

أولاً : متغيرات الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير المتغيرات المستقلة والتي تم تصنيفها سابقاً ضمن الفصل الأول النظري إلى عوامل مرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله (التأهيل العلمي والعملي والاستقلال)، وعوامل تتعلق بواقع بيئة التدقيق المالي (تنظيم متطلبات كل من تحسين الكفاءة المهنية وتعزيز الاستقلال والرقابة على الجودة بالإضافة إلى الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق المالي وحوكمة الشركات محل التدقيق)، فضلاً على العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي (إدارة العلاقات مع العملاء، بالإضافة إلى التخطيط والتنفيذ والتقرير عن التدقيق) على المتغير التابع والمتمثل في تحسين جودة التدقيق المالي، وبالتالي الوصول إلى تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية بناءا على الأنموذج المقترح للدراسة، والذي يمكن تصوره وفق الشكل التالي :

الشكل رقم (1.4) : الأنموذج العام للدراسة



المصدر : من إعداد الطالب

ثانياً : البرمجيات التطبيقية والأساليب المستخدمة في التحليل الإحصائي

لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على البرمجيات التطبيقية (Microsoft office) باستخدام الحاسوب ممثلة في كل من برمجية (Word) و (Excel) إصدار 2016، وهذا فيما يخص عرض البيانات وتبويبها في جداول، وكذا بعض الأشكال البيانية.

ولتحليل البيانات المتحصل عليها تم استخدام (SPSS) الإصدار رقم (22)، وهي برمجية تتيح مجموعة كبيرة من الاختبارات الإحصائية سواء كانت وصفية مثل: التكرارات، المتوسطات، الانحرافات المعيارية...إلخ، أو استدلالية مثل : معاملات الارتباط، والتباين الأحادي والمتعدد...إلخ، وبناء على طبيعة الموضوع فقد تم تحديد المقاييس الإحصائية التالية :

- اختبار ألفا كرونباخ حيث تم استخدامه لحساب ثبات الاستبانة المطبقة في الدراسة الميدانية، حيث يأخذ هذا المعامل قيمته في المجال بين الصفر والواحد، وكلما اقترب من الواحد فهذا يعني ثباتا أكبر؛
- التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة المستهدفة؛
- المتوسط الحسابي المرجح لمعرفة اتجاهات عينة الدراسة نحو كل فقرة أو بعد، مع العلم أنه يساعد في ترتيب الفقرات حسب أعلى متوسط مرجح؛
- الانحراف المعياري بغية التعرف على مدى انحراف استجابات الأفراد من عينة الدراسة نحو كل فقرة، كما يوضح الانحراف المعياري أيضا التشتت فيما يخص آراء فئتي عينة الدراسة، وكما هو معلوم كلما اقتربت قيمته من الصفر فهو مؤشر يفيد بتركيز الإجابات وعدم تشتتها، أما إذا كانت قيمته تساوي الواحد أو أكبر، فذلك يعني عدم تركيز الإجابات وتشتتها؛

- اختبار T للعينة الواحدة (One Samble T-Test) يتم استخدامه لاختبار فرضيات الدراسة للمتغير الواحد؛
- اختبار **كولموكروف – سميرنوف** واختبار **شابيرو–ويليك** للتحقق من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، بحيث إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي يتم استخدام الاختبارات الإحصائية المعلمية وفي حال أنها لا تتبع التوزيع الطبيعي، عندها يجب استخدام الاختبارات الإحصائية اللامعلمية؛
- اختبار مان ويتني (Mann–Whitney U test) يستخدم لاختبار الفروق بين عينتين مستقلتين لا تتبعان بيانتهما التوزيع الطبيعي؛
- اختبار كروكسال واليس (Kruskal–Wallis test) لاختبار الفروق بين مجموعة من العينات المستقلة التي لا تتبع بيناتها للتوزيع الطبيعي.

وفي مرحلة أخرى تم استخدام برمجية (AMOS) الإصدار رقم (22)، بهدف تطبيق التحليل العاملي التوكيدي من الدرجة الثانية، وذلك بتقدير متغيرات الأنموذج وفق طريقة الاحتمال الأقصى (Maximum Likelihood)، والسبب في اختيار التحليل العاملي التوكيدي بدلاً من التحليل العاملي الاستكشافي يتلخص في أننا نريد أن نتثبت من صحة الإطار النظري الذي انطلقنا منه والمتمثل في نموذج للبنية الهرمية للمفاهيم المحددة للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي في حين أن التحليل العاملي الاستكشافي لا يقوم على تنظير سابق، ولا يراعيه عند وجوده، حيث يتم الحكم على صحة الأنموذج العاملي المفترض عن طريق مؤشرات المطابقة التي تدل إلى أي حد يمثل الأنموذج البيانات التي انطلق منها، ونظراً لتعدد وتباين مؤشرات المطابقة، فقد تم انتقاء أهمها وفقا لتوصيات العديد من المتخصصين في النمذجة بالمعادلات البنائية وهي تتكون من أسلوب إحصائي وثلاثة مجموعات من مؤشرات المطابقة وفق النحو التالي [1]:

ثالثاً : مؤشرات المطابقة للنموذج العاملي

I. مؤشرات المطابقة المطلقة

1. مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية (SRMR)

يعمل على تحويل كل من مصفوفة التباين والتغاير للعينة وذات المصفوفة للنموذج المفترض إلى مصفوفتي معاملات الارتباط، ما يعني أن هذا المؤشر هو مقياس متوسط البواقي المطلقة لمعاملات الارتباط، أي الفرق العام بين الارتباطات الملاحظة للعينة والارتباطات المتوقعة للنموذج المفترض. وتدل قيم المؤشر التي تقل عن (0.10) على مطابقة جيدة عموماً.

2.مؤشر حسن أو جودة المطابقة (GFI)

يدل على نسبة التباين والتغاير التي يستطيع الأنموذج الافتراضي تفسيرها للنموذج المناظر له. ويمكن توضح دلالته في أنه يؤدي دور معامل الارتباط المتعدد (R^2) حيث تدل قيمته على نسبة التباين في المتغير التابع التي

[1] بوبكر ساخي وأمحمد تيغزة، تقدير صدق بنية التعلم التنظيمي وفقا لنموذج (سينج) بتوظيف النمذجة والتحليل العاملي التوكيدي، **مجلة العلوم النفسية والتربوية**، المجلد 7، العدد 2، الجزائر، 2018، ص ص 292-293.

تفسرها المتغيرات المستقلة. ويتراوح مجال هذا المؤشر من (0-1) بحيث أن القيم القريبة من الواحد تدل على مطابقة جيدة، وكإرشادات تقريبية عملية، فإن قيم المؤشر التي تساوي أو تتجاوز (0.90) تدل على مطابقة الأنموذج المفترض للبيانات.

3. الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب (RMSEA) [1] :

يعنى هذا المؤشر بالبواقي في الأنموذج، حيث يأخذ في الحسبان خطأ الاقتراب في المجتمع ويتمثل في كيفية مطابقة بيانات العينة لمصفوفة تغاير المجتمع الأصل، تتراوح قيمته ما بين (0-1)، كلما اقترب من الصفر دل على أفضل مطابقة، بحيث إذا كانت أقل أو تساوي (0.05) دل ذلك على مطابقة جيدة للنموذج مع البيانات، والقيم التي تتراوح ما بين (0.05-0.08) تدل على وجود خطأ تقارب معقول في المجتمع، أما بالنسبة للقيم التي تتراوح ما بين (0.08-0.10) تدل على مطابقة غير كافية، وإذا تجاوزت قيم المؤشر (0.10) دلت على مطابقة سيئة. يصحح هذا المؤشر ما يقوم به مؤشر كاي مربع (x^2) من رفض للنموذج لكفاية كبر حجم العينة، وهو مؤشر استدلالي يمكن تعميم قراره على المجتمع.

II مؤشرات المطابقة المقارنة (التزايدية)

1. مربع كاي (CIMN) : وهو الأسلوب الإحصائي الوحيد الذي يستعمله التحليل العاملي التوكيدي، لقياس تقدير مدى حسن المطابقة بين مصفوفة التباين والتغاير غير المقيدة للعينة وبين مصفوفة التباين والتغاير للنموذج الافتراضي، واستعمال هذا المؤشر يستهدف اختبار الدلالة الإحصائية للفرضية الصفرية والتي مفادها أنه لا يوجد فرق بين الأنموذج الافتراضي وبين الحقيقي المناظر له في المجتمع، وعلى عكس ما هو معهود في الإحصاء التقليدي يتطلع الباحث إلى أن تكون قيمة كاي مربع غير دالة احصائياً. وإذا كانت قيمة المؤشر تساوي الصفر يفيد ذلك بتطابق تام للنموذج مع البيانات، وكلما ازدادت قيمة المؤشر ازدادت المطابقة سوء.

2.مؤشر المطابقة المعياري (NFI)

يعبر عن الفرق بين قيمة كاي مربع لنموذج العدم وقيمة كاي مربع للنموذج المفترض، وتتراوح قيم هذا المؤشر من (0-1)، بحيث أن القيم التي تتجاوز (0.90) تدل على مطابقة جيدة للنموذج المفترض.

3.مؤشر المطابقة التزايدي (IFI) [2]:

يعكس مدى تفوق الأنموذج الافتراضي في ملاءمته على الأنموذج القاعدي الذي عادة ما يكون نموذج صفري، من خلال المقارنة بينهما والقيمة المقبولة للمطابقة هي أكبر أو تساوي (0.90).

[1] عبد الناصر الهاشمي عزوز، استخدام النمذجة بالمعادلات البنائية في العلوم الاجتماعية، **مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية**، المجلد 15، العدد 1، 2018، ص 305.

[2] المرجع السابق، ص- ص 310-311.

4.مؤشر المطابقة غير المعياري (تاكر–لويس) (TLI)[1]

وينطوي هذا المؤشر فضلاً عن منطق المقارنة بنموذج قاعدي (الأنموذج المستقل أو أنموذج العدم) على دالة عقابية، عند تعقيد الأنموذج تضيف برامترات حرة (لتقدير قيمتها في الأنموذج المفترض) بدون جدوى، أي بدون أن تؤدي هذه الإضافة إلى أي تحسين في مستوى المطابقة للنموذج المفترض، وذلك لتعويض أثر تعقيد الأنموذج المفترض. وتأويل دلالة قيمه تسري على شاكلة مؤشر (**CFI**).

5.مؤشر المطابقة المقارن (CFI)

يعد من أفضل المؤشرات القائمة على المقارنة، ويقوم منطقه بمقارنة كاي مربع للنموذج المفترض بقيمة كاي مربع للنموذج المستقل وكقاعدة علمية تنطبق على هذا المؤشر ومؤشرات المقارنة الأخرى فإن القيمة التي تتعدى (0.90) يمكن أن تدل على مطابقة معقولة للنموذج المفترض علما أن قيم هذا المؤشر تتراوح من (0–1).

III. مؤشرات المطابقة الاقتصادية

1. مؤشر حسن المطابقة الاقتصادي (PGFI) :

هذا المؤشر هو تعديل لمؤشر (GFI) وهو ويأخد قيم محصورة بين الصفر والواحد الصحيح وكلما ارتفعت قيمته يدل على أن الأنموذج أكثر بساطة وهذا المؤشر يصحح مؤشر (GFI) من درجة تعقيد الأنموذج[2]. غير أنه حساس لحجم الأنموذج المفترض أي عدد المتغيرات الملاحظة أو المقاسة للنموذج، كما ينبغي أن تتجاوز قيمته (0.5) ومن الأفضل (0.6) للدلالة على جودة مطابقة الأنموذج للبيانات[3].

2.مؤشر المطابقة المعياري الاقتصادي (PNFI) :

يستخدم هذا المؤشر في حالة المقاربة بين نماذج بنائية بديلة، وهذا المؤشر هو تعديل لمؤشر (NFI) وهو يأخذ في الحسبان درجات الحرية المطلوبة للحصول على مستوى مطابقة معين ويأخد قيم محصورة بين الصفر والواحد الصحيح وكلما ارتفعت قيمته يدل على أن الأنموذج أكثر بساطة[4].

يعمل المؤشر على مقارنة الأنموذج النظري الذي ينطوي على العلاقات التي يفترضها الباحث بالأنموذج السيئ (أنموذج العدم أو أنموذج المتغيرات المستقلة) من حيث تمثيله لبيانات العينة، إن الأنموذج المستقل أو العدم يمثل الحالة المتطرفة الدالة على عدم وجود علاقات بين المتغيرات [5]

هذا وللتوضيح أكثر يمكن الاستعانة بالجدول الموالي الذي يوضح بالتفصيل مؤشرات مطابقة الأنموذج مع عرض قيمها المعيارية التي يمكن من خلالها الحكم على مدى صلاحية الأنموذج لما أعد لأجل قياسه.

---

[1] أحمد بوزيان تيغزة، **التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي، مفاهيمها ومنهجيتها بتوظيف حزمة spss ليزرل Lirel** الطبعة الأولى، عمان دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2012، ص ص 229–238.

[2] عبد الناصر السيد عامر، مرجع سبق ذكره، ص 263

[3] أحمد بوزيان تيغزة، **التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي، مفاهيمها ومنهجيتها بتوظيف حزمة spss ليزرل Lirel مرجع سبق ذكره**، ص 236.

[4] عبد الناصر السيد عامر، **مرجع سبق ذكره**، ، ص 264

[5] أحمد بوزيان تيغزة، **التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي، مفاهيمها ومنهجيتها بتوظيف حزمة spss ليزرل Lirel ، مرجع سبق ذكره**، ص 237.

الجدول رقم (2.4) يوضح أهم مؤشرات المطابقة وقيمها النموذجية

مؤشرات المطابقة		القيمة المعيارية
الإختصار	الدلالة باللغة بالعربية	
الأسلوب الإحصائي الوحيد في النمذجة القائم على الدلالة الإحصائية		
CMIN	مربع كاي	أن يكون غير دال إحصائيا
مؤشرات المطابقة المطلقة		
SRMR	مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية	≥ 0,8
GFI	مؤشر حسن المطابقة	≤ 0,9
RMSEA	الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب	≥ 0,08
مؤشرات المطابقة التزايدية		
IFI	مؤشر المطابقة التزايدي	≤ 0,9
TLI	مؤشر توكر لويس	≤ 0,9
CFI	مؤشر المطابقة المقارن	≤ 0,9
مؤشرات المطابقة الاقتصادية		
CMIN/DF	مربع كاي المعياري	القيم من 1 إلى 5
PGFI	مؤشر حسن المطابقة الاقتصادي	≤ 0,5
PNFI	مؤشر المطابقة المعياري الاقتصادي	≤ 0,5
PCFI	مؤشر المطابقة المقارن الاقتصادي	≤ 0,5

المصدر : بوبكر ساخي وأمحمد تيغزة، تقدير صدق بنية التعلم التنظيمي وفقا لنموذج (سينج) بتوظيف النمذجة والتحليل العاملي التوكيدي، مجلة العلوم النفسية والتربوية، المجلد 7، العدد 2، الجزائر، 2018، ص ص 295-296.

المطلب الثالث : أداة الدراسة وصلاحيتها

بناءا على طبيعة البيانات التي يراد جمعها ووفقا للمنهج المتبع في الدراسة، تم الاعتماد على استمارة الاستبانة، نظرا لتناسبها مع خصوصية الموضوع في قياس مدى التطابق بين الأدبيات النظرية للدراسة واتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص الموضوع محل البحث وهذا بسبب صعوبة الحصول عليها عن طريق المقابلات الشخصية، وعليه تم تصميم الاستبانة بالاعتماد على الدراسات السابقة التي تناولت موضوع جودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة فيها فضلاً على المعايير المهنية والقوانين المنظمة للمهنة.

أولاً : تصميم أداة الدراسة (الاستبانة)

تم تصميم استمارة الاستبانة باللغتين العربية والفرنسية، وبالاعتماد على مقترح (خالد انديه وآخرون) في مراعاة جملة من الاعتبارات عند تصميم الاستبانة، متمثلة في وضوح العبارات وقصرها وتوظيف مفاهيم معتادة لدى المستجيبين واستخدام مقياس متدرج يساعد المشاركين على اختيار الإجابة المناسبة، وكذلك الابتعاد عن الأسئلة الإيحائية أو الأسئلة المركبة، وتفادي صياغة الأسئلة السلبية لما تسببه من تشتت ذهني لدى المستطلع

آرائهم[1] وتجنباً لأي التباس أو غموض في المعنى بقصد التسهيل على المستطلع آرائهم الفهم والإجابة، حيث تم عرض أسئلة الاستبانة ضمن محاور تحمل الموضوع، مع مراعاة الترتيب المنهجي في تسلسل الأفكار.

وتضمنت الاستبانة قسمين رئيسين وفق النحو التالي :

أ- القسم الأول : ويعنى بالمعلومات الشخصية والوظيفية لأفراد العينة المستجوبة ويتضمن (09) أسئلة تتعلق بكل من متغير الجنس؛ العمر؛ المؤهل العلمي؛ التخصص؛ الخبرة المهنية؛ المهنة ؛ منطقة مزاولة المهنة؛ المنصب الوظيفي والتصنيف المهني.

ب-القسم الثاني : ويتضمن مقترح العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية، وقد شمل (55) عبارة، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور رئيسية، تضمن كل منها (05) أبعاد جاءت كما يلي :

1. أداة قياس العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله: تم تصميم هذا المحور وفق (05) أبعاد وهي التعليم العالي المتخصص، التدريب المهني، الخبرة المهنية، التعليم المهني المستمر، والاستقلال، حيث تتضمن هذه الأبعاد (16) عبارة، والجدول التالي يوضح تصنيف تلك العبارات وفق أبعاد المحور الأول على النحو التالي :

الجدول رقم (3.4): يوضح أبعاد المحور الأول وعدد العبارات لكل بعد

المحور الأول : العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله						
الأبعاد	التعليم العالي المتخصص	التدريب المهني	الخبرة المهنية	التعليم المهني المستمر	الاستقلال	**مجموع العبارات**
عدد العبارات	**4**	**3**	**3**	**3**	**3**	**16**

المصدر : من إعداد الطالب

2. أداة قياس العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي والمتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي : تم تصميم هذا المحور وفق (05) أبعاد وهي تنظيم متطلبات كل من تحسين الكفاءة المهنية، تعزيز الاستقلال، الرقابة على الجودة، الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق، وحوكمة الشركات محل التدقيق، إذ تتضمن هذه الأبعاد (20) عبارة والجدول التالي يوضح تصنيف تلك العبارات وفق أبعاد المحور الثاني على النحو التالي :

الجدول رقم (4.4): يوضح أبعاد المحور الثاني وعدد العبارات لكل بعد

المحور الثاني : العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي						
الأبعاد	تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية	تنظيم متطلبات تعزيز الاستقلال	تنظيم متطلبات الرقابة على الجودة	الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق	حوكمة الشركات محل التدقيق	**مجموع العبارات**
عدد العبارات	**4**	**4**	**4**	**4**	**4**	**20**

المصدر : من إعداد الطالب

[1] خالد علي انديه ومحمد البشير غيث، جودة المراجعة: دراسة ميدانية لتأثير عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة من منظور مراجعي الحسابات، **مجلة المعرفة** العدد 4، ليبيا، 2016، ص 22.

3. أداة قياس العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي ذات الصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي :

تم تصميم هذا المحور وفق (05) أبعاد وهي إدارة العلاقات مع العملاء، تقييم المخاطر والاستجابة لها، تنفيذ عمليات التدقيق المالي، الرقابة على الجودة، التقارير عن المسائل الجوهرية في التدقيق، حيث تتضمن هذه الأبعاد (19) عبارة والجدول التالي يوضح تصنيف تلك العبارات وفق أبعاد المحور الثالث على النحو التالي :

الجدول رقم (5.4): يوضح أبعاد المحور الثالث وعدد العبارات لكل بعد

المحور الثالث : العوامل ذات الصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي						
الأبعاد	إدارة العلاقات مع العملاء	تقييم المخاطر والاستجابة لها	تنفيذ عملية التدقيق	الرقابة على جودة التدقيق	التقارير عن المسائل الجوهرية في التدقيق	**مجموع العبارات**
عدد العبارات	**3**	**4**	**4**	**4**	**4**	**19**

المصدر : من إعداد الطالب

هذا ولقد جاءت الأسئلة أو الفقرات لكل أبعاد المتغير المستقل مغلقة ومصممة وفقا لمقياس ليكارت الخماسي لتناسبه مع هذه الدراسة، وبناءا عليه تم حساب طول الفئة وذلك بتقسيم المدى (5-1 = 4) على عدد الفئات (5)، أي (4 ÷ 5) = 0.80، وهكذا يتم تعميمها على بقية المتوسطات الحسابية المرجحة، كما تم حساب نسبة التأثير وهي نسبة تعبر عن مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع ويعبر عنها رياضياً بالصيغة التالية :

نسبة التأثير = المتوسط الحسابي المرجح ÷ أعلى وزن للسؤال x 100، هذا وقد تم اعتماد نسبة التأثير 60 % الموافقة للمتوسط المرجح (3) من أجل إجراء اختبار "T" للعينة الواحدة، حيث ستكون الفرضية العدمية مرفوضة عند هذا المستوى، والجدول التالي يوضح المقاييس المستخدمة لتقييم آراء العينة وفق مجال ليكارت الخماسي :

الجدول رقم (6.4): مؤشرات تقييم آراء المستجيبين وفق مقياس ليكارت الخماسي

الرأي	الأوزان	فئات المتوسط المرجح	نسبة التأثير	وصف التأثير
غير موافق بشدة	1	1 إلى 1.80	% 36 - % 20.00	**تأثير ضعيف جداً**
غير موافق	2	2.60-1.81	% 52 - % 36.20	**تأثير ضعيف**
محايد	3	3.40-2.61	% 68 - % 52.20	**تأثير متوسط**
موافق	4	4.20-3.41	% 84 - % 68.20	**تأثير عالي**
موافق بشدة	5	5-4.21	% 100 - % 84.20	**تأثير عالي جداً**

المصدر: من إعداد الطالب

ثانياً : الصدق الظاهري (صدق المحكمين)

وبهدف التأكد من صدق الاستبانة، تم عرضها بما تضمنته من أبعاد وفقرات على مجموعة من الأساتذة المتخصصين في المحاسبة والتدقيق المالي بالجامعة الجزائرية ومجموعة من المهنيين (محافظي الحسابات)، وذلك لإبداء آرائهم بخصوص مضمون الاستبانة من حيث :

- مدى سلامة وصحة الصياغة اللغوية لفقرات أداة الاستبانة؛
- شمولية الفقرات ومناسبتها لمجالات الدراسة؛
- مدى انتماء الفقرة للبعد الذي تندرج ضمنه؛
- أي ملاحظات أو تعديلات أخرى قد يرونها مناسبة.

وعملاً بالتوجيهات التي أبداها المحكمون تم إجراء التعديلات التي اتفق عليها أغلب المحكمين لاستمارة الاستبانة سواء ما تعلق منها بالصياغة أو بالتعديل؛ حذف؛ إضافة بعض الفقرات، وبذلك تكون الاستبانة قد تضمنت في شكلها النهائي (55) فقرة مدرجة ضمن (15) بعد وفق المحاور الثلاثة للدراسة بالشكل الذي تم عرضه في العنصر المتعلق بتصميم أداة الدراسة.

ثالثاً : ثبات الاستبانة

يقيس الثبات مدى استقرار أداة الدراسة وعدم تناقضها، حيث يوضح ما إذا كانت الاستبانة ستعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل المحسوب في حالة ما إذا تم تطبيقه على نفس العينة، وتم الاعتماد في هذه الدراسة على معامل الثبات الداخلي ألفا كرونباخ والذي يعتبر أحد أهم وسائل قياس الثبات الداخلي ويعبر عنه بالصيغة التالية :

$$\alpha = n\frac{n}{n-1}\left(1 - \frac{\sum_i V_i}{V_t}\right)$$

حيث يمثل :

n : عدد فقرات الاستبانة؛

Vi : تباين نتيجة الفقرات؛

Vt : التباين الكلي للاستبانة..

هذا وقد أسفر اختبار ثبات استمارة الاستبانة عن النتائج الواردة في الجدول التالي :

الجدول رقم (7.4): يوضح معاملات ثبات الأداة حسب معادلة (الفا كرونباخ)

البعد / المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كورنباخ	معامل الصدق
التعليم العالي المتخصص	4	0.719	0.847
التدريب المهني	3	0.683	0.826
الخبرة المهنية	3	0.722	0.849
التعليم المهني المستمر	3	0.685	0.827
الاستقلال	3	0.702	0.837
المحور الأول : العوامل المرتبطة بخصائص المدقق وفريق عمله	**16**	**0.912**	**0.954**
تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية	4	0.555	0.744
تنظيم متطلبات تعزيز الاستقلال	4	0.665	0.815
تنظيم متطلبات الرقابة على الجودة	4	0.720	0.848
الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق	4	0.715	0.845
حوكمة الشركات محل التدقيق	4	0.748	0.864
المحور الثاني : العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي	**20**	**0.891**	**0.943**
إدارة العلاقات مع العملاء	3	0.734	0.856
تقييم المخاطر والاستجابة لها	4	0.767	0.875
تنفيذ عملية التدقيق	4	0.720	0.848
الرقابة على جودة التدقيق	4	0.745	0.863
التقارير عن المسائل الجوهرية في التدقيق	4	0.816	0.903
المحور الثالث : العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي	**19**	**0.919**	**0.958**
جميع محاور الدراسة : العوامل المؤثرة فيتحسين جودة التدقيق المالي	**55**	**0.957**	**0.978**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يتضح من الجدول رقم (4-7) أن قيم معامل ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة الثلاثة بلغت على التوالي (0.912، 0.891، 0.919)، في حين بلغت قيمة المعامل للدراسة ككل 0.957 أي ما يمثل 95.70 % مقابل معامل الصدق الذي يساوي 0.978، وهي تمثل قيم مرتفعة تعتبر ذات دلالة جيدة لأغراض الدراسة بحيث يمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج، بمعنى أنه لو تم إعادة توزيع الاستبانة على نفس عينة الدراسة فإن نسبة 95.70 % سوف يعيدون نفس الإجابة الأولى.

المبحث الثاني : عرض نتائج تحليل متغيرات وأبعاد الدراسة

يتضمن هذا المبحث تحليلاً تفصيلياً للبيانات وعرضا للنتائج التي أسفرت عنها المعالجة الإحصائية المطبقة على عينة الدراسة، ومن ثم تحليل ومناقشة النتائج وفق الدلالة الإحصائية المستنبطة.

المطلب الأول : وصف الخصائص الشخصية والوظيفية للمستجيبين من عينة الدراسة

يعنى هذا المطلب بوصف وتحليل الخصائص الشخصية والوظيفية للمستجيبين من عينة الدراسة بهدف التعرف على بعض الحقائق الأساسية المتعلقة بهذه العينة، وبالتالي إعطاء صورة واضحة عنهم وعن طبيعة البيانات التي تتم معالجتها كونها صادرة من ممارسين مختصين أم غير ذلك، وهذا من خلال تحليل الجزء الأول من استمارة الاستبانة والمتعلقة بالمعلومات التي تخص المستجيبين للاستطلاع والمتمثلة في تسع متغيرات وهي الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة المهنية، المنصب الوظيفي، ومنطقة مزاولة المهنة، المنصب الوظيفي والتصنيف المهني، وفيما يلي يتم عرض خصائص عينتي الدراسة وفق كل متغير على حدة :

أولاً : وصف الخصائص الشخصية للمستجيبين من عينة الدراسة

1. وصف العينة حسب متغير الجنس

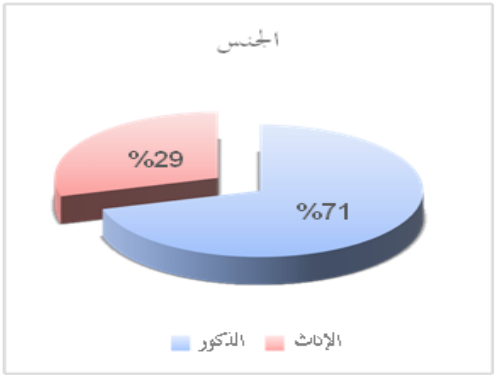
أظهر التحليل الإحصائي وصف خصائص عينة الدراسة حسب متغير الجنس وفق الجدول والعرض البياني ما يلي:

الجدول رقم (8.4) : توزيع العينة حسب متغير الجنس

المتغير	التكرار	النسبة
الذكور	189	**70,5**
الإناث	79	**29,5**
المجموع	**268**	**100**

مصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

الشكل رقم (2.4): وصف العينة حسب متغير الجنس



من خلال الجدول والعرض البياني أعلاه يلاحظ أن توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، تشير إلى نسبة استجابة أعلى لدى الذكور مقارنة بالإناث وفق العينة المدروسة، حيث يمثل الذكور نسبة 71 % في حين بلغت نسبة الإناث 29 %، والذي قد يفسر إقبال أكثر من قبل الذكور فيما يتعلق بتدريس وامتهان المحاسبة والتدقيق المالي، نظراً لملائمتها مع خصوصيات الذكور مقارنة بالإناث، وفي المقابل قد يعزى تفسر العزوف النسبي للإناث إلى الإجهاد والضغوط المرتبطة بمجال التخصص على المستويين الأكاديمي والمهني.

2. وصف العينة حسب متغير العمر :

يُلخص التحليل الاحصائي لوصف خصائص عينة الدراسة حسب متغير العمر وفق الجدول والعرض البياني الآتي :

الجدول رقم (9.4):

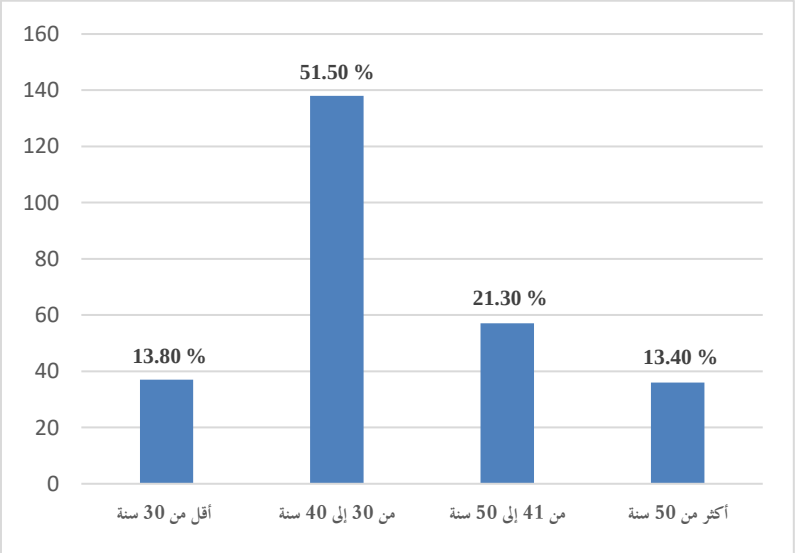
توزيع العينة حسب متغير العمر

المجال	التكرار	النسبة
أقل من 30	37	13,8
من 30 إلى 40	138	51,5
من 41 إلى 50	57	21,3
أكثر من 50	36	13,4
المجموع	268	100

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

الشكل رقم(3.4):

وصف العينة حسب متغير العمر



يتضح من الجدول والعرض البياني أعلاه بأن توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر، تشير إلى أن نسبة 51,50 % من أفراد العينة تتراوح أعمارهم بين 30 إلى 40 سنة، ونسبة 21,30 % من الذين تتراوح أعمارهم بين 41 إلى 50 سنة، ثم تليها الفئة العمرية الأقل من 30 سنة بنسبة 13,80 %، ولم تتعدى نسبة مفردات العينة الذين ينتمون إلى الفئة العمرية الأكثر من 50 سنة نسبة 13,40 %، والملاحظة الأساسية بعد استقراء أعمار مفردات العينة هي أن أكثر من 65 % من المستجيبين للاستطلاع أعمارهم لا تفوق 40 سنة، مما يشير بأنه لا يزال أمامهم مسار مهني طويل، حيث تعتبر أراءهم الشخصية اتجاه العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي أمر مهم يعكس مدى استقرار العوامل السلوكية المؤثرة في الجودة لكونها تتأثر بمتغير العمر، في المقابل قد يعكس تنوع العينة من حيث تمثيل كل مجالات الأعمار تجانس العينة مع مجتمع الدراسة بما يدعم مصداقية النتائج.

3. وصف العينة حسب متغير المؤهل العلمي :

أظهر التحليل الاحصائي وصف خصائص عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي وفق الجدول والعرض البياني ما يلي :

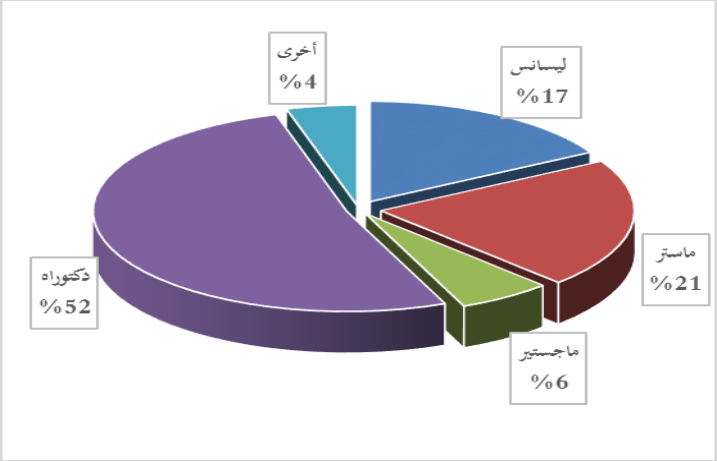
الجدول رقم (10.4):

توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	45	16.79
ماستر	56	20.89
ماجستير	16	5.98
دكتوراه	139	51.86
أخرى	12	4.48
المجموع	268	100

الشكل رقم (4.4):

وصف العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال الجدول والعرض البياني السابق يتضح أن توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، تشير إلى أن 51,86 % حاصلين على شهادة الدكتوراه والذي يعكس مشاركة الأكاديميين ضمن عينة الدراسة، ثم يليها على التوالي حاملي شهادة الماستر بنسبة 20,89 %، بينما يمثل حاملي شهادة الماجستير نسبة 5,98 %، في حين بلغت نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس 16,79 %، هذا وقد بلغت المؤهلات الأخرى 4,48 %. لكن بشكل عام يتبين من خلال هذا الوصف بأن 95,52 % من عينة الدراسة حاصلين على شهادة تعليم عالي مما يعكس جودة المعلومات المقدمة.

4. وصف العينة حسب متغير التخصص العلمي :

يُلخص التحليل الاحصائي وصف خصائص عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي وفق الجدول والعرض البياني على النحو التالي :

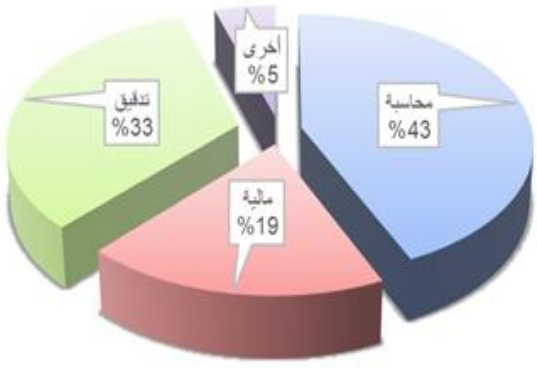
الجدول رقم (11.4):

توزيع العينة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
محاسبة	116	43,30
مالية	50	18,70
تدقيق	89	33,20
أخرى	13	4,80
المجموع	268	100

الشكل رقم (5.4) :

وصف العينة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يتضح من الجدول والعرض البياني أعلاه بأن توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي، تشير إلى أن معظم أفراد العينة هم ممن لديهم تخصصات علمية لها علاقة مباشرة بمهنة التدقيق المالي والخدمات المرتبطة بها، حيث أن 95,20 % من أفراد العينة لهم علاقة مباشرة بالمهنة (محاسبة؛ مالية؛ تدقيق)، بينما بلغت نسبة

المستجيبين من ذوي التخصصات الأخرى القريبة من المجال 4,80 % من أفراد العينة، مما يفيد بأن عينة الدراسة مؤهلة للتعبير عن مدى إدراكها للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي من خلال أسئلة الاستبانة الموزعة عليها، مما يعزز إمكانية الاعتماد عليها في هذه الدراسة.

ثانياً : وصف الخصائص الوظيفية للمستجيبين من لعينة الدراسة

1. وصف العينة حسب متغير الخبرة المهنية :

أظهر التحليل الاحصائي وصف خصائص عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية وفق الجدول والعرض البياني ما يلي :

الجدول رقم (12.4) :

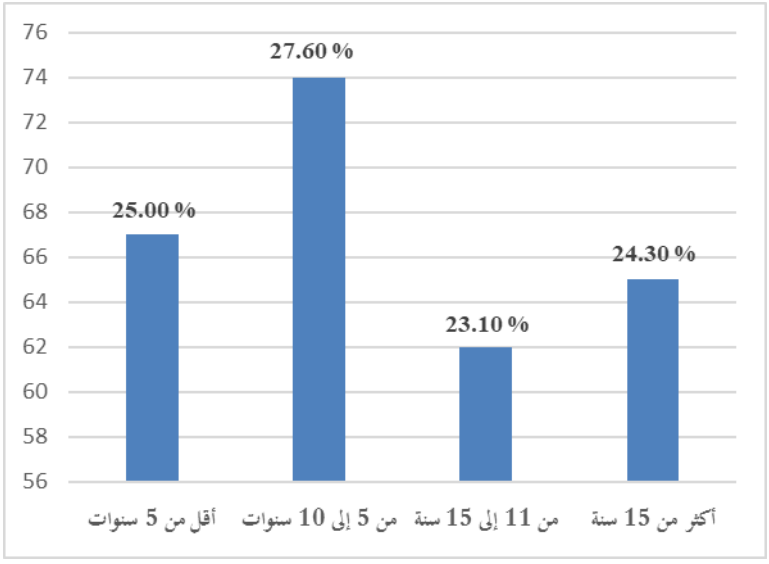
توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 5	67	25
من 5 إلى 10	74	27.6
من 11 إلى 15	62	23.1
أكثر من 15	65	24.3
المجموع	268	100

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

الشكل رقم (6.4):

وصف العينة حسب متغير الخبرة المهنية



من خلال الجدول والعرض البياني السابق يتضح أن توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية، يشير إلى أن 25 % من أفراد العينة يملكون خبرة مهنية لا تفوق (05) سنوات، مما لا يسمح باعتماد آرائهم بدرجة عالية، في حين أن 75 % المتبقية من العينة يمتلكون خبرات متفاوتة، تتراوح من (06) إلى أكثر من (15) سنة، وهم الفئة الأقدر على توجيه الإجابات نحو موضوعية أعلى، باعتبارهم ذوي خبرة كافية في مجال التدقيق والخدمات ذات الصلة.

2. وصف العينة حسب متغير المهنة :

يُلخص التحليل الاحصائي وصف خصائص عينة الدراسة حسب متغير المهنة وفق الجدول والعرض البياني على النحو التالي :

الجدول رقم (13.4):

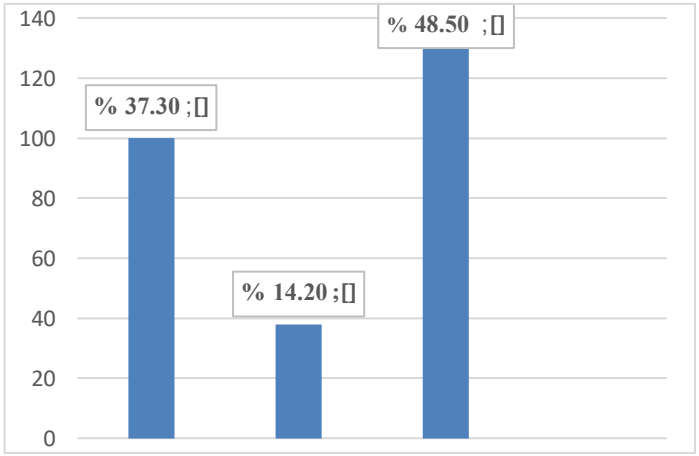
توزيع العينة حسب متغير المهنة

المهنة	التكرار	النسبة
محافظة الحسابات	100	37,30
الخبرة المحاسبية	38	14,20
أكاديمي	130	48,50
المجموع	268	100

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

الشكل رقم (7.4) :

وصف العينة حسب متغير المهنة



يتضح من الجدول والعرض البياني أعلاه بأن توزيع عينة الدراسة حسب متغير المهنة، يشير إلى أن ما يقارب 51,50 % من أفراد العينة يمارسون مهنة التدقيق المالي (محافظة الحسابات؛ الخبرة المحاسبية)، حيث يمكن أن تكون آرائهم متحيزة للمهنة، بينما يشكل الأكاديميين 48,50 % مما يشير إلى إمكانية تقديم آراء علمية موضوعية حول المهنة والعوامل المؤثرة في تحسين جودتها.

3. وصف لعينة المهنيين حسب متغير المنصب الوظيفي :

أظهر التحليل الاحصائي وصف خصائص عينة المهنيين حسب متغير المنصب الوظيفي وفق الجدول والعرض البياني ما يلي :

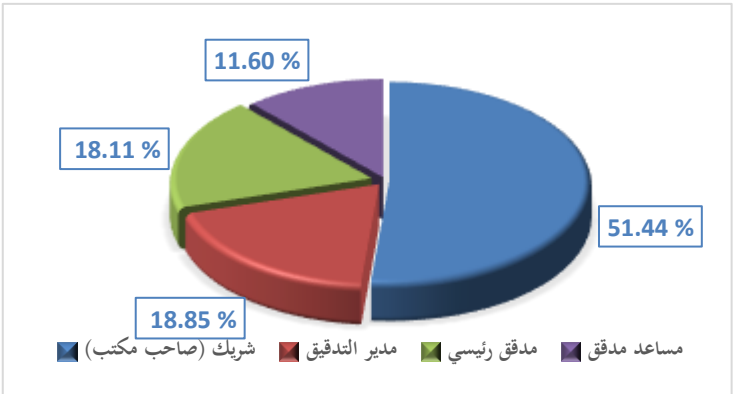
الجدول رقم (14.4) :

توزيع عينة المهنيين وفق متغير المنصب

المنصب الوظيفية	التكرار	النسبة
شريك (صاحب مكتب)	71	51.44
مدير تدقيق	26	18.85
مدقق رئيسي	25	18.11
مساعد مدقق	16	11.60
المجموع	138	100

الشكل رقم (8.4):

وصف عينة المهنيين وفق متغير المنصب



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال الجدول والعرض البياني السابقين يتضح أن توزيع عينة الدراسة حسب متغير المنصب الوظيفي، أظهر تمثيل العينة لمختلف المناصب الوظيفية التي يتشكل منها فريق التدقيق المالي، إلا أنها سجلت نسب متفاوتة، حيث بلغت أعلى نسبة 51.44 % من أفراد العينة هم مالكي مكتب التدقيق أو الشركاء، ثم جاء على التوالي كل من مدراء التدقيق بنسبة 18.85 %، والمدققين الرئيسين بنسبة 18.11 %، بينما كان المنصب الوظيفي الأقل تمثيلاً هو مساعدي المدققين بنسبة 11.60 %، وربما قد يساعد هذا التنوع في تمثيل فريق التدقيق إمكانية تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي من وجهة نظر كل المناصب الوظيفية المشاركة في عملية التدقيق المالي بما يدعم مصداقية النتائج المتوصل إليها.

4.وصف العينة حسب متغير منطقة مزاولة المهنة :

يُلخص التحليل الاحصائي وصف خصائص عينة الدراسة حسب متغير منطقة مزاولة المهنة وفق الجدول والعرض البياني على النحو التالي :

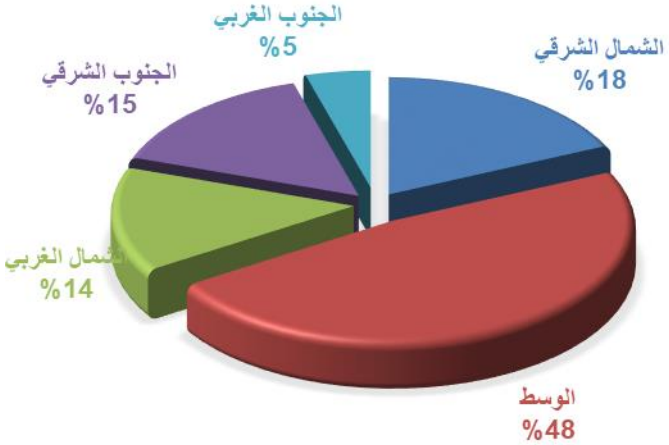
الجدول رقم (15.4):

توزيع العينة حسب متغير منطقة مزاولة المهنة

المهنة	التكرار	النسبة
الشمال الشرقي	49	18.30
الوسط	128	47.70
الشمال الغربي	38	14.20
الجنوب الشرقي	41	15.30
الجنوب الغربي	12	4.50
المجموع	268	100

الشكل رقم (9.4):

وصف العينة حسب متغير منطقة مزاولة المهنة



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يبين الجدول والعرض البياني السابقين توزيع عينة الدراسة حسب متغير منطقة مزاولة المهنة، إذ يلاحظ تمثيل العينة لمختلف مناطق الوطن لكن بنسب متفاوتة، حيث سجلت منطقة الوسط أعلى نسبة 47.70 % ثم تلاها على التوالي مناطق كل من الشمال الشرقي بنسبة 18.30 %، والجنوب الشرقي بنسبة 15.30 %، والشمال الغربي بنسبة 14.20 %، في حين سُجلت أدنى نسبة لمنطقة الجنوب الغربي 4.50 %، وربما قد يفسر هذا التفاوت في التمثيل نوعاً من التناسب مع مجتمع الدراسة على اعتبار مثلاً أن منطقة الوسط تتميز عن غيرها من مناطق الوطن بتمركز أعلى لمكاتب التدقيق المالي والجامعات.

المطلب الثاني : تحليل نتائج تأثير العوامل المرتبطة بخصائص المدقق وفريق عمله في تحسين الجودة

يتم من خلال هذا المطلب عرض تحليل النتائج المتحصل عليها بخصوص تحديد العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله والتي تقاس درجة تأثيرها في تحسين جودة التدقيق المالي وفقاً لخمسة أبعاد وهي : (التعليم العالي المتخصص؛ التدريب المهني؛ الخبرة المهنية؛ التعليم المهني المستمر والاستقلال)، ثم اختبار صحة الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني من الاستبانة باستخدام اختبار (One Sample T-Test) للعينة الواحدة، وتكون العوامل (العبارات) المقترحة مؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي، إذا كانت القيمة المطلقة لـ (T) المحسوبة أكبر من (T) الجدولية التي تساوي (1.96)، أو عندما يكون مؤشر الأهمية النسبية (RII) لإجابات العينة يفوق 60 % وبمستوى دلالة أقل من 0.05، وتكون العوامل غير مؤثرة إذا كان (RII) أقل من 60 % وبمستوى دلالة أقل من 0.05، وفي المقابل تكون آراء العينة محايدة بخصوص تأثير العوامل في الجودة إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05.

أولاً : تحديد درجة تأثير العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله في تحسين الجودة تبعاً لأبعادها

يتم من خلال هذا الفرع عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي تبعاً للأبعاد التي تشمل العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله والمؤثرة في تحسين الجودة، وباستخدام مؤشرات الإحصاء الوصفي يتم تحديد درجة أهمية كل بعد وترتيبه ضمن محوره وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (16.4): ملخص نتائج درجة تأثير العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله في تحسين الجودة

الرقم	أبعاد المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	درجة أهمية التأثير	ترتيب الأبعاد
1	التعليم العالي المتخصص	4,51	0,494	90,11	عالي جداً	**1**
2	التدريب المهني	4,32	0,623	86,42	عالي جداً	**4**
3	الخبرة المهنية	4,19	0,699	83,88	عالي	**5**
4	التعليم المهني المستمر	4,38	0,613	87,59	عالي جداً	**2**
5	الاستقلال	4,38	0,632	87,56	عالي جداً	**3**
	العوامل المرتبطة بخصائص المدقق وفريق عمله	**4,37**	**0,511**	**87,30**	عالي جداً	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يتبين من الجدول رقم (16.4) أن المستجيبين من عينة الدراسة يوافقون على أن العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله تؤثر في تحسين الجودة بدرجة عالية جداً، حيث بلغ متوسط الموافقة على هذا المحور (4.37) وبانحراف معياري متوسط نسبياً قدره (0.511)، هذا وقد وقع هذا المتوسط ضمن المجال (من 4.21 إلى 5)، مما يدل على درجة التأثير العالي جداً للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المستجيبين من عينة الدراسة.

وقد أظهرت الإجابات كذلك بأن بعد التعليم العالي المتخصص تصدر الترتيب حيث حقق مؤشر الأهمية نسبة تأثير عالية جداً (90.11 %)، في حين أن المرتبة الخامسة والأخيرة كانت لبعد الخبرة المهنية بنسبة تأثير (83.88 %)، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (4.19)، بينما حصلت أبعاد كل من التعليم المهني المستمر والاستقلال والتدريب المهني على درجة الأهمية بنسب متقاربة (87.59 %، 87.56 %، 86.42 %) على التوالي.

وفيما يلي نستعرض نتائج التحليل الإحصائي لآراء المستجيبين من عينة الدراسة المتعلقة بالعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله تبعاً لكل بعد على حدة.

1. تأثير التعليم العالي المتخصص للمدقق المالي وفريق عمله في تحسين جودة التدقيق المالي

يساهم التعليم العالي المتخصص في تأهيل المدقق المالي وفريق عمله وفق أربعة عوامل تتعلق بتحصيل المعرفة العلمية واستيعاب السلوك الأخلاقي تعد مؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي وفيما يلي النتائج المتعلقة بها.

الجدول رقم (17.4) : نتائج أثر التعليم العالي المتخصص في تحسين الجودة

الرقم	عبارات البعد الأول من المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	درجة أهمية التأثير	ترتيب العوامل
1	المعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة	4,70	0,607	94,00	عالي جداً	1
2	المعرفة بتكنولوجيا المعلومات المحاسبية	4,41	0,679	88,20	عالي جداً	4
3	استيعاب السلوك والقيم الأخلاقية	4,47	0,667	89,40	عالي جداً	2
4	اكتساب مهارات العمل الجماعي؛ اتخاذ القرار؛ الاتصال؛ التحليل والتفكير الانتقادي وتقديم حلول للمشاكل المطروحة	4,44	0,725	88,80	عالي جداً	3
	التعليم العالي المتخصص	**4,51**	**0,494**	**90,11**	عالي جداً	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي كما يشير إليها الجدول رقم (17.4) أن المتوسط الحسابي العام للعوامل المؤثرة في تحسين الجودة من خلال بعد التعليم العالي المتخصص للمدقق المالي وفريق عمله كان بمقدار (4.51)، وأن الانحراف المعياري لإجابات العينة حول العوامل أعلاه هو (0.49)، مما يعني وجود تباين بسيط بين الإجابات حول المتوسط الحسابي، وأن مؤشر الأهمية لتلك العوامل بالنسبة للجودة بلغ (90.11 %)، ويلاحظ أيضا أن كل العوامل المقترحة حضيت بدرجة "تأثير عالي جداً" وهذا يعني أن الغالبية العظمى للمستجيبين يتفقون حول تأثير مكتسبات التعليم العالي المتخصص في تحسين الجودة.

وقد أظهرت الإجابات كذلك أن أعلى درجة تأثير تمثلت في المعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة، حيث بلغ مؤشر أهميتها نسبة (94 %)، في حين أن أقل نسبة أهمية كانت (88.20 %)، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (4.41) تمثلت في المعرفة بتكنولوجيا المحاسبة، بينما كانت الأهمية

النسبية لاستيعاب السلوك والقيم الأخلاقية واكتساب مهارات كل من العمل الجماعي؛ اتخاذ القرار؛ الاتصال؛ التحليل والتفكير الانتقادي وتقديم حلول للمشاكل المطروحة (89.4 % و 88.8 %) على التوالي.

وهو ما يؤدي إلى الاستنتاج بأن اتجاه عينة الدراسة هذا قد يجعلها تؤيد آليات التكوين المتخصص التي نص عليها القانون 10-01، والتي تشترط في المترشح للدخول إلى معهد التكوين المتخصص لنيل الاعتماد لمزاولة المهنة، حصوله على شهادة الليسانس فما فوق والتي تكون ضمن تخصص (المحاسبة؛ المالية؛ التدقيق)، لأهمية دور التعليم العالي المتخصص في اكساب المعرفة العلمية واستيعاب السلوك الأخلاقي في تحقيق التأهيل العلمي الأولي للمدقق المالي وفريق عمله بما يسهم في تحسين جودة التدقيق المالي.

2.تأثير التدريب المهني للمدقق المالي وفريق عمله في تحسين جودة التدقيق المالي

يساهم التدريب المهني في تأهيل المدقق المالي وفريق عمله من خلال ثلاث عوامل تعكس اكتسابه لمهارات مهنية تعد محتملة التأثير في تحسين الجودة وفيما يلي النتائج المتعلقة بها.

الجدول رقم (18.4): نتائج أثر التدريب المهني في تحسين الجودة

الرقم	عوامل البعد الثاني من المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	درجة أهمية التأثير	ترتيب العوامل
1	التحكم في استخدام أساليب التدقيق الإلكتروني	4,13	0,942	82,60	عالي	3
2	التحكم في استخدام الإجراءات التحليلية لتخطيط التدقيق وتحديد توقيته	4,36	0,702	87,20	عالي جداً	2
3	القدرة على تقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة	4,47	0,721	89,40	عالي جداً	1
	التدريب المهني	**4,32**	**0,623**	**86,42**	عالي جداً	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

تبين النتائج المعروضة بالجدول (18.4) أن المتوسط الحسابي العام للعوامل المؤثرة في الجودة من خلال بعد التدريب المهني للمدقق المالي وفريق عمله كان بمقدار (4.32)، وأن الانحراف المعياري لإجابات العينة حول العوامل أعلاه هو (0.62)، مما يعني وجود تباين بسيط بين الإجابات حول المتوسط الحسابي، وأن مؤشر الأهمية لجميع العوامل بالنسبة الجودة بلغ (86.42 %)، ويلاحظ أيضا أن أكثر الإجابات تكراراً لكل العبارات كانت ما بين درجات "تأثير عالي" و " تأثير عالي جداً" وهذا يعني أن الغالبية العضمى للمستجيبين متفقة حول تأثير التدريب المهني في تحسين الجودة.

وقد اتضح من خلال الإجابات كذلك أن أعلى نسبة تأثير تمثلت في القدرة على تقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة، حيث بلغت أهميتها النسبية (89.4 %)، في حين أن أقل نسبة أهمية كانت (82.6 %)، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (4.13) تمثلت في التحكم في استخدام أساليب التدقيق الإلكتروني، بينما وصلت نسبة أهمية التحكم في استخدام الإجراءات التحليلية لتخطيط التدقيق وتحديد توقيته بـ (87.2 %).

هذا وقد حصل بعد التدريب المهني على المرتبة الرابعة من ضمن خمسة أبعاد تعكس تأثير خصائص المدقق المالي وفريق عمله في تحسين جودة التدقيق المالي.

في ذات السياق يتضح بأن المستجيبين من عينة الدراسة يؤيدون ضمنياً آليات التكوين المتخصص التي نص عليها تنظيم المهنة فيما يتعلق بإلزامية المترشحين لمزاولة المهنة إلى متابعة تربص مهني نظامي لمدة سنتين لدى مهني أو شركة مهنيين يتم تعينه من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، يخضعون عند إتمامه للامتحان النهائي قصد الحصول على شهادة محافظ الحسابات أو شهادة الخبير المحاسب وتأتي هاته الخطوة مباشرة عقب حصولهم على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمّقة والمالية أو في المحاسبة والتدقيق من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة.

3.تأثير الخبرة المهنية للمدقق المالي وفريق عمله في تحسين جودة التدقيق المالي

يسمح اكتساب الخبرة المهنية للمدقق المالي وفريق عمله وفق ثلاث عوامل تشير إلى قدرته على تحسين الجودة، وفيما يلي النتائج المتعلقة بها.

الجدول رقم (19.4) : نتائج أثر الخبرة المهنية للمدقق المالي وفريق عمله في تحسين الجودة

الرقم	عبارات البعد الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	درجة أهمية التأثير	ترتيب العوامل
1	المعرفة المتخصصة بصناعة (نشاط) العميل	4,12	0,908	82,40	عالي	3
2	القدرة على ترشيد الحكم المهني بفهم وتقييم التقديرات المحاسبية المعقدة	4,24	0,851	84,80	عالي جداً	1
3	القدرة على تحديد وفهم أوجه القصور بمراقبة الجودة وتطوير إجراءات مناسبة لمعالجتها	4,22	0,857	84,40	عالي جداً	2
	الخبرة المهنية	**4,19**	**0,699**	**83,88**	عالي	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

أوضحت نتائج التحليل الإحصائي كما يشير إليها الجدول رقم (19.4) أن المتوسط الحسابي العام للعوامل المؤثرة في تحسين الجودة من خلال بعد الخبرة المهنية للمدقق المالي وفريق عمله كانت بمقدار (4.19)، وأن الانحراف المعياري لإجابات العينة حول العوامل أعلاه هو (0.69)، مما يعني وجود تباين بسيط بين الإجابات حول المتوسط الحسابي، وأن أهمية تلك العوامل بالنسبة للجودة بلغت (83.88 %)، ويلاحظ أيضا أن مؤشر الأهمية النسبية لكل العوامل المقترحة تراوح ما بين "تأثير عالي" و "تأثير عالي جداً" وهذا يعني أن الغالبية العظمى للمستجيبين متفقة حول تأثير عوامل اكتساب الخبرة المهنية في تحسين الجودة.

وقد أظهرت الإجابات كذلك أن أعلى أهمية نسبية تمثلت في القدرة على ترشيد الحكم المهني بفهم وتقييم التقديرات المحاسبية المعقدة، حيث بلغت (84.8 %)، في حين أن أقل نسبة أهمية كانت (82.4 %)، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (4.12) تمثلت في المعرفة المتخصصة بنشاط العميل، بينما وصلت أهمية القدرة على تحديد وفهم أوجه القصور بمراقبة الجودة وتطوير إجراءات مناسبة لمعالجتها نسبة (84.4 %).

هذا وتجدر الإشارة إلى أن بعد الخبرة المهنية رغم حصوله على درجة "تأثير عالي" إلا أنه جاء كآخِر بعد ضمن ترتيب الأبعاد التي تعكس خصائص المدقق المالي وفريق عمله والتي تتضمن عوامل محتملة التأثير في تحسين الجودة، وهو ما قد يفسر بإغفال تنظيم المهنة لإدراج حد أدنى من اكتساب الخبرة المهنية باعتباره أحد متطلبات

الحصول على الاعتماد لمزاوله المهنة، رغم أهمية الخبرة المهنية في التدقيق، والتي تكتسب من تجربة المدقّق في فحص البيانات المالية من حيث طول مدة الممارسة، وكذلك عدد المهام التي تم إجراؤها، مما انعكس على إدراك المستجيبين للعوامل المؤثرة في تحسين الجودة.

4.تأثير التعليم المهني المستمر للمدقق المالي وفريق عمله في تحسين جودة التدقيق المالي

يتيح التعليم المهني المستمر للمدقق المالي وفريق عمله وفقاً لثلاث عوامل مقترحة إمكانية مواكبة المستجدات المهنية بما يسمح له بتحسين جودة أعماله، وفيما يلي النتائج المتعلقة بها.

الجدول رقم (20.4) : نتائج أثر التعليم المهني المستمر للمدقق المالي وفريق عمله في تحسين الجودة

الرقم	عوامل البعد الرابع من المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	درجة أهمية التأثير	ترتيب العوامل
1	تعزيز السلوك المهني والقيم الأخلاقية	4,37	0,740	87,40	عالي جداً	2
2	مواكبة المستجدات في معايير المحاسبة والتدقيق والقوانين ذات الصلة	4,59	0,673	91,80	عالي جداً	1
3	المتابعة المستمرة لتطور تكنولوجيا المعلومات	4,19	0,913	83,80	عالي	3
	التعليم المهني المستمر	**4,38**	**0,613**	**87,59**	عالي جداً	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

تبين النتائج المعروضة بالجدول (20.4) أن المتوسط الحسابي العام للعوامل المؤثرة في تحسين الجودة من خلال بعد التعليم المهني المستمر للمدقق المالي وفريق عمله بلغ (4.38)، وأن الانحراف المعياري لإجابات العينة بخصوص جميع العوامل هو (0.61)، مما يعني وجود تباين بسيط بين الإجابات حول المتوسط الحسابي، وأن أهمية جميع العوامل بالنسبة للجودة بلغت (87.59 %)، ويلاحظ أيضا أن أكثر الإجابات تكراراً لكل العبارات تراوحت ما بين درجات "تأثير عالي" و "تأثير عالي جداً" وهذا يشير إلى اتفاق لدى غالبية المستجيبين بخصوص تأثير التعليم المهني المستمر في تحسين جودة التدقيق المالي.

كذلك تبين من خلال الإجابات بأن أعلى نسبة أهمية تتعلق بمواكبة المستجدات في معايير المحاسبة والتدقيق والقوانين ذات الصلة، حيث بلغت (91.8 %)، في حين أن أقل نسبة أهمية كانت (83.8 %)، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (4.19) تمثلت في المتابعة المستمرة لتطور تكنولوجيا المعلومات، بينما حقق مؤشر أهمية السلوك المهني والقيم الأخلاقية نسبة (87.4 %).

هذا وقد حصل بعد التعليم المهني المستمر على المرتبة الثانية من ضمن خمسة أبعاد تمثل تأثير خصائص المدقق المالي وفريق عمله في تحسين جودة التدقيق المالي.

5.تأثير استقلال المدقق المالي وفريق عمله في تحسين جودة التدقيق المالي

يتم تعزيز استقلال المدقق المالي وفريق عمله من خلال ثلاث عوامل تعنى بالسلوك المهني تساهم في تحسين جودة التدقيق المالي، وفيما يلي النتائج المتعلقة بها.

الجدول رقم (21.4) : نتائج أثر استقلال المدقق المالي وفريق عمله في تحسين الجودة

الرقم	عوامل البعد الخامس من المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	درجة أهمية التأثير	ترتيب العوامل
1	الامتثال لمدونة قواعد السلوك المهني	4,43	0,769	88,60	عالي جداً	2
2	ممارسة الشك المهني لتقييم المخاطر والكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية	4,26	0,890	85,20	عالي جداً	3
3	التفكير الانتقادي والموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها	4,44	0,729	88,80	عالي جداً	1
	الاستقلال	**4,38**	**0,632**	**87,56**	عالي جداً	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يظهر من الجدول رقم (21.4) أن المتوسط الحسابي العام لعوامل بعد الاستقلال المهني للمدقق المالي وفريق عمله يساوي (4.38) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3) وبانحراف معياري متوسط (0.63) وقد حصل العامل المتعلق بممارسة التفكير الانتقادي والموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.44) وبانحراف معياري متوسط نسبياً (0.729)، في المقابل شملت أقل نسبة تأثير العامل الثاني المتعلق بممارسة الشك المهني لتقييم المخاطر والكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية بـ (85.2 %)، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (4.26) وأن الانحراف المعياري يساوي (0.89)، بينما بلغ مؤشر الأهمية النسبية للامتثال لمدونة قواعد السلوك المهني بـ (85.2 %)، ووفقاً لمقياس ليكارت الخماسي فإن جميع العوامل المدرجة ضمن بعد الاستقلال حصلت على درجة أهمية "تأثير عالي جداً".

ثانياً : اختبار الفرضية الثانية العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي

الهدف من هذه الفرضية هو معرفة وجهة نظر كل من المهنيين والأكاديميين حول مدى تأثير العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله في تحسين جودة التدقيق المالي، ولتحقيق ذلك تم إجراء اختبار (**T**) للعينة الواحدة للتحقق من صحة الفرضية الإحصائية الثانية وفق النحو التالي :

H_0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله وتحسين جودة التدقيق المالي من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين ببيئة الأعمال الجزائرية؛

H_1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله وتحسين جودة التدقيق المالي من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين ببيئة الأعمال الجزائرية.

ويقوم هذا الاختبار على مقارنة المتوسط الحسابي لكل محور مع قيمته الفرضية وهي (3) وعند مستوى الدلالة α يساوي 5 % ويتم قبول الفرضية أو رفضها وفق القاعدة التالية :

- رفض فرضية العدم (**H_0**) وقبول الفرضية البديلة (**H1**) إذا كانت القيمة المطلقة لـ (**T**) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية لـ (**T**) أو إذا كانت **($\alpha \leq 0.05$)**؛
- قبول فرضية العدم (**H_0**) ورفض الفرضية البديلة (**H1**) إذا كانت القيمة المطلقة لـ (**T**) المحسوبة أصغر من القيمة الجدولية لـ (**T**) أو إذا كانت **($\alpha \geq 0.05$)**.

وتقدر قيمة (**T**) الجدولية عند مستوى الدلالة 5 % ودرجة حرية 267 بـ (1.96)، ولقد تم عرض نتائج اختبار الفرضية الثانية ضمن الجدول التالي :

جدول رقم (22.4) : نتائج اختبار "T" للعينة الواحدة بالنسبة للفرضية الثانية

الرقم	العوامل المؤثرة في تحسين الجودة للمحور الأول	المتوسط الحسابي	قيمة T	مستوى الدلالة	الدلالة	القرار الإحصائي
1	المعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة	4,70	45,755	,000	دال	رفض فرضية العدم
2	المعرفة بتكنولوجيا المعلومات المحاسبية	4,41	34,106	,000	دال	
3	استيعاب السلوك والقيم الأخلاقية	4,47	36,005	,000	دال	
4	اكتساب مهارات العمل الجماعي؛ اتخاذ القرار؛ الاتصال؛ التحليل والتفكير الانتقادي وتقديم حلول للمشاكل المطروحة	4,44	32,628	,000	دال	
	التعليم العالي المتخصص	**4,51**	**49.91**	**,000**	دال	
5	التحكم في استخدام أساليب التدقيق الإلكتروني	4,13	19,703	,000	دال	
6	التحكم في استخدام الإجراءات التحليلية لتخطيط التدقيق وتحديد توقيته	4,36	31,670	,000	دال	
7	القدرة على تقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة	4,47	33,385	,000	دال	
	التدريب المهني	**4,32**	**34.729**	**,000**	دال	
8	المعرفة المتخصصة بصناعة (نشاط) العميل	4,12	20,180	,000	دال	
9	القدرة على ترشيد الحكم المهني بفهم وتقييم التقديرات المحاسبية المعقدة	4,24	23,911	,000	دال	
10	القدرة على تحديد وفهم أوجه القصور بمراقبة الجودة وتطوير إجراءات مناسبة لمعالجتها	4,22	23,313	,000	دال	
	الخبرة المهنية	**4,19**	**27.951**	**,000**	دال	
11	تعزيز السلوك المهني والقيم الأخلاقية	4,37	30,217	,000	دال	
12	مواكبة المستجدات في معايير المحاسبة والتدقيق والقوانين ذات الصلة	4,59	38,560	,000	دال	
13	المتابعة المستمرة لتطور تكنولوجيا المعلومات	4,19	21,271	,000	دال	
	التعليم المهني المستمر	**4,38**	**36.859**	**,000**	دال	
14	الامتثال لمدونة قواعد السلوك المهني	4,43	30,513	,000	دال	
15	ممارسة الشك المهني لتقييم المخاطر والكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية	4,26	23,186	,000	دال	
16	التفكير الانتقادي والموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها	4,44	32,327	,000	دال	
	الاستقلال	**4,38**	**35.672**	**,000**	دال	
	العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله	**4,37**	**43.702**	**,000**	دال	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يتبين من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (22.4) أن المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المحور الثاني والذي يعنى بالفرضية الثانية ظهر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر بـ (3)، وقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي لجميع العبارات (4.37)، كما دلت النتائج أيضاً على أن القيمة المطلقة لـ (**T**) المحسوبة لكل

عبارة من عبارات المحور هي أكبر من قيمة (**T**) الجدولية والمقدرة بـ (1.96)، حيث بلغت القيمة المطلقة لـ (**T**) المحسوبة لمجموع العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي (المحور الثاني = 43.703)، وكذلك يتبين من الجدول أعلاه بأن قيمة الدلالة (مستوى المعنوية) المحسوبة لكل عامل من العوامل المقترحة ضمن المحور الأول والمقدرة بـ (0.000) ظهرت أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي (0.05)، وبحسب قاعدة قبول الفرضية المذكورة أعلاه، يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) والتي مفادها : **توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله وتحسين جودة التدقيق المالي، عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).**

المطلب الثالث : تحليل نتائج تأثير العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين الجودة

يتم من خلال هذا المطلب عرض وتحليل النتائج المتحصل عليها بخصوص تحديد العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي، ويتم قياس درجة تأثيرها وفقاً لخمسة أبعاد وهي تنظيم متطلبات كل من (تحسين الكفاءة المهنية؛ تعزيز الاستقلال؛ الرقابة على جودة التدقيق المالي؛ الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق المالي، وحوكمة الشركات محل التدقيق)، ثم اختبار صحة الفرضية الثالثة المتعلقة بالمحور الثاني من الاستبانة باستخدام اختبار "**T**" للعينة الواحدة، وتكون العوامل (العبارات) المقترحة مؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي عندما يكون مؤشر الأهمية النسبية لإجابات العينة يفوق 60 % وبمستوى دلالة أقل من 0.05، وتكون العوامل غير مؤثرة إذا كانت أهميتها النسبية أقل من 60 % وبمستوى دلالة أقل من 0.05، وفي المقابل تكون آراء العينة محايدة بخصوص تأثير العوامل في تحسين جودة التدقيق المالي إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05.

أولاً : تحديد درجة تأثير العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين الجودة تبعاً لأبعادها

يتم من خلال هذا العنصر عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي تبعاً للأبعاد التي تعكس مساهمة العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين الجودة، وباستخدام مؤشرات الإحصاء الوصفي يتم تحديد درجة أهمية كل بعد وترتيبه ضمن محوره وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (23.4) : ملخص نتائج درجة تأثير العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق المالي في تحسين الجودة

الرقم	أبعاد المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	درجة الأهمية	ترتيب الأبعاد
1	تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية	4,11	0,638	82,11	تأثير عالي	4
2	تنظيم متطلبات تعزيز الاستقلال	4,05	0,732	80,97	تأثير عالي	5
3	تنظيم متطلبات الرقابة على الجودة	4,36	0,589	87,13	تأثير عالي جداً	1
4	الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق	4,19	0,640	83,71	تأثير عالي	3
5	حوكمة الشركات محل التدقيق	4,28	0,618	85,67	تأثير عالي جداً	2
	العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي	**4,20**	**0,516**	**83,92**	تأثير عالي	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يتضح من الجدول رقم (23.4) أن غالبية المستجيبين من عينة الدراسة يوافقون على أن أبعاد العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي تؤثر في تحسين الجودة، حيث بلغ متوسط الموافقة على هذا المحور (4.20) وبانحراف معياري متوسط نسبياً قدره (0.516)، ويندرج هذا المتوسط ضمن درجة الأهمية ذات "تأثير عالي"، للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين الجودة.

وقد دلت الإجابات أيضاً على أن بعد تنظيم متطلبات الرقابة على الجودة التدقيق المالي تصدر ترتيب الأبعاد ضمن المحور الثاني حيث حقق أهمية نسبية بـ (87.13 %)، في المقابل كانت المرتبة الخامسة والأخيرة لبعد تنظيم متطلبات تعزيز الاستقلال بنسبة (80.97 %)، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (4.05)، بينما حصلت أبعاد كل من حوكمة الشركات محل التدقيق المالي والثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق المالي وتنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية على أهمية نسبية متقاربة تقدر بـ (85.67 %، 83.71 %، 82.11 %) على التوالي.

وفيما يلي نستعرض نتائج التحليل الإحصائي لآراء المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي تبعا لكل بعد على حدة.

1.درجة تأثير تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية في تحسين جودة التدقيق المالي

يساهم تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية في تحسين جودة التدقيق المالي وفق أربعة عوامل تنظيمية تعكس واقع بيئة التدقيق المالي تعد محتملة التأثير في تحسين الجودة، وفيما يأتي النتائج المتعلقة بها.

الجدول رقم (24.4) : نتائج أثر تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية في تحسين الجودة

الرقم	عوامل البعد الأول من المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	درجة أهمية التأثير	ترتيب العوامل
1	تحديث مناهج وطرق التعليم العالي للمحاسبة والتدقيق بما يتلاءم مع الواقع الاقتصادي	4,45	0,740	89,00	**عالي جداً**	**1**
2	صرامة متطلبات الاعتماد لمزاولة المهنة	4,24	0,883	84,80	**عالي جداً**	**2**
3	منح التراخيص لمكاتب التدقيق الدولية الكبيرة	3,62	1,262	72,40	**عالي**	**4**
4	إرساء قواعد المنافسة في سوق التدقيق على أساس تقديم القيمة المضافة	4,11	0,937	82,20	**عالي**	**3**
	تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية	**4,11**	**0,638**	**82,11**	**عالي**	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

تبين النتائج المعروضة بالجدول رقم (24.4) أن المتوسط الحسابي العام للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي من خلال بعد تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية بلغ (4.11)، وأن الانحراف المعياري لإجابات العينة بخصوص جميع العوامل هو (0.63)، مما يعني وجود تباين بسيط بين الإجابات حول المتوسط الحسابي، وأن أهمية تأثير جميع العوامل بالنسبة للجودة بلغت (82.11 %)، ويلاحظ أيضا أن أكثر الإجابات تكراراً لكل العبارات تراوحت ما بين درجات "تأثير عالي" و "تأثير عالي جداً" وهذا يشير إلى اتفاق لدى غالبية المستجيبين بخصوص تأثير تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية في تحسين الجودة.

كذلك تبين من خلال الإجابات بأن أعلى أهمية نسبية تتعلق بتحديث مناهج وطرق التعليم العالي للمحاسبة والتدقيق بما يتلاءم مع الواقع الاقتصادي، حيث بلغت نسبة تأثير (89 %)، في حين أن أقل نسبة تأثير كانت (72.4 %)، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (3.62) تمثلت في منح التراخيص لمكاتب التدقيق الدولية الكبرى، بينما سجل مؤشر الأهمية النسبية لكل من صرامة متطلبات الاعتماد لمزاولة المهنة وإرساء قواعد المنافسة في سوق التدقيق على أساس تقديم القيمة المضافة (84.8 % و 82.2 %) على التوالي.

في المقابل حاز بعد تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية على المرتبة الرابعة من بين خمسة أبعاد تعكس تأثير عوامل واقع بيئة التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي.

2. درجة تأثير تنظيم متطلبات تعزيز الاستقلال في تحسين جودة التدقيق المالي

يتيح تنظيم متطلبات تعزيز الاستقلال تحسين جودة التدقيق المالي وفقاً لمقترح يضم أربعة عوامل تنظيمية تضبط العلاقة بين مكاتب التدقيق والشركات محل التدقيق المالي يفترض تأثيرها في تحسين الجودة، وفيما يأتي النتائج المتعلقة بها.

الجدول رقم (25.4) : نتائج أثر تنظيم متطلبات تعزيز الاستقلال في تحسين الجودة

الرقم	عوامل البعد الثاني من المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	درجة أهمية التأثير	ترتيب العوامل
1	التناوب الالزامي لمدة لا تتجاوز ستة سنوات	3,94	1,148	78,80	عالي	3
2	منع تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق المالي	3,82	1,218	76,40	عالي	4
3	الاستقلال الاقتصادي لمكتب التدقيق عن العميل	4,37	0,808	87,40	عالي جداً	1
4	التدقيق المالي المشترك الالزامي لشركات المساهمة والبنوك	4,07	0,915	81,40	عالي	2
	تنظيم متطلبات تعزيز الاستقلال	4,05	0,732	80,97	عالي	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يظهر من الجدول رقم (25.4) أن المتوسط الحسابي العام لعوامل بعد تنظيم متطلبات تعزيز استقلال المدقق المالي وفريق عمله يساوي (4.05) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3) وبانحراف معياري متوسط (0.732) وقد حصل العامل المتعلق بالاستقلال الاقتصادي لمكتب التدقيق عن العميل على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.37) وبانحراف معياري كبير نسبياً (0.808)، ووفقاً لمقياس ليكارت الخماسي فإن العامل حصل على درجة أهمية "تأثير عالي جداً"، في المقابل شملت أقل نسبة أهمية العامل الثاني المتعلق بمنع تقديم الخدمات الاستشارية (التدقيق التعاقدي) لعملاء التدقيق المالي بـ (76.4 %)، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (3.82) وأن الانحراف المعياري كان معتبر حيث قدر بـ (1.21)، مما يشير إلى كبر التباين بين إجابات المستجيبين، في حين بلغ مؤشر الأهمية النسبية لكل من التدقيق المالي المشترك الالزامي لشركات المساهمة (القابضة) والبنوك، والتناوب الالزامي لمدة لا تتجاوز ستة سنوات (81.4 % و 78.8 %) على التوالي.

وعليه تشير الإجابات إلى وجود قناعة لدى غالبية المستجيبين بأن تنظيم متطلبات الاستقلال يساهم في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية.

3.درجة تأثير تنظيم متطلبات الرقابة على الجودة في تحسين جودة التدقيق المالي

يتيح تنظيم متطلبات الرقابة على الجودة تحسين جودة التدقيق المالي وفق أربعة عوامل تنظيمية تضبط العلاقة بين مكاتب التدقيق وواقع بيئة التدقيق المالي بما فيها الشركات محل التدقيق المالي والمنظمات المشرفة على المهنة، وفيما يأتي النتائج المتعلقة بها.

الجدول رقم (26.4) : نتائج تنظيم متطلبات الرقابة على الجودة في تحسين الجودة

الرقم	عوامل البعد الثالث من المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	درجة أهمية التأثير	ترتيب العوامل
1	تفعيل مراقبة الجودة الداخلية والخارجية	4,37	0,761	87,40	عالي جداً	2
2	تناسب الأتعاب مع جهد ووقت المهمة وما يحيط بها من مخاطر	4,37	0,804	87,40	عالي جداً	3
3	كفاية الوقت المخصص لمهام التدقيق	4,38	0,806	87,60	عالي جداً	1
4	تفعيل المساءلة القانونية للمدقق	4,29	0,820	85,80	عالي جداً	4
	تنظيم متطلبات الرقابة على الجودة	4,36	0,589	عالي جداً	عالي جداً	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يبين الجدول رقم (26.4) أن المتوسط الحسابي العام لتنظيم متطلبات الرقابة على جودة أعمال المدقق المالي وفريق عمله يساوي (4.36) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3) وبانحراف معياري متوسط (0.589) ووفقاً لمقياس ليكارت الخماسي فإن هذا البعد حصل على درجة أهمية "تأثير عالي جداً"، هذا وقد حصل العامل رقم (3) المتمثل في كفاية الوقت المخصص لمهام التدقيق المالي على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.38) وبانحراف معياري كبير نسبياً (0.806)، في المقابل كانت أقل نسبة تأثير للعامل المتمثل في تفعيل المساءلة القانونية للمدقق المالي (85.80 %)، في حين تساوى العاملين الأول والثاني بنسبة تأثير (87.40 %)، المتمثلين في تفعيل مراقبة الجودة الداخلية والخارجية وتناسب الأتعاب مع جهد ووقت المهمة وما يحيط بها من مخاطر، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (4.37) وأن الانحراف المعياري كان معتبر حيث قدر بـ (0.761 و 0.804) على التوالي، مما يشير إلى وجود تباين بين إجابات المستجيبين.

وبناءا على ما سبق ذكره يتبين من خلال الإجابات بأن المستجيبين لديهم إدراك بأن تنظيم متطلبات الرقابة على الجودة يساعد على تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية.

4.درجة تأثير الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق المالي

تعمل الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق على تحسين جودة التدقيق المالي من خلال أربعة عوامل تنظيمية تضبط العلاقة بين مكاتب التدقيق ورأس مالها البشري من جهة، ومع عملائها من جهة أخرى، وفيما يأتي النتائج المتعلقة بها.

الجدول رقم (27.4) : نتائج أثر الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق في تحسين الجودة

الرقم	عوامل البعد الرابع من المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	درجة أهمية التأثير	ترتيب العوامل
1	سمعة مكتب التدقيق	4,16	0,916	83,20	عالي	**3**
2	حجم مكتب التدقيق	3,87	1,041	77,40	عالي	**4**
3	الثقافة الأخلاقية لمكتب التدقيق	4,38	0,758	87,60	عالي جداً	**1**
4	اعتماد أسلوب المشاركة بالمعرفة بين أعضاء المكتب	4,33	0,733	86,60	عالي جداً	**2**
الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق		**4,19**	**0,640**	**83,71**	**عالي**	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

تبين النتائج المعروضة بالجدول (27.4) أن المتوسط الحسابي العام للعوامل المؤثرة في تحسين الجودة من خلال بعد الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق المالي بلغ (4.19) مما يعني أنه تجاوز المتوسط الحسابي الفرضي (3)، وأن الانحراف المعياري لإجابات العينة بخصوص جميع العوامل هو (0.64)، وهذا يشير إلى وجود تباين بسيط بين الإجابات حول المتوسط الحسابي، وقد تبين من خلال الإجابات بأن أعلى مؤشر أهمية نسبية تمثل في الثقافة الأخلاقية لمكاتب التدقيق المالي، حيث بلغ نسبة (87.6 %)، في حين أن أقل نسبة كانت (77.4 %)، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (3.87) تتعلق بحجم مكتب التدقيق المالي، بينما بلغت الأهمية النسبية لكل من اعتماد أسلوب المشاركة بالمعرفة بين أعضاء المكتب وسمعة مكتب التدقيق المالي (86.6 % و 83.2 %) على التوالي.

ويلاحظ أيضا أن أكثر الإجابات تكراراً لكل العبارات تراوحت ما بين درجات "تأثير عالي" و "تأثير عالي جداً" وأن أهمية جميع العوامل للبعد بالنسبة لتحسين الجودة بلغت (83.71 %)، وهذا يشير إلى اتفاق لدى غالبية المستجيبين بخصوص تأثير الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق في تحسين الجودة.

5.درجة تأثير حوكمة الشركات محل التدقيق في تحسين جودة التدقيق المالي

تسهم حوكمة الشركات محل التدقيق في تحسين جودة التدقيق المالي من خلال أربعة عوامل رقابية تعزز دور الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات محل التدقيق، وفيما يأتي النتائج المتعلقة بها.

الجدول رقم (28.4) : نتائج أثر حوكمة الشركات محل التدقيق في تحسين الجودة

الرقم	عوامل البعد الخامس من المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	درجة أهمية التأثير	ترتيب العوامل
1	فعالية نظام الرقابة والتدقيق الداخلي	4,46	0,655	89,20	عالي جداً	**1**
2	استقلال غالبية أعضاء مجلس الإدارة واكتسابهم لخبرة مالية	4,18	0,851	83,60	عالي	**3**
3	فعالية الاتصال المتبادل ما بين المدقق ولجنة التدقيق	4,34	0,789	86,80	عالي جداً	**2**
4	تعزيز إجراءات الرقابة الخاصة بلجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها	4,15	0,950	83,00	عالي	**4**
حوكمة الشركات محل التدقيق		**4,28**	**0,618**	**85,67**	**عالي جداً**	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يظهر من الجدول رقم (28.4) أن المتوسط الحسابي العام لعوامل بعد حوكمة الشركات محل التدقيق المالي (4.28) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3) وبانحراف معياري متوسط (0.618) ووفقاً لمقياس ليكارت الخماسي فإن بعد حوكمة الشركات حصل على درجة أهمية "تأثير عالي جداً"، وقد حصل العامل رقم (1) المتعلق بفعالية نظام الرقابة والتدقيق الداخلي على المرتبة الأولى حيث بلغ مؤشر أهميته النسبية (89.2 %)، وبمتوسط حسابي قدره (4.46) وبانحراف معياري متوسط نسبياً (0.655)، في المقابل شملت أقل نسبة أهمية العامل رقم (4) المتمثل في تعزيز إجراءات الرقابة الخاصة بلجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها بـ (83 %)، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (4.15) وأن الانحراف المعياري كان معتبر حيث قدر بـ (0.950)، مما يشير إلى التباين المعتبر بين إجابات المستجيبين، في حين بلغت الأهمية النسبية لكل من فعالية الاتصال المتبادل ما بين المدقق ولجنة التدقيق، واستقلال غالبية أعضاء مجلس الإدارة واكتسابهم لخبرة مالية إلى (86.8 % و 83.6 %) على التوالي.

وعليه تشير الإجابات إلى وجود قناعة لدى غالبية المستجيبين بأن العوامل ذات الصلة بحوكمة الشركات محل التدقيق تساهم في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية.

ثانياً : اختبار الفرضية الثالثة العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي

تم إجراء الاختبار (T) للعينة الواحدة لاختبار صحة الفرضية الإحصائية الثانية وفق النحو التالي :

H_0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي وتحسين جودة التدقيق المالي من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين ببيئة الأعمال الجزائرية؛

H_1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي وتحسين جودة التدقيق المالي من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين ببيئة الأعمال الجزائرية.

تم تطبيق نفس قاعدة اتخاذ القرار المشار إليها سابقاً بخصوص قبول الفرضية الثالثة من عدمه، والجدول التالي يعرض نتائج الاختبار.

جدول رقم (29.4) : نتائج اختبار "T" للعينة الواحدة بالنسبة للفرضية الثالثة

الرقم	العوامل المؤثرة في تحسين الجودة للمحور الثاني	المتوسط الحسابي	قيمة T	مستوى الدلالة	الدلالة	القرار الإحصائي
1	تحديث مناهج وطرق التعليم العالي للمحاسبة والتدقيق بما يتلاءم مع الواقع الاقتصادي	4,45	32,093	,000	دال	
2	صرامة متطلبات الاعتماد لمزاولة المهنة	4,24	22,897	,000	دال	
3	منح التراخيص لمكاتب التدقيق الدولية الكبيرة	3,62	8,086	,000	دال	
4	إرساء قواعد المنافسة في سوق التدقيق على أساس تقديم القيمة المضافة	4,11	19,418	,000	دال	
	تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية	**4,11**	**28.377**	**,000**	دال	
5	التناوب الالزامي لمدة لا تتجاوز ستة سنوات	3,94	13,355	,000	دال	
6	منع تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق المالي	3,82	10,984	,000	دال	
7	الاستقلال الاقتصادي لمكتب التدقيق عن العميل	4,37	27,736	000	دال	
8	التدقيق المالي المشترك الالزامي لشركات المساهمة والبنوك	4,07	19,155	,000	دال	
	تنظيم متطلبات تعزيز الاستقلال	4,05	**23.465**	**,000**	دال	
9	تفعيل مراقبة الجودة الداخلية والخارجية	4,37	29,533	,000	دال	
10	تناسب الأتعاب مع جهد ووقت المهمة وما يحيط بها من مخاطر	4,37	27,952	,000	دال	رفض فرضية العدم
11	كفاية الوقت المخصص لمهام التدقيق	4,38	28,120	000	دال	
12	تفعيل المساءلة القانونية للمدقق	4,29	25,836	,000	دال	
	تنظيم متطلبات تحسين الجودة	4,36	**37.731**	**,000**	دال	
13	سمعة مكتب التدقيق	4,16	20,736	,000	دال	
14	حجم مكتب التدقيق	3,87	13,618	,000	دال	
15	الثقافة الأخلاقية لمكتب التدقيق	4,38	29,897	000	دال	
16	اعتماد أسلوب المشاركة بالمعرفة بين أعضاء المكتب	4,33	29,752	,000	دال	
	الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق	**4,19**	**30.350**	**,000**	دال	
17	فعالية نظام الرقابة والتدقيق الداخلي	4,46	36,465	,000	دال	
18	استقلال غالبية أعضاء مجلس الإدارة واكتسابهم لخبرة مالية	4,18	22,680	,000	دال	
19	فعالية الاتصال المتبادل ما بين المدقق ولجنة التدقيق	4,34	27,854	000	دال	
20	تعزيز إجراءات الرقابة الخاصة بلجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها	4,15	19,879	,000	دال	
	حوكمة الشركات محل التدقيق	4,28	**34.027**	**,000**	دال	
	العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي	4,20	**37.977**	**,000**	دال	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يتضح من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (29.4) أن المتوسط الحسابي لكل العوامل المدرجة ضمن هذا المحور بلغ (4.20)، أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر بـ (3)، حيث أظهرت النتائج أيضاً بأن القيمة المطلقة لـ (T) المحسوبة لكل عامل من العوامل التي شملها المحور هي أكبر من قيمة (T) الجدولية والمقدرة بـ (1.96)، إذ بلغت القيمة المطلقة لـ (T) المحسوبة لمجموع العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي (المحور الثاني = 37.977)، وكذلك يتبين من الجدول أعلاه بأن قيمة الدلالة (مستوى المعنوية) المحسوبة لكل عامل من العوامل المقترحة ضمن المحور والمقدرة بـ (0.000) ظهرت أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي (0.05)، وبحسب قاعدة قبول الفرضية المذكورة أعلاه، يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة

(H_1) والتي تنص على ما يلي : **توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي وتحسين جودة التدقيق المالي، عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).**

المطلب الرابع : تحليل نتائج تأثير العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي في تحسين الجودة

يتم من خلال هذا المطلب عرض وتحليل النتائج المتحصل عليها المتعلقة بتحديد العوامل ذات الصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي، ويتم قياس درجة تأثيرها في تحسين جودة التدقيق المالي وفقاً لخمسة أبعاد وهي (إدارة العلاقات مع العملاء، تقييم المخاطر والاستجابة لها، تنفيذ عمليات التدقيق، الرقابة على الجودة، التقارير عن المسائل الجوهرية للتدقيق)، ثم نقوم باختبار صحة الفرضية الرابعة باستخدام اختبار "**T**" للعينة الواحدة، حيث تعد العوامل المقترحة مؤثرة في تحسين الجودة عندما يكون مؤشر الأهمية النسبية لإجابات العينة يفوق 60 % وبمستوى دلالة أقل من 0.05، وتكون العوامل غير مؤثرة إذا كان مؤشر الأهمية النسبية أقل من 60 % وبمستوى دلالة أقل من 0.05، وفي المقابل تكون آراء العينة محايدة بخصوص تأثير العوامل في تحسين جودة التدقيق المالي إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05.

أولاً : تحديد درجة تأثير العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي في تحسين الجودة تبعاً لأبعادها

يتم من خلال هذا العنصر عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي تبعاً للأبعاد التي تشمل العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي والمحتملة التأثير في تحسين الجودة، وعلى إثر استخدام مؤشرات الإحصاء الوصفي يتم تحديد درجة أهمية كل بعد وترتيبه ضمن محوره وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (30.4) : ملخص نتائج درجة تأثير العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي في تحسين الجودة

الرقم	أبعاد المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	درجة أهمية التأثير	ترتيب الأبعاد
1	إدارة العلاقات مع العملاء	4,25	0,691	84,90	عالي جداً	**5**
2	تقييم المخاطر والاستجابة لها	4,34	0,585	86,79	عالي جداً	**3**
3	تنفيذ عملية التدقيق	4,34	0,550	86,85	عالي جداً	**2**
4	الرقابة على جودة التدقيق	4,27	0,606	85,39	عالي جداً	**4**
5	التقارير عن المسائل الجوهرية للتدقيق	4,44	0,564	88,81	عالي جداً	**1**
	العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي	**4,33**	**0,493**	**86,63**	عالي جداً	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

نلاحظ من الجدول رقم (30.4) أن غالبية المستجيبين من عينة الدراسة وافقت على أن العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي تؤثر في تحسين الجودة، حيث بلغ متوسط الموافقة على هذا المحور (4.33) وبانحراف معياري متوسط قدره (0.493)، ويندرج هذا المتوسط ضمن المجال (من 4.21 إلى 5)، مما يدل على درجة أهمية "تأثير عالي جداً" التي حضيت بها العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي لدى المستجيبين من عينة الدراسة.

وقد أظهرت الإجابات كذلك بأن البعد المتعلق بإصدار المدقق المالي تقارير عن المسائل الجوهرية للتدقيق قد تصدر الترتيب حيث حقق مؤشر أهميته النسبية (88.81 %)، بينما كانت المرتبة الأخيرة لبعد إدارة العلاقات مع العملاء بنسبة أهمية (84.90 %)، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (4.25)، في حين حصلت بقية أبعاد المحور الثالث والمتعلقة بكل من تنفيذ عملية التدقيق المالي وتقييم المخاطر والاستجابة لها ثم الرقابة على جودة التدقيق المالي على نسب أهمية متقاربة (86.85 %، 86.79 %، 85.39 %) على التوالي.

وفيما يلي نستعرض نتائج التحليل الإحصائي لآراء المستجيبين من عينة الدراسة المتعلقة بالعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي تبعا لكل بعد على حدة.

1. مساهمة إدارة العلاقات مع العملاء في تحسين جودة التدقيق المالي

تساعد إدارة العلاقات مع العملاء في تحسين جودة التدقيق المالي وفق ثلاثة عوامل سلوكية تضبط العلاقة ما بين مكتب التدقيق المالي من خلال فرق التدقيق المشاركة في الارتباط من جهة، والشركة محل التدقيق عن طريق ممثليها على اختلاف مستوياتهم وتنوع مناصبهم من جهة أخرى، حيث يفترض أن تكون من بين العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي المؤثرة في تحسين الجودة، وفيما يأتي عرض وتحليل النتائج المتعلقة بها.

الجدول رقم (31.4) : نتائج أثر مساهمة إدارة العلاقات مع العملاء في تحسين الجودة

الرقم	عوامل البعد الأول من المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	درجة أهمية التأثير	ترتيب العوامل
1	فعالية الاتصال مع العملاء لتحفيزهم على التعاون للحصول على المعلومات والوثائق المطلوبة	4,42	0,712	88,40	**عالي جداً**	**1**
2	إبلاغ العملاء بقضايا التدقيق والسماح لهم بمناقشة النتائج والتعبير عن آرائهم	4,19	0,865	83,80	**عالي**	**2**
3	الاستجابة لاحتياجات العملاء بتقديم حلول للمشاكل المطروحة	4,12	0,969	82,40	**عالي**	**3**
	إدارة العلاقات مع العملاء	**4,25**	**0,691**	**84,90**	**عالي جداً**	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

تبين النتائج المعروضة بالجدول رقم (31.4) أن المتوسط الحسابي العام للعوامل المؤثرة في تحسين الجودة من خلال بعد إدارة العلاقات مع العملاء بلغ (4.25)، وأن الانحراف المعياري لإجابات العينة بخصوص جميع العوامل هو (0.691)، مما يشير إلى وجود تباين بسيط بين الإجابات حول المتوسط الحسابي، وأن مؤشر الأهمية لجميع العوامل بالنسبة لتحسين الجودة بلغ (84.90 %)، ويلاحظ أيضا أن أكثر الإجابات تكراراً لكل العوامل المقترحة تراوحت ما بين درجات "تأثير عالي" و "تأثير عالي جداً" وهذا يشير إلى اتفاق لدى غالبية المستجيبين بخصوص تأثير إدارة العلاقات مع العملاء في تحسين الجودة.

كذلك تبين من خلال الإجابات بأن أعلى درجة أهمية تتعلق بفعالية الاتصال مع العملاء لتحفيزهم على التعاون للحصول على المعلومات والوثائق المطلوبة، حيث بلغت نسبة (88.40 %)، في حين أن أقل نسبة أهمية كانت (82.40 %)، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (4.12) تمثلت في الاستجابة لاحتياجات العملاء بتقديم

حلول للمشاكل المطروحة، بينما بلغ مؤشر الأهمية لإبلاغ العملاء بقضايا التدقيق والسماح لهم بمناقشة النتائج والتعبير عن آرائهم نسبة (83.80 %).

هذا وقد أبدى المستجيبين من العينة اتجاه إيجابي بخصوص تأثير إدارة العلاقة مع العملاء في تحسين الجودة، وهذا يعكس المستوى العالي من الإدراك لديهم، بأهمية العوامل الضابطة لإدارة العلاقة مع العملاء في تحسين جودة التدقيق المالي.

2.مساهمة إدارة المخاطر والاستجابة لها في تحسين جودة التدقيق المالي

تساعد إدارة المخاطر والاستجابة لها في تحسين جودة التدقيق المالي من خلال أربعة عوامل فنية تعكس امتلاك مكتب التدقيق المالي لرأس مال بشري كفء ومؤهل لأداء مهامه بما يساهم في تحسين الجودة، وفيما يأتي عرض وتحليل النتائج المتعلقة بها.

الجدول رقم (32.4) : مساهمة إدارة المخاطر والاستجابة لها في تحسين الجودة

الرقم	عوامل البعد الثاني من المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	درجة أهمية التأثير	ترتيب العوامل
1	تنوع فريق التدقيق من مختلف الرتب ودعمه بمختصين في المجالات ذات الصلة	4,44	0,653	88,80	عالي جداً	1
2	كفاية تخطيط عملية التدقيق وتوثيقها والإشراف على فريق التدقيق	4,38	0,706	87,60	عالي جداً	3
3	استخدام تكنولوجيا تحليل البيانات الضخمة لفهم أعمال العميل وتقييم المخاطر	4,12	0,964	82,40	عالي	4
4	تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية والقدرة على استمرارية الاستغلال	4,42	0,685	88,40	عالي جداً	2
	تقييم المخاطر والاستجابة لها	**4,34**	**0,585**	**86,79**	عالي جداً	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يظهر من الجدول رقم (32.4) أن المتوسط الحسابي العام لعوامل بعد تقييم المخاطر والاستجابة لها (4.34) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3) وبانحراف معياري متوسط (0.585) ووفقاً لمقياس ليكارت الخماسي فإن بعد تقييم المخاطر حصل على مؤشر أهمية ذو "تأثير عالي جداً"، هذا وقد حصل العامل رقم (1) المتعلق بتنوع فريق التدقيق من مختلف الرتب ودعمه بمختصين في المجالات ذات الصلة على المرتبة الأولى حيث بلغ مؤشر أهميته نسبة (88.8 %)، بمتوسط حسابي قدره (4.44) وبانحراف معياري متوسط نسبياً (0.653)، في المقابل شملت أقل نسبة أهمية العامل رقم (3) المتمثل في استخدام تكنولوجيا تحليل البيانات الضخمة لفهم أعمال العميل وتقييم المخاطر بـ (82.4 %)، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (4.12) وأن الانحراف المعياري كان معتبر حيث قدر بـ (0.964)، مما يشير إلى التباين المعتبر بين إجابات المستجيبين، في حين بلغ مؤشر الأهمية النسبية لكل من كفاية تخطيط عملية التدقيق وتوثيقها والإشراف على فريق التدقيق، وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية والقدرة على استمرارية الاستغلال (87.6 % و 88.4 %) على التوالي.

وعليه تشير الإجابات إلى وجود قناعة لدى غالبية المستجيبين بأن العوامل ذات الصلة بتقييم المخاطر والاستجابة لها تساهم في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية.

3. دور تنفيذ عملية التدقيق المالي في تحسين الجودة

يساهم تنفيذ عملية التدقيق المالي في تحسين الجودة من خلال أربعة عوامل فنية تفسر قدرة أعضاء مكتب التدقيق المالي في أداء مختلف العمليات بمهنية عالية من منطلق أهميتها الحاسمة في تحسين الجودة، وفيما يأتي عرض وتحليل النتائج المتعلقة بها.

الجدول رقم (33.4) : دور تنفيذ عمليات التدقيق في تحسين الجودة

الرقم	عوامل البعد الثالث من المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	درجة أهمية التأثير	ترتيب العوامل
1	استخدام التدقيق الالكتروني	4,05	0,939	81,00	عالي	4
2	إتمام تخطيط التدقيق وإجراءات العمل الميداني في الوقت المناسب	4,36	0,702	87,20	عالي جداً	3
3	تطبيق الإجراءات التحليلية لتقيم مخاطر الأخطاء الجوهرية	4,41	0,683	88,20	عالي جداً	2
4	الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة	4,55	0,625	91,00	عالي جداً	1
	تنفيذ عملية التدقيق المالي	**4,34**	**0,550**	**86,85**	عالي جداً	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

تبين النتائج المعروضة بالجدول رقم (33.4) أن المتوسط الحسابي العام للعوامل المؤثرة في تحسين الجودة من خلال بعد تنفيذ عمليات التدقيق المالي بلغ (4.34)، وأن الانحراف المعياري لإجابات العينة بخصوص جميع العوامل هو (0.550)، مما يشير إلى وجود تباين بسيط بين الإجابات حول المتوسط الحسابي، وأن مؤشر أهمية تنفيذ العمليات بالنسبة لتحسين الجودة بلغ (86.85 %)، ويلاحظ أيضا أن أكثر الإجابات تكراراً لكل العبارات تراوحت ما بين درجات "تأثير عالي" و "تأثير عالي جداً" وهذا يشير إلى اتفاق لدى غالبية المستجيبين بخصوص تأثير العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي في تحسين الجودة.

كما تبين من خلال الإجابات بأن أعلى نسبة أهمية تتعلق بالحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، حيث بلغت نسبة (91 %)، في حين أن أقل نسبة كانت (81 %)، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (4.05) تمثلت في استخدام التدقيق الالكتروني، بينما بلغت أهمية كل من إتمام تخطيط التدقيق وإجراءات العمل الميداني في الوقت المناسب وتطبيق الإجراءات التحليلية لتقيم مخاطر الأخطاء الجوهرية نسبة (87.2 % و 88.2 %) على التوالي.

هذا وتشير الإجابات إلى وجود قناعة لدى غالبية المستجيبين بأن العوامل ذات الصلة بتنفيذ عمليات التدقيق تساهم في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية.

4.دور الرقابة على الجودة في تحسين جودة التدقيق المالي

تساهم الرقابة على الجودة في تحسين جودة التدقيق المالي من خلال أربعة عوامل أخلاقية تعكس الانضباط لدى أعضاء مكتب التدقيق المالي في قبول المهام وما تعلق بها من إصدار الأحكام المهنية باعتبار أنها تساهم في تحسين الجودة، وفيما يأتي عرض وتحليل النتائج المتعلقة بها.

الجدول رقم (34.4) : نتائج مساهمة الرقابة على الجودة في تحسين الجودة

الرقم	عوامل البعد الرابع من المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	درجة أهمية التأثير	ترتيب العوامل
1	الامتثال للمعايير الدولية للتدقيق ومراقبة الجودة	4,43	0,759	88,60	**عالي جداً**	**1**
2	صرامة إجراءات قبول العملاء والاحتفاظ بهم	4,18	0,877	83,60	**عالي**	**4**
3	توسيع تشاور فريق التدقيق والتنسيق مع المدراء والشركاء بالمكتب	4,19	0,792	83,80	**عالي**	**3**
4	مراجعة أوراق العمل من طرف شركاء ومدراء مكتب التدقيق	4,28	0,787	85,60	**عالي**	**2**
الرقابة على جودة التدقيق المالي		**4,27**	**0,606**	**85,39**	**عالي**	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يظهر من الجدول رقم (34.4) أن المتوسط الحسابي العام لعوامل بعد الرقابة على جودة التدقيق المالي بلغ (4.27)، أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3) وبانحراف معياري متوسط (0.606) ووفقاً لمقياس ليكارت الخماسي فإن بعد الرقابة على الجودة حصل على درجة أهمية "تأثير عالي"، وقد حصل العامل رقم (1) المتعلق بالامتثال للمعايير الدولية للتدقيق ومراقبة الجودة على المرتبة الأولى بمؤشر أهمية بنسبة (88.6 %)، بمتوسط حسابي قدره (4.43) وبانحراف معياري متوسط نسبياً (0.759)، في حين شملت أقل أهمية نسبية العامل رقم (2) المتمثل في صرامة إجراءات قبول العملاء والاحتفاظ بهم بـ (83.6 %)، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (4.18) وأن الانحراف المعياري كان معتبر حيث قدر بـ (0.877)، ما يعبر على وجود تباين معتبر بين إجابات المستجيبين، في المقابل بلغ مؤشر الأهمية النسبية لكل من توسيع تشاور فريق التدقيق والتنسيق مع المدراء والشركاء بالمكتب، ومراجعة أوراق العمل من طرف شركاء ومدراء مكتب التدقيق إلى (83.8 % و 85.6 %) على التوالي.

وعليه تشير الإجابات إلى وجود اتفاق لدى غالبية المستجيبين بأن العوامل ذات الصلة بالرقابة على الجودة تساهم في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية.

وفي هذا الصدد يتضح بأن المستجيبين من عينة الدراسة لديهم إدراك عالي بأهمية الرقابة على الجودة في تحسين جودة التدقيق المالي، وهو ما قد يفسر بأنهم يؤيدون ضمنياً توصيات الدراسات السابقة المحلية التي تتفق في معضمها بأن أحد أوجه قصور الهياكل المؤسساتية المشرفة على المهنة يتمثل في عدم تفعيل عملية الرقابة على الجودة لا سيما ما تعلق منها بالرقابة الخارجية التي يفترض أن تضطلع بها لجنة مراقبة الجودة، وهذا في حال ما إذا افترضنا جدلاً بأن الرقابة الداخلية على الجودة تؤدى طواعية من قبل مكاتب التدقيق باعتبار أنها من مسؤولياتها. الأمر الذي انعكس سلباً على واقع الجودة محلياً بدليل قضايا الفساد المالي والإداري في الجزائر التي طالت شركات وبنوك تم تدقيقها من قبل مكاتب تدقيق جزائرية وليست أجنبية، وهو ما يعكس عدم اهتمام الجهات الوصية بمسألة الجودة، وما يدلل على ذلك هو وجود الإطار التشريعي الذي ينص على الرقابة على الجودة وفق القانون (10-01)، منذ سنة 2010، إلا أنها لم تجسد على الميدان، ولا يقتصر الأمر على ذلك بل تعداه حين عمدت وزارة المالية إلى إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق ولم يكن ضمنها المعيار المتعلق بالرقابة على جودة التدقيق المالي.

5. دور التقارير عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تحسين جودة التدقيق المالي

يساهم إصدار المدقق لتقاريره عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تحسين جودة التدقيق المالي من خلال أربعة عوامل تقنية تفسر أهمية تقارير التدقيق بالنسبة للجودة، وفيما يأتي عرض وتحليل النتائج المتعلقة بها.

الجدول رقم (35.4) : نتائج التقارير عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تحسين الجودة

الرقم	عوامل البعد الخامس من المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	درجة أهمية التأثير	ترتيب العوامل
1	اعتماد معيار التدقيق الدولي رقم 701 للإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية	4,25	0,804	85,00	عالي جداً	4
2	التقرير عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية	4,50	0,668	90,00	عالي جداً	2
3	التقرير عن قدرة العميل على استمرارية الاستغلال	4,44	0,703	88,80	عالي جداً	3
4	الإبلاغ عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها	4,56	0,624	91,20	عالي جداً	1
	التقارير عن المسائل الجوهرية في التدقيق	**4,44**	**0,564**	**88,81**	**عالي جداً**	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

تبين النتائج المعروضة بالجدول رقم (35.4) قيمة المتوسط الحسابي العام للعوامل ذات الصلة ببعد إصدار التقارير عن المسائل الجوهرية في التدقيق حيث بلغ (4.44)، وأن الانحراف المعياري لإجابات العينة بخصوص جميع العوامل هو (0.564)، مما يشير إلى وجود تباين بسيط بين الإجابات حول المتوسط الحسابي، هذا وقد بلغ مؤشر الأهمية النسبية لتقارير التدقيق في تحسين الجودة (88.81 %)، ويلاحظ أيضا أن أكثر الإجابات تكراراً لكل العبارات تمركزت حول درجة أهمية ذات "تأثير عالي جداً" وهذا يشير إلى اتفاق غالبية المستجيبين بخصوص تأثير التقارير عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تحسين الجودة.

كما تبين من خلال الإجابات بأن أعلى قيمة لمؤشر الأهمية النسبية تتعلق بالإبلاغ عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها، حيث بلغ نسبة (91.2 %)، في حين أن أقل نسبة أهمية كانت (85 %)، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (4.25) تمثلت في اعتماد معيار التدقيق الدولي رقم (701) للإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية، بينما بلغ مؤشر الأهمية النسبية لكل من التقارير عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية وعن قدرة العميل على استمرارية الاستغلال (90 % و 88.8 %) على التوالي.

مما يشير إلى أن غالبية المستجيبين من العينة قد أبدو اتجاه إيجابي فيما يتعلق بتأثير التقارير عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تحسين الجودة، وهذا يعكس المستوى المرتفع من الإدراك لديهم، بأهمية العوامل الشاملة لتقارير المدقق في تحسين جودة التدقيق المالي. كما يمكن تفسير هذا التوجه للعينة بالموافقة الضمنية على اعتماد المعيار الدولي للتدقيق رقم (701) الذي يعنى بالتقرير عن المسائل الهامة أو الرئيسية للتدقيق. وهو ما يشير من جهة أخرى إلى حرص العينة على تعزيز الثقة لدى مستخدمي تقارير التدقيق المالي.

ثانياً : اختبار الفرضية الرابعة العوامل ذات الصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي

تم إجراء الاختبار الإحصائي (T) للعينة الواحدة لاختبار صحة الفرضية الإحصائية الرابعة وفق النحو التالي :

H_0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل ذات الصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي وتحسين جودة التدقيق المالي من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين ببيئة الأعمال الجزائرية؛

H_1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل ذات الصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي وتحسين جودة التدقيق المالي من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين ببيئة الأعمال الجزائرية.

تم تطبيق نفس قاعدة اتخاذ القرار المشار إليها سابقاً بخصوص قبول الفرضية الرابعة من عدمه، والجدول الموالي يعرض نتائج الاختبار.

جدول رقم (36.4) : نتائج اختبار "T" للعينة الواحدة بالنسبة للفرضية الرابعة

الرقم	العوامل المؤثرة في تحسين الجودة للمحور الثالث	المتوسط الحسابي	قيمة T	مستوى الدلالة	الدلالة	القرار الإحصائي
1	فعالية الاتصال مع العملاء لتحفيزهم على التعاون للحصول على المعلومات والوثائق المطلوبة	4,42	32,621	,000	دال	
2	إبلاغ العملاء بقضايا التدقيق والسماح لهم بمناقشة النتائج والتعبير عن آرائهم	4,19	22,590	,000	دال	
3	الاستجابة لاحتياجات العملاء بتقديم حلول للمشاكل المطروحة	4,12	18,966	,000	دال	
	إدارة العلاقات مع العملاء	**4,25**	**29.486**	**,000**	دال	
4	تنوع فريق التدقيق من مختلف الرتب ودعمه بمختصين في المجالات ذات الصلة	4,44	36,004	,000	دال	
5	كفاية تخطيط عملية التدقيق وتوثيقها والإشراف على فريق التدقيق	4,38	32,002	,000	دال	
6	استخدام تكنولوجيا تحليل البيانات الضخمة لفهم أعمال العميل وتقييم المخاطر	4,12	19,008	000	دال	
7	تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية والقدرة على استمرارية الاستغلال	4,42	33,966	,000	دال	
	تقييم المخاطر والاستجابة لها	**4,34**	**37.491**	**,000**	دال	
8	استخدام التدقيق الالكتروني	4,05	18,351	,000	دال	
9	إتمام تخطيط التدقيق وإجراءات العمل الميداني في الوقت المناسب	4,36	31,670	,000	دال	**رفض فرضية العدم**
10	تطبيق الإجراءات التحليلية لتقيم مخاطر الأخطاء الجوهرية	4,41	33,702	000	دال	
11	الحصول على أدلة التدقيق الملائمة والكافية	4,55	40,663	,000	دال	
	تنفيذ عملية التدقيق	**4,34**	**39.922**	**,000**	دال	
12	الامتثال للمعايير الدولية للتدقيق ومراقبة الجودة	4,43	30,907	,000	دال	
13	صرامة إجراءات قبول العملاء والاحتفاظ بهم	4,18	22,008	,000	دال	
14	توسيع تشاور فريق التدقيق والتنسيق مع المدراء والشركاء بالمكتب	4,19	24,617	000	دال	
15	مراجعة أوراق العمل من طرف شركاء ومدراء مكتب التدقيق	4,28	26,529	,000	دال	
	الرقابة على جودة التدقيق	**4,27**	**34.291**	**,000**	دال	
16	اعتماد معيار التدقيق الدولي رقم 701 للإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية	4,25	25,517	,000	دال	
17	التقرير عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية	4,50	36,875	,000	دال	
18	التقرير عن قدرة العميل على استمرارية الاستغلال	4,44	33,529	000	دال	
19	الإبلاغ عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها	4,56	41,025	,000	دال	
	التقارير عن المسائل الجوهرية في التدقيق	**4,44**	**41.778**	**,000**	دال	
	العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي	**4,33**	**44.234**	**,000**	دال	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يتضح من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (36.4) أن المتوسط الحسابي لكل العوامل المدرجة ضمن المحور الثالث قد تجاووزت المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر بـ (3)، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لجميع العوامل (4.33)، كما أظهرت النتائج أيضاً بأن القيمة المطلقة لـ (**T**) المحسوبة لكل عامل من عوامل المحور هي أكبر من قيمة (**T**) الجدولية والمقدرة بـ (1.96)، إذ بلغت القيمة المطلقة لـ (**T**) المحسوبة لمجموع العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي (المحور الثالث = 44.234)، وكذلك يتبين من الجدول أعلاه بأن قيمة الدلالة (مستوى المعنوية) المحسوبة لكل عامل من العوامل المقترحة ضمن محورها والمقدرة بـ (**0.000**)، حيث يتضح بأنها أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي (**0.05**)، وبحسب قاعدة قبول الفرضية المذكورة أعلاه، يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) والتي تنص على ما يلي : **توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي وتحسين جودة التدقيق المالي، عند مستوى دلالة (0.05 ≥ α)**.

المطلب الخامس : مقارنة نتائج الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي

بهدف إجراء المزيد من التحليل للنتائج العامة سعياً لاستنباط نتائج جزئية قمنا من خلال هذا المطلب بمقارنة نتائج الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في تحسين الجودة على مستويين مختلفين، حيث نعمل في المستوى الأول إلى مقارنة نتائج الأهمية النسبية للمجموعات الثلاث (المدقق؛ البيئة؛ العمليات) فيما بينها والمتضمنة جميع العوامل المقترحة، كما نقوم في المستوى الثاني بإجراء المقارنة على مستوى جميع العوامل المؤثرة في تحسين الجودة (55 عامل).

أولاً : مقارنة نتائج الأهمية النسبية على مستوى المجموعات الثلاث للعوامل المؤثرة في تحسين الجودة

بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي السابقة الذكر والتي تعنى بتحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي من وجهة نظر طرفي عينة الدراسة، يمكن الانطلاق من الجدول أدناه لتلخيص أهمها وفق التالي :

جدول رقم (37.4) : المقارنة بين درجة تأثير الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في تحسين الجودة بمجموعاتها الثلاث

الرقم	محاور الدراسة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	قيمة T	مستوى الدلالة	درجة أهمية التأثير	ترتيب العوامل
1	خصاص المدقق المالي وفريق عمله	4,37	0,511	87,30	43.703	,000	عالي جداً	**1**
2	واقع بيئة التدقيق المالي	4,20	0,516	83,92	37.977	,000	عالي	**3**
3	وقائع عمليات التدقيق المالي	4,33	0,493	86,63	44.234	,000	عالي جداً	**2**
العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي		**4,30**	**0.606**	**86,00**	**42.123**	**,000**	عالي جداً	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يظهر من الجدول رقم (37.4) أن المتوسط الحسابي العام لجميع العوامل المؤثرة في تحسين الجودة بلغ (4.30) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3) وبانحراف معياري متوسط (0.606) ووفقاً لمقياس ليكارت الخماسي فإن المجموعات الثلاث للعوامل المؤثرة في الجودة حصلت على درجة أهمية تراوحت ما بين تأثير "عالي وعالي جداً"، حيث حصلت العوامل المرتبطة بخصاص المدقق المالي وفريق عمله على المرتبة الأولى بمؤشر أهمية نسبية بلغ (87.3 %)، بمتوسط حسابي قدره (4.37) وبانحراف معياري متوسط (0.511)، في حين شملت أقل أهمية تأثير العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي بـ (83.92 %)، وبمتوسط حسابي مرجح قدره (4.2) وأن الانحراف المعياري كان متوسط حيث قدر بـ (0.516)، ما يعبر على عدم وجود تباين كبير بين إجابات المستجيبين، في المقابل حصلت العوامل ذات الصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي على المرتبة الثانية وبأهمية نسبية تقدر بـ (86.63 %)، بمتوسط حسابي قدره (4.33) وبانحراف معياري متوسط (0.493)، مما يشير إلى وجود تباين بسيط بين آراء المستجيبين.

وعليه تشير الإجابات إلى وجود قناعة لدى الغالبية العظمى للمستجيبين من المهنيين والأكاديميين بأن جميع العوامل المقترحة بمجموعاتها الثلاث (خصائص المدقق المالي، واقع بيئة التدقيق المالي، وقائع عمليات التدقيق المالي) تؤثر في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية، مع وجود تفاوت في درجة أهمية تأثيرها، حيث حصلت العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي على درجة تأثير "عالي" في حين حضيت العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله، والعوامل ذات الصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي على درجة أهمية تأثير "عالي جداً"، ويمكن عرض ترتيبها بحسب درجة أهميتها الآتية :

1. العوامل المرتبطة بخصاص المدقق المالي وفريق عمله؛
2. العوامل ذات الصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي؛
3. العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي.

ثانياً : مقارنة نتائج الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في تحسين الجودة

في المقابل وبالرجوع إلى ترتيب إلى جميع العوامل المقترحة بمجموعاتها الثلاث مجتمعة (55 عامل)، وهذا وفقاً لمؤشر أهميتها النسبية، أسفر تحديد أهم عشرة عوامل الأولى المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية على النتائج التالية والتي يتم عرضها من خلال الجدول أدناه :

الجدول رقم (38.4) : نتائج تحديد تأثير أهم عشرة عوامل في تحسين جودة التدقيق المالي

مجموعة العوامل	ترتيب أهم عشرة عوامل مؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر (RII)	ترتيب العوامل
الأولى	المعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة	4,70	0,607	94,00	**1**
الأولى	مواكبة المستجدات في معايير المحاسبة والتدقيق والقوانين ذات الصلة	4,59	0,673	91,80	**2**
الثالثة	الإبلاغ عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها	4,56	0,624	91,20	**3**
الثالثة	الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة	4,55	0,625	91,00	**4**
الثالثة	التقرير عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية	4,50	0,668	90,00	**5**
الأولى	استيعاب السلوك والقيم الأخلاقية	4,47	0,667	89,40	**6**
الأولى	القدرة على تقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة	4,47	0,721	89,40	**7**
الثانية	فعالية نظام الرقابة والتدقيق الداخلي	4,46	0,655	89,20	**8**
الثانية	تحديث مناهج وطرق التعليم العالي للمحاسبة والتدقيق بما يتلاءم مع الواقع الاقتصادي	4,45	0,740	89,00	**9**
الأولى	اكتساب مهارات العمل الجماعي؛ اتخاذ القرار؛ الاتصال؛ التحليل والتفكير الانتقادي وتقديم حلول للمشاكل المطروحة	4,44	0,725	88,80	**10**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يتبين وفقاً لترتيب العوامل بحسب درجة أهمية تأثيرها في تحسين الجودة من خلال الجدول رقم (38.4)، إمكانية استنتاج ما يلي :

- تظهر النتائج بأن أهم عشرة عوامل تأثيراً في الجودة تمثلت بالمعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة، ومواكبة المستجدات التي تتعلق بها، بالإضافة إلى الإبلاغ عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها، وكذا الحصول على أدلة التدقيق الملائمة والكافية، فضلاً على التقرير عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية.

وكان من ضمنها أيضاً ما تعلق باستيعاب السلوك والقيم الأخلاقية، وكذا القدرة على تقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة، بالإضافة إلى فعالية نظام الرقابة والتدقيق الداخلي، واكتساب مهارات كل من العمل الجماعي؛ اتخاذ القرار؛ الاتصال؛ التحليل والتفكير الانتقادي وتقديم الحلول للمشاكل المطروحة؛

- أسفرت نتائج الأهمية النسبية لعشرة عوامل الأولى عن تمثيلاً للمجموعات الثلاث المكونة للإطار المقترح، إلا أنها سجلت تفاوت بينها في نسب التمثيل للمجموعات، حيث أظهرت أهمية أكبر لصالح العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله بنسبة (50 %)، مقارنة بكل من العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي بـ (30 %)، والعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي بـ (20 %).

المطلب السادس : اختبار الفروق المتعلقة بالخصائص الوظيفية للمستجيبين من عينة الدراسة

يتناول هذا المطلب دراسة مدى تأثير المتغيرات الشخصية والوظيفية للمستجيبين من طرفي عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين)، في تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي، بالاعتماد على إجراء الاختبارات الإحصائية لمعرفة مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى لتلك المتغيرات، حيث يتم قياس الفروق على مسويين مختلفيين، الأول على مستوى الخصائص الوظيفية (المهنة؛ التصنيف المهني؛ المنصب الوظيفي، الخبرة المهنية؛ منطقة مزاولة المهنة)، والثاني على مستوى الخصائص الشخصية (الجنس؛ المؤهل العلمي؛ التخصص العلمي).

أولاً : اختبار الفرضية الخامسة لتحديد مدى وجود الاختلاف في الآراء بين طرفي العينة بخصوص تأثير الإطار المقترح في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية.

نسعى من خلال الإجابة على هذه الفرضية لمعرفة مدى توافق آراء طرفي العينة (المهنيين؛ والأكاديميين) بخصوص تأثير الإطار المقترح للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي، ولأجل معرفة الاختبار الإحصائي المناسب للإجابة على الفرضية، يتم استخدام اختبار التوزيع الطبيعي، للتأكد من أن توزيع بيانات العينة يتبع التوزيع الطبيعي، حيث يتناسب ذلك مع اختبار (T) لعينتين مستقلتين (Two Independent samples)، وإذا كانت البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، نقوم باستخدام الاختبار اللامعلمي مان-ويتني (Mann-Whitney U test).

أ.**اختبار اعتدالية التوزيع** : يتم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي بتجزئة الفرضية الإحصائية إلى جزئين (H_0 و H_1) عند مستوى دلالة 0.05، بحيث إذا كان مستوى الدلالة المحقق أقل من مستوى الدلالة الافتراضي فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل ، وإلا فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل وفق النحو التالي :

- الفرضية الصفرية **H_0**: بيانات العينة وفقاً لمتغير المهنة تتبع التوزيع الطبيعي؛
- الفرضية البديلة **H_1**: بيانات العينة وفقاً لمتغير المهنة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ويتم عرض نتائج الاختبار وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (39.4) : نتائج اختبار اعتدالية التوزيع تبعاً لمتغير المهنة (طرفي العينة)

المتغير التابع	طرفي	شابيرو– ويليك			كولموكروف – سميرنوف		
	العينة	النتيجة	درجة الحرية	الدلالة	النتيجة	درجة الحرية	الدلالة
العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	أكاديمي	0,864	130	0,000	0,192	130	**0,000**
	مهني	0,871	138	0,000	0.172	138	**0,000**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة اختبار **كولموكروف – سميرنوف** لعينة الأكاديميين تساوي (0.192) بدرجة حرية (130) وبمستوى دلالة (0.000)، وهو أدنى من مستوى الدلالة للفرضية الصفرية (0.05)، في المقابل يتبين أن قيمة الاختبار لعينة المهنيين تساوي (0.172) بدرجة حرية (138) عند مستوى دلالة (0.000)، وهي أيضاً أقل من مستوى الدلالة للفرضية الصفرية (0.05)، وبناء عليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل والذي يفيد بأن بيانات العينة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ب– اختبار مان–ويتني : من أجل معرفة مدى اختلاف الآراء بين المهنيين والأكاديميين بخصوص الإطار المقترح للعوامل المؤثرة في تحسين الجودة، يتم صياغة الفرضية الإحصائية الخامسة وفق النحو التالي :

H_0:لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المهنيين والأكاديميين بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المهنيين والأكاديميين بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

ويتم عرض نتائج الاختبار وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (40.4) : نتائج مستوى فروق الدلالة الإحصائية تبعاً لمتغير المهنة (طرفي العينة)

المتغير التابع	طرفي العينة	العدد	متوسط الرتب	مجموع الرتب	اختبار مان–ويتني	مستوى الدلالة
العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	الأكاديميون	130	136.43	17735.50	8719.50	0.685
	المهنيون	138	132.68	18310.50		

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من الجدول السابق نلاحظ أن قيمة الاختبار تساوي (8719.50) عند مستوى الدلالة (0.685)، وهي أكبر من مستوى الدلالة للفرضية الصفرية (0.05)، ومنه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المهنيين والأكاديميين بخصوص درجة تأثير العوامل المؤثرة في تحسين الجودة عند مستوى الدلالة (0.05)، ومنه نؤكد بأنه : **لا يوجد اختلاف في الآراء بين المهنيين والأكاديميين بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية.**

ثانياً : اختبار الفرضية السادسة لتحديد الفروق المرتبطة بالخصائص الوظيفية للمستجيبين من عينة المهنيين فيما يتعلق بمتغيرات كل من التصنيف المهني والمنصب الوظيفي بخصوص تأثير الإطار المقترح في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية؛

1.اختبار الفروق وفقاً لمتغير التصنيف المهني لعينة المهنيين

من أجل اختبار مدى وجود فروق في الآراء بين المستجيبين من عينة المهنيين فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي وفقاً لمتغير التصنيف المهني لمكاتب التدقيق المالي (مكاتب محافظة الحسابات مقارنة بمكاتب الخبرة المحاسبية)، نتبع نفس الخطوات السابقة الذكر، فيما يتعلق باختبار التوزيع الطبيعي ومن ثم اختيار الاختبار الاحصائي المناسب.

أ.**اختبار اعتدالية التوزيع** : يتم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي بتجزئة الفرضية الإحصائية إلى جزئين (H_0 و H_1) عند مستوى دلالة 0.05، بحيث إذا كان مستوى الدلالة المحقق أقل من مستوى الدلالة الافتراضي فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، وإلا فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل وفق النحو التالي :

- الفرضية الصفرية **H_0**: بيانات عينة المهنيين وفقاً لمتغير التصنيف المهني تتبع التوزيع الطبيعي؛
- الفرضية البديلة **H_1**: بيانات عينة المهنيين وفقاً لمتغير التصنيف المهني لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ويتم عرض نتائج الاختبار وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (41.4) : نتائج اختبار اعتدالية التوزيع لعينة المهنيين وفقاً لمتغير التصنيف المهني

المتغير التابع	التصنيف المهني	شابيرو– ويليك			كولموكروف – سميرنوف		
		النتيجة	درجة الحرية	الدلالة	النتيجة	درجة الحرية	الدلالة
العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	مكاتب محافظة الحسابات	0,885	100	0,000	0,196	100	**0,000**
	مكاتب الخبرة محاسبية	0,825	38	0,000	0,229	38	**0,000**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يتبين من الجدول السابق بأن قيمة اختبار **كولموكروف – سميرنوف** لعينة المهنيين العاملين بمكاتب محافظة الحسابات تساوي (0.196) بدرجة حرية (100) وبمستوى دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة للفرضية الصفرية (0.05)، كما يتبين أيضاً أن قيمة الاختبار لعينة المهنيين العاملين بمكاتب الخبرة المحاسبية يساوي (0.229) بدرجة حرية (38) وبمستوى دلالة (0.000)، وهي أيضاً أقل من مستوى الدلالة للفرضية الصفرية (0.05)، وبناء عليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل والذي يفيد بأن بيانات عينة المهنيين وفقاً لمتغير التصنيف المهني لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ب– اختبار مان–ويتني : من أجل معرفة مدى اختلاف الآراء بين المستجيبين من عينة المهنيين بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية وفقاً لمتغير التصنيف المهني، يتم صياغة الفرضية الإحصائية وفق النحو التالي :

H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة المهنيين بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير التصنيف المهني عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة المهنيين بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير التصنيف المهني عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

ويتم عرض نتائج الاختبار وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (42.4) : نتائج مستوى فروق الدلالة الإحصائية لعينة المهنيين وفقاً لمتغير التصنيف المهني

المتغير التابع	متغير التصنيف المهني	العدد	متوسط الرتب	مجموع الرتب	اختبار مان–ويتني	مستوى الدلالة
العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	مكاتب محافظة الحسابات	100	67.82	6781.50	**1731.50**	**0.411**
	مكاتب الخبرة المحاسبية	38	73.93	2809.50		

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يتبين من الجدول السابق أن قيمة الاختبار تساوي (1731.50) عند مستوى الدلالة (0.411)، وهي أكبر من مستوى الدلالة للفرضية الصفرية (0.05)، ومنه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة المهنيين بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير التصنيف المهني عند مستوى دلالة ($0.05 \leq \alpha$)، ووفقاً لذلك نؤكد على أنه : **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة المهنيين بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير التصنيف المهني (مكاتب محافظة الحسابات مقارنة بمكاتب الخبرة المحاسبية) عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)**.

2.اختبار الفروق تبعاً لمتغير المنصب الوظيفي لدى عينة المهنيين :

من أجل اختبار مدى وجود فروق في الآراء بين المستجيبين من عينة المهنيين فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي تبعاً لمتغير المنصب الوظيفي، نقوم أولاً باختبار اعتدالية توزيع بيانات متغير المنصب الوظيفي، بحيث إذا كانت بيانات العينة تتبع التوزيع الطبيعي، يتم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (one-way ANOVA) لمقارنة ثلاث مجموعات (عينات) فأكثر تتبع لمتغير مستقل واحد، وإذا كانت البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، نقوم باستخدام الاختبار اللامعلمي كروسكال–واليس (Kruskal-Wallis).

أ.**اختبار اعتدالية التوزيع** : يتم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي بتجزئة الفرضية الإحصائية إلى جزئين (H_0 و H_1) عند مستوى دلالة 0.05، بحيث إذا كان مستوى الدلالة المحقق أقل من مستوى الدلالة الافتراضي فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وإلا فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة وفق النحو التالي:

- الفرضية الصفرية **H_0**: بيانات عينة المهنيين تبعاً لمتغير المنصب الوظيفي تتبع التوزيع الطبيعي؛
- الفرضية البديلة **H_1**: بيانات عينة المهنيين تبعاً لمتغير المنصب الوظيفي لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ويتم عرض نتائج الاختبار وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (43.4) : نتائج اختبار اعتدالية التوزيع تبعاً لمتغير المنصب الوظيفي

المتغير التابع	متغير	شابيرو – ويليك			كولموكروف – سميرنوف		
	المنصب الوظيفي	النتيجة	درجة الحرية	الدلالة	النتيجة	درجة الحرية	الدلالة
العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	شريك	0,901	71	0,000	0,153	71	**0,000**
	مدير تدقيق	0,742	26	0,000	0,269	26	**0,000**
	مدقق رئيسي	0,850	25	0,002	0,239	25	**0,001**
	مساعد مدقق	0,894	16	0,064	0,166	16	**0,200***

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا بأن فئة مساعدي المدقق هي الفئة الوحيدة من بين أربعة فئات لمتغير المنصب الوظيفي التي ظهرت قيم اختبارها بمستوى دلالة أكبر من (0.05)، حيث بلغ مستوى الدلالة وفق اختبار **كولموكروف – سميرنوف** (0.200)، بينما سجلت مستوى دلالة بحسب اختبار **شابيرو–ويليك** (0.064)، وباعتبار هاته الفئة الوحيدة التي تتبع بياناتها التوزيع الطبيعي، في حين ظهرت قيم الفئات الثلاثة الأخرى بمستوى دلالة أقل من (0.05)، فهذا يدل على أنها لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبناء عليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل والذي يفيد بأن بيانات عينة المهنيين تبعاً لمتغير المنصب الوظيفي لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ب– اختبار كروسكال–واليس : من أجل معرفة مدى اختلاف الآراء بين المستجيبين من عينة المهنيين بخصوص العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تبعاً لمتغير المنصب الوظيفي، يتم صياغة الفرضية الإحصائية وفق النحو التالي :

H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة المهنيين بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير المنصب الوظيفي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة المهنيين بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير المنصب الوظيفي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛

ويتم عرض نتائج الاختبار وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (44.4) : نتائج مستوى فروق الدلالة الإحصائية لعينة المهنيين تبعاً لمتغير المنصب الوظيفي

المتغير التابع	متغير المنصب الوظيفي	العدد	متوسط الرتب	قيمة الاختبار	درجة الحرية	مستوى الدلالة
العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	شريك	71	66.48	**5,685**	**3**	**0.128**
	مدير تدقيق	26	84.96			
	مدقق رئيسي	25	61.08			
	مساعد مدقق	16	70.94			

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من الجدول السابق نلاحظ أن قيمة الاختبار تساوي (5,685) وبدرجة حرية تساوي (3) عند مستوى الدلالة (0.128)، وهي أكبر من مستوى الدلالة للفرضية الصفرية (0.05)، ومنه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة المهنيين بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير المنصب الوظيفي عند مستوى الدلالة (0.05)، ووفقاً لذلك نؤكد على أنه : **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة المهنيين بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير المنصب الوظيفي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛**

وعليه من خلال نتائج اختبار الفرضيتين الجزئيتين بخصوص الفروق وفقاً لمتغير التصنيف المهني والمنصب الوظيفي لعينة المهنيين يمكن الإجابة على الفرضية السادسة أعلاه بما يلي : **لا يوجد أثر للخصائص الوظيفية للمستجيبين من عينة المهنيين فيما يتعلق بمتغيرات كل من التصنيف المهني والمنصب الوظيفي في تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية.**

ثالثاً : اختبار الفرضية السابعة لتحديد الفروق المرتبطة بالخصائص الشخصية والوظيفية للمستجيبين من عينة الدراسة فيما يتعلق بمتغيرات كل من الجنس، الخبرة المهنية، ومنطقة مزاولة المهنة والمؤهل العلمي بخصوص تأثير الإطار المقترح في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية؛

1.اختبار الفروق المرتبطة بالخصائص الشخصية للمستجيبين من عينة الدراسة

1.1. اختبار الفروق تبعاً لمتغير الخبرة المهنية لدى عينة الدراسة :

من أجل اختبار مدى وجود فروق في الآراء بين المستجيبين من عينة الدراسة فيما يتعلق بتحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي وفقاً لمتغير الخبرة المهنية، نتبع نفس الخطوات السابقة الذكر، فيما يتعلق باختبار التوزيع الطبيعي ومن ثم اختيار الاختبار الاحصائي المناسب.

أ.**اختبار اعتدالية التوزيع** : يتم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي بتجزئة الفرضية الإحصائية إلى جزئين (H_0 و H_1) عند مستوى دلالة 0.05، بحيث إذا كان مستوى الدلالة المحقق أقل من مستوى الدلالة الافتراضي فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وإلا فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة وفق النحو التالي:

- الفرضية الصفرية **H_0**: بيانات عينة الدراسة وفقاً لمتغير الخبرة المهنية تتبع التوزيع الطبيعي؛
- الفرضية البديلة **H_1**: بيانات عينة الدراسة وفقاً لمتغير الخبرة المهنية لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ويتم عرض نتائج الاختبار وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (45.4) : نتائج اختبار اعتدالية التوزيع تبعاً لمتغير الخبرة المهنية

المتغير التابع	الخبرة المهنية	شابيرو – ويليك			كولموكروف – سميرنوف		
		النتيجة	درجة الحرية	الدلالة	النتيجة	درجة الحرية	الدلالة
العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	أقل من 5 سنة	0,866	67	0,000	0,148	67	**0,001**
	من 5 إلى 10	0,863	74	0,000	0,212	74	**0,000**
	من 11 إلى 15	0,875	62	0,000	0,176	62	**0,000**
	أكثر من 15 سنة	0,850	65	0,000	0,217	65	**0,000**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يتضح من الجدول أعلاه بأن جميع مجالات الخبرة المهنية وفق اختبار **كولموكروف – سميرنوف** ظهرت بمستوى دلالة أقل من قيمة الدلالة الإحصائية للفرضية وهي (0.05)، هذا وقد أسفر اختبار **شابيرو–ويليك** على نفس مستوى الدلالة السابق ذكره، وبناء عليه فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تفيد بأن بيانات عينة الدراسة وفقاً لمتغير الخبرة المهنية لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ب– اختبار كروسكال–واليس : من أجل معرفة مدى اختلاف الآراء بين المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تبعاً لمتغير الخبرة المهنية، يتم صياغة الفرضية الإحصائية وفق النحو التالي :

H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

ويتم عرض نتائج الاختبار وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (46.4) : نتائج مستوى فروق الدلالة الإحصائية لعينة الدراسة تبعاً لمتغير الخبرة المهنية

المتغير التابع	متغير الخبرة المهنية	العدد	متوسط الرتب	قيمة الاختبار	درجة الحرية	مستوى الدلالة
العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	أقل من 5 سنوات	67	126.65	**1,904**	**3**	**0,593**
	من 5 إلى 10 سنوات	74	133.28			
	من 11 إلى 15 سنة	62	133.86			
	أكثر من 15 سنة	65	144.58			

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يتبين من الجدول أعلاه بأن قيمة الاختبار تساوي (1,904) وبدرجة حرية تساوي (3) عند مستوى الدلالة (0,593)، وهي أكبر من مستوى الدلالة للفرضية الصفرية (0.05)، ومنه نرفض الفرضية البديلة و نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى الدلالة (0.05)، ووفقاً لذلك نؤكد على أنه : **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).**

2.1.اختبار الفروق تبعاً لمتغير منطقة مزاولة المهنة لدى عينة الدراسة :

من أجل اختبار مدى وجود فروق في الآراء بين المستجيبين من عينة الدراسة فيما يتعلق بتحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي تبعاً لمتغير منطقة مزاولة المهنة، نتبع نفس الخطوات السابقة الذكر، فيما يتعلق باختبار التوزيع الطبيعي ومن ثم اختيار الاختبار الاحصائي المناسب.

أ.**اختبار اعتدالية التوزيع** : يتم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي بتجزئة الفرضية الإحصائية إلى جزئين (H_0 و H_1) عند مستوى دلالة 0.05، بحيث إذا كان مستوى الدلالة المحقق أقل من مستوى الدلالة الافتراضي فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وإلا فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة وفق النحو التالي:

- الفرضية الصفرية **H_0**: بيانات عينة الدراسة تبعاً لمتغير منطقة مزاولة المهنة تتبع التوزيع الطبيعي؛
- الفرضية البديلة **H_1**: بيانات عينة الدراسة تبعاً لمتغير منطقة مزاولة المهنة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ويتم عرض نتائج الاختبار وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (47.4) : نتائج اختبار اعتدالية التوزيع تبعاً لمتغير منطقة مزاولة المهنة

المتغير التابع	منطقة مزاولة المهنة	شابيرو – ويليك			كولموكروف – سميرنوف		
		النتيجة	درجة الحرية	الدلالة	النتيجة	درجة الحرية	الدلالة
العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	الشمال الشرقي	0,847	49	0,000	0,180	49	**0,000**
	الوسط	0,904	128	0,000	0,160	128	**0,000**
	الشمال الغربي	0,825	38	0,000	0,194	38	**0,001**
	الجنوب الشرقي	0,783	41	0,002	0,249	41	**0,000**
	الجنوب الغربي	0,895	12	0,139	0,179	12	**0,200**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا بأن منطقة الجنوب الغربي هي المنطقة الوحيدة من بين بقية مناطق الوطن التي ظهرت قيم اختبارها بمستوى دلالة أكبر من (0.05)، حيث بلغ مستوى الدلالة وفق اختبار **كولموكروف – سميرنوف** (0.200)، بينما سجلت مستوى دلالة بحسب اختبار **شابيرو–ويليك** (0.139)،

وباعتبارها منطقة مزاولة المهنة الوحيدة التي تتبع بياناتها التوزيع الطبيعي، في حين ظهرت قيم المناطق الأربعة الأخرى بمستوى دلالة أقل من (0.05)، فهذا يدل على أنها لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبناء عليه فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تفيد بأن بيانات عينة الدراسة تبعاً لمتغير منطقة مزاولة المهنة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ب- اختبار كروسكال-واليس : من أجل معرفة مدى اختلاف الآراء بين المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تبعاً لمتغير منطقة مزاولة المهنة، يتم صياغة الفرضية الإحصائية وفق النحو التالي :

H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير منطقة مزاولة المهنة عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$)؛

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير منطقة مزاولة المهنة عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$)؛

ويتم عرض نتائج الاختبار وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (48.4) : نتائج مستوى فروق الدلالة الإحصائية لعينة الدراسة تبعاً لمتغير منطقة مزاولة المهنة

المتغير التابع	متغير منطقة مزاولة المهنة	العدد	متوسط الرتب	قيمة الاختبار	درجة الحرية	مستوى الدلالة
العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	الشمال الشرقي	49	144.47	3,814	4	0,432
	الوسط	128	125.22			
	الشمال الغربي	38	140.18			
	الجنوب الشرقي	41	144.79			
	الجنوب الغربي	12	139.63			

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من الجدول السابق نلاحظ أن قيمة الاختبار تساوي (3,814) وبدرجة حرية تساوي (4) عند مستوى الدلالة (0,432)، وهي أكبر من مستوى الدلالة للفرضية الصفرية (0.05)، ومنه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير منطقة مزاولة المهنة عند مستوى الدلالة (0.05)، ووفقاً لذلك نؤكد على أنه : **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير منطقة مزاولة المهنة عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$).**

3.1.اختبار الفروق تبعاً لمتغير المؤهل العلمي لدى عينة الدراسة :

من أجل اختبار مدى وجود فروق في الآراء بين المستجيبين من عينة الدراسة فيما يتعلق بتحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، نتبع نفس الخطوات السابقة الذكر، فيما يتعلق باختبار التوزيع الطبيعي ومن ثم اختيار الاختبار الاحصائي المناسب.

أ.**اختبار اعتدالية التوزيع** : يتم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي بتجزئة الفرضية الإحصائية إلى جزئين (H_0 و H_1) عند مستوى دلالة 0.05، بحيث إذا كان مستوى الدلالة المحقق أقل من مستوى الدلالة الافتراضي فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وإلا فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة وفق النحو التالي:

- الفرضية الصفرية **H_0**: بيانات عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي تتبع التوزيع الطبيعي؛
- الفرضية البديلة **H_1**: بيانات عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ويتم عرض نتائج الاختبار وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (49.4) : نتائج اختبار اعتدالية التوزيع تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

المتغير التابع	المؤهل العلمي	شابيرو– ويليك			كولموكروف – سميرنوف		
		النتيجة	درجة الحرية	الدلالة	النتيجة	درجة الحرية	الدلالة
العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	**ليسانس**	0,864	45	0,000	0,188	45	**0,000**
	ماستر	0,864	56	0,000	0,218	56	**0,000**
	ماجستير	0,896	16	0,070	0,174	16	**0,200**
	دكتوراه	0,871	139	0,000	0,188	139	**0,000**
	أخرى	0,869	12	0,063	0,261	12	**0,024**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يتبين من الجدول أعلاه بأن المؤهل العلمي بدرجة الماجستير هو المؤهل الوحيد من بين بقية المؤهلات العلمية الذي ظهرت قيم اختباره بمستوى دلالة أكبر من (0.05)، حيث بلغ مستوى الدلالة وفق اختبار **كولموكروف – سميرنوف** (0.200)، بينما سجلت مستوى دلالة بحسب اختبار **شابيرو–ويليك** (0.070)، وبناء على أن مؤهل واحد دال في حين ظهرت قيم المؤهلات العلمية الأربعة الأخرى غير دالة، أي بمستوى دلالة أقل من (0.05)، فهذا يدل على أنها لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبناء عليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل والذي يفيد بأن بيانات عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ب– اختبار كروسكال–واليس : من أجل معرفة مدى اختلاف الآراء بين المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، يتم صياغة الفرضية الإحصائية وفق النحو التالي :

H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

ويتم عرض نتائج الاختبار وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (50.4) : نتائج مستوى فروق الدلالة الإحصائية لعينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

المتغير التابع	متغير منطقة مزاولة المهنة	العدد	متوسط الرتب	قيمة الاختبار	درجة الحرية	مستوى الدلالة
العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	ليسانس	45	130.22	1,991	4	0,737
	ماستر	56	140.84			
	ماجستير	16	113.81			
	دكتوراه	139	134.77			
	أخرى	12	145.46			

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من الجدول السابق نلاحظ أن قيمة الاختبار تساوي (1,991) وبدرجة حرية تساوي (4) عند مستوى الدلالة (0,737)، وهي أكبر من مستوى الدلالة للفرضية الصفرية (0.05)، ومنه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى الدلالة (0.05)، ووفقاً لذلك نؤكد على أنه : **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).**

4.1.اختبار الفروق تبعاً لمتغير الجنس لدى عينة الدراسة :

من أجل اختبار مدى وجود فروق في تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي تبعاً لمتغير الجنس، نقوم أولاً باختبار اعتدالية توزيع بيانات متغير الجنس بالنسبة لتحسين الجودة، بحيث إذا كانت بيانات العينة تتبع التوزيع الطبيعي، يتم استخدام اختبار (T) لعينتين مستقلتين (Two Independent samples)، وإذا كانت البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، نقوم باستخدام الاختبار اللامعلمي مان-ويتني (Mann-Whitney U test).

أ.**اختبار اعتدالية التوزيع** : يتم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي بتجزئة الفرضية الإحصائية إلى جزئين (H_0 و H_1) عند مستوى دلالة 0.05، بحيث إذا كان مستوى الدلالة المحقق أقل من مستوى الدلالة الافتراضي فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، وإلا فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل وفق النحو التالي :

- الفرضية الصفرية **H_0**: بيانات العينة تبعاً لمتغير الجنس تتبع التوزيع الطبيعي؛
- الفرضية البديلة **H_1**: بيانات العينة تبعاً لمتغير الجنس لا تتبع التوزيع الطبيعي.

الجدول رقم (51.4) : نتائج اختبار اعتدالية التوزيع تبعاً لمتغير الجنس

المتغير التابع	الجنس	شابيرو– ويليك			كولموكروف – سميرنوف		
		النتيجة	درجة الحرية	الدلالة	النتيجة	درجة الحرية	الدلالة
العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	الإناث	0,812	79	0,000	0,217	79	**0,000**
	الذكور	0,888	189	0,000	0.155	189	**0,000**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يتضح من الجدول أعلاه بأن قيمة اختبار **كولموكروف – سميرنوف** لعينة الإناث تساوي (0.217) بدرجة حرية (79) وبمستوى دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة للفرضية الصفرية (0.05)، في المقابل يتبين أن قيمة الاختبار لعينة الذكور يساوي (0.155) بدرجة حرية (179) عند مستوى دلالة (0.000)، وهي أيضاً أقل من مستوى الدلالة للفرضية الصفرية (0.05)، وبناء عليه فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، والتي تفيد بأن بيانات العينة تبعاً لمتغير الجنس لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ب– اختبار مان–ويتني : من أجل معرفة مدى اختلاف الآراء بين المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تبعاً لمتغير الجنس، يتم صياغة الفرضية الإحصائية وفق النحو التالي :

H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير الجنس عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير الجنس عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

ويتم عرض نتائج الاختبار وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (52.4) : نتائج مستوى فروق الدلالة الإحصائية تبعاً لمتغير الجنس

المتغير التابع	متغير الجنس	العدد	متوسط الرتب	مجموع الرتب	اختبار مان–ويتني	مستوى الدلالة
العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	الإناث	79	150.94	11924	**6167**	**0.021**
	الذكور	189	127.63	24122		

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من الجدول السابق نلاحظ أن قيمة الاختبار تساوي (6167) عند مستوى المعنوية (0.021)، وهي أقل من مستوى الدلالة للفرضية الصفرية (0.05)، ومنه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير الجنس عند مستوى الدلالة (0.05)، هذا ويتبين كذلك من الجدول أعلاه، بأن متوسط الرتب لدى الإناث يساوي (150.94)، وهو أكبر من متوسط الذكور الذي

يساوي (127.63)، مما يشير إلى أن الإطار المقترح للجودة قد حضي بدعم أكبر من فئة الإناث مقارنة بفئة الذكور، ووفقاً لذلك نؤكد على أنه : **توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية تعزى لمتغير الجنس عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث لقي الإطار المقترح دعماً أكبر من فئة الإناث مقارنة بفئة الذكور.**

وعليه من خلال نتائج اختبار الأربعة فرضيات الجزئية أعلاه، بخصوص الفروق المرتبطة بالخصائص الوظيفية والشخصية للمستجيبين من عينة الدراسة المتمثلة في كل من الخبرة المهنية، ومنطقة مزاولة المهنة، المؤهل العلمي، والجنس في تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية، ووفقاً لذلك نؤكد على أنه : **باستثناء متغير الجنس لا يوجد أثر للخصائص الشخصية والوظيفية للمستجيبين من عينة الدراسة المتمثلة في كل من الخبرة المهنية، منطقة مزاولة المهنة، المؤهل العلمي، في تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية.**

المبحث الثالث : اختبار وتقييم الأنموذج البنائي ومناقشة نتائج الدراسة

سنحاول من خلال هذا المبحث اختبار الأنموذج المقترح للدراسة، والمتمثل في محاولة تحديد إطار متكامل للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر عينة من المهنيين والأكاديميين، وذلك من خلال استخدام المعادلات البنائية، وبالاعتماد على برمجية (Amos, v22)، كما نقوم في الجزء الثاني من هذا البحث بمناقشة النتائج المستخلصة من هذه الدراسة.

المطلب الأول : اختبار الأنموذج البنائي باستخدام التحليل العاملي التوكيدي

نهدف من خلال هذا المطلب إلى اختبار مدى صلاحية الأنموذج المقترح لتحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين، وذلك من خلال استخدام التحليل العاملي التوكيدي من الدرجة الثانية، وبالاعتماد على برمجية (Amos, v22)، حيث تتم عملية الاختبار وفق مرحلتين، في المرحلة الأولى يتم البدء باختبار النماذج القياسية لكل مجموعة على حدة، من المجموعات الثلاث المكونة للنموذج البنائي العام، وبعدها يتم في المرحلة الثانية تجميع تلك النماذج القياسية في بناء الأنموذج البنائي العام.

أولاً : نتائج التحليل العاملي التوكيدي للأنموذج القياسي للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي

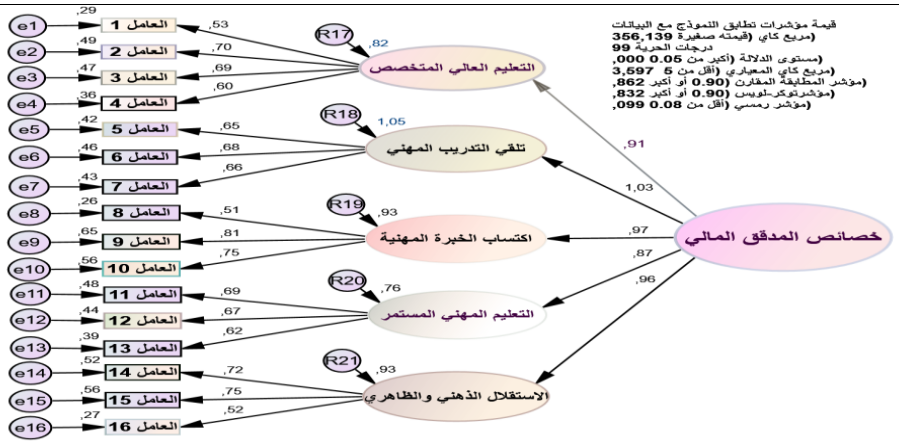
كما سبق ذكره يتم في المرحلة الأولى تقييم النماذج القياسية للمجموعات الثلاث المكونة للإطار المقترح للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي كل مجموعة على حدة، وذلك من خلال اختبار هذه النماذج للتأكد من مدى قدرتها على قياس جودة التدقيق المالي، ثم في المرحلة الثانية يتم اختبار الأنموذج البنائي المتكامل للدراسة والمكون من النماذج الثلاث القياسية، والجدير بالذكر أن نتائج المرحلة الثانية مرتبطة بمدى نجاح نتائج المرحلة الأولى، باعتبار أن التحليل العاملي التوكيدي يتم توظيفه لتفسير البيانات في الإجابة على مدى ارتباط المجموعات الثلاث للعوامل التالية (خصائص المدقق المالي، واقع بيئة التدقيق المالي، وقائع عمليات التدقيق المالي) بتحسين جودة التدقيق المالي، ومن ثمة إثبات مدى صحة فرضية صلاحية الأنموذج في تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي.

هذا ونهدف من خلال هذه المرحلة إلى التحقق من مدى مطابقة النماذج القياسية لكل مجموعة من الثلاث مجموعات المكونة للأنموذج الافتراضي المقترح، مع البيانات الميدانية التي تم جمعها من المستجيبين من عينة الدراسة حول تلك المتغيرات، انطلاقا من دراسة العلاقة بين المتغيرات الكامنة (الأبعاد) بالمتغيرات المشاهدة (الفقرات / العوامل) ومدى قدرة هذه الأخيرة على تفسير المتغيرات الكامنة، وتطويق كل متغير كامن من أخطاء القياس.

1. نتائج التحليل العاملي التوكيدي للأنموذج القياسي المقترح للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله

سيتم من خلال هذا التحليل تحديد مدى مطابقة أنموذج قياس تحسين الجودة بالعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله مع البيانات الميدانية، والذي تم تحديده بناءً على الإطار النظري، بخمسة أبعاد (التعليم العالي المتخصص، تلقي التدريب المهني، اكتساب الخبرة التعليم المهني المستمر، الاستقلال الذهني والظاهري). وللتثبت من صحة الإطار النظري الذي استند إليه الأنموذج المقترح للدراسة، نستعين بالشكل الموالي لتوضح البنية العاملية للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله.

الشكل رقم (10.4): الأنموذج القياسي المقترح المحدد للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله المؤثرة في تحسين الجودة



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Amos v.22)

يتضح من خلال الشكل أعلاه بأن المتغير الذي يعنى بخصائص المدقق المالي وفريق عمله يمثل أنموذج قياسي للتحليل العاملي التوكيدي الهرمي من الدرجة الثانية، تم استنباطه من الإطار النظري، باعتبار أن بعد التعليم العالي المتخصص يتشبع على أربع عوامل (فقرات)، في حين يتشبع كل من بعد التدريب والخبرة والتعليم المهني المستمر وكذا استقلال المدقق على ثلاث عوامل.

وبالاعتماد على برمجية (Amos, v22)، تم تطبيق التحليل العاملي التوكيدي على الأنموذج السابق، ويتضح من خلال الشكل رقم (10.4) أن الأنموذج القياسي المقترح أظهر من خلال نتائج التحليل المرفقة بالملحق رقم (05) إلى تقدير قيمة التباين للمتغير الكامن (بعد التدريب المهني) بإشارة سالبة بقيمة (e18 = – 0.020)، مما يفيد بأن نتائج التقدير الإحصائي غير مقبولة[1] وفق هذا البناء العاملي الهرمي من الدرجة الثانية، مما يستوجب تعديل الأنموذج القياسي لخصائص المدقق المالي وفريق عمله، وباعتبار أن الهدف من هذا التحليل هو تحديد العوامل المؤثرة في تحسين الجودة بشكل مباشر، وهي المتغيرات المشاهدة (الفقرات/العوامل)، وليست المتغيرات الكامنة (الأبعاد) التي تقيس الجودة بشكل غير مباشر، من هذا المنطلق تم قبول انصهار الأبعاد الخمسة عشر المدرجة في الاستبانة، لانزال المجموعات (المحاور) الثلاث من الدرجة الثالثة في البنية العاملية إلى الثانية، لتحل بذلك محل الأبعاد الخمسة عشر التي تم اختزالها، وتصبح كمتغيرات كامنة من الدرجة الأولى ويتم إدراج العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي كمتغير عام من الدرجة الثانية، وهذا لغرض تبسيط تعقيد الأنموذج البنائي العام للدراسة حيث يصبح نموذج هرمي من الدرجة الثانية بدلا من الدرجة الثالثة. وقد تعد هذه حالة من بين حالات عديدة تفسر سبب ندرة استخدام النماذج العاملية الهرمية من الدرجة الثالثة[2]، وهو ما تأكدنا من صحته بالتطبيق على الأنموذج المفترض حيث دلت نتائجه على أنه غير قابل للقياس وفق الدرجة الثالثة، باعتبار أن طبيعة التحليل العاملي تقوم على اختزال العوامل إلى أدنى حد ممكن، وعند تطبيق الاختزال لبعض العوامل يتوجب حذف البعد بأكمله في حال كانت العوامل (الفقرات) المتبقية المدرجة ضمن بعدها أقل من ثلاثة، وذلك استجابة لشروط التحليل العاملي وفقا لمقترح نتائج دراسة (Guadagnoli et al) والتي مفادها أن أي بعد ينطوي على ثلاث تشبعات أو أكثر بحيث أن كل تشبع لا يقل عن (0.80) يكون مستقرا وثابتا بغض النظر عن حجم العينة[3].

ولتقييم بقية مؤشرات المطابقة للأنموذج التي تعكس مدى تمثيله للبيانات الميدانية، وبالرجوع إلى القيم المستخرجة من البرمجية والمرفقة ضمن الملحق رقم (5) يمكن عقد مقارنة ما بين القيم المحققة ومؤشرات المطابقة المعيارية وفق الجدول التالي :

[1] أمحمد بوزيان تيغزة، **مرجع سبق ذكره**، ص 270.
[2] **المرجع السابق**، ص 176.
[3] **المرجع السابق**، ص 24.

الجدول رقم (53.4) : مؤشرات المطابقة للأنموذج المقترح لقياس أثر العوامل المرتبطة بخصائص المدقق وفريق عمله في تحسين الجودة

مؤشرات المطابقة		القيمة المعيارية	القيمة المحققة	القرار
الإختصار	الدلالة باللغة بالعربية			
CMIN	كاي مربع	كلما كانت أقل	356,39	غير مطابق
P- value	مستوى الدلالة	غير دال ≤ 0,05	,000	
DF	درجة الحرية	أكبر من الصفر	99	
CMIN/DF	كاي مربع المعيارية	من 1 إلى 5	3,597	مطابق
RMR	جذر متوسط مربعات البواقي	0,1 ≥	,036	مطابق
SRMR	جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية	0,1 ≥	0,058	مطابق
GFI	مؤشر حسن المطابقة	0,9 ≤	,858	غير مطابق
RMSEA	الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب	0,08 ≥	,099	غير مطابق
PGFI	مؤشر حسن المطابقة الاقتصادي	0,5 ≤	,625	مطابق
PCFI	مؤشر حسن المطابقة المقارن الاقتصادي	0,5 ≤	,711	مطابق
PNFI	مؤشر المطابقة المعياري الاقتصادي	0,5 ≤	,677	مطابق
TLI	مؤشر توكر لويس	0,9 ≤	,832	غير مطابق
IFI	مؤشر المطابقة التزايدي	0,9 ≤	,863	غير مطابق
CFI	مؤشر المطابقة المقارن	0,9 ≤	,862	غير مطابق
NFI	مؤشر المطابقة المعياري	0,9 ≤	,820	غير مطابق

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Amos v.22)

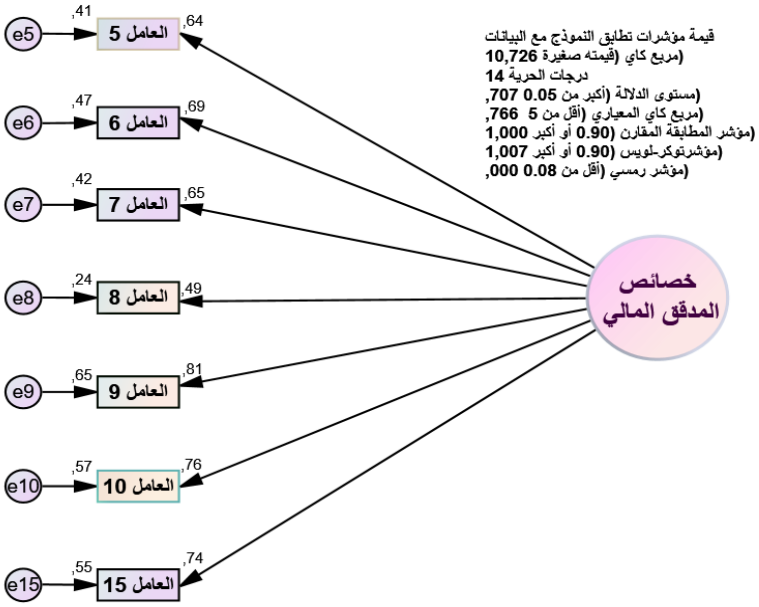
من خلال نتائج التحليل المعروضة في الجدول رقم (53.4) يتضح أن الأنموذج القياسي لخصائص المدقق المالي وفريق عمله رغم أنه حقق مطابقة لبعض المؤشرات كمؤشر جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية بقيمة (0.036) التي يعكس مطابقة جيدة، لكنه لم يستوفي المطابقة مع أكثر المؤشرات أهمية، حيث يتضح أن قيمة كاي مربع بلغت (356,39) وبدرجة حرية (99) وهي دالة عند مستوى (0,000) مما يجعلها غيرمطابقة، أيضا الجذر التربيعي لمتوسط خطاء الاقتراب (0.099) حيث تجاوز القيمة المعيارية والمحددة بين 0.05 إلى 0.08 وكذلك بالنسبة لمؤشرات المطابقة المقارنة حيث ظهرت مؤشرات كل من توكر لويس، والمطابقة التزايدي،والمطابقة المقارن، والمطابقة المعياري بقيمة (0.832، 0.863، 0.862، 0.820) وهي أقل من القيمة الدالة على جودة المطابقة أكبر أو تساوي (0.90).

وبناء على ما سبق ذكره يتضح أن مؤشرات المطابقة لبنية العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي على شاكلة الأنموذج العاملي التوكيدي الهرمي من الدرجة الثانية ظهرت سيئة وبعيدة عن المحكات المعيارية الدالة على المطابقة، وعليه يتعذر إدراج هذا المتغير ضمن الأنموذج البنائي العام دون إدخال تعديلات على الأنموذج المقترح لتحسين جودة مطابقته للبيانات الميدانية، حيث تعد هذه الخطوة مهمة لاستدراك أوجه القصور التي لم تراعى عند

بناء الأنموذج، مع الحرص عند الأخذ بالتعديلات المقترحة من قبل البرمجية على مراعاة أن تكون التعديلات لها تفسيرات نظرية وعملية مقبولة.

وبناءً على ذلك ولإعادة توصيف المقياس بهدف تحقيق جودة مطابقة الأنموذج لبياناته، وفقاً لمقترحات برمجية (Amos) حيث تطلب الأمر اختزال الأبعاد الكامنة وحذف (09) عوامل (الفقرات) التي كانت درجة تشبعها ضعيفة (أقل من 0.50) وبعضها غير مثلى (أقل من 0.70)، كما هو موضح بالشكل الموالي :

الشكل رقم (11.4): الأنموذج القياسي المعدل المحدد للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله المؤثرة في تحسين الجودة



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Amos v.22)

يتبين من الشكل رقم (11.4) أن الأنموذج القياسي بعد التعديل أصبح أحادي البعد، وبخصوص درجات تشبع المتغيرات، باستثناء العامل رقم (8) الذي يعنى بالمعرفة المتخصصة لنشاط العميل، حيث كانت درجة تشبعه ضعيفة نسبيا (0.49) ومع ذلك ارتأينا عدم حذفه لاعتبارات تتعلق بالإطار النظري، وكذلك لقرب قيمته من الحد الأدنى للقبول (0.50)، في حين كانت درجات تشبع باقي العوامل جيدة عموما، إذ تراوحت ما بين أكبر درجة بـ (0.81) للعامل رقم (9) القدرة على ترشيد الحكم المهني بفهم وتقييم التقديرات المحاسبية المعقدة، وأقل العوامل إشباعاً بـ (0.64) للعامل رقم (5) الذي يشير إلى التحكم في استخدام أساليب التدقيق الإلكتروني، وانحصرت تشبعات باقي العوامل في المجال الذي يقع بين القيمتين السابقتين، وعليه تصبح البنية العاملية للأنموذج القياسي للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي بعد التعديل أحادية البعد وتتكون من العوامل السبعة التالية:

- التحكم في استخدام أساليب التدقيق الإلكتروني؛
- التحكم في استخدام أساليب الإجراءات التحليلية لتخطيط التدقيق وتحديد توقيته؛
- القدرة على تقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة؛
- المعرفة المتخصصة بنشاط العميل؛

- القدرة على ترشيد الحكم المهني بفهم وتقييم التقديرات المحاسبية المعقدة؛
- القدرة على تحديد وفهم أوجه القصور بمراقبة الجودة وتطوير إجراءات مناسبة لمعالجتها؛
- ممارسة الشك المهني لتقييم المخاطر والكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية.

وبالرجوع إلى القيم المستخرجة من البرمجية والمرفقة ضمن الملحق رقم (5) يمكن عقد مقارنة ما بين القيم المحققة لمؤشرات المطابقة قبل وبعد التعديل، وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (54.4) : مؤشرات المطابقة للأنموذج المعدل لقياس أثر العوامل المرتبطة بخصائص المدقق وفريق عمله في تحسين الجودة

مؤشرات المطابقة		القيمة المعيارية	القيمة قبل التعديل	القيمة بعد التعديل	القرار
الإختصار	الدلالة باللغة بالعربية				
CMIN	كاي مربع	كلما كانت أقل	356,39	10,72	مطابق
P- value	مستوى الدلالة	غير دال ≤ 0,05	0,000	,707	
DF	درجة الحرية	أكبر من الصفر	99	14	
CMIN/DF	كاي مربع المعيارية	من 1 إلى 5	3,597	,766	مطابق
RMR	جذر متوسط مربعات البواقي	0,1 ≥	,036	016	مطابق
SRMR	جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية	0,1 ≥	0,058	0,022	مطابق
GFI	مؤشر حسن المطابقة	0,9 ≤	,858	989	مطابق
RMSEA	الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب	0,08 ≥	,099	,000	مطابق
PGFI	مؤشر حسن المطابقة الاقتصادي	0,5 ≤	,625	,494	غير مطابق
PCFI	مؤشر حسن المطابقة المقارن الاقتصادي	0,5 ≤	,711	,667	مطابق
PNFI	مؤشر المطابقة المعياري الاقتصادي	0,5 ≤	,677	,656	مطابق
TLI	مؤشر توكر لويس	0,9 ≤	,832	1,000	مطابق
IFI	مؤشر المطابقة التزايدي	0,9 ≤	,863	1,000	مطابق
CFI	مؤشر المطابقة المقارن	0,9 ≤	,862	1,000	مطابق
NFI	مؤشر المطابقة المعياري	0,9 ≤	,820	,985	مطابق

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Amos v.22)

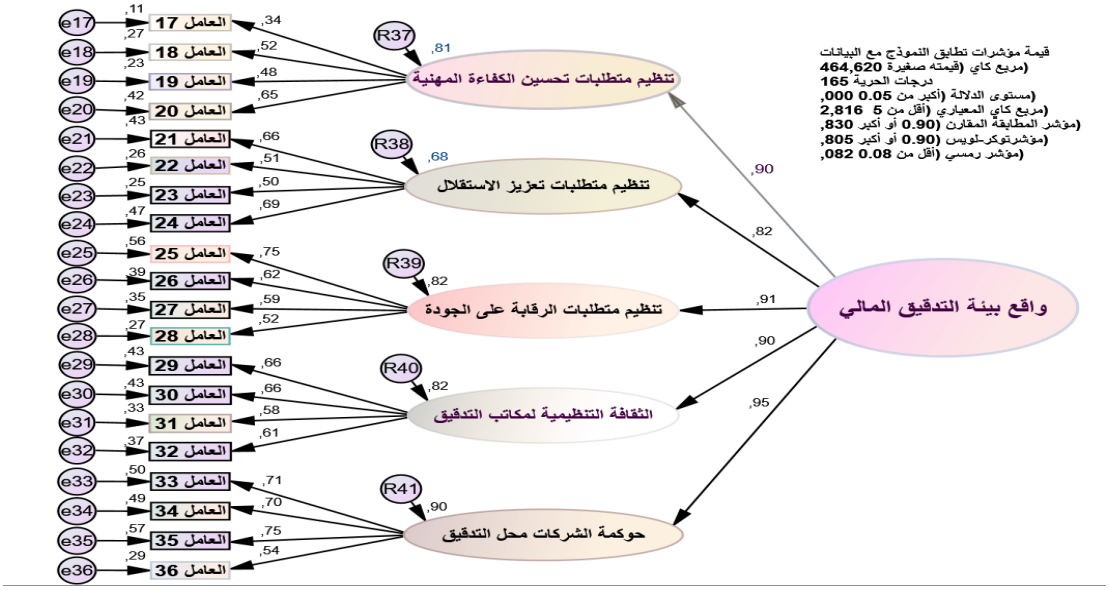
يتبين من خلال نتائج التحليل المعروضة في الجدول رقم (54.4) أن مؤشرات تطابق الأنموذج مع البيانات الميدانية استوفت المعايير المحددة بدرجة ممتازة، حيث ظهرت قيمة كاي مربع بـ (10,72) وبدرجة حرية تساوي (14) وقيمته غير دالة إحصائية (P=0,707) مما يعكس تطابق الأنموذج القياسي مع بيانات العينة، كما جاءت قيمة مربع كاي المعيارية في الحدود المقبولة بـ (0,766)، وفي نفس السياق حقق مؤشرالجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب مطابقة كاملة (0,000) باعتبار أن حد القبول هو أقل من (0.08) كما جاءت قيمته الاحتمالية غير دالة (0.966) مما يدل على قبول مطابقة الأنموذج، وكذلك أظهرت مؤشرات المطابقة المقارنة مطابقة كاملة باعتبار القيمة الدالة أكبر من (0.900) حيث جاءت مؤشرات كل من توكر لويس، والمطابقة التزايدي،والمطابقة المقارن، والمطابقة المعياري بقيمة (1,000، 1,000، 1,000، 0,985) على التوالي وهي تعكس مطابقة ممتازة.

هذا وقد حقق مطابقة جيدة أيضاً كل من مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي ومؤشر جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية بقيمة (0.016 و 0.022) على التوالي، أما بالنسبة لمؤشرات المطابقة الاقتصادية فقد استوفى كل من مؤشر حسن المطابقة المقارن الاقتصادي ومؤشر المطابقة المعياري الاقتصادي (0,667 و 0,656) على التوالي، بينما تمثل الاستثناء الوحيد في مؤشر حسن المطابقة الاقتصادي حيث ظهر بـ (0.494) رغم أنه كان قريب جداً من حد القبول (≤ 0,5) وبناء على عرض وتحليل نتائج المطابقة، بشكل عام يتضح أن مؤشرات المطابقة للأنموذج القياسي المعدل للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله كانت جيدة، ومنه يمكن الاستنتاج بأن مؤشرات ضعف المطابقة الذي ظهر بها الأنموذج العاملي الهرمي من الدرجة الثانية للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله تدعم اعتماد الأنموذج العاملي الأحادي لبنية العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله لجودة المطابقة التي يتسق بها مع البيانات المدانية، مما يدل على أن مفهوم العوامل المرتبطة بخصائص المدقق وفريق عمله يتصف بالتجانس وليس متعدد الأبعاد، وبالتالي الأنموذج صالح لقياس جودة التدقيق المالي وإدراجه ضمن الأنموذج البنائي العام.

2. نتائج التحليل العاملي التوكيدي للأنموذج القياسي المقترح للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي

يتم من خلال هذا التحليل تحديد مدى مطابقة بيانات عينة أنموذج قياس الجودة بالعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي، والذي تم تحديده بناءً على الإطار النظري، حيث أنه يتكون من خمسة أبعاد تتعلق بتنظيم متطلبات كل من (تحسين الكفاءة، تعزيز الاستقلال، الرقابة على الجودة، الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق المالي، حوكمة الشركات محل التدقيق المالي)، هذا ونسعى من خلال هذا التحليل إلى تأكيد صلاحية هذا الأنموذج لقياس الجودة، وللتثبت من صحة الإطار النظري الذي استند إليه الأنموذج المقترح للدراسة، نستعين بالشكل الموالي الذي يوضح البنية العاملية للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي.

الشكل رقم (12.4): الأنموذج القياسي المقترح المحدد للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي المؤثرة في تحسين الجودة



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Amos v.22)

يتضح من خلال الشكل أعلاه بأن المتغير الذي يعنى بالعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي يمثل أنموذج قياسي للتحليل العاملي التوكيدي الهرمي من الدرجة الثانية، تم استنباطه من الإطار النظري، ويتضمن خمسة أبعاد للمتغير كل منها يتشبع على أربع فقرات.

وبالاعتماد على برمجية (Amos, v22)، تم تطبيق التحليل العاملي التوكيدي على الأنموذج السابق، ويتضح من خلال الشكل رقم (12.4) أن الأنموذج القياسي المقترح أظهر مطابقة سيئة من خلال نتائج أهم المؤشرات التي تظهر على الشكل السابق بالإضافة لدرجة تشبع العوامل على أبعادها، وهذا بالنظر إلى الشكل السابق، حيث تظهر درجة تشبع العامل رقم (17) و (19) بقيمة (34 و 48) على التوالي وهي أقل من حد القبول (0.50)، مما يتطلب حذفها لتحسين المطابقة.

ولتقييم بقية مؤشرات المطابقة للنموذج التي تعكس مدى تمثيل الأنموذج للبيانات الميدانية، وبالرجوع إلى القيم المستخرجة من البرمجية والمرفقة ضمن الملحق رقم (5) يمكن عقد مقارنة ما بين القيم المحققة ومؤشرات المطابقة المعيارية وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (55.4) : مؤشرات المطابقة للأنموذج المقترح لقياس أثر العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين جودة.

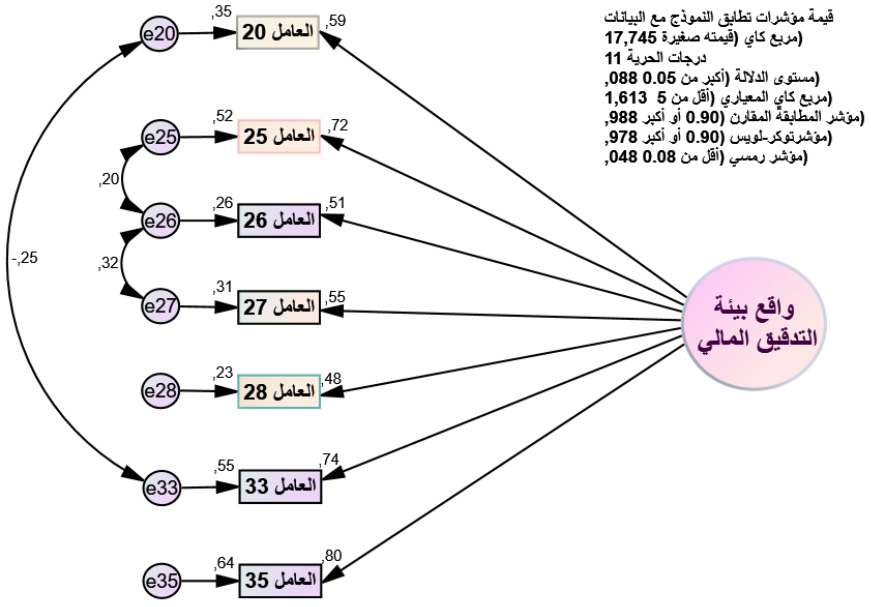
مؤشرات المطابقة		القيمة المعيارية	القيمة المحققة	القرار
الإختصار	الدلالة باللغة بالعربية			
CMIN	كاي مربع	كلما كانت أقل	464,62	غير مطابق
P- value	مستوى الدلالة	غير دال ≤ 0,05	,000	
DF	درجة الحرية	أكبر من الصفر	165	
CMIN/DF	كاي مربع المعيارية	من 1 إلى 5	2,816	مطابق
RMR	جذر متوسط مربعات البواقي	0,1 ≥	,053	مطابق
SRMR	جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية	0,1 ≥	,063	مطابق
GFI	مؤشر حسن المطابقة	0,9 ≤	,852	غير مطابق
RMSEA	الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب	0,08 ≥	,082	غير مطابق
PGFI	مؤشر حسن المطابقة الاقتصادي	0,5 ≤	,669	مطابق
PCFI	مؤشر حسن المطابقة المقارن الاقتصادي	0,5 ≤	,721	مطابق
PNFI	مؤشر المطابقة المعياري الاقتصادي	0,5 ≤	,662	مطابق
TLI	مؤشر توكر لويس	0,9 ≤	,805	غير مطابق
IFI	مؤشر المطابقة التزايدي	0,9 ≤	,833	غير مطابق
CFI	مؤشر المطابقة المقارن	0,9 ≤	,830	غير مطابق
NFI	مؤشر المطابقة المعياري	0,9 ≤	,763	غير مطابق

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Amos v.22)

من خلال نتائج التحليل المعروضة في الجدول رقم (55.4) يتضح أن الأنموذج القياسي للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي رغم أنه حقق مطابقة لبعض المؤشرات كمؤشر جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية بقيمة (0.063) التي يعكس مطابقة جيدة، لكنه لم يستوفي المطابقة مع أكثر المؤشرات أهمية، حيث يتضح أن قيمة كاي مربع بلغت (464,62) وبدرجة حرية (165) وهي دالة عند مستوى (0,000) مما يجعلها غيرمطابقة، أيضا الجذر التربيعي لمتوسط خطاء الاقتراب (0.082) حيث تجاوز القيمة المعيارية والمحددة بين 0.05 إلى 0.08 وكذلك بالنسبة لمؤشرات المطابقة المقارنة حيث ظهرت مؤشرات كل من توكر لويس، والمطابقة التزايدي، والمطابقة المقارن، والمطابقة المعياري بقيمة (0.805، 0.833، 0.830، 0.763) وهي أقل من القيمة الدالة على جودة المطابقة أكبر أو تساوي (0.90).

وبناء على ما سبق ذكره يتعذر إدراج هذا المتغير ضمن الأنموذج البنائي العام دون إدخال تعديلات على الأنموذج المقترح لتحسين جودة مطابقته للبيانات الميدانية، وفقاً لمقترحات برمجية (Amos) حيث تطلب الأمر اختزال الأبعاد الكامنة وحذف (13) عامل (الفقرات) التي كانت درجة تشبعها ضعيفة (أقل من 0.50) وبعضها غير مثلى (أقل من 0.70)، كما تم أيضاً إجراء ثلاث ارتباطات لأخطاء القياس لبعض العوامل، وبعد إجراء تلك التعديلات تم استفاء الأنموذج لمطابقة جيدة مع بيانته، والشكل الموالي يعرض بنية الأنموذج القياسي لواقع بيئة التدقيق المالي بعد التعديل :

الشكل رقم (13.4): الأنموذج القياسي المعدل المحدد للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي المؤثرة في تحسين الجودة



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Amos v.22)

يتبين من الشكل رقم (13.4) أن الأنموذج القياسي بعد التعديل أصبح أحادي البعد، وبخصوص درجات تشبع المتغيرات، باستثناء العامل رقم (28) الذي يشير إلى تفعيل المساءلة القانونية للمدقق المالي، حيث كانت درجة تشبعه ضعيفة نسبيا (0.48) ومع ذلك لم يتم حذفه لاعتبارات تتعلق بالإطار النظري، وكذلك

لقرب قيمته من الحد الأدنى للقبول (0.50)، في حين كانت درجات تشبع باقي العوامل جيدة عموما، إذ تراوحت ما بين أكبر درجة بـ (0.80) للعامل رقم (35) الذي ينص على فعالية الاتصال المتبادل ما بين المدقق ولجنة التدقيق المالي، وجاء أقل العوامل تشبعاً بـ (0.51) للعامل رقم (26) الذي ينص على تناسب الأتعاب مع جهد ووقت المهمة وما يحيط بها من مخاطر، وانحصرت تشبعات باقي العوامل في المجال الذي يقع بين القيمتين السابقتين، وعليه تصبح البنية العاملية للنموذج القياسي للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي بعد التعديل يتكون من السبعة عوامل التالية:

- إرساء قواعد المنافسة في سوق التدقيق على أساس تقديم القيمة المضافة؛
- تفعيل مراقبة الجودة الداخلية والخارجية؛
- تناسب الأتعاب مع جهد ووقت المهمة وما يحيط بها من مخاطر؛
- كفاية الوقت المخصص لمهام التدقيق المالي؛
- تفعيل المساءلة القانونية للمدقق المالي؛
- فعالية نظام الرقابة والتدقيق الداخلي؛
- فعالية الاتصال المتبادل ما بين المدقق المالي ولجنة التدقيق.

وبالرجوع إلى القيم المستخرجة من البرمجية والمرفقة ضمن الملحق رقم (5) يمكن عقد مقارنة ما بين القيم المحققة لمؤشرات المطابقة قبل وبعد التعديل، وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (56.4) : مؤشرات المطابقة للأنموذج المعدل لقياس أثر العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين الجودة.

مؤشرات المطابقة		القيمة	القيمة قبل	القيمة بعد	القرار
الإختصار	الدلالة باللغة بالعربية	المعيارية	التعديل	التعديل	
CMIN (x^2)	كاي مربع	كلما كانت أقل	464,62	17,745	مطابق
P- value (Pv)	مستوى الدلالة	غير دال ≤ 0,05	,000	,088	
DF	درجة الحرية	أكبر من الصفر	165	11	
CMIN/DF	كاي مربع المعيارية	من 1 إلى 5	2,816	1,613	مطابق
RMR	جذر متوسط مربعات البواقي	0,1 ≥	,053	,024	مطابق
SRMR	جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية	0,1 ≥	,063	,035	مطابق
GFI	مؤشر حسن المطابقة	0,9 ≤	,852	,983	مطابق
RMSEA	الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب	0,08 ≥	,082	,048	مطابق
PGFI	مؤشر حسن المطابقة الاقتصادي	0,5 ≤	,669	,386	غير مطابق
PCFI	مؤشر حسن المطابقة المقارن الاقتصادي	0,5 ≤	,721	,518	مطابق
PNFI	مؤشر المطابقة المعياري الاقتصادي	0,5 ≤	,662	,508	مطابق
TLI	مؤشر توكر لويس	0,9 ≤	,805	,978	مطابق
IFI	مؤشر المطابقة التزايدي	0,9 ≤	,833	,989	مطابق
CFI	مؤشر المطابقة المقارن	0,9 ≤	,830	,988	مطابق
NFI	مؤشر المطابقة المعياري	0,9 ≤	,763	,970	مطابق

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Amos v.22)

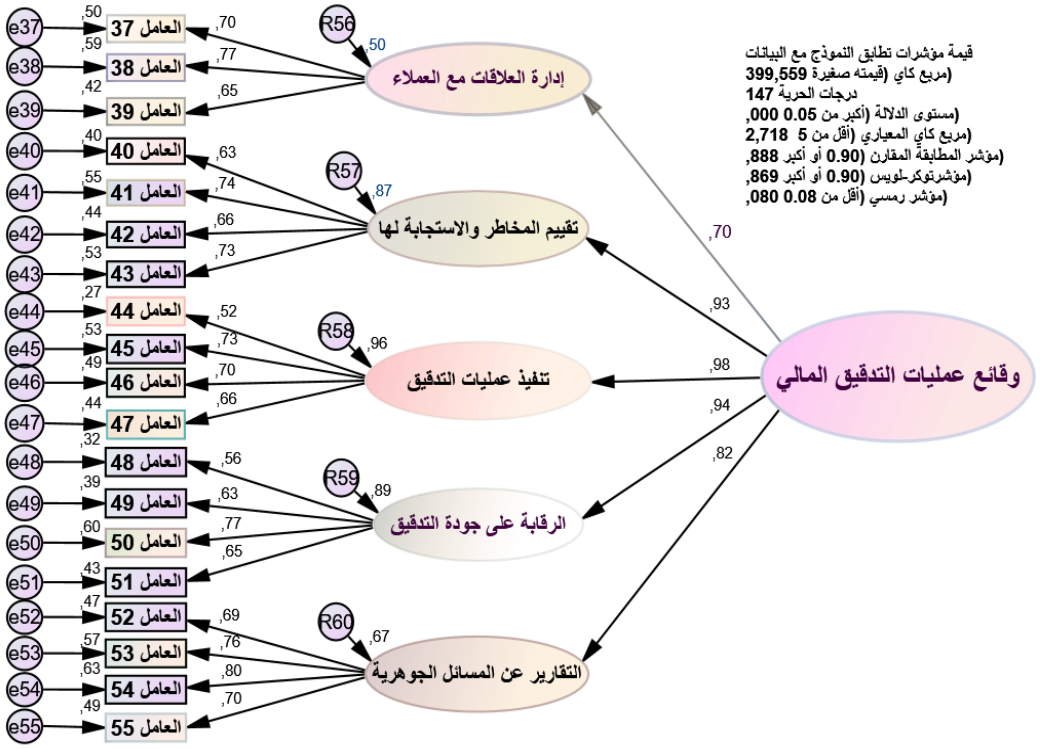
يتبين من خلال نتائج التحليل المعروضة في الجدول رقم (56.4) أن مؤشرات تطابق الأنموذج القياسي المعدل المتعلق بالعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي مع البيانات الميدانية استوفت المعايير المحددة بدرجة ممتازة، حيث ظهرت قيمة كاي مربع بـ (17.74) وبدرجة حرية تساوي (11) وقيمته غير دالة إحصائية (P=0,088) مما يدل على تطابق الأنموذج القياسي مع بيانات العينة، كما جاءت قيمة مربع كاي المعيارية في الحدود المقبولة بـ (1,613) وفي ذات السياق حقق مؤشر الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب مطابقة كاملة (0,048) باعتبار أن حد القبول هو أقل من (0.08)، كما جاءت قيمته الاحتمالية غير دالة (0,485) مما يدل على قبول مطابقة الأنموذج، وكذلك أظهرت مؤشرات المطابقة المقارنة مطابقة كاملة باعتبار القيمة الدالة أكبر من (0.9) حيث جاءت مؤشرات كل من توكر لويس، والمطابقة التزايدي، والمطابقة المقارن، والمطابقة المعياري بقيمة (0,978، 0,989، 970, 00,988) على التوالي وهي تعكس مطابقة ممتازة.

هذا وقد حقق أيضاً كل من مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي ومؤشر جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية مطابقة جيدة بقيمة (0,024 و 0,035) على التوالي، وفيما يتعلق بمؤشرات المطابقة الاقتصادية فقد استوفى كل من مؤشر حسن المطابقة المقارن الاقتصادي ومؤشر المطابقة المعياري الاقتصادي قيمة (0,518 و 0,508) على التوالي، بينما تمثل الاستثناء الوحيد في مؤشر حسن المطابقة الاقتصادي حيث ظهر بـ (0,386) علما أن حد القبول ($\leq$ 0,5) وبناء على ما تقدم من تحليل لنتائج المطابقة، يتبين أن مؤشرات المطابقة للأنموذج القياسي المعدل للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي جاءت عموما جيدة، وبالتالي الأنموذج صالح لقياس جودة التدقيق المالي، ويمكن إدراجه ضمن الأنموذج البنائي العام.

1. نتائج التحليل العاملي التوكيدي للأنموذج القياسي المقترح للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي

يوضح الشكل أدناه التحليل العاملي التوكيدي للأنموذج القياسي المقترح المحدد للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي المؤثرة في تحسين الجودة، حيث تشير المعايير الدولية للتدقيق وكذا الدراسات السابقة إلى إمكانية أن يتضمن هذا المتغير خمسة أبعاد وهي (إدارة العلاقات مع العملاء، تقييم المخاطر والاستجابة لها، تنفيذ عملية التدقيق المالي، الرقابة على الجودة، التقارير عن المسائل الجوهرية)، وهو ما نهدف إلى تأكيده من خلال هذا التحليل، والتحقق من مدى صلاحية هذا الأنموذج الافتراضي وفق الشكل التالي :

الشكل رقم (14.4): الأنموذج القياسي المقترح المحدد للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي المؤثرة في تحسين الجودة



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Amos v.22)

يتضح من خلال الشكل أعلاه بأن المتغير الذي يعنى بالعوامل المتصلة بوقائع بيئة التدقيق المالي يمثل نموذج قياسي للتحليل العاملي التوكيدي الهرمي من الدرجة الثانية، وبالاستناد إلى الإطار النظري تم تضمين المتغير خمسة أبعاد، حيث يفترض أن بعد إدارة العلاقات مع العملاء يتشبع على ثلاث عوامل، في حين يتشبع باقي الأبعاد الأربعة السابقة الذكر على أربع عوامل لكل بعد.

وبالاعتماد على برمجية (Amos, v22)، تم تطبيق التحليل العاملي التوكيدي على الأنموذج السابق، ويتضح من خلال الشكل رقم (14.4) أن الأنموذج القياسي المقترح أظهر مطابقة سيئة من خلال نتائج المؤشرات على الشكل أعلاه ، ومن جهة أخرى وفقاً لدرجة تشبع العوامل على أبعادها، وهذا بالنظر إلى الشكل السابق، على سبيل المثال تظهر درجة تشبع العوامل رقم (39؛ 42؛ 44؛49) بقيمة (65؛ 66؛ 52؛ 63) على التوالي وبالرغم من أنها تجاوزت الحد الأدنى للقبول (0.50) لكنها جاءت أقل من الحد الأمثل للقبول (0.70)، مما استدعى حذفها لتحسين المطابقة.

ولتقييم بقية مؤشرات المطابقة للنموذج التي تعكس مدى تمثيل الأنموذج للبيانات الميدانية، وبالرجوع إلى القيم المستخرجة من البرمجية والمرفقة ضمن الملحق رقم (5) يمكن عقد مقارنة ما بين القيم المحققة ومؤشرات المطابقة المعيارية وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (57.4) : مؤشرات المطابقة للأنموذج المقترح لقياس أثر العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق في تحسين الجودة

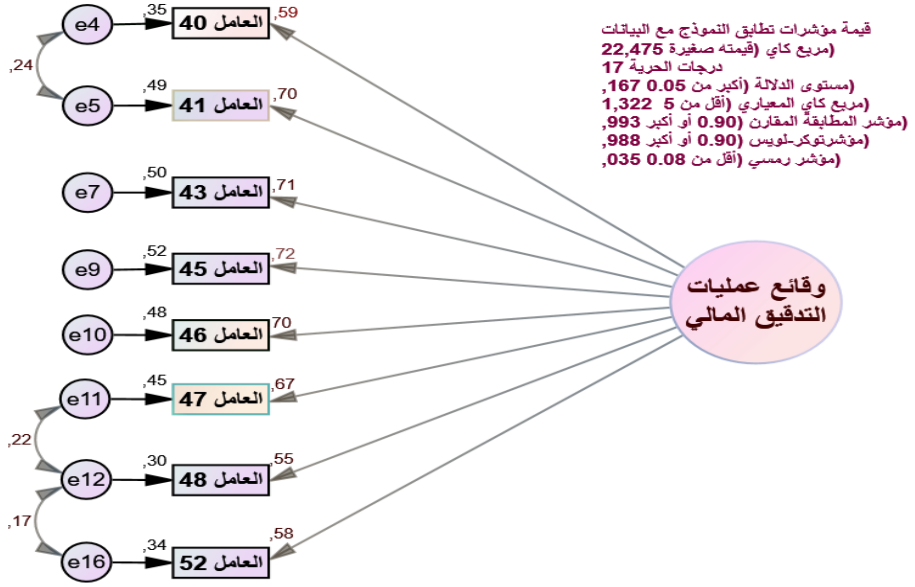
مؤشرات المطابقة		القيمة المعيارية	القيمة المحققة	القرار
الإختصار	الدلالة باللغة بالعربية			
CMIN	كاي مربع	كلما كانت أقل	399,559	غير مطابق
P- value	مستوى الدلالة	غير دال ≤ 0,05	,000	
DF	درجة الحرية	أكبر من الصفر	147	
CMIN/DF	كاي مربع المعيارية	من 1 إلى 5	2,718	مطابق
RMR	جذر متوسط مربعات البواقي	0,1 ≥	,036	مطابق
SRMR	جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية	0,1 ≥	**,058**	مطابق
GFI	مؤشر حسن المطابقة	0,9 ≤	,864	غير مطابق
RMSEA	الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب	0,08 ≥	,080	غير مطابق
PGFI	مؤشر حسن المطابقة الاقتصادي	0,5 ≤	,669	مطابق
PCFI	مؤشر حسن المطابقة المقارن الاقتصادي	0,5 ≤	,763	مطابق
PNFI	مؤشر المطابقة المعياري الاقتصادي	0,5 ≤	,717	مطابق
TLI	مؤشر توكر لويس	0,9 ≤	,869	غير مطابق
IFI	مؤشر المطابقة التزايدي	0,9 ≤	,889	غير مطابق
CFI	مؤشر المطابقة المقارن	0,9 ≤	,888	غير مطابق
NFI	مؤشر المطابقة المعياري	0,9 ≤	,835	غير مطابق

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Amos v.22)

من خلال نتائج التحليل المعروضة في الجدول رقم (57.4) يتضح أن الأنموذج القياسي للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي رغم أنه حقق مطابقة لبعض المؤشرات كمؤشر جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية بقيمة (0.058) التي يعكس مطابقة جيدة، لكنه لم يستوفي المطابقة مع أكثر المؤشرات أهمية، حيث يتضح أن قيمة كاي مربع بلغت (399,56) وبدرجة حرية (147) وبالنظر إلى قيمة الدلالة للمؤشر عند مستوى (0,000) يتضح أنه غير مطابق، في حين جاء الجذر التربيعي لمتوسط خطاء الاقتراب (0.080) حيث تساوى مع أعلى حد مقبول للقيمة المعيارية والمحددة بين 0.05 إلى 0.08 في حين ظهرت مؤشرات المطابقة المقارنة غير مطابقة لكل من توكر لويس، والمطابقة التزايدي، والمطابقة المقارن، والمطابقة المعياري بقيمة (0.869، 0.889، 0.888، 0.835) وهي أقل من القيمة الدالة على جودة المطابقة التي تحدد بأكبر أو تساوي (0.90).

وبناء على ما سبق ذكره يتعذر إدراج هذا المتغير ضمن الأنموذج البنائي العام دون إدخال تعديلات على الأنموذج المقترح لتحسين جودة مطابقته للبيانات الميدانية، وفقاً لمقترحات برمجية (Amos) حيث تطلب الأمر اختزال الأبعاد الكامنة وحذف (11) عامل (الفقرات) التي كانت درجة تشبعها ضعيفة (أقل من 0.50) وبعضها غير مثلى (أقل من 0.70)، كما تم أيضاً إجراء ثلاث ارتباطات لأخطاء القياس لبعض العوامل، وبعد إجراء تلك التعديلات تم استفاء الأنموذج لمطابقة جيدة مع بيانته، والشكل الموالي يعرض بنية الأنموذج القياسي لوقائع عمليات التدقيق المالي بعد التعديل :

الشكل رقم (15.4): الأنموذج القياسي المعدل والمحدد للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي المؤثرة في تحسين الجودة



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Amos v.22)

يتبين من الشكل رقم (15.4) أن الأنموذج القياسي بعد التعديل أصبح أحادي البعد، وأن كل معاملات الارتباط (قيم التشبع) بين العوامل والمتغير الكامن كانت عالية، حيث تجاوزت الحد الأدنى للقبول (0.5)، مما يفيد بتحقق الصدق التقاربي لأنموذج القياس المعدل للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي، حيث تراوحت تشبعاتها ما بين أكبر درجة بـ (0.72) للعامل رقم (45) الذي ينص على إتمام تخطيط التدقيق وإجراءات العمل الميداني في الوقت المناسب، في المقابل ظهر أقل العوامل تشبعاً بـ (0.55) للعامل رقم (48) الذي يفيد بالامتثال للمعايير الدولية للتدقيق ومراقبة الجودة، وانحصرت تشبعات باقي العوامل في المجال الذي يقع بين القيمتين السابقتين، وعليه تصبح البنية العاملية للنموذج القياسي للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي بعد التعديل يتكون من العوامل الثمانية التالية:

- تنوع فريق التدقيق المالي من مختلف الرتب ودعمه بالمختصين في المجالات ذات الصلة؛
- كفاية تخطيط عملية التدقيق المالي وتوثيقها والإشراف على فريق التدقيق؛
- تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية والقدرة على استمرارية الاستغلال؛
- إتمام تخطيط التدقيق وإجراءات العمل الميداني في الوقت المناسب؛
- تطبيق الإجراءات التحليلية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة؛
- الامتثال للمعايير الدولية للتدقيق ومراقبة الجودة؛
- اعتماد معيار التدقيق الدولي رقم 701 للابلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية.

وبالنظر إلى القيم المستخرجة من البرمجية والمرفقة ضمن الملحق رقم (5) يمكن عقد مقارنة ما بين القيم المحققة لمؤشرات المطابقة قبل وبعد التعديل، وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (58.4) : مؤشرات المطابقة للأنموذج المعدل لقياس العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي في تحسين الجودة.

مؤشرات المطابقة		القيمة	القيمة قبل	القيمة بعد	القرار
الإختصار	الدلالة باللغة بالعربية	المعيارية	التعديل	التعديل	
CMIN	كاي مربع	كلما كانت أقل	399,559	22,475	مطابق
P- value	مستوى الدلالة	غير دال ≤ 0,05	,000	,167	
DF	درجة الحرية	أكبر من الصفر	147	17	
CMIN/DF	كاي مربع المعيارية	من 1 إلى 5	2,718	1,322	مطابق
RMR	جذر متوسط مربعات البواقي	0,1 ≥	,036	,013	مطابق
SRMR	جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية	0,1 ≥	,058	,028	مطابق
GFI	مؤشر حسن المطابقة	0,9 ≤	,864	,980	مطابق
RMSEA	الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب	0,08 ≥	,080	,035	مطابق
PGFI	مؤشر حسن المطابقة الاقتصادي	0,5 ≤	,669	, 463	مطابق
PCFI	مؤشر حسن المطابقة المقارن الاقتصادي	0,5 ≤	,763	,603	مطابق
PNFI	مؤشر المطابقة المعياري الاقتصادي	0,5 ≤	,717	,589	مطابق
TLI	مؤشر توكر لويس	0,9 ≤	,869	988	مطابق
IFI	مؤشر المطابقة التزايدي	0,9 ≤	,889	,993	مطابق
CFI	مؤشر المطابقة المقارن	0,9 ≤	,888	,993	مطابق
NFI	مؤشر المطابقة المعياري	0,9 ≤	,835	,971	مطابق

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Amos v.22)

تشير معطيات نتائج التحليل المعروضة في الجدول رقم (58.4) أن مؤشرات تطابق الأنموذج القياسي المعدل المتعلق بالعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي مع البيانات الميدانية قد استوفت المعايير المحددة بدرجة ممتازة خلافا لنتائج التحليل قبل التعديل، حيث ظهرت قيمة كاي مربع بـ (22,47) وبدرجة حرية تساوي (17) وقيمته غير دالة إحصائية (P=0,167) مما يدل على تطابق الأنموذج القياسي مع بيانات العينة، كما جاءت قيمة مربع كاي المعيارية في الحدود المقبولة بـ (1,322) وفي ذات السياق حقق مؤشر الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب مطابقة ممتازة بـ (0,035) باعتبار أن حد القبول هو أقل من (0.08) كما جاءت قيمته الاحتمالية غير دالة (0,728) مما يعزز قبول مطابقة الأنموذج، وكذلك أظهرت مؤشرات المطابقة المقارنة مطابقة كاملة باعتبار القيمة الدالة أكبر من (0.900) حيث جاءت مؤشرات كل من توكر لويس، والمطابقة التزايدي، والمطابقة المقارن، والمطابقة المعياري بقيمة (0,988، 0,993، 0,993، 0,971) على التوالي وهي تعكس مطابقة ممتازة.

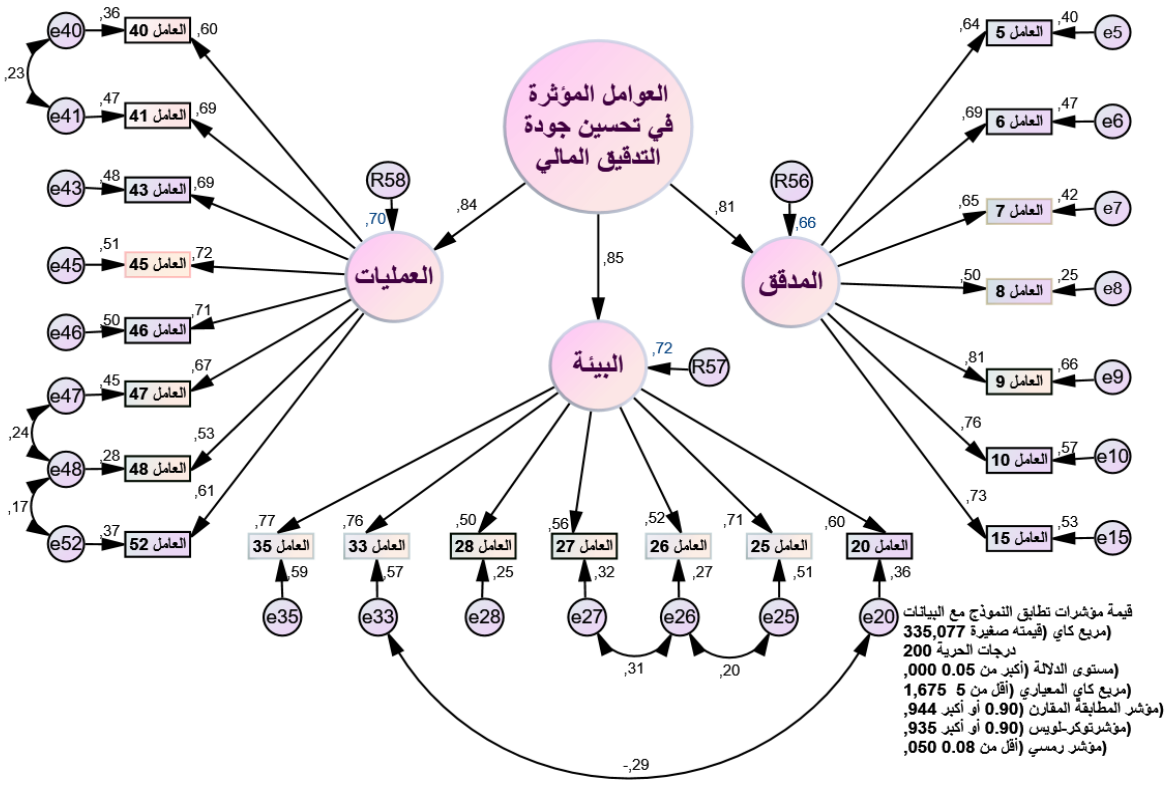
هذا وقد حقق أيضاً كل من مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي ومؤشر جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية مطابقة جيدة بقيمة (0,013 و 0,028) على التوالي، وفيما يتعلق بمؤشرات المطابقة الاقتصادية فقد استوفى كل من مؤشر حسن المطابقة المقارن الاقتصادي ومؤشر المطابقة المعياري الاقتصادي قيمة (0,603 و 0,589) على التوالي، بينما تمثل الاستثناء الوحيد في مؤشر حسن المطابقة الاقتصادي حيث ظهر بـ (0,463) بالرغم من اقترابه من حد القبول (≤ 0,5) وبناء على ما تقدم من تحليل لنتائج المطابقة، يتضح لنا بشكل عام

أن مؤشرات المطابقة للأنموذج القياسي المعدل المحدد للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي، كانت جيدة، وبالتالي الأنموذج صالح لقياس جودة التدقيق المالي ويمكن إدراجه ضمن الأنموذج البنائي العام.

ثانياً : نتائج التحليل العاملي التوكيدي للأنموذج البنائي للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي

بعد ما تم التحقق من صلاحية النماذج القياسية للمجموعات الثلاث المكونة للنموذج البنائي العام وهذا بعد إدخال جملة من التعديلات عليها لتطوير حسن مطابقتها، نشرع فيما يلي في المرحلة الثانية، وهي مرحلة بناء الأنموذج البنائي المتكامل والذي يمثل أحد أهداف الدراسة، بحيث يتم إدراج النماذج القياسية المعدلة وربطها مع بعضها البعض ليتجسد لدينا الأنموذج البنائي العام للدراسة والذي يهتم بدراسة العلاقة ما بين المتغير العام المتمثل في العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ومجموعات العوامل المكونة له والمدرجة ضمن الأبعاد الكامنة الثلاثة، حيث تم اخضاعه دفعة واحدة للفحص والتحليل وفق الشكل المعروض أدناه، وهذا بهدف اختبار فرضيات مدى وجود علاقات ارتباط بين تحسين جودة التدقيق المالي وبين كل من العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله بالإضافة إلى العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي، وكذا العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي، من أجل الحكم على جودة مطابقة الأنموذج البنائي العام مع البيانات الميدانية، يعرض الشكل الموالي الأنموذج البنائي المتكامل للدراسة :

الشكل رقم (16.4) : الأنموذج البنائي المتكامل للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Amos v.22)

يتبين من الشكل السابق بأن قيم تشبعات العوامل على أبعادها الثلاثة تراوحت من (0.50) إلى (0.81) والتي كانت في أغلبها مرتفعة بما يعكس العلاقات القوية التي تربطها بعواملها التي وضفت لقياسها، كذلك بالنسبة لدرجات التشبعات للعوامل الكامنة على العامل العام المتمثل بالعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي كانت مرتفعة ومتقاربة نوعا ما، حيث يظهر لنا أن قيم الارتباط ما بين المتغيرات الكامنة الثلاث (المدقق، البيئة، العمليات) والمتغير التابع وهو الجودة قد وقعت قيمها ضمن مجال الارتباط المقبول، حيث ظهر أقوى ارتباط ما بين العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي وتحسين الجودة بـ (0.85)، في حين قدرت قيمة كل من العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي والعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي بـ (0.84 و 0.81) على التوالي وهي قيم مرتفعة، وهذا يدل على تحقق أحد أدلة الصدق البنائي، وهو الصدق التقاربي حيث تشترك العوامل الكامنة الثلاث في قياس العوامل المحددة للعامل العام وتندرج ضمن مفهوم واحد وهو العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي.

في المقابل بالنظر إلى الشكل رقم (16.4) يتبين الارتفاع النسبي لمربع معاملات التحديد والتي تراوحت نسبها من (25 %) إلى (66 %) على مستوى تشبع العوامل (الفقرات) على أبعادها الثلاث (التباين أو مجال الدلالة النظرية المشتركة بين الفقرة والبعد)[1]. ويتضح أيضاً من الشكل أعلاه بأن جميع قيم تشبع العوامل على متغيراتها الكامنة من الدرجة الأولى تجاوزت الحد الأدنى للقبول (0.50) وهو مؤشر على تحقق أدلة الصدق التقاربي للأنموذج البنائي للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي، علما أنه كلما زادت قيم تشبعات المتغيرات على العوامل الكامنة كلما دل ذلك على صدق الاتساق الداخلي لمقياس الدراسة، حيث يجب ألا تقل قيمة التشبعات عن (0.50) كحد أدنى وتقدر القيمة المثلى لها بـ (0.70)[2].

أما بخصوص الثبات فنجد أن معامل ثبات العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله يساوي (0.66) وهو أقل من المعيار المعتمد (0.70) لكنها تعد قيمة مقبولة[3]، مما يعني ذلك بأن 66 % من تباين العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله يفسرها العامل الكامن العام المتمثل في العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي، وكذلك 70 % من تباين العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي و72 % من تباين العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي، تفسرهما العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي، وتدل هذه النسب على مدى ارتفاع الصدق التقاربي للبنية الهرمية المحددة للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي. وبناء عليه نخلص إلى أن الأنموذج البنائي العاملي الهرمي المحدد للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيقا لمالي يتوفر على

[1] بوبكر ساخي وأحمد تيغزة، **مرجع سبق ذكره**، ص 298.

[2] شاهر خالد سليمان وآخرون، البناء العاملي لمقياس انتماء الطالب للجامعة عند عينة من طلاب جامعة تبوك في المملكة العربية السعودية، **مجلة كلية التربية**، جامعة الأزهر، العدد (165 الجزء الثاني)، 2015، مصر، ص 179.

[3] نوال سعيد بركات، اختبار صلاحية النموذج المقترح لقياس فاعلية الإدارة باستخدام التحليل العاملي التوكيدي، دراسة تطبيقية على موظفي وزارة العمل والتأهيل بليبيا، **المجلة الدولية للإدارة والعلوم الإنسانية**، المجلد 1، العدد 1، ص ص 31-43، متاح على الرابط التالي:
https://ejournal.lucp.net/index.php/ijmhs/article/view/835

مستوى جيد من الصدق والثبات. أما بالنسبة لارتباطات أخطاء القياس بلغ عددها الإجمالي بالأنموذج (06) ارتباطات بين أخطاء القياس، حيث لم يتم إجراء أي ارتباطات لأخطاء القياس بالنسبة للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله، في حين تضمنت كل من العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي والعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي (03) ؛ (03) على التوالي، والتي قد تكون نتيجة لتماثل العوامل المقاسة (الفقرات) في الصياغة أو تماثلها في طريقة القياس[1].

أيضاً تماشيا مع طبيعة التحليل العاملي بخصوص اختزال العوامل تم حذف (33) عامل من أصل (55) عامل شملها الإطار المقترح، حيث تم حذف (09) عوامل من (16) عامل تتعلق بالعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي، كما تم اختزال العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق المالي من (20) عامل إلى (07) عوامل، وكذلك تم اختزال العوامل المتعلقة بوقائع عمليات التدقيق المالي من (19) إلى (08) عوامل، ليصبح الأنموذج المقترح في بنيته النهائية بعد التعديلات يتكون من (22) عامل. ولتقييم مدى جودة مؤشرات المطابقة للأنموذج البنائي مع بياناته الميدانية، يتم معاينة القيم المستخرجة من البرمجية والمرفقة ضمن الملحق رقم (6) لعقد مقارنة ما بين القيم المعيارية لمؤشرات المطابقة وبين القيم المحققة لمؤشرات المطابقة للأنموذج البنائي للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (59.4) : مؤشرات المطابقة للأنموذج البنائي المتكامل للدراسة

مؤشرات المطابقة		القيمة المعيارية	القيمة المحققة	القرار
الإختصار	الدلالة باللغة بالعربية			
CMIN	كاي مربع	كلما كانت أقل	335,077	غير مطابق
P- value	مستوى الدلالة	غير دال ≤ 0,05	,000	
DF	درجة الحرية	أكبر من الصفر	200	
CMIN/DF	كاي مربع المعيارية	من 1 إلى 5	1,675	مطابق
RMR	جذر متوسط مربعات البواقي	0,1 ≥	,030	مطابق
SRMR	جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية	0,1 ≥	0,049	مطابق
GFI	مؤشر حسن المطابقة	0,9 ≤	0,900	مطابق
RMSEA	الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب	0,08 ≥	,050	مطابق
PGFI	مؤشر حسن المطابقة الاقتصادي	0,5 ≤	,711	مطابق
PCFI	مؤشر حسن المطابقة المقارن الاقتصادي	0,5 ≤	,817	مطابق
PNFI	مؤشر المطابقة المعياري الاقتصادي	0,5 ≤	,755	مطابق
TLI	مؤشر توكر لويس	0,9 ≤	,935	مطابق
IFI	مؤشر المطابقة التزايدي	0,9 ≤	,944	مطابق
CFI	مؤشر المطابقة المقارن	0,9 ≤	,944	مطابق
NFI	مؤشر المطابقة المعياري	0,9 ≤	,872	غير مطابق

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Amos v.22)

[1] امحمد تيغزة، توجهات حديثة في تقدير صدق وثبات درجات أدوات القياس : تحليل نظري تقويمي وتطبيقي، **مجلة العلوم النفسية والتربوية**، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، ص 20.

تشير معطيات نتائج التحليل المعروضة في الجدول رقم (59.4) إلى مؤشرات حسن المطابقة للأنموذج البنائي، ويلاحظ بشكل عام أن عشرة مؤشرات من مجموع إثنتى عشرة أفادت بحسن مطابقة الأنموذج مع البيانات الميدانية، وبالتمعن في قيمة مؤشر كاي مربع نجدها بلغت (335.07) وهي دالة إحصائيا (0.000)، وهو ما يعني حسب هذا المؤشر أن أنموذج العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي لا يتطابق مع الأنموذج المناظر له في الواقع، والممثل في البيانات المستقاة من عينة الدراسة، لأن قيمة كاي مربع كانت دالة إحصائيا، لكن قد تعزى تلك النتيجة إلى كون مؤشر كاي مربع في حد ذاته ينطوي على عيوب كثيرة، منها حساسيته لحجم معاملات الارتباط المرتفعة القيم كما يتأثر أيضاً بحم عينة هذه الدراسة التي تساوي (268)، فضلاً على أنه قائم على افتراض مفاده وجود مطابقة تامة بين بيانات الأنموذج المفترض وبيانات العينة، وهذا يستحيل تحقيقه في الواقع، لذلك ينصح باستعماله مع مؤشرات أخرى لحسن المطابقة[1]، وهو ما تم مراعاته حيث تم تقييم الأنموذج بمؤشرات مطابقة أخرى، كمؤشر الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب (RMSEA) بالنسبة لأنموذج العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي الذي بلغت قيمته (0.050)، كما سجل المؤشر قيمة احتمالية غير دالة (0.468) مما يدل على قبول مطابقة الأنموذج المفترض لبيانات العينة. هذا وقد سجل مؤشر مربع كاي المعيارية قيمة بـ (1,675)، وهي قيمة جيدة باعتبار أنها أقل من (2) مما يدل على تطابق الأنموذج مع بيانات العينة.

وفي ذات السياق بلغت قيمة مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي (RMR) لنموذج العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي (0.030)، وهي قيمة تعبر عن مطابقة جيدة، ولكن نتائج هذا المؤشر تتأثر بوحدة قياس المتغيرات الملاحظة أو المقاسة، ما يعني بأن حدوث أي اختلاف في وحدات قياسها يجعل من الصعب تأويل نتائج هذا المؤشر[2]، ولتجاوز هذا القيد سيتم التحقق من مدى الاعتماد على هذه النتيجة بمؤشر جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية (SRMR) حيث بلغت قيمتها (0,049) وهي تعكس مطابقة جيدة.

هذا وقد يتبين من خلال الجدول السابق استيفاء أيضا مؤشرات المطابقة الاقتصادية المعايير المحددة بامتياز، حيث بلغت قيمة كل من مؤشر حسن المطابقة الاقتصادي (PGFI)، ومؤشر حسن المطابقة المقارن الاقتصادي (PCFI) وكذا مؤشر المطابقة المعياري الاقتصادي (PNFI) بـ (0,711 و0,817 و 0,755) على التوالي.

في المقابل أيضا دلت قيم مؤشرات المطابقة المقارنة بالنسبة لأنموذج العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي مطابقة جيدة حيث جاءت مؤشرات كل من توكر لويس (TLI)، والمطابقة التزايدي (IFI)، والمطابقة المقارن (CFI) بـ (0.935 و0.944 و0.944) على التوالي، وهي تعبر عن مطابقة جد مقبولة للأنموذج باعتبار القيمة الدالة هي أكبر أو تساوي (0.900). وفيما يخص مؤشر المطابقة المعياري (NFI) سجل قيمة

[1] أمحمد بوزيان تيغزة، **مرجع سبق ذكره**، ص 234.

[2] **المرجع السابق**، ص ص 234-235.

(0.872) مما جعله لم يستوفي المطابقة رغم أنه كان قريب من حد القبول، ويمكن تفسير تلك النتيجة لكون مؤشر المطابقة المعياري يتأثر بتعقد الأنموذج المفترض[1].

هذا ويمكن التحقق من مدى صدق وثبات الأنموذج البنائي المحدد للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي بالنظر إلى أن مؤشرات مطابقة الأنموذج العاملي الهرمي كانت جيدة مما يدل على أن هذا الأنموذج يتسم بالدقة في تمثيل البيانات، ويتمتع أيضا بالاقتصاد، حيث حقق مطابقة جيدة بأقل عدد من العلاقات المفترضة.

ثالثاً : اختبار الفرضية الثامنة المتعلقة بالأنموذج البنائي المتكامل

لاختبار مدى صحة الفرضية الثامنة من الدراسة، يتم معاينة قيم معاملات الانحدار للأنموذج الكلي، حيث تم تطبيق أنموذج المعادلة البنائية للتحقق من صحة الفرضية الثامنة وفق النحو التالي :

1.الفرضية البحثية الثامنة :

استيفاء الأنموذج المقترح لجودة مطابقة مقبولة مع البيانات الميدانية، وهذا بعد تطويره بالتعديلات المقترحة وفق برمجية (Amos)، مما أثبت صلاحيته لقياس جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين.

2.الفرضيات الإحصائية الجزئية :

1.2.الفرضية الجزئية الأولى :

$H1_{8a}$: يوجد أثر دال إحصائيا للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله في تحسين جودة التدقيق المالي، عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛

$H0_{8a}$: لا يوجد أثر دال إحصائيا للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله في تحسين جودة التدقيق المالي، عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛

وللإجابة على الفرضية الثامنة، يتم عرض نتائج التحليل الاحصائي للأنموذج البنائي بالاعتماد على مخرجات برمجية (Amos, v22)، والمرفقة ضمن الملحق رقم (6)، حيث يتم عرض النتائج في الجدول التالي :

الجدول رقم (60.4) : نتائج تقدير الانحدار بين جودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة في تحسينها

العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي	Estmate التقديرات الغير مقننة	معامل الارتباط	SR قيمة (t)	مستوى الدلالة P	القرار
العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله	1	0,81			قبول
العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي	1,056	0,85	7,733	***	قبول
العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي	0,676	0,84	6,827	***	قبول

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Amos v.22)

[1] المرجع السابق، ص 238.

من خلال الجدول رقم (60.4)، تشير النتائج إلى وجود علاقة تأثير موجبة بين العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله وتحسين جودة التدقيق المالي، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0,81)، ونلاحظ أيضا من خلال الجدول بأن التقديرات الغير مقننة تساوي (1) وبالنظر إلى ذلك يفترض بأن القيمة الاحتمالية دالة إحصائيا وأن قيمة (t) الإحصائية هي أكبر من القيمة الحرجة (1.964) ومستوى الدلالة للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله (قيمة الاحتمال) أقل من (0.005)، وعليه يوجد أثر إيجابي وقوي للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله في تحسين جودة التدقيق المالي، حيث قدر حجم ذلك الأثر بنسبة (81 %)، وبناءً عليه نقبل الفرضية البديلة ($\mathbf{H_1}$) ونرفض الفرضية الصفرية ($\mathbf{H_0}$) ومنه نؤكد على : **وجود أثر دال إحصائيا للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله في تحسين جودة التدقيق المالي، عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).**

2.2.الفرضية الجزئية الثانية :

$\mathbf{H1_{8b}}$: يوجد أثر دال إحصائيا للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي، عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛

$\mathbf{H0_{8b}}$: لا يوجد أثر دال إحصائيا للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي، عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

بالنظر إلى المعطيات المعروضة في الجدول رقم (60.4)، يتبين وجود علاقة تأثير موجبة بين العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي وتحسين جودة التدقيق المالي، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0,85) ونلاحظ أيضا أنها كانت دالة إحصائيا حيث يتضح أن قيمة (t= 7,733) الإحصائية جاءت أكبر من القيمة الحرجة (1.964) ومستوى الدلالة للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي (قيمة الاحتمال) أقل من (0.005)، وعليه نستنتج وجود أثر إيجابي وقوي للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي، حيث قدر حجم ذلك الأثر بنسبة (85 %)، وبناءً عليه نقبل الفرضية البديلة ($\mathbf{H1_{8b}}$) ونرفض الفرضية الصفرية ($\mathbf{H0_{8b}}$) ومنه نؤكد على : **وجود أثر دال إحصائيا للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي، عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).**

3.2.الفرضية الجزئية الثالثة :

$\mathbf{H1_{8c}}$: يوجد أثر دال إحصائيا للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي، عند مستوى دلال ($\alpha \leq 0.05$).

$H0_{8c}$: لا يوجد أثر دال إحصائيا للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي، عند مستوى دلال ($\alpha \leq 0.05$).

بالرجوع إلى النتائج المعروضة بالجدول السابق يتضح وجود علاقة تأثير موجبة بين العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي وتحسين جودة التدقيق المالي، حيث بلغت قيمة معامل الارتاط (0,84)، ونلاحظ أيضا أنها كانت دالة إحصائيا حيث يتضح أن قيمة (t = 6,827) الإحصائية جاءت أكبر من القيمة الحرجة (1.964) ومستوى الدلالة للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي (قيمة الاحتمال) أقل من (0.005)، وعليه يوجد أثر إيجابي وقوي للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي، حيث قدر حجم ذلك الأثر بنسبة (84 %)، وبناءً عليه نقبل الفرضية البديلة (**$H1_{8c}$**) ونرفض الفرضية الصفرية (**$H0_{8c}$**) ومنه نؤكد على : **وجود أثر دال إحصائيا للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي، عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)**.

وبالنظر إلى النتائج السابقة لمؤشرات جودة مطابقة الأنموذج وكذا اختبار الفرضيات الإحصائية الجزئية الثلاثة، يمكن بذلك أن نقبل بصحة الفرضية البحثية الثامنة التي تفيد بـ : **استيفاء الأنموذج المقترح لجودة مطابقة مقبولة مع البيانات الميدانية، وهذا بعد تطويره بالتعديلات المقترحة وفق برمجية (Amos)، مما أثبت صلاحيته لقياس جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين.**

المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة

يعنى هذا المطلب بمناقشة النتائج التي خلصت إليها الدراسة الحالية مع نتائج دراسات سابقة أخرى في محاولة لتفسير تلك النتائج المحققة.

أولاً : مناقشة نتائج تشخيص واقع جودة خدمة التدقيق المالي محلياً

1. أفادت الفرضية الأولى للدراسة بأنه "**بالرغم من تعدد الهياكل المؤسساتية والأطر التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق المالي إلا أنها لا تستجيب للمعايير المهنية بالشكل الذي يجعلها تساهم في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية**"، تم من خلال هذه الفرضية تشخيص واقع جودة خدمة مهنة التدقيق المالي في الجزائر، بالاعتماد على الإطار التنظيمي للمهنة، باعتباره يعكس العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي بما تتضمنه من هياكل مؤسساتية وأطر تشريعية تعنى بحوكمة الشركات محل التدقيق وما يتصل بها من تنظيم لمهن المحاسبة والتدقيق المالي والرقابة على جودة أعمالها، ولاختبار هذه الفرضية تم تقسيمها كمحور إلى جزئين مختلفين فالأول يسلط

الضوء على إسهامات الهياكل المؤسساتية المشرفة على مهنة التدقيق المالي في تحسين جودة الخدمة، بينما خصص الجزء الثاني لتقييم دور الأطر التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق المالي في تحسين جودة الخدمة، وباستخدام التحليل والمناقشة، دلت نتائج اختبار الفرضية على تأكيد صحتها وفق التالي :

بالرغم من تعدد الهياكل المؤسساتية والأطر التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق المالي إلا أنها لا تستجيب للمعايير المهنية بالشكل الذي يجعلها تساهم في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية، ومع ذلك فإن تلك الهياكل والأطر تتيح حوافزَ تساعد على تحسين الجودة إذا ما تم تفعيلها، لكنها تتضمن أوجه قصور قد تحدّ من الجودة إذا ما لم يتم تداركها. ويمكن تفسير هذه النتيجة بغياب إرادة حقيقية لدى السلطات التنفيذية لاستكمال الإصلاحات التي تتعلق بتنظيم مهن المحاسبة والتدقيق المالي، من خلال إيجاد دور مشترك للمهنيين والأكاديميين للمساهمة في عملية إصلاح جوهري للمهنة ببيئة الأعمال الجزائرية.

وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (lakhdari et al, 2020) حيث اعتمدت الدراسة على استنباط مجموعة من العوامل المؤثرة في الجودة باتجاهين متعاكسين فالأول يعنى بالحوافز والثاني يتضمن أوجه القصور التي يتضمنها تنظيم المهنة، وخلصت الدراسة إلى أن تنظيم المهنة يتضمن حوافز بحاجة إلى تفعيلها لتحسين الجودة، كما يشمل أوجه قصور تستدعي التدارك تفاديا للحدّ من الجودة[1].

ثانياً : مناقشة نتائج تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي

1.أشارت الفرضية الثانية للدراسة إلى وجود **"تأثير للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين"**، ولاختبار هذه الفرضية تم تقسيمها كمحور إلى خمسة أبعاد، حيث شملت خصائص المدقق المالي وفريق عمله ممثلة في تلقيهم لكل من التعليم العالي المتخصص والتدريب المهني، بالإضافة إلى اكتسابهم للخبرة المهنية ومواصلة التعليم المهني المستمر، فضلاً على الالمام بمتطلبات الاستقلال، وتتضن أبعاد هذا المحور (16) عاملاً يعد مؤثراً في الجودة، وبعد تحليل النتائج اتضح لنا بأن العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله مجتمعة بدرجة **"تأثير عالي جداً"** في تحسين الجودة، حيث بلغت درجة أهمية بنسبة (**87,30 %**)، وبهذه النتيجة يكون المحور الأول المتعلق بخصائص المدقق وفريق عمله قد تصدر الترتيب ضمن المحاور الثلاث للاطار المقترح للجودة، والجدير بالإشارة إلى أن كل العوامل المدرجة ضمن هذا المحور بأبعادها الخمسة تؤثر في الجودة من وجهة نظر المستجيبين من عينة الدراسة، ويمكن تفسير هاته النتيجة، كون أن مهنة التدقيق المالي تعد خدمة ترتكز بشكل أساسي على رأس المال الفكري بما يمتلكه من خصائص التأهيل العلمي والعملي بما فيها استيعاب قواعد السلوك المهني فضلاً عن كونها

[1]LAKHDARI Mohammed Tahar, ZOUZI Mohammed, The effect of the regulation of the statutory audit profession on the financial audit quality "A field study on a sample of professionals and academics in the wilayats of Ouargla and Ghardaia during the year 2019", **Algerian review of economic development**, Volume 07 (Number 02), Algeria: Kasdi Marbah University Ouargla, (2020) pp.397-414.

أحد معايير التدقيق المتعارف عليها، مما جعل طرفي عينة الدراسة تؤيد بقوة تأثير خصائص المدقق المالي في تحسين الجودة.

وتتوافق هذه النتيجة مع دراسة (Chadegani) حيث خلصت إلى وجود اتفاق بين مجموعات أصحاب المصلحة على أن خصائص فريق التدقيق هي من بين أهم العوامل المؤثرة في الجودة[1]. وكذلك تتفق أيضاً مع نتائج دراسة (النوايسة) في الأردن التي توصلت إلى أن أكثر العوامل تأثيراً في الجودة هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق بما يعادل نسبة (74,40 %)[2].

أما على مستوى البعد الأول المرتبط بتلقي المدقق المالي وفريق عمله للتعليم العالي المتخصص وهو ما يتوافق مع نتائج دراسة (Jenny Chu et al) حيث خلصت إلى أن المدققين الماليين الحاصلين على شهادة جامعية متخصصة في المحاسبة هم أكثر قدرة في الكشف عن التلاعب في الأرباح مقارنة بنظرائهم ممن لهم شهادة جامعية متخصصة في العلوم الاجتماعية[3]، بالنسبة لاكتساب المعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة، تتوافق نتيجة الدراسة الحالية مع نتائج دراسة (**مصباح البر**) حيث دلت النتائج بأن من أهم العوامل المؤثرة في الجودة في السودان، كان التأهيل العلمي للمدقق وإلمامه بمعايير المحاسبة والتدقيق المالي[4]، كما تتوافق مع دراسة (**Anis, Ahmed**)، حيث أظهرت النتائج وجود علاقة سلبية كبيرة بين نقص المعرفة بالقوانين التي تحكم المهنة لدى المدققين الماليين وجودة التدقيق المالي[5]، والمثل، بالنسبة إلى المعرفة بتكنولوجيا المعلومات المحاسبية، فإن نتيجة الدراسة تتوافق مع دراسة (**Anis, Ahmed**) في اعتبار المعرفة بتكنولوجيا المعلومات المحاسبية عامل مؤثر في الجودة[6]. في لبنان أيضاً دلت نتائج دراسة (**Hashem et al**) إلى وجود وعي لدى المدققين بالتأثير الإيجابي لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة التدقيق المالي[7]. وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المعيار رقم (401) الذي يعنى بالتدقيق في بيئة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، سنة 2004 وجاء في الفقرة رقم (4) على المدقق أن يمتلك المعرفة الكافية بنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، حتى يتمكن من التخطيط والاشراف والتوجيه والرقابة ومراجعة العمل المنجز حيث تعتمد المعرفة الكافية على طبيعة بيئة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية[8]. أما بخصوص استيعاب السلوك والقيم الأخلاقية، فإن نتيجة الدراسة تتوافق مع دراسة (**Anis, Ahmed**) في اعتبار استيعاب السلوك والقيم الأخلاقية مؤثر في

---

[1] Christensen, Brant E., et al. "Field evidence on auditors' and investors' views on audit quality." School of Accounting Seminar Series, The University of New South Wales,[online] Available at: https://www. business. unsw. edu. au/AboutSite/Schools-Site/AccountingSite/Documents/B.% 20Christensen. Vol. 20. 2013.

[2] محمد ابراهيم النوايسة، **مرجع سبق ذكره**، ص 390.

[3] Chu, J., Florou, A., & Pope, P. F. Does Accounting Education add Value in Auditing? Evidence from the UK, **Op.Cit.,** p 24.

[4] مصباح البر، موسى أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 158.

[5] Anis, Ahmed. **Op. Cit.**, P 337-351.

[6] **Idem.**

[7] Hashem, Boutheina, et al **Op. Cit.**, p p 131-143.

[8] Hand Book of international Auditing, ISA No.401, **Op. Cit.**, p 4.

جودة التدقيق المالي[1]، بالإضافة إلى أن معيار التعليم الدولي رقم (IES4) الذي يعنى بالتعليم المهني الأولي للقيم المهنية والأخلاق والمواقف، ينص على أن المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة تتمثل في خمسة محددات وهي: النزاهة، الموضوعية، والكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛ المحافظة على السر المهني؛ والسلوك المهني[2].

كذلك بالنسبة لاكتساب مهارات العمل الجماعي؛ اتخاذ القرار، الاتصال، التحليل والتفكير الانتقادي وحل المشاكل المعقدة، حيث تتوافق نتيجة الدراسة مع دراسات سابقة عربية وأجنبية (Anis, Ahmed؛ Manita, Riadh et al)[3] في اعتبار أن اكتساب هذه المهارات من خلال التعليم العالي يؤثر في الجودة، ويمكن تفسير ذلك بتوجيهات (IFAC) والتي مفادها، أن البيئة الاقتصادية العالمية المتغيرة تتطلب بشكل متزايد شركاء مهنيين مكتسبين لمهارات عامة مثل الاتصال والعمل الجماعي والقيادة ومهارات حل المشكلات والمهارات التحليلية ومهارات التعامل مع الآخرين[4].

بالنسبة إلى البعد الثاني الذي يعنى بالتدريب المهني تتفق نتائجنا بخصوص التحكم في استخدام أساليب التدقيق الإلكتروني، مع دراسة كل من (أحمد مرعي؛ جواهر السبيعي) في اعتبار أن استخدام التدقيق الإلكتروني يؤثر على الجودة[5]. كما أن الجودة تزيد كلما زاد تدريب المدقق وفريق عمله على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق حيث أن تأهيل ومعرفة المدقق بأهمية عملية التدقيق والغرض منها من شأنه زيادة جودتها[6]. والمثل بالنسبة للتحكم في استخدام الإجراءات التحليلية لتخطيط التدقيق وتحديد توقيته، فإن نتيجة الدراسة تتوافق مع دراسة (Matrood, Adnan et al) باعتبار أن استخدام الإجراءات التحليلية يساعد المدقق في تخطيط وتوقيت عملية التدقيق لما له من أثر كبير في الكشف عن التلاعب والتحريف في القوائم المالية (الجودة). أما بخصوص القدرة على تقييم أدلة التدقيق الملائمة والكافية، فإن نتيجة الدراسة تتوافق مع دراسة كل من (Zakari et al) في ليبيا، باعتبار أن ملاءمة الأدلة وكفايتها يؤثر في الجودة[7].

وفيما يتعلق بالبعد الثالث الخاص باكتساب الخبرة المهنية للمدقق فقد توافقت نتيجة هذه الدراسة مع دراسة (الأزرق والبهلول)[8] التي توصلت إلى وجود تأثير للمعرفة المتخصصة بصناعة العميل في الجودة بليبيا، وبالمثل بالنسبة للقدرة على ترشيد الحكم المهني بفهم وتقييم التقديرات المحاسبية المعقدة، فإن نتيجة الدراسة تتوافق مع ما أكدت عليه دراسة (Griffith et al) باعتبار أن التفكير الانتقادي لدى المدقق أثناء تقييم القيم العادلة يمكن أن يحسن من تحديد التقديرات غير المعقولة لها، وينعكس ذلك على تحسين جودة التدقيق[9]. أما بخصوص القدرة

---

[1] Anis, Ahmed. **Op. Cit.**, P 337-351.
[2] Handbook 2017 (IAESB), **Op. Cit.,** p 54.
[3] Manita, Riadh, et al. **Op. Cit.,** p 7.
[4] TANDIONTONG, Mathius et al, **Op. Cit.,** p. 3.
[5] أحمد زهير مرعي، **مرجع سبق ذكره**، ص 76.
[6] جواهر السبيعي، **مرجع سبق ذكره**، ص 2.
[7] Zakari, Mohamed, and Karim Menacere. **Op. Cit.,** 3-24.
[8] أسامة الأزرق وسمير البهلول، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 30-53.
[9] Griffith, Emily E., et al. **Op.Cit.,** p p 49-77.

على تحديد وفهم أوجه القصور بمراقبة الجودة وتطوير إجراءات مناسبة لمعالجتها، فإن نتيجة الدراسة تتوافق مع ما نص عليه المعيار الدولي لمراقبة الجودة 1 (ISQC) على أن الخبرة والكفاءة المهنية الكافية والملائمة للشخص المسؤول عن نظام مراقبة الجودة في مكتب التدقيق لتحديد وفهم مشكلات مراقبة الجودة وتطوير السياسات والإجراءات المناسبة[1]،

بالنسبة إلى البعد الرابع المتعلق بالتعليم المهني المستمر وبخصوص تعزيز السلوك المهني والقيم الأخلاقية، فقد توافقت نتيجة هذه الدراسة مع الدراسة التحليلية لـ (**Arowoshegbe et al**) التي أوصت بضرورة إدراج السلوك والقيم الأخلاقية للمهنة كمادة علمية تدرس في الجامعات النيجيرية، حيث أكدت أيضاً على أن تعليم الأخلاقيات لما له من أهمية، يجب أن يكون قبل وبعد منح الاعتماد لمزاولة المهنة[2]. وبالمثل بالنسبة لمواكبة المستجدات في معايير المحاسبة والتدقيق والقوانين ذات الصلة، فإن نتيجة الدراسة تتوافق مع ما أكد عليه (Elder) بأنه يجب على المدققين الاستجابة لمتطلبات التعليم المستمر للحفاظ على تراخيصهم لممارسة المهنة، أو كشرط لتجديد الترخيص بحيث توفر مهنة التدقيق المالي تعليماً مهنياً مستمراً لتحسين جودة خدمة التدقيق المناسبة ولإبقاء المدققين الماليين على اطلاع دائم بمجموعة من المعارف الواسعة والمتغيرة باستمرار في مجال المحاسبة والتدقيق والجباية[3]. أما بخصوص المتابعة المستمرة لتطور تكنولوجيا، فإن نتيجة الدراسة تؤيد ما أكدت عليه دراسة **(Coenenberg)** باعتبار أن التغييرات الأكثر إثارة للاهتمام في بيئة المحاسبة والتدقيق هي تدويل الأعمال والتطور السريع في مجال تكنولوجيا المعلومات، بحيث أثر كلاهما في مهن المحاسبة والتدقيق، وباعتبار ما يتوقع بأن يكون لهما تأثير أكبر في المستقبل، كان لازما أن نتفاعل مسبقاً بشأن برامج تعليم المدققين من أجل ضمان الجودة العالية لخدمات المحاسبة والتدقيق في المستقبل[4].

أما بخصوص البعد الخامس الذي يهتم باستقلال المدقق تتفق نتيجة هذه الدراسة بخصوص الامتثال لمدونة قواعد السلوك المهني مع ما خلصت له دراسة (Haeridistia et al) بأن أخلاقيات المهنة تؤثر على جودة التدقيق المالي، مما يفيد بأن استمرار المدقق في الامتثال لمدونة قواعد السلوك المهني، يسهم في أن تعكس نتائج التدقيق الصورة الفعلية للقوائم المالية[5]. وبالمثل بالنسبة إلى ممارسة الشك المهني لتقييم المخاطر والكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية، فإن نتيجة الدراسة تنسجم مع توجيهات (CAQ) بأنه يجب على المدقق أن يمارس درجة عالية من الموضوعية والشك المهني لأن الكفاءة المهنية للمدقق المالي لا تكفي لوحدها لتحقيق جودة التدقيق[6]. وهو ما يتوافق مع نتائج دراسة **(**Kusumawati**)** التي دلت أن ممارسة الشك المهني لها تأثير مباشر

[1] International standard on quality control (ISQC) 1: **Op.Cit.,** p 53.
[2] Arowoshegbe, Amos O., **Op.Cit.,** p p 1-15.
[3] Yi-Fang Yang et al. **Op.Cit.,** p, P 1338.
[4] COENENBERG, Adolf Gerhard et al. **Op.Cit.,** p 377.
[5] Haeridistia, Nurlita et al. **Op.Cit.,** p p 24-27.
[6] Centre for audit quality, **External Auditor Assessment Tool: A Reference for Audit Committees**, 2017, P 8.

على جودة التدقيق[1]. وهو ما يتوافق مع إرشادات (IAASB) حيث أفاد بأنه إذا لم يكن فريق التدقيق متمكن من الاستخدام المناسب للشك المهني للطعن في تأكيدات الإدارة فلن يمتلك القدرة على اكتشاف الاحتيال ولا على الاستنتاج الموثوق بأن القوائم المالية للكيان تعرض بشكل عادل[2]. أما بخصوص التفكير الانتقادي والموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها، فقد توافقت نتيجة هذه دراسة مع ما توصلت له دراسة (التويجري والنافعاني) باعتبار **أن** التفكير الانتقادي والموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها يؤثر في الجودة [3].

2. أشارت الفرضية الثالثة إلى وجود "**تأثير للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين**"، ولاختبار هذه الفرضية تم تقسيمها كمحور إلى خمسة أبعاد، حيث شملت تنظيم متطلبات كل من تحسين الكفاءة المهنية وتعزيز الاستقلال بالإضافة إلى الرقابة على الجودة، وكذا الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق المالي، فضلاً عن حوكمة الشركات محل التدقيق، وتتضن أبعاد هذا المحور (20) عاملاً يعد مؤثراً في الجودة، وبعد تحليل النتائج اتضح لنا بأن العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي مجتمعة حققت درجة "**تأثير عالي**" في تحسين الجودة، حيث بلغت نسبة (**83,92 %**)، ويرجع ذلك لأهمية بيئة التدقيق المالي ولما تتضمنه من هياكل مؤسساتية وأطر تشريعية تعنى بحوكمة الشركات محل التدقيق وبتنظيم المهنة والإشراف عليها بمتابعة تقييم الجودة المؤداة من قبل مكاتب التدقيق من خلال وضع المعايير المهنية وإصدار القوانين المنظمة للمهنة لتحفيز المدققين على تحسين الجودة من خلال الرقابة عليها وما يترتب على ذلك من الاخلال الامتثال لهذه المعايير من مساءلة، وما يلحق بها من عقوبات جراء المخالفات المرصودة من قبل مكاتب التدقيق. ويمكن تفسير هذه النتيجة باعتبار أن حوافز شركاء وموظفي مكاتب التدقيق المالي لأداء عمليات تدقيق عالية الجودة تتأثر بالمنظمات المشرفة على مهنة التدقيق المالي التي تعاقب المدققين ومكاتبهم على السلوكيات التي تحد من جودة التدقيق[4]. وهو ما يتوافق أيضاً مع مقترح (FRC, 2008) والذي يفيد بأن جودة التدقيق تتأثر كذلك بعوامل خارجة عن سيطرة المدققين والتي من بينها بيئة تنظيمية للتدقيق تهتم بمحددات تحسين جودة التدقيق[5].

وبخصوص البعد الأول الذي يعنى بتنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية تتفق نتائج دراستنا مع دراسة (Wahab, Roslan) بأن تحديث طرق تعليم المحاسبة وجعلها قائمة على التكنولوجيا تعد خطوة في الاتجاه الصحيح لتلبية طلب الخدمة على المحاسبين المحترفين ذوي الخبرة العالية في تكنولوجيا المعلومات والجودة العالية [6]. كذلك دلت نتائجنا على أهمية دور التنظيم في وضع شروط صارمة لمزاولة المهنة بما يكفل جودة انتقاء المترشحين

[1] KUSUMAWATI, Andi et al. **Op.Cit.,** p 998.
[2] (IAASB) , A Framework for Audit Quality, **Op.Cit., p 26.**
[3] عبد الرحمان التويجري وحسن النافعاني، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 219-255.
[4] Francis, Jere R, **Op. Cit.**, p 126.
[5] **FRC,** The audit quality framework, **Op.Cit.**, p **7.**
[6] Wahab, Roslan Abdul, et al. **Op. Cit.**, p p 7737-7741.

لمزاولة المهنة والذي من شأنه أن يساهم في تحسين الجودة، وهو ما يتفق مع دراسة (Van et al) حيث توصلت إلى وجود ارتباط بين صرامة متطلبات الترخيص لمزاولة مهنة التدقيق المالي في دول الاتحاد الأوروبي (الحصول على شهادة علمية أعلى وفترة تدريب أطول) وجودة التدقيق المالي[1]. أيضاً بخصوص منح التراخيص لمكاتب التدقيق الدولية الكبيرة الحجم نتفق مع دراسة (عوض) التي توصلت إلى أن ارتباط مكتب التدقيق المحلي بمكتب عالمي تساهم بنسبة (67 %)، في تقليل مخاطر التدقيق غير المنظم بمصر[2]. كذلك تدعم نتائجنا مقترح (Knechel, W. Robert) الذي يؤكد على أن المطالبة بتحسين الجودة دون التفكير في التكلفة قد لا يؤدي إلى توازن قابل للتطبيق اقتصادياً، في حين أن المنظمات المشرفة على المهنة قد تكون أقل اهتماماً بشأن التكلفة، فقد يكون من الأفضل القول بأن المهنة يجب أن "تنافس على القيمة"، والتي تعترف ضمنياً بمقايضة تكاليف التدقيق مقابل فوائده[3].

بالنسبة للبعد الثاني المتعلق بتنظيم متطلبات تعزيز الاستقلال تتفق نتائجنا مع دراسة **(Beattie, et al. 2013)** حيث خلصت إلى أن جودة التدقيق المالي في المملكة المتحدة تتأثر بجملة من العوامل التنظيمية ممثلة في تناوب المدقق المالي وكذا استقلاله الاقتصادي عن العملاء[4]؛ وفي هذا البعد نتفق أيضاً مع دراسة (Al-Ajmi, 2009) التي كشفت بأن تقديم الخدمات الاستشارية يؤثر على استقلالية المدقق في كونه يخفض من جودة التدقيق [5]. كما تتفق نتائجنا أيضاً مع دراسة (أبو الجبل) التي أفادت بأن التدقيق المالي المشترك الإلزامي بمصر يساهم في تحسين الجودة شريطة وجود أحد مكاتب التدقيق العالمية الكبرى ضمن طرفي التدقيق[6].

أما بخصوص البعد الثالث المرتبط بتنظيم متطلبات تحسين الجودة تتفق نتائج دراستنا مع دراسة (Hai Phan) التي كشفت بأن أعمال مراقبة الجودة الداخلية والخارجية تؤثر بدرجة كبيرة على جودة التدقيق المالي في فيتنام[7]. كذلك فيما يتعلق بضرورة تناسب الأتعاب مع جهد ووقت المهمة وما يحيط بها من مخاطر تتفق مع دراسة (Patrick Egbunike) التي أوصت بضرورة أن تحصل مكاتب التدقيق على المقدار الأمثل للأتعاب، للتأكد من أنها لا تنفق أكثر من اللازم تفادياً للمساومة بجودة التدقيق[8]، مما يتيح كفاية الوقت المخصص لمهام التدقيق حيث تدعم هذه النتيجة وجهة نظر (PCAOB) التي تعتبر الحجم الساعي المستغرق في عملية التدقيق كأحد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي[9]. وأيضاً نتفق مع نتائج دراسة (الشحاده وآخرون) التي توصلت إلى وجود تأثير مهم لتفعيل المساءلة القانونية للمدقق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي في الأردن.[10]

---

[1] Van Linden, Christophe, et al. **Op.Cit**., p p 360-373.

[2] أمال محمد عوض، ، **مرجع سبق ذكره**، ص 2.

[3] Knechel, W. Robert. "**Audit quality and regulation**." Op.Cit., P 215.

[4] Beattie, Vivien, et al, **Op. Cit.**, p p 56-81.

[5] Al-Ajmi, Jasim. **Op.Cit.**, p p 64-74.

[6] أبو الجبل نجوى محمود أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 113-160.

[7] Hai, Phan Thanh. **Op.Cit**., p p 83-94.

[8] Patrick Amaechi Egbunike et al, **Op. Cit**., p p 181-187

[9] (PCAOB) (2015a), **Concept Release on Audit Quality Indicators**, No. 2015-005, Op.Cit., P 13.

[10] عبد الرزاق الشحاده وعمران عبشو، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

وفيما يتعلق بالبعد الرابع الذي يهتم بالثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق تتفق نتائج دراستنا مع دراسة (الأزرق وآخرون) التي أظهرت بأن سمعة مكتب التدقيق المالي وشهرته بالإضافة إلى حجمه تعد من بين أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي في ليبيا[1]. كما تتفق مع دراسة (Morris) التي أوضحت بأن الثقافة التنظيمية الأخلاقية مرتبطة ارتباطاً سلبياً بتصورات المدققين المسؤولين عن ارتكاب السلوكيات المخفضة لجودة التدقيق[2]. أيضاً تتفق نتائجنا مع دراسة (Duh, Rong-Ruey, et al) حيث أفادت بأن المشاركة بالمعرفة بمكاتب التدقيق مرتبطة بشكل إيجابي بتحسين جودة التدقيق في تايوان[3].

أما بخصوص البعد الخامس المتعلق بحوكمة الشركات محل التدقيق تتفق نتائجنا مع دراسة (Shanszadeh) حيث خلصت إلى أن فعالية نظام الرقابة الداخلية تسهم في تعزيز جودة التدقيق المالي[4]. وأيضاً تتفق مع دراسة (Oussii et al) التي أكدت على أن جودة الرقابة الداخلية ترتبط ارتباطا إيجابي وبدرجة عالية بمدى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي، ومستوى ضمان مراقبة جودة التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى متابعة ومشاركة لجنة التدقيق في مراجعة برنامج التدقيق الداخلي ونتائجه[5]. كما تدعم نتائجنا مقترح (CAQ) الذي يفيد بضرورة تفاعل لجنة التدقيق من حيث الاتصال مع المدقق المالي والعمل على تقييمه فيما يتعلق بمدى ممارسته للنزاهة والموضوعية والشك المهني[6]. وكذلك بالنسبة إلى تعزيز إجراءات الرقابة الخاصة بلجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها تتفق مع دراسة (Li, Liuchuang, et al.) التي أكدت على أن إجراءات الإنفاذ أجبرت مكاتب التدقيق وموظفيها على الاستجابة للعقوبات من خلال اتباع نهج منسق واستراتيجي لتحسين جودة التدقيق[7].

3.أشارت الفرضية الرابعة إلى وجود **"تأثير للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين"**، ولاختبار هذه الفرضية تم تقسيمها كمحور إلى خمسة أبعاد، ممثلة في (إدارة العلاقات مع العملاء، تقييم المخاطر والاستجابة لها، تنفيذ عمليات التدقيق، الرقابة على الجودة، التقارير عن المسائل الجوهرية للتدقيق)، وتتضن أبعاد هذا المحور (19) عاملاً يعد مؤثراً في الجودة، وبعد تحليل النتائج اتضح لنا بأن العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي مجتمعة حققت درجة "**تأثير عالي جداً**" في تحسين الجودة حيث بلغت نسبة (**86.63 %**)، ويمكن تفسير ذلك لأهمية تنفيذ العمليات باعتبارها تتويج ينبثق عن توافر عوامل ترتبط بخصائص المدقق المالي بالإضافة إلى عوامل تتعلق ببيئة تدقيق موائمة وهذا من منطلق أن العبرة بالنتائج وبالتالي يتم تجسيد الجودة الفعلية من خلال تنفيذ عمليات

[1] أسامة الأزرق وسمير البهلول، **مرجع سبق ذكره، ص 30**.

[2] Morris, Jan Taylor. **Op. Cit**., p 1.
[3] Duh, Rong-Ruey, et al. **Op.Cit**., p p 51-79.
[4] Shanszadeh, Bagher, et al. **Op. Cit**., p..97
[5] Oussii, Ahmed Atef, et al.. **Op. Cit**., https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2017-1579
[6] Centre for audit quality, External Auditor Assessment Tool: A Reference for Audit Committees, 2017, P 8.
[7] Li, Liuchuang, et al. **Op. Cit**. p p 1-29.

التدقيق، بمعنى أنه عند عدم نجاح تنفيذ عمليات التدقيق المالي فلا جدوى من توافر العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله وكذا العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق موائمة.

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (**أحمد حابي، 2015**) [1]، إذ دلت النتائج على أن أكثر العوامل أهمية في التأثير على الجودة تتمثل في التزام المدقق المالي بأداء عمليات التدقيق وفقا لمعايير التدقيق وقواعد آداب السلوك المهني، ودعم استقلالية المدقق المالي.

وبخصوص البعد الأول تتفق نتائج دراستنا مع دراسة (**Hatfield, et al, 2020**) فيما يخص إدارة العلاقات مع العملاء بطريقة جيدة من قبل الفريق المشارك في الارتباط يخلق حوافز لدى العملاء ترفع من مستوى تعاونهم واستجابتهم لاستفسارات المدقق وطلباته للمستندات المحاسبية، مما يشير إلى وجود تأثير إيجابي لأنشطة إدارة علاقات العملاء في إنجاح عمليات التدقيق[2].

وفيما يتعلق بالبعد الثاني المرتبط بتقييم المخاطر والاستجابة لها تتفق نتائج دراستنا مع دراسة (Cameran, et al) التي توصلت إلى أن التنوع المختلف لفرق التدقيق من حيث وجود المدققين وكبار المدققين والمدراء والشركاء يؤثر على جودة التدقيق المالي[3]. كما ينظر إلى تنوع فريق التدقيق ودعمه بمختصين في المجالات ذات الصلة على أنه يندرج ضمن مبدأ التخصص وتقسيم العمل. وبالمثل تتفق مع دراسة (جعفر الكعبي) التي كشفت بأن استخدام جلسات العصف الذهني أثناء تخطيط التدقيق يؤدي إلى تحسين الجودة في العراق من خلال اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال أو الأخطاء مما يؤدي إلى الحفاظ على ثقة أصحاب المصلحة بمهنة التدقيق المالي[4]. وأيضاً تتفق مع دراسة (Safonova, Fridrihovna et al) التي خلصت إلى أن جودة وكفاءة إنجاز مهمة التدقيق في روسيا يرتبط ارتباطاً مباشراً باستيفاء توثيق عملية التدقيق لمتطلبات المعايير الدولية للتدقيق[5]. كما تدعم دراستنا توصيات دراسة لجنة (Cohen) حيث كشفت بأن من أهم العوامل الرئيسية لفشل عملية التدقيق هي عدم المتابعة والإشراف على عمل المساعدين ويحدث ذلك عادة بسبب ضغوط العمل[6].

وكذلك تتفق مع نتائج دراسة (Alsahli et al) التي خلصت بأن استخدام تحليل البيانات الضخمة يسهم في تحسين جودة التدقيق المالي[7]. وبالمثل تتفق مع دراسة (سهيل أبو ميالة) التي أفادت بجود أثر لهيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لنموذج (COSO 2013)، في تحسين جودة التدقيق المالي بفلسطين[8]. وكذا مع

[1] أحمد حابي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 1-225.

[2] Hatfield, Richard C., et al. **Op.Cit**., Available at SSRN 3560921.

[3] Cameran, Mara et al. **Op.Cit**., p p 595-621

[4] جعفر عبد الحسين حلو الكعبي وصفاء أحمد محمد العاني، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 428-443

[5] Safonova, Margarita Fridrihovna, **Op.Cit**., p p 23-33.

[6] المرجع السابق، ص 136.

[7] Alsahli, Mohamad, et al. **Op.Cit**.

[8] سهيل نعيم ابو ميالة، **مرجع سبق ذكره**، ص 1.

نتائج دراسة (عصام شاهين) في سورية التي أظهرت إثبات جدوى استخدام رأي المدقق المالي في مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق، كمؤشر لقياس جودة التدقيق المالي[1].

وفيما يخص البعد الثالث المرتبط بتنفيذ عملية التدقيق تتفق نتائجنا مع دراسة (ناظم جبار) حيث خلصت إلى أن استخدام التدقيق الإلكتروني يحسن من جودة الأعمال وتوثيقها في العراق، من خلال تدقيق أرصدة الحسابات المختلفة بشكل أدق وأسرع وكذا في إعداد أوراق العمل والمصادقات[2]. وفي هذا الصدد نتفق أيضاً مع دراسة (Christensen, et al) التي كشفت بأن المدققين ينظرون إلى إتمام تخطيط التدقيق وإجراءات العمل الميداني في الوقت المناسب باعتبارهما من السمات المهمة للجودة[3]. وبالمثل تتفق نتائجنا مع دراسة (Mohamed bshayreh) التي دلت على وجود تأثير ذو أهمية لتطبيق الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق المالي بالأردن[4]. وأيضاً مع دراسة (إيمان عبد الفتاح) التي أفادت بأن جمع وتقييم أدلة الإثبات يعد أحد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي بمصر[5].

أما بالنسبة للبعد الرابع تتفق نتائج دراستنا مع دراسة (محمد مظهر) التي دلت على أن الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق والرقابة على جودة التدقيق المالي يعد من أهم العوامل المؤثرة في الجودة بدولة قطر، كما أكدت على أنه من أهم مظاهر الاستدلال على الجودة هو عدم قبول مكتب التدقيق الارتباط مع عميل لا يمتلك المكتب الخبرة الكافية لاستفاء متطلبات المهمة[6]. وبالمثل تستجسب دراستنا لمتطلبات الرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية التي نص عليها معيار التدقيق الدولي رقم (220) على أن المناقشة بين أعضاء فريق التدقيق تسمح للأعضاء الأقل خبرة في الفريق بطرح الأسئلة مع المدققين الأكثر خبرة بحيث يمكن إجراء الاتصال المناسب داخل فريق التدقيق[7]. وفي هذا الصدد تتفق أيضاً مع دراسة (Christensen, et al) التي كشفت بأن المدققين ينظرون إلى توسيع الاستشارات خارج فريق التدقيق بأنه يساعد على تحسين الجودة، لكن يفضل استشارة الخبراء المختصين داخل مكتب التدقيق لأهميتها، على استشارة الخبراء الخارجيين[8]. كما تتفق نتائجنا أيضاً مع دراسة (Seckler) التي توصلت إلى وجود تأثير مباشر لمراجعات أورق العمل في تحسين الجودة من خلال تصحيح الأخطاء[9].

[1] عصام تركي شاهين، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 122-123.

[2] ناظم شعلان جبار، **مرجع سبق ذكره**، ص 105.

[3] Christensen, Brant E, et al. **Op.Cit**..

[4] Mohamed Mahmoud bshayreh, . **Op.Cit**. p 57.

[5] إيمان عبد الفتاح الجمهودي، **مرجع سبق ذكره**، ص 338.

[6] محمد مظهر أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 4.

[7] isa 220 **Op.Cit**.p 16

[8] Christensen, Brant E, et al. **Op.Cit**..

[9] Seckler, Christoph, Ulfert Gronewold, and Markus Reihlen. **Op.Cit**.

أما بخصوص البعد الخامس المتعلق بإصدار تقارير التدقيق في الوقت المناسب تتفق نتائج دراستنا بالنسبة للتقارير عن المسائل الجوهرية للتدقيق مع دراسة (**Hosseinniakani, 2020**) والتي خلصت إلى أن تطبيق متطلبات المعيار الدولي للتدقيق رقم (701) قد أسهم في تحسين الجودة بدرجة عالية بالنسبة للشركات المدرجة في سوق الاتحاد الأوروبي[1]. وبالمثل تتفق تنائجنا مع ما أفاد به (PCAOB) ضمن إطاره المقترح للجودة بأن الإبلاغ في الوقت المناسب عن كل من نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية وقدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرارية في الاستغلال يعد من العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي[2]. وهو ما يتفق أيضاً مع دراسة (Christensen, et al) التي كشفت بأنه ينظر لرأي المدقق المالي الغير المشروط في تقريره حول قدرة العميل على الاستمرار كعامل مؤثر في تحسين الجودة، بحيث إذا استمر العميل فعلا بعدها تتحقق الجودة العالية، وأما إذا أعلن إفلاسه فهو مؤشر على انخفاض في الجودة[3]. كذلك تتفق مع دراسة (سمير عيسى) التي خلصت إلى أن أداء عملية التدقيق المالي بجودة عالية، يؤدى إلى اكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات الجوهرية والتي من بينها سلوك إدارة الأرباح، مما ينعكس ايجابياً على جودة القوائم المالية المنشورة[4]. وهذا ما يتوافق مع مفهوم الجودة الذي قدمته (DeAngleo) " بأنها الاحتمال المشترك الذي تم تقييمه من قبل السوق بأن يقوم المدقق المالي باكتشاف تحريفات جوهرية في القوائم المالية للعميل والإبلاغ عنها من خلال تقريره"[5].

ثالثاً : مناقشة نتائج الاختلاف في الآراء بين طرفي العينة (المهنيين والأكاديميين) بخصوص تأثير الإطار المقترح في تحسين الجودة

1.أشارت الفرضية الخامسة إلى أنه "**لا يوجد اختلاف في الآراء بين المهنيين والأكاديميين بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية**". وأثبتت نتائج الاختبار صحة الفرضية بما يفيد بوجود اتفاق في الآراء بين المهنيين والأكاديميين بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية، ويرجع ذلك لما يتميز به طرفي العينة من قواسم مشتركة تؤسس لتوحيد المعارف لديهم بخصوص مهنة التدقيق المالي، حيث يتميز الأكاديميين بمعرفة علمية متخصصة بالتطورات الحاصلة بمهنة التدقيق المالي على الصعيدين الدولي والمحلي، تكسبهم دراية بالمهنة لا تقل شأناً عن المهنيين، مما يجعل لديهم القدرة على إدراك العوامل المحتملة التأثير في جودة التدقيق المالي، وعليه نستنتج أن طرفي عينة الدراسة لديهم نوعًا من "العلاقة بين النظراء" لوجود التشابه بينهم في المؤهلات الأكاديمية في ذات الاختصاص، مما يفسر الاتفاق في الارآء بينهم بخصوص العوامل المؤثرة في تحسين الجودة.

[1] S Mahmoud, Hosseinniakani. **Op.Cit.,** https://gupea.ub.gu.se/handle/2077/63229
[2] (PCAOB) (2015a), **Concept Release on Audit Quality Indic at ors**, **Op.Cit.,** P 7.
[3] Christensen, Brant E, **, Op.Cit.,**
[4] سمير كامل محمد عيسى، **مرجع سبق ذكره**، ص 33.
[5] Linda Elisabeth DeAngelo**, Op.Cit., P** 186.

وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (Gonthier et al, 2016) [1]، حيث هدفت إلى قياس الاختلافات في إدراك محددات جودة التدقيق بين المهنيين الفرنسيين المشاركين في عملية التدقيق (مدققي ومعدي القوائم المالية) لكونهم يشتركون في نفس المبادئ المهنية والشخصية المتعارف عليها، مما يعني أن لديهم نوع من "العلاقة بين النظراء" لوجود التشابه بينهم في التنظيم والمؤهلات المهنية والأكاديمية، وانطلق الباحثين من ضرورة تجاوز التصنيف الكلاسيكي مدقق أو مُعِد ومحاولة تصنيف المهنيين وفقا لمفهوم المجتمع المعرفي (تصنيف الأفراد على أساس تصوراتهم المختلفة بغض النظر عن دورهم في عملية التدقيق)، وتوصلت الدراسة إلى أن مدققي ومعدي القوائم المالية لديهم بشكل عام تشابه كبير في إدراك جودة التدقيق المالي، كما لا توجد اختلافات جوهرية في الإدراك لدى أصحاب المصلحة المتعلمين في فرنسا تعزى لدور الفرد في عملية التدقيق وهي تتفق مع دراستنا في عدم وجود اختلاف في الآراء بين أصحاب المصلحة والذين من بينهم طرفي عينة دراستنا (المهنيين والأكاديميين) بخصوص إدراكهم للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي. وهو ما يتوافق أيضاً مع دراسة (سعيدي وآخرون، 2018)[2]، حيث خلصت النتائج إلى اتفاق في الآراء ما بين محافظي الحسابات والأكاديميين حول أثر جودة المعلومة المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي بالجزائر.

رابعاً : مناقشة نتائج الفروق تبعاً للمتغيرات الشخصية والوظيفية

1. أشارت الفرضية السادسة إلى أنه "**يوجد أثر للخصائص الوظيفية للمستجيبين من عينة المهنيين فيما يتعلق بمتغيرات كل من التصنيف المهني والمنصب الوظيفي في تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية**" وأثبتت النتائج رفض صحة هذه الفرضية، ويرجع ذلك إلى أن جميع المدققين الماليين بمختلف تصنيفهم (خبراء محاسبين، محافظي حسابات) أو مناصبهم الوظيفة (مدراء، شركاء، مدقق رئيسي، مساعد مدقق)، هم في الأساس يشتركون في المؤهل العلمي وكذا التخصص، فضلاً على أنهم يخضعون لنفس الإطار التنظيمي للمهنة، ممثلاً في القوانين والمعايير المنظمة للمهنة، مما يفسر اتفاق هذه الفئات من المهنيين بخصوص تأثير الإطار المقترح في تحسين الجودة.

وهو ما يتوافق مع دراسة (**أسماء بودونت، 2016**) [3]، حيث توصلت إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 5$ % بين اتجاهات أفراد العينة بخصوص المؤشرات المقترحة مجتمعة بمحاورها

[1] **Gonthier-Besacier, et al., Op. Cit.,** p p 186-201.

[2] سعيدي عبد الحليم وفلة حمدي، إمكانية تحسين الافصاح المحاسبي في المؤسسات الجزائرية وعلاقته بتعظيم جودة المعلومات المحاسبية – دراسة عينة من آراء محافظي الحسابات والأكاديميين – **مجلة الحقوق والعلوم الانسانية**، العدد الاقتصادي، دراسات اقتصادية، المجلد 12، العدد 1، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2018، ص ص : 389 - 399.

[3] **أسماء بودونت، مرجع سبق ذكره**، ص ص 1-175.

الثلاث (مكتب التدقيق، سمعة المدقق، فريق التدقيق) لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى متغير المنصب الوظيفي.

2. أشارت الفرضية السابعة إلى أنه "**باستثناء متغير الجنس لا يوجد أثر للخصائص الشخصية والوظيفية للمستجيبين من عينة الدراسة المتمثلة في كل من الخبرة المهنية، ومنطقة مزاولة المهنة، المؤهل العلمي، في تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية**".

أظهرت نتائج اختبار الفرضية التي تعنى بالفروق الشخصية والوظيفية لطرفي عينة الدراسة بوجود فروق في آراء المستجيبين من عينة الدراسة تبعاً لمتغير الجنس حيث كان متوسط الرتب للإناث أكبر من الذكور، وهذا يشير إلى أن الإطار المقترح للجودة حضي بموافقة أكبر من قبل الإناث مقارنة بالذكور، وهذه النتيجة تتوافق مع ما خلصت إليه دراسة (Broberg et al) في السويد، حيث وجدت المدققين الإناث لديهم عدد أقل من العملاء ويطلبون بانتظام المزيد من الوقت مقارنة مع الذكور، مما يجعل الإناث يؤدين جودة تدقيق عالية وفي الوقت نفسه يواجهون ضغط موازنة زمنية أعلى من الذكور[1]، وهو ما قد يفسر وبالاستناد إلى دراسة حديثة حيث أفادت بأن المدققين من الذكور يميلون أكثر من الإناث للانخراط في سلوكيات غير أخلاقية تحت مبرر مواجهة ضغوط تتعلق بتحقيق النجاح وتعظيم ربحية مكاتب التدقيق، مما قد يفسر بأن المدققين الذكور هم في الغالب الذين يخضعون للإغراءات التجارية (مثل تعظيم الربحية) التي تحتفي بها مكاتب التدقيق الخاصة بهم مقارنة بالإناث. في الوقت الذي تهتم فيه المدققات بإعطاء أولوية أعلى لجودة التدقيق من الاهتمام بتخفيض التكلفة أي أنهن أقل اهتمام بالجانب التجاري للتدقيق مما يستنتج بأنهن أكثر محافظة على الاستقلال من الذكور[2]، وبناء عليه يمكن أن نسقط ذلك على الدراسة الحالية بحيث أن حرص الإناث بالاهتمام بالجودة أكثر من الذكور يمنحهم قدرة أكبر من نظرائهن الرجال في التمييز لتحديد العوامل المؤثرة في تحسين الجودة أكثر من الذكور، بسبب طغيان العامل المادي على الذكور مما يجعلهم أقل اهتمام وحرص بالعوامل المؤثرة في تحسين الجودة باعتبار أنها تتعارض مع الرغبة في تعظيم الأرباح مثل عدم صرامة اجراءاتهم في قبول العملاء الجدد أو الاستمرار مع العملاء الحاليين التي تنص عليها معايير الرقابة على الجودة على أنها عامل مهم مؤثر في الجودة.

2. أظهرت كذلك نتائج اختبار الفرضية السابعة في شقها الثاني والذي يعنى بالفروق الشخصية والوظيفية لطرفي عينة الدراسة بعدم وجود فروق في آراء المستجيبين من عينة الدراسة تبعاً لمتغيرات كل من الخبرة المهنية، ومنطقة مزاولة المهنة، المؤهل العلمي، في تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية، والذي يمكن تفسيره بعدم وجود فجوة معرفية تعزى للخبرة المهنية، مما يفيد بأن المهنيين بمختلف مجالات الخبرة المهنية

[1] Broberg, Pernilla, et al. **Op.Cit.,** p p 331-350.

[2] Hardies, Kris et al. "Do (fe) male auditors impair audit quality? Evidence from going-concern opinions." **European Accounting Review** 25.1 (2016): p 4.

لديهم، يتقاسمون فيما بينهم حد أدنى من الخبرة المهنية كفيل بتحقيق مستوى معرفي أسهم في اتفاق آرائهم بخصوص تأثير الإطار المقترح للجودة.

أما بخصوص متغير منطقة مزاولة المهنة يمكن تفسيره بوجود قواسم مشتركة لدى المهنيين في جميع المناطق الجغرافية للجزائر (الشمال الشرقي، الوسط، الشمال الغربي، الجنوب الغربي، الجنوب الشرقي)، ممثلة في توحيد شروط الحصول على الاعتماد لممارسة المهنة، فضلاً على توحيد المتطلبات والمعايير المهنية والقوانين المنظمة للمهنة في جميع مناطق الجزائر، مما أسفر عن اتفاق في آراء المهنيين في جميع المناطق بخصوص تأثير الإطار المقترح في الجودة.

أيضاً بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي يمكن تفسيره بأن المهنيين على اختلاف مؤهلاتهم العلمية (ليسانس، ماستر، ماجستير، دكتوراه)، إلا أنهم يشتركون في تعليم عالي قاعدي متخصص، أسهم في توحيد حد أدنى من التأهيل العلمي لديهم فيما يتعلق بمجال المحاسبة والتدقيق، ما جعلهم يتجاوزون فارق التصنيف المعرفي (ما قبل التدرج وما بعد التدرج)، مما أسفر عن عدم اختلاف آرائهم بخصوص تأثير الإطار المقترح في الجودة.

وتتوافق هذه النتيجة ايضاً مع دراسة (**أسماء بودونت، 2016**) [1] حيث دلت نتائجها على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 5$ % بين اتجاهات أفراد العينة بخصوص المؤشرات المقترحة مجتمعة بمحاورها الثلاث (مكتب التدقيق، سمعة المدقق، فريق التدقيق) لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى متغيرات كل من الخبرة المهنية والمؤهل العلمي.

خامساً : مناقشة نتائج اختبار الأنموذج البنائي للدراسة

1. أظهرت نتائج اختبار الفرضية الثامنة التي تعنى ببناء أنموذج الدراسة إلى استيفاء الأنموذج لجودة مطابقة مقبولة مع البيانات الميدانية، وهذا بعد تطويره بالتعديلات المقترحة وفق برمجية (Amos)، مما أثبت صلاحيته لقياس جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين، حيث تم اختزال الإطار المقترح من (55) عامل محتمل التأثير في تحسين الجودة إلى (22) عامل مصنفة ضمن ثلاث مجموعات، وعليه تصبح البنية العاملية للأنموذج القياسي للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي بعد التعديل تتكون من العوامل السبعة التالية: التحكم في استخدام أساليب كل من التدقيق الإلكتروني؛ والإجراءات التحليلية لتخطيط التدقيق وتحديد توقيته؛ والقدرة على تقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة؛ المعرفة المتخصصة بنشاط العميل؛ القدرة على ترشيد الحكم المهني بفهم وتقييم التقديرات المحاسبية المعقدة؛ القدرة على تحديد وفهم أوجه القصور بمراقبة الجودة وتطوير إجراءات مناسبة لمعالجتها؛ ممارسة الشك المهني لتقييم المخاطر والكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية.

[1] **أسماء بودونت، مرجع سبق ذكره**، ص ص 1-175.

كما تصبح البنية العاملية للأنموذج القياسي للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي بعد التعديل تتكون من العوامل السبعة التالية : إرساء قواعد المنافسة في سوق التدقيق على أساس تقديم القيمة المضافة؛ تفعيل مراقبة الجودة الداخلية والخارجية؛ تناسب الأتعاب مع جهد ووقت المهمة وما يحيط بها من مخاطر؛ كفاية الوقت المخصص لمهام التدقيق المالي؛ تفعيل المساءلة القانونية للمدقق المالي؛ فعالية نظام الرقابة والتدقيق الداخلي؛ فعالية الاتصال المتبادل ما بين المدقق المالي ولجنة التدقيق.

وفي المقابل تصبح البنية العاملية للأنموذج القياسي للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي بعد التعديل تتكون من العوامل الثمانية التالية: تنوع فريق التدقيق المالي من مختلف الرتب ودعمه بالمختصين في المجالات ذات الصلة؛ كفاية تخطيط عملية التدقيق المالي وتوثيقها والإشراف على فريق التدقيق؛ تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية والقدرة على استمرارية الاستغلال؛ إتمام تخطيط التدقيق وإجراءات العمل الميداني في الوقت المناسب؛ تطبيق الإجراءات التحليلية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة؛ والامتثال للمعايير الدولية للتدقيق ومراقبة الجودة؛ اعتماد معيار التدقيق الدولي رقم 701 للابلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية، ويمكن تفسير هاته النتيجة باعتبار أن طبيعة التحليل العاملي تقوم على اختزال العوامل إلى أدنى حد ممكن بحيث تبقي على أهم العوامل التي لها أعلى نسبة تفسير وتأويل للأنموذج، فيما يخص تحديد العوامل المؤثرة في الجودة.

وتتفق هذه النتائج مع دراسة **(Manita et al, 2010)** [1] حيث قدمت إطار مقترح للجودة يتضمن (27) مقياساً للجودة مصنف وفق ثلاث مراحل رئيسية. وبعد تطبيق التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي لاختبار صحة المقاييس المقترحة، تم تلخيص المقترح في (07) عوامل محددة للجودة، (04) منها تتعلق بعمليات التدقيق (فهم الشركة وبيئتها؛ المخاطر ذات الصلة والمجالات الحساسة المحددة؛ مدى ملاءمة البرامج واستجابتها للمخاطر المحددة؛ مستوى الاتصال والتعاون مع لجنة التدقيق). كما كشفت النتائج أيضاً أن جودة التدقيق المالي لا تقتصر على العوامل المتعلقة بعملية التدقيق فحسب، ولكن أيضاً ترتبط بجودة المدقق ممثلة بالعوامل التالية : (استقلالية المدقق وأخلاقياته؛ تكوين وتأهيل فريق التدقيق)، وكذلك أظهر التحليل العاملي تمثيلاً للخصائص التنظيمية لمكتب التدقيق والتي تتعلق بـ (التنظيم والاشراف على المهمة وأخلاقيات المدققين).

كما تتفق أيضاً مع دراسة **(Beattie, et al, 2013)** [2] حيث أفادت نتائج التحليل العاملي الاستكشافي لـ (36) عامل مؤثر في الجودة بتحديد (9) عوامل لها درجة تأثير مهمة على جودة التدقيق المالي وهي : المخاطر الاقتصادية؛ أنشطة لجنة التدقيق؛ المخاطر التنظيمية؛ أخلاقيات شركة التدقيق؛ الاستقلال الاقتصادي للمدقق المالي؛ تناوب المدقق المالي؛ مخاطر فقدان العميل؛ حجم شركة التدقيق؛ المعايير الدولية للتدقيق والرقابة على جودة التدقيق المالي؛

[1] Manita, Riadh, and Najoua Elommal. **Op.Cit.,** p p 87-99.
[2] Beattie, Vivien, et al. **Op.Cit.,** p p 56-81.

خلاصة الفصل :

تطرقنا في هذا الفصل لمجموعة من الخطوات الأساسية التي تعنى بتوصيف الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، حيث تم التعريف بكل من المنهج المستخدم وكذا مجتمع وعينة الدراسة، فضلاً عن الإشارة إلى مصادر الحصول على البيانات، كما تم تحديد البرمجيات التطبيقية الإحصائية المستخدمة ممثلة في كل من (SPSS.v22) و (AMOS.v 22)، وهذا سعياً لتطبيق مجموعة من الاختبارات الإحصائية التي تمكنا من خلالها الحصول على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها باستمارة استبانة تضمنت (55) عاملاً يمثل الإطار المقترح مصنفةً ضمن ثلاث مجموعات للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الاعمال الجزائرية، حيث تم توزيعها على عينة فاقت (900) مهني وأكاديمي متخصص في مجال المحاسبة والتدقيق المالي، بمختلف مناطق الوطن خلال الفترة (2020-2021)، وخلصنا إلى استرجع (268) استبانة صالحة للتحليل.

دلت النتائج على وجود أثر لجميع العوامل المقترحة في الجودة بمجموعاتها الثلاث، مع وجود تفاوت في درجة التأثير تراوح ما بين "العالي" و "العالي جداً"، كما تمثلت العوامل الخمسة الأكثر تأثيرًا في الجودة : بالمعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة، ومواكبة المستجدات التي تتعلق بها، بالإضافة إلى الإبلاغ عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها، وكذا الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، فضلاً على التقرير عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية.

وأسفرت نتائج الأهمية النسبية للعوامل العشرة الأولى عن تمثيل للمجموعات الثلاث المكوِّنة للإطار المقترح، إلا أنها سجلت تفاوتاً بينها في نسب التمثيل للمجموعات، حيث أظهرت أهمية أكبر لصالح العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله بنسبة (50%)، مقارنة بكل من العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي بـ (30%)، والعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي بـ (20%).

كذلك دلت النتائج على وجود اتفاق في الآراء بين المهنيين والأكاديميين بخصوص تأثير الإطار المقترح في الجودة، واتضح أيضاً عدم وجود اختلاف في الآراء بين المهنيين في مكاتب محافظة الحسابات مقارنة بالمهنيين في مكاتب الخبرة المحاسبية، في المقابل تَبين وجود اختلاف في الآراء بين المستجيبين من عينة الدراسة تبعاً لمتغير الجنس، حيث لقي الإطار المقترح دعماً أكبر من فئة الإناث مقارنة بفئة الذكور.

هذا وقد توصلت الدراسة من خلال النمذجة بالمعادلات البنائية، وبتطبيق التحليل العاملي التوكيدي من الدرجة الثانية إلى استيفاء الأنموذج المقترح لدرجة مطابقة مقبولة مع البيانات الميدانية، بعد إجراء التعديلات الممكنة باستخدام البرمجية الإحصائية (Amos, v.22)، حيث تم التأكد من صلاحية الأنموذج لقياس جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين.

خلاصة الباب الثاني :

تضمن هذا الباب تشخيص للإطار التنظيمي لمهنة التدقيق المالي وواقع جودة الخدمة في بيئة الأعمال الجزائرية، بما تتضمنه من هياكل مؤسساتية وأطر تشريعية تعنى بحوكمة الشركات محل التدقيق وما يتصل بها من تنظيم لمهن المحاسبة والتدقيق المالي والرقابة على جودة أعمالها، حيث خلصنا من خلال التحليل والمناقشة بشكل عام إلى أن تنظيم المهنة يتيح حوافزَ تساعد على تحسين الجودة إذا ما تم تفعيلها، كما يتضمن أوجه قصور قد تحدّ من الجودة إذا ما لم يتم تداركها، مما يشير إلى أن تتويج عملية إصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق المالي في الجزائر يحتاج إلى إرادة حقيقية من السلطة التنفيذية لاستكمال الإصلاحات الجوهرية لمهن المحاسبة والتدقيق المالي، انطلاقاً من إيجاد دور مشترك للمهنيين والأكاديميين للمساهمة في تفعيل الحوافز التي تساعد على تحسين الجودة وتدارك أوجه القصور التي تحد منها، بما يتيح للأطر المؤسساتية والتشريعية الاستجابة للمتطلبات المهنية بالشكل الذي يجعلها تساهم في تحسين الجودة ببيئة الأعمال الجزائرية.

في المقابل تطرقنا لمجموعة من الخطوات الأساسية التي تعنى بتوصيف الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، التي تم جمع بياناتها باستمارة استبانة تضمنت (55) عاملاً يمثل الإطار المقترح مصنفةً ضمن ثلاث مجموعات للعوامل المؤثرة في تحسين الجودة.

دلت النتائج على وجود أثر لجميع العوامل المقترحة في الجودة بمجموعاتها الثلاث، مع وجود تفاوت في درجة التأثير، أما بخصوص اختبارات الفروق فقد أظهرت النتائج عدم وجود اختلاف في الآراء يعزى للخصائص الشخصية والوظيفية للمستجيبين من طرفي عينة الدراسة فيما يتعلق بتحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي، وهذا باستثناء متغير الجنس، حيث لقي الإطار المقترح دعماً أكبر من فئة الإناث مقارنة بفئة الذكور.

هذا وقد دلت النتائج على استيفاء الأنموذج المقترح لدرجة مطابقة مقبولة مع البيانات الميدانية، حيث تم التأكد من صلاحية الأنموذج لقياس جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين.

خاتمـــــــــــة

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية، انطلاقاً من تحديد متغيرات أنموذج الدراسة، حيث تمثل الجودة المتغير التابع، في حين يتشكل المتغير المستقل من العوامل المؤثرة، كما تم تقسيمه وفق ثلاثة محاور تعنى بكل من خصائص المدقق المالي وفريق عمله، وواقع بيئة التدقيق المالي، بالإضافة إلى وقائع عمليات التدقيق المالي، وبالتالي تساهم العوامل المؤثرة بمجموعاتها الثلاثة مجتمعة، كونها تعد بمثابة إطار متكامل لتحسين جودة التدقيق المالي، وعلى إثر ذلك قمنا بدراسة الأثر أو النتيجة المتوصل إليها والتي أسفرت عن استخلاص نتائج تتعلق بالدراسة النظرية، وأخرى تعنى بنتائج الدراسة الميدانية لتحديد العوامل المؤثرة في تحسين الجودة، ويتم عرضها كما يلي :

أولاً : نتائج الدراسة النظرية

1. لا يوجد اتفاق عام حول مفهوم جودة التدقيق المالي وقد يعزى ذلك لطبيعة الخدمة مقارنة بالسلعة، كونها غير ملموسة فضلاً على ما تتميز به خدمة التدقيق المالي باعتبارها أيضاً غير قابلة للملاحظة أو المراقبة بالإضافة لاختلاف توقعات المشاركين في سوق التدقيق باختلاف مصالحهم من التدقيق المالي؛
2. لا يقتصر تحقيق جودة التدقيق المالي على الامتثال لمجموعة من الارشادات المهنية ومعايير التدقيق فحسب، بل يرتبط أيضاً بخصائص المدققين الذين يصدرون الأحكام المهنية الموضوعية والمناسبة في ظروف صعبة ومعقدة، للحصول على أدلة التدقيق الملائمة والكافية لدعم إصدار تقارير تدقيق مناسبة وكاملة بما يُمكّن لجنة التدقيق ومجلس الإدارة من الاضطلاع بمسؤولياتهم بالشكل المطلوب؛
3. لتتمكن مكاتب التدقيق المالي من تحقيق الجودة عليها أن تتحمل مسؤولياتها في تعزيز المهارات المناسبة والمحافظة عليها لدى المدققين، مع وجوب عدم إغفال أن المدققين يخضعون أيضًا لقيود تنظيمية تفرزها بيئة التدقيق يمكن أن تؤثر في سلوكياتهم وقراراتهم بما ينعكس في الوقت نفسه على جودة أعمالهم؛
4. كثرة العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق تؤدي دائما إلى تعقيد التحليل بمعنى أن التحليل الشامل لهذه العوامل غير ممكن، كما قد تكون النتائج متناقضة في بعض الأحيان بسبب تأثيرات العوامل الكامنة التي يصعب تحديدها؛
5. تكمن أهم تحديات تحسين جودة التدقيق المالي في القدرة على تحديد أوجه القصور بمراقبة الجودة واقتراح الحلول المناسبة لمعالجتها، بالإضافة إلى الحد من مخاطر التكنولوجيا الناشئة لا سيما ما تعلق منها بالتجارة الإلكترونية.

ثانياً : نتائج الإطار التشخيصي لواقع جودة الخدمة محلياً

1.الهياكل المؤسساتية والأطر التشريعية لمهنة التدقيق المالي لا تستجيب للمتطلبات المهنية بما يجعلها تساهم في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية، بالرغم من أن تلك الهياكل والأطر تتيح حوافزَ تساعد على تحسين الجودة إذا ما تم تفعيلها، لكنها تتضمن أوجه قصور قد تحدّ من الجودة إذا ما لم يتم تداركها. مما يؤدي إلى استنتاج بأن تتويج ما استهل من إصلاح لمهن المحاسبة والتدقيق المالي في الجزائر يحتاج إلى المزيد من الجهود لاستكمال الإصلاحات الجوهرية انطلاقاً من إيجاد دور مشترك للمهنيين والأكاديميين للمساهمة في عملية إصلاح مهن المحاسبة والتدقيق المالي؛

ثالثاً : نتائج الدراسة الميدانية

1. دعم الغالبية العظمى للمستجيبين من المهنيين والأكاديميين لجميع العوامل المقترحة بمجموعاتها الثلاثة (خصائص المدقق المالي، واقع بيئة التدقيق المالي، وقائع عمليات التدقيق المالي) على أنها تؤثر في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية، مع وجود تفاوت في درجة الأهمية حيث حصلت العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي على درجة "**تأثير عالي**" في حين حضيت العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله، والعوامل ذات الصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي على درجة "**تأثير عالي جداً**"، هذا وقد تصدرت الترتيب العوامل المرتبطة بخصاص المدقق المالي وفريق عمله، ثم تلتها العوامل ذات الصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي، فالعوامل المتعلقة بواقع ببيئة التدقيق المالي؛

2. كشفت نتائج الدراسة على أن **أهم عشرة عوامل** تأثيراً في الجودة، هو ما يخص المعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة، ومواكبة المستجدات التي تتعلق بها، بالإضافة إلى الإبلاغ عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها، وكذا الحصول على أدلة التدقيق الملائمة والكافية، فضلاً على التقرير عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية، وكان من ضمنها أيضاً ما تعلق باستيعاب السلوك والقيم الأخلاقية، وكذا القدرة على تقييم أدلة التدقيق الملائمة والكافية، بالإضافة إلى فعالية نظام الرقابة والتدقيق الداخلي، واكتساب مهارات كل من العمل الجماعي؛ اتخاذ القرار؛ الاتصال؛ التحليل والتفكير الانتقادي وكذا تقديم الحلول للمشاكل المطروحة؛

3. بينت نتائج الأهمية النسبية **لعشرة عوامل الأولى** تمثيلاً للمجموعات الثلاث المكونة للإطار المقترح والذي يشمل (55) عامل محتمل التأثير في الجودة، إلا أنها سجلت تفاوت بينها في نسب التمثيل للمجموعات، حيث أظهرت أهمية أكبر لصالح العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله بنسبة (**50 %**)، مقارنة بكل من

العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي بـ (**30 %**)، والعوامل المتعلقة بواقع ببيئة التدقيق المالي بـ (**20 %**).

4. وجود اتفاق في الآراء بين المهنيين والأكاديميين بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية؛

5. عدم وجود اختلاف في الآراء بين المستجيبين من عينة المهنيين بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية لدى المهنيين في مكاتب محافظة الحسابات مقارنة بالمهنيين في مكاتب الخبرة المحاسبية؛

6. وجود اختلاف في الآراء بين المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية يعزى لمتغير الجنس، حيث حضي الإطار المقترح للعوامل المؤثرة في الجودة بدعم أكبر من فئة الإناث مقارنة بفئة الذكور؛

7. وجود اتفاق في الآراء بين المستجيبين من عينة المهنيين بمختلف المناصب الوظيفية بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية؛

8. لا يوجد اختلاف في الآراء بين المستجيبين من عينة الدراسة بخصوص تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية يعزى للخصائص الوظيفية المتعلقة بكل من المؤهل العلمي؛ الخبرة المهنية وكذا منطقة مزاولة المهنة؛

9. دلت نتائج النمذجة بالمعادلات البنائية إلى استيفاء الأنموذج البنائي العاملي لجودة مطابقة مقبولة مع البيانات الميدانية، وهذا بعد تطويره وفق التعديلات الممكنة لبرمجية (Amos)، بما يؤكد صلاحيته لتحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين، حيث أسفر اختبار الأنموذج البنائي على النتائج التالية :

- وجود تأثير إيجابي وبدرجة عالية للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله في تحسين جودة التدقيق المالي، حيث قدر حجم ذلك التأثير بنسبة (**81 %**)؛
- وجود تأثير إيجابي وبدرجة عالية للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي، حيث قدر حجم ذلك التأثير بنسبة (**85 %**)؛
- وجود تأثير إيجابي وبدرجة عالية للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي، حيث قدر حجم ذلك التأثير بنسبة (**84 %**).

رابعاً : توصيات الدراسة

بناءا على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، يمكن تقديم التوصيات التالية :

1. لاستكمال الإصلاحات الجوهرية لمهن المحاسبة والتدقيق المالي يجب بذل المزيد من الجهود انطلاقاً من إيجاد دور مشترك للمهنيين والأكاديميين للمساهمة في تفعيل الحوافز التي تساعد على تحسين الجودة وتدارك أوجه القصور التي تحد من الجودة بما يتيح للهياكل المؤسساتية والأطر التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق المالي الاستجابة للمتطلبات المهنية بالشكل الذي يجعلها تساهم في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية؛

من جهة أخرى على المنظمات المشرفة على المهنة ومكاتب التدقيق المالي تطبيق الإطار المقترح لتحسين للجودة وتقييمه بمعية الأكاديميين لأجل تطويره من خلال العمل على تعزيز نقاط القوة وتصحيح ما قد يتضمنه من نقاط ضعف، وعليه يمكن تقديمها بالتفصيل وفق التوصيات التالية :

2. يجب على مكاتب التدقيق المالي الحرص على اختيار مدققين ماليين ممن تلقوا تعليماً عالياً متخصصاً ويتصفون باكتسابهم للمعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المالي المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة، وكذا المعرفة بتكنولوجيا المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى استيعابهم للسلوك والقيم الأخلاقية، فضلاً على اكتسابهم لمجموعة من المهارات التي تتعلق بكل من العمل الجماعي واتخاذ القرار، والقدرة على الاتصال، التحليل والتفكير الانتقادي وكذا قدرتهم على تقديمهم لحلول للمشاكل المطروحة؛

3. يتعين على مكاتب التدقيق المالي انتقاء مدققين ماليين ممن تلقوا تدريب مهني تمكنوا من خلاله، بالتحكم في استخدام كل من أساليب التدقيق الإلكتروني، وكذا الإجراءات التحليلية لتخطيط التدقيق وتحديد توقيته، وممن لديهم القدرة على تقييم أدلة التدقيق الملائمة والكافية؛

4. يجب على مكاتب التدقيق المالي اختيار مدققين ماليين لديهم خبرة مهنية أكسبتهم المعرفة المتخصصة بنشاط العملاء، وكذا القدرة على ترشيد الحكم المهني بفهم وتقييم التقديرات المحاسبية المعقدة، فضلاً على تمكنهم من تحديد وفهم أوجه القصور بمراقبة الجودة وتطوير الإجراءات المناسبة لمعالجتها؛

5. يتعين على المنظمات المشرفة على المهنة إلزام مكاتب التدقيق المالي باعتماد برامج للتعليم المهني المستمر تعنى بتعزيز السلوك المهني والقيم الأخلاقية، بالإضافة إلى مواكبة المستجدات في معايير المحاسبة والتدقيق المالي والقوانين ذات الصلة، فضلاً على المتابعة المستمرة لتطور تكنولوجيا المعلومات؛

6. يجب على مكاتب التدقيق إلزام المدققين الماليين على الاستجابة لمتطلبات الاستقلال بامتثالهم لمدونة قواعد السلوك المهني، وكذا ممارسة الشك المهني لتقييم المخاطر والكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية، فضلاً على ممارسة التفكير الانتقادي والموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها؛

7. يتعين على المنظمات المشرفة على المهنة تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية من خلال تحديث مناهج وطرق التعليم العالي للمحاسبة والتدقيق المالي بما يتلاءم مع الواقع الاقتصادي، وكذا صرامة متطلبات الاعتماد لمزاولة المهنة، بالإضافة إلى منح التراخيص لمكاتب التدقيق الدولية الكبرى، فضلاً على إرساء قواعد المنافسة في سوق التدقيق على أساس تقديم القيمة المضافة؛

8. يجب على مكاتب التدقيق المالي الامتثال لمتطلبات تعزيز الاستقلال عن طريق التناوب الالزامي لمدة لا تتجاوز ستة سنوات، وكذا الامتناع عن تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق المالي، بالإضافة إلى السعي لتحقيق الاستقلال الاقتصادي عن العملاء، فضلاً على المساهمة في تعزيز التدقيق المالي المشترك الالزامي بالنسبة لشركات القابضة والبنوك؛

9. يتعين على المنظمات المشرفة على المهنة تنظيم متطلبات الرقابة على الجودة من خلال تفعيل مراقبة الجودة الداخلية والخارجية، وكذا إرساء آليات للرقابة تكفل تناسب الأتعاب مع جهد ووقت المهمة وما يحيط بها من مخاطر، بالإضافة إلى التأكد من كفاية الوقت المخصص لمهام التدقيق المالي، فضلاً على تفعيل المساءلة القانونية للمدقق المالي؛

10. يجب على مكاتب التدقيق المالي اعتماد ثقافة تنظيمية تؤسس لبناء سمعة طيبة، من خلال الحرص على تحقيق وفرات الحجم بإتباع أسلوب الاندماج مع مكاتب أخرى، وفق تبني ثقافة أخلاقية تشجع على اعتماد أسلوب المشاركة بالمعرفة بين أعضاء المكتب؛

11. يتعين على المنظمات المشرفة على المهنة إرساء آليات لحوكمة الشركات محل التدقيق عن طريق إنفاذ عقوبات تعنى بالحرص على تفعيل نظام الرقابة والتدقيق الداخلي، وكذا التشديد على استقلالية غالبية أعضاء مجلس الإدارة واكتسابهم للخبرة المالية، بالإضافة إلى تشجيع الاتصال المتبادل ما بين المدقق المالي ولجنة التدقيق المالي، فضلاً على تعزيز إجراءات الرقابة الخاصة بلجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها؛

12. يجب على مكاتب التدقيق المالي إدارة العلاقات مع العملاء من خلال فعالية الاتصال معهم لتحفيزهم على التعاون للحصول على المعلومات والوثائق المطلوبة، وكذا إبلاغهم بقضايا التدقيق والسماح لهم بمناقشة النتائج والتعبير عن آرائهم، بالإضافة إلى الاستجابة لاحتياجاتهم بتقديم الحلول للمشاكل المطروحة من قبلهم؛

13. يجب على مكاتب التدقيق المالي تقييم المخاطر والاستجابة لها أثناء القيام بعمليات التدقيق المالي من خلال تنوع فريق التدقيق المالي بمختلف الرتب ودعمه بمختصين في المجالات ذات الصلة، بالإضافة إلى التأكد من كفاية تخطيط عملية التدقيق وتوثيقها والإشراف الجيد على فريق التدقيق، فضلاً على استخدام تكنولوجيا تحليل البيانات الضخمة لفهم أعمال العميل وتقييم المخاطر، وكذا تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية والقدرة على استمرارية الاستغلال؛

14. يتعين على مكاتب التدقيق المالي تنفيذ عمليات التدقيق المالي باستخدام التدقيق الإلكتروني، بما يساعد على إتمام تخطيط التدقيق وإجراءات العمل الميداني في الوقت المناسب، وكذا تطبيق الإجراءات التحليلية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، فضلاً عن الحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة؛

15. يجب على مكاتب التدقيق المالي تطبيق الرقابة على جودة عمليات التدقيق المالي بالامتثال للمعايير الدولية للتدقيق ومراقبة الجودة، وكذا صرامة إجراءات قبول العملاء والاحتفاظ بهم، بالإضافة إلى توسيع التشاور بين أعضاء فريق التدقيق والتنسيق مع المدراء والشركاء بالمكتب، فضلاً على مراجعة أوراق العمل من طرف الشركاء والمدراء؛

16. يتعين على المنظمات المشرفة على المهنة اعتماد معيار التدقيق الدولي رقم (701) الذي يعنى بالإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية وفي الوقت المناسب، وإلزام مكاتب التدقيق المالي بالامتثال له، بالإضافة إلى التقرير عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية، وكذا التقرير عن قدرة العميل على استمرارية الاستغلال، فضلاً عن الإبلاغ عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها.

خامسا– آفاق الدراسة :

حاولنا من خلال هذه الدراسة تحديد إطار متكامل يقترح العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين، وتم ذلك من خلال الرجوع إلى الدراسات السابقة وبعض الأطر التنظيمية المقترحة من قبل المنظمات المهنية، بالإضافة إلى الاستناد على المعايير الدولية للتدقيق المالي والرقابة على الجودة، واستعنا في تحقيق ذلك بجملة من الاختبارات الإحصائية لتحليل أراء المستجيبين من عينة الدراسة ونمذجة المعادلات البنائية لاقتراح أنموذج للجودة، لكن ما من شك بأن هناك مجالات في الدراسة تحتاج إلى الاهتمام بهدف تغطية جوانب أخرى في الموضوع نعتقد بأن من أهمها :

- دور الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق المالي؛
- أثر التدقيق المالي المشترك في تحسين جودة التدقيق المالي؛
- انعكاس التجارة الإلكترونية على جودة التدقيق المالي؛
- أثر مخاطر تكنولوجيا المعلومات المحاسبية في الحد من جودة التدقيق المالي؛
- مساهمة تحسين جودة التدقيق المالي في تضييق فجوة التوقعات؛
- تحليل العلاقة بين جودة كل من إعداد القوائم المالية وتدقيقها؛
- تطوير أنموذج بنائي لقياس جودة التدقيق المالي.

المصادر والمراجع

أولاً : المراجع باللغة العربية

أ. الكتب :

1. محمد محمد مظهر أحمد، تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر، دراسة نظرية مقارنة، 2009، ص 21، متاح على الموقع : www.alukah.net، (أطلع عليه يوم 2017/03/13).
2. أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، الطبعة الأولى، مصر 2013.
3. أمحمد بوزيان تيغزة، التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي، مفاهيمها ومنهجيتها بتوظيف حزمة spss ليزرل Lisrel الطبعة الأولى، عمان دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2012.
4. عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2011.
5. عبد الوهاب نصر على وشحاته السيد شحاته، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات " مدخل للارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات، الدار الجامعية، الاسكندارية، مصر، 2013.
6. أحمد يحي عياصرة، تدقيق الحسابات على الحاسوب، الطبعة الأولى، دار الاعصار العلمي، الأردن، 2017.
7. أحمد بن عيشاوي، إدارة الجودة الشاملة ((TQM، الأسس النظرية والتطبيقية والتنظيمية في المؤسسات السلعية والخدمية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
8. حسين القاضي وحسين دحدوح، أصول المراجعة – الجزء الأول، جامعة دمشق، دمشق، 2014.
9. سهام كردودي وعلي بن قدور، المراجعة التحليلية باستخدام الشبكات العصبية الاصطناعية، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.
10. أحمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2007.
11. جمعه هوام، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

ب. الأطروحات والرسائل :

12. عبد السلام قاسم سليمان الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية " دراسة نظرية – ميدانية "، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير، تخصص محاسبة ومراجعة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، 2008.

13. عصام بعلاش، مساهمة لجان التدقيق في ضبط جودة التقارير المالية لشركات المساهمة "دراسة ميدانية"، أطروحة دكتوراه طور ثالث غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة أكلي محند أو لحاج البويرة، الجزائر، 2019.

14. نور الهدى بهلولي، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، "دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين "أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر، 2017.

15. سارة حدة بودربالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه علوم (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الأغواط، 2014.

16. أسماء بودونت، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق "دراسة ميدانية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه الطور الثالث (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016.

17. أحمد حابي، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر (دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات)، أطروحة دكتوراه علوم (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015.

18. صالح حميداتو، تحديات المراجعة الخارجية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2017.

19. أحمد سعيد حميدي، دور حوكمة الشركات في جودة المعلومة المحاسبية وتحسين كفاءة الأسواق المالية (دراسة تحليلية وتقييمية لبورصة الجزائر)، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2019.

20. فيروز خويلدات، واقع تطوير مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر " دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة " 2010 –2015، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، تخصص دراسات مالية واقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016.

21. العيد خيراني، أهمية دعم جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات بالاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق للحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي، حالة الجزائر نموذجا، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، 2019.

22. عمر ديلمي، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية–دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة تخصص علوم تسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 2017.

23. خديجة رفيف، مراجعة القوائم المالية المجمعة في ظل إصلاحات مهنة المراجعة في الجزائر ودورها في تفعيل حوكمة المجمعات–دراسة حالة مجمع سونلغاز، أطروحة دكتوراه طور ثالث غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2018.

24. بن عيسى رقيق، التدقيق القانوني في الجزائر في ضوء النظام المحاسبي المالي SCF، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، علوم تجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2018.

25. جواهر السبيعي، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات علي جودة المراجعة الخارجية، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، بحث يندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية إدارة الأعمال بجامعه الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2011.

26. فارس سعيدي، مدى التزام مكاتب التدقيق في الجزائر بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 220 "دراسة حالة عينة من مكاتب التدقيق في الجزائر"، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة لونيسي علي بالبليدة، الجزائر، 2015.

27. عصام تركي شاهين، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه في تدقيق الحسابات، جامعة دمشق، سورية، 2015.

28. حسام محمد عبد المطلب صباح، أثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدقق وجودة البيانات المالية المدققة (دراسة تحليلية)، مذكرة ماجستير غير منشورة تخصص محاسبة، قسم المحاسبة كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2018.

29. محمد بن الصديق، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة "دراسة استطلاعية"، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة أمحمد بوقرة– بومرداس، الجزائر، 2015.

30. خليدة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص علوم تجارية، جامعة المسيلة، لجزائر، 2016.

31. عماد سيد عبد الغفار عبد الجواد، دور متغيرات الخبرة المهنية للمراجع الخارجي فى تحسين جودة عملية المراجعة وأثر ذلك على قرارات المستثمرين في منشآت الأعمال، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة القاهرة، 2013.

32. يحي عبد اللاوي، فعالية لجان المراجعة في إدارة المخاطر والحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، "دراسة ميدانية"، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، جامعة حمة لخظر الوادي، الجزائر، 2020.

33. أمينة فداق، تأثير آليات حوكمة المؤسسات الجزائرية الاقتصادية على جودة المراجعة الخارجية "دراسة ميدانية"، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009.

34. قحطان طالب حمودي الكاوري، التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة التدقيق دراسة تطبيقه في عينة من مراقبي الحسابات، مذكرة ماجستير في علوم المحاسبة، جامعة القادسية، العراق، 2017.

35. عائشة لشلاش، جودة التدقيق في إطار تبني حوكمة المؤسسات "دراسة ميدانية"، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجيلالي اليابس- سيدي بلعباس، الجزائر، 2018.

36. محمد أسامة أبو لقمان، العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي، دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة- فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين، 2007.

37. أحمد زهير محمد مرعي، التدقيق الإلكتروني وأثره على جودة التدقيق لدى مكاتب وشركات التدقيق العاملة في الأردن (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا جامعة الزرقاء، الأردن، 2015.

38. حفيزة مركب، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2018.

39. عائشة نساب، مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين "دراسة حالة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2017.

40. محمد محمود دائل الهاشمي، مدى كفاية المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات لتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية "دراسة مقارنة تطبيقية في اليمن والجزائر"، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2014.

ت. المقالات :

41. لبنى زيد ابراهيم ودعاء محمد عبد الرحمن، الحد من الأحكام الشخصية للمدقق وانعكاسه على جودة تقرير التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 25، العدد 110، العراق، 2019

42. آدم محمد أحمد عمر ومحمد أسحق عبد الرحمان عيسى وعمر السر الحسن محمد، أثر المراجعة المشتركة في تقرير المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية- دراسة ميدانية، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد 6، العدد 2، مركز رفاد للدراسات والأبحاث، الأردن، 2019.

43. أسامة الأزرق وسمير البهلول، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني (دراسة ميدانية)، مجلة الاستاذ، الجزء الثاني، العدد 7، طرابلس، 2014.

44. طارق حسين إسماعيل، أحمد سباعي قطب، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 60، مصر، 2003.

45. خالد علي انديه ومحمد البشير غيث، جودة المراجعة: دراسة ميدانية لتأثير عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة من منظور مراجعي الحسابات، مجلة المعرفة العدد الرابع، ليبيا، 2016.

46. عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر؛ دراسة استكشافية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 7، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2017.

47. مصباح البر وموسى احمد، مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني، "دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد 17، العدد 1، السودان، 2016.

48. محمد براق وعمر ديلمي، العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، المجلد 9، العدد 1، الجزائر، 2017.

49. صبيحة برزان ومهند طالب رزوقي، اجراءات مراقب الحسابات في التحقق من الفشل المالي باستخدام نموذج (زيتا -3) وانعكاسها على الرأي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 3، العراق، 2021.

50. نوال سعيد بركات، اختبار صلاحية النموذج المقترح لقياس فاعلية الإدارة باستخدام التحليل العاملي التوكيدي، دراسة تطبيقية على موظفي وزارة العمل والتأهيل بليبيا، المجلة الدولية للإدارة والعلوم الإنسانية، المجلد 1، العدد 1، ص ص 31-43، متاح على الرابط التالي:
https://ejournal.lucp.net/index.php/ijmhs/article/view/835

51. سارة برمه محمد وآخرون، دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية، دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي، ومكاتب المراجعين الخارجيين بالسودان، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، السودان، 2016.

52. عبد القادر بكيحل، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، المجلد 14، العدد 18، الجزائر، 2018.

53. حميد بوزيدة وسايج فايز، تحسين جودة تبني المعايير الجزائرية للتدقيق (دراسة ميدانية لعينة من المدققين القانونيين)، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد رقم 6، العدد 11، الجزائر، 2017.

54. سحنون بونعجة ونبيل بوفليح، الآثار المتوقعة للانضمام لمنظمة التجارة العالمية (OMC) على سوق الخدمات المحاسبة في ظل سياسات إصلاح المهن المحاسبية في الجزائر، الاكاديمية للدراسات الاجتماعية و الانسانية، المجلد 10، العدد 1، الجزائر، 2018.

55. طارق تليلي وهواري سويسي، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، مجلة الباحث، المجلد 18، العدد 1، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2018.

56. هاشم حسن التميمي، أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء – دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العراق، العدد 43، 2018.

57. نجاة تونسي وبوروبة امحمد الحاج، مدقق الحسابات والمشرع الجزائري، مجلة دفاتر بوادكس، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، المجلد 4، العدد 6، الجزائر، 2016.

58. عبد الرحمان التويجري، وحسن النافعاني، جودة المراجعة الخارجية دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 01، 2008.

59. عبد الرحمان التويجري، دراسة مقارنة لأتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع لعميل المراجعة والعوامل المؤثرة فيهما : تطبيق على المملكة المتحدة، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد التاسع، العدد الثاني، المملكة العربية السعودية، 2009.

60. امحمد تيغزة، توجهات حديثة في تقدير صدق وثبات درجات أدوات القياس : تحليل نظري تقويمي وتطبيقي، مجلة العلوم النفسية والتربوية، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، 2019.

61. عطارد سعد جابر، أثر استخدام IT في مصداقية تقرير مراقب الحسابات للوحدات المطبقة للنظام، مجلة الادراة والاقتصاد، المجلد 40، العدد 110، العراق، 2017.

62. ناظم شعلان جبار، التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة وأثرها على جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية، (دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، العراق، 2012.

63. نجوى محمود أحمد أبو الجبل، أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر "دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد 1. 2016.

64. فرقد فيصل جدعان، دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 1، العراق، 2016.

65. يوسف جربوع، سالم حلس، مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي، دراسة تطبيقية على أعضاء الجمعيات المهنية الممارسين للمهنة، وأعضاء أقسام المحاسبة في كليات التجارة بالجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، مجلة تنمية الرافدين جامعة الموصل، المجلد 30، العدد 92، العراق، 2008.

66. يوسف محمود جربوع، سالم أحمد صباح، مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة (دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة – فلسطين)، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد الثامن، الجزء الأول، 2015.

67. إيمان عبد الفتاح الجمهودي، دراسة تحليلية لدور أدلة إثبات المراجعة في تدعيم جودة عملية المراجعة "دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد 42، العدد 4، مصر، 2018.

68. كريمة علي الجوهر وفراس عبد الأمير حسين، تأثير ممارسات التدقيق الدولي في جودة أداء مكاتب تدقيق الحسابات في العراق، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 45، العراق، 2019.

69. مرتضى محمد شاني الحسيني، ابراهيم عبد موسى السعبري، توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيل الخارجي، بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة، مجلة جامعة بابل، المجلد 25، العدد 4، العراق، 2017.

70. جعفر عبد الحسين حلو الكعبي وصفاء أحمد محمد العاني، تأثير العصف الذهني في جودة التدقيق وانعكاسه على اكتشاف مخاطر الاحتيال، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية المجلد 26، العدد 121، العراق، 2020.

71. بشرى خضير وعمار عبد الرزاق، تأثير خبرة المدقق على جودة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 23، العدد 100، العراق، 2017.

72. إيمان خلايفية، وجاوحدو رضا، التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، مجلة معارف، المجلد 14، العدد (01)، الجزائر، 2019.

73. ناصر دادي عدون، تلاهوبري رابح، نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي العدد 4، .2008

74. محمد خميسي بن رجم، "الفساد المالي والإداري في الجزائر، أسبابه، أثاره واستراتيجيات مكافحته"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 40، العراق، 2016.

75. موسى رحماني وفاتح سردوك، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 35/34، 2014.

76. جليلية زوهيري وصالح إلياس، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد 1، العدد 2، الجزائر، 2015.

77. عيسى زين، أحمد قايد نور الدين، مدى قدرة محافظ الحسابات على المراجعة في ظل نظم المعلومات الالكترونية- دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخظر الوادي، الجزائر، المجلد 1، العدد 10، 2017.

78. بوبكر ساخي وأمحمد تيغزة، تقدير صدق بنية التعلم التنظيمي وفقا لنموذج (سينج) بتوظيف النمذجة والتحليل العاملي التوكيدي، مجلة العلوم النفسية والتربوية، المجلد 7، العدد 2، الجزائر، 2018.

79. محمد يوسف سالم، العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة – دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة بسلطنة عمان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، السنة الثامنة، العدد 2، كلية التجارة وإدارة الأعمال بالزمالك، جامعة حلوان، مصر، 1994.

80. عبد الرضا حسن سعود وحازم عبد عزيز الغرباوي ورائد فاضل حمد سلمان، محددات جودة التدقيق وأثرها في أداء مدقق الحسابات الخارجي (دراسة استطلاعية لآراء عينة من مكاتب وشركات التدقيق الخارجي)، مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الإنسانية، المجلد 1، العدد 1، العراق، 2020.

81. محمد بن سعيد عائشة لشلاش، جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لولاية عين تموشنت، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثالث والأربعون 2015.

82. شاهر خالد سليمان وآخرون، البناء العاملي لمقياس انتماء الطالب للجامعة عند عينة من طلاب جامعة تبوك في المملكة العربية السعودية، مجلة كلية التربية، جامعة الأزهر، العدد (165 الجزء الثاني)، مصر، 2015.

83. مصطفى عبد القادر سويد وبشرى نجم عبد الله المشهداني، إطار مقترح لتطوير إبلاغ المدقق في العراق على وفق المعايير الدولية للتدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 31، العراق، 2015.

84. أحمد سويقات، مجلس المحاسبة كآلية أساسية دستورية للرقابة المالية في الجزائر، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد 7، العدد 14، الجزائر، 2016.

85. عبد الحليم سعيدي وفلة حمدي، إمكانية تحسين الافصاح المحاسبي في المؤسسات الجزائرية وعلاقته بتعظيم جودة المعلومات المحاسبية – دراسة عينة من آراء محافظي الحسابات والأكاديميين - مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي، دراسات اقتصادية، المجلد 12، العدد 1، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2018.

86. عبد الرزاق الشحاده وعمران عبشو، مجالات تطوير جودة أداء مكاتب التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الأردنية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة العربي بن المهيدي أم البواقي، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2016.

87. بوبكر فرج شريعة، رحاب محمد الغزواني، مدى التزام المراجع الخارجي الليبي بمعيار المراجعة الدولي 240 المتعلق بالاحتيال: (دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة في سجل مصرف ليبيا المركزي وسوق الأوراق المالية الليبي)، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، الإصدار الثاني، ليبيا، 2017.

88. عمر شريقي، التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي، دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 2، الجزائر، 2014.

89. طلال حمدون شكر وعلام محمد حمدان، التدقيق الإلكتروني وأثره على جودة الأدلة: دراسة ميدانية لكبرى مكاتب التدقيق في فلسطين، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد 10، العدد 2، الأردن، 2007.

90. أيمن محمد صبري نخال، أثر البيانات الضخمة على مخاطر المراجعة، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الإسكندرية، المجلد 4، العدد 2، مصر، 2020.

91. بشرى فاضل الطائي، تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 108، العراق، 2018.

92. أحمد محمد الطراونة وآمال ياسين المجالي، أثر إدارة المعرفة في تطبيق المعايير المحاسبية: دراسة تطبيقية علي البنوك التجارية الأردنية، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 16، العدد 1، الإمارات العربية المتحدة، 2019.

93. عبد الرحمان مصطفى طه الملا، وسام ياسين محسن، متطلبات المشاركة بالمعرفة تعزيز رقابة جودة التدقيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي (بحث ميداني)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 46، العراق، 2015.

94. زياد عادل، دور تعدد الهيئات للوقاية ومكافحة الفساد الإداري والمالي، مجلة البحوث في الحقوق والعلوم السياسية، المجلد 6، العدد 1، الجزائر، 2020.

95. عبد الرحمان العايب وأحططاش نشيدة، رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها، مجلة وحدة البحث في تنمية وإدارة الموارد البشرية، المجلد الثامن، العدد الأول، الجزائر، 2016.

96. محمد آل عباس، أثر المعلومات عن جودة المراجعة وسمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية (دراسة اختباريه لكفاءة السوق)، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 9، العدد 1، المملكة العربية السعودية، 2008.

97. رياض العبد الله ووهيب الضلعي، رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمنية– دراسة ميدانية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الثامن، العدد الأول، المملكة العربية السعودية، 2007.

98. جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجين، دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد 7، العدد 27، السودان، 2017.

99. عبد الكريم عبد الرحيم وآخرون، قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية، (دراسة ميدانية لمكاتب البصرة- ميسان- ذي قار)، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 9، العدد 1، العراق، 2014.

100. علي عبد الصمد عمر، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر – دراسة مقارنة مع الأردن، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 18، العدد 2، الجزائر، 2014.

101. اسراء كاظم عبيد حسن واللهيبي صلاح نوري خلف، أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، العراق، 2013.

102. فاطمة عثماني ونبيل بورماني، استقلالية الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته: بين الرؤية الدستورية والواقع، مجلة التراث، المجلد 7، العدد 26، الجزائر، 2017.

103. عبد الناصر الهاشمي عزوز، استخدام النمذجة بالمعادلات البنائية في العلوم الاجتماعية، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 15، العدد 1، 2018.

104. ساهر عقل، تقرير مدقق الحسابات المعدل : هل سيفي باحتياجات المستخدمين، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، المجلد 26، العدد 2، فلسطين، 2018.

105. هيا اياد علي لبنى زياد إبراهيم، جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المحلية في ظل متطلبات معيار ISA 701، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 26، العدد 124، العراق، 2020.

106. سامي جبار عنبر، موفق عبد الحسين محمد، جودة التدقيق باعتماد الذكاء الاصطناعي، بحث تطبيقي في عينة من الهيئات الرقابية العاملة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 11، العدد 34، العراق، 2016.

107. أمال محمد عوض، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 45، العدد رقم 2، مصر، 2008.

108. سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية-جامعة الاسكندرية، المجلد 45، العدد 2، مصر، 2008.

109. أمال فياش وفتحية بوعبانة، مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية "دراسة حالة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق"، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد 12، العدد 1، الجزائر، 2017.

110. عبد المجيد قادري، مدى استقلالية محافظ الحسابات على ضوء القانون 10-01، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 31، العدد 2، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 1، الجزائر، 2020.

111. حاج قويدر قورين، أبو بكر الصديق قيداون، الإطار القانوني والمهني لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر- دراسة ميدانية، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 3، العدد 5، 2018.

112. عمر علي كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، المؤتمر العلمي العاشر 24-25 تشرين 2009، مجلة المنصور، العدد 14 خاص، الجزء 1، 2010.

113. عبد المجيد كموش، واقع ممارسات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر (الشركات المدرجة في بورصة الجزائر نموذجا)، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 7، العدد 1، الجزائر، 2019.

114. نوح لبوز، بوعلاق مبارك، تأثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات – دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة -2018، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 3، العدد 2، 2019.

115. وليد لعماري، أسباب ومظاهر الفساد في الدول المغاربية وآثارها السلبية عليها، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، المجلد 7، العدد 2، الجزائر، 2020.

116. عبد الكريم محمود محمد، جودة التدقيق، قراءة جديدة لمفهوم قديم، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر الخامس عشر، العراق، 2015.

117. فاتح مزيتي، مجلس المحاسبة الجزائري بين الاستقلال والتبعية، المجلة الجزائرية للأمن الإنساني، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2020.

118. سعود مشكور، حيدر عبد، علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق وأثرها في محاربة الفساد المالي والإداري، دراسة عملية في عينة مختارة من المدققين، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط العراق، العدد 24، 2016.

119. سهيل أبو ميالة وسعيد زباينة، دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 520، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، المجلد 2، العدد 31، فلسطين، 2013.

120. سهيل نعيم ابو ميالة، أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية – فلسطين، مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث، المجلد 5، العدد 1، 2017.

121. علي النعامي وأحمد كمال مرتجى، دور معايير التدقيق الدولية في ترشيد الحكم المهني للمدققين في قطاع غزة "دراسة تطبيقية"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، المجلد 1، العدد 39، فلسطين، 2016.

122. باسمة فالح النعيمي، التدقيق المشترك بين صعوبات التطبيق وتحسين أداء التدقيق (دراسة استطلاعية لآراء إدارات المصارف ومراقبي الحسابات في إقليم كوردستان/العراق)، مجلة قەڵاى زانست العلمية، الجامعة اللبنانية الفرنسية – أربيل، المجلد 5، العدد 2، العراق، 2020.

123. باسمة فالح النعيمي، واقع استمرار التعليم المحاسبي المهني في إقليم كوردستان/العراق وسبل النهوض به "دراسة ميدانية في مكاتب مراقبة الحسابات"، مجلة العلوم الانسانية لجامعة زاخو، المجلد 5، العدد 4، العراق، 2017.

124. رافد عبيد نواس، أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات، أنموذج مقترح في ظل الأزمات الاقتصادية العالمية، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، المجلد 23، العدد 45، العراق، 2016.

125. محمد ابراهيم النوايسة، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات : دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 3، الأردن، 2006.

126. صدام كاطع هاشم، دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية، مجلة الدنانير، المجلد 1، العدد 14، العراق، 2018.

127. شيماء عباس هويرف وموفق عبد الحسين محمد، تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها باستخدام أساليب إدارة الوقت وأثره في جودة عملية التدقيق، بحث تطبيقيفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 33، العراقن 2015.

128. وهيبة ليازيد، جودة الخدمة الفندقية وتأثيرها على ولاء الزبائن، دراسة ميدانية في بعض الفنادق بمدينة وهران، مجلة المنصور، العدد 23، العراق، 2015.

ث. وقائع التضاهرات العلمية :

129. محمد علي جبران، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن"، الندوة الثانية عاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة (مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون)، جامعة الملك سعود، الرياض، يومي 18 و 19 ماي 2010.

130. نصيرة قاسم ومحمد البشير غوالي، مدى مساهمة الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة بالجزائر في تطوير المهنة ورفع كفاءتها – دراسة ميدانية –الملتقى الوطني: المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة يحي فارس بالمدية كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2016.

ج. القوانين والمراسم التنظيمية :

131. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29، العدد 107، الصادرة بتاريخ 1971/12/30.

132. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر المتضمن قانون المالية لسنة 1970، رقم 69-107، المؤرخ في 1969/12/31، العدد 110، الصادر بتاريخ 1969/12/31.

133. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، رقم 05-05 الصادر في 2005/07/26، المادة 12، العدد 52، الصادرة بتاريخ 2005/07/26.

134. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر المتعلق بقانون النقد والقرض، المادة رقم 100 من الأمر رقم 10-04 المؤرخ في 2010/08/26، المعدل والمتمم للأمر رقم 03-11 المؤرخ في 2003/08/26.

135. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر المتعلق بمجلس المحاسبة، رقم 10-02 المؤرخ في 2010/08/26، المعدل والمتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 1995/07/17، العدد 50 الصادر في 2010/09/01.

136. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، رقم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12، العدد 2، والمؤرخ في 13 جانفي 1988.

137. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون المتضمن التعديل الدستوري، رقم 16-01 المؤرخ في 2016/03/06، العدد 14، الصادر بتاريخ 2016/03/07.

138. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، العدد 74، الصادرة بتاريخ 2007/11/25.

139. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون المتعلق بالتجارة الالكترونية، رقم 18-05 المؤرخ في 2018/05/10، العدد 28، الصادرة في 2018/05/16.

140. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، رقم 06-01، المؤرخ في 2006/02/20، العدد 14، الصادر بتاريخ 2006/03/08.

141. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، 08-91 المؤرخ في 1991/04/27، العدد 20، الصادرة بتاريخ 1991/05/01.

142. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، العدد 42، الصادرة في 2010/07/11.

143. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المحدد لكيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات، المؤرخ في 2014/01/12، العدد 24 الصادرة بتاريخ 30/04/ 2014

144. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، المؤرخ في 2013/06/14، العدد 24 الصادر في 2014/04/30.

145. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار الوزاري المشترك المحدد لقائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة، العدد 45، المادة رقم 2، الصادرة بتاريخ 2017/07/30.

146. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار الوزاري المشترك المحدد ليكيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات، المؤرخ في 2017/03/07، العدد رقم 45، المادة رقم 2، الصادرة بتاريخ 2017/07/30.

147. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهن المحاسب وتنظيمه وسيره، رقم 12-288، المؤرخ في 2012/07/21، العدد 43، المادة رقم 29، الصادرة بتاريخ 2012/07/25.

148. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 العدد 24، الصادرة في 1996/04/17.

149. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، 11-32 المؤرخ في 2011/01/27، العدد رقم 07 الصادرة في 2011/02/02.

150. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المتعلق بممارسة المهنة التضامنية لمحافظ الحسابات، رقم 11-73 المؤرخ في 2011/02/16، العدد رقم 11، المواد من 1 إلى 4، الصادرة بتاريخ 2011/02/20.

151. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء الحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 هـ الموافق لـ 27 جانفي سنة 2011، العدد 7 لسنة 2011.

152. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 هـ الموافق لـ 27 جانفي سنة 2011، العدد 7 لسنة 2011.

153. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، رقم 10-13 بتاريخ 2013/01/13، العدد 3، الصادرة في 2013/01/16.

154. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، رقم 10-13 بتاريخ 2013/01/13، ، العدد 3، الصادرة في 2013/01/16.

155. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المحدد لشروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، رقم 11-393، المؤرخ في

2011/11/24، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65، المادة رقم 14، الصادرة بتاريخ 2011/07/30.

156. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07، العدد 21، الصادرة بتاريخ 2009/04/08.

157. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المحدد لشروط وكيفية سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، رقم 11-394 المؤرخ في، 2011/11/24 العدد 65، المواد من 02 إلى غاية 18.

158. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي والمتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 العدد 56، الصادرة في 1996/09/29.

159. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي سنة 2011، العدد 07، الصادرة في 2011/02/02.

160. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم الرئاسي المحدد لتشكيلة الديوان المركزي لقمع الفساد وتنظيمه وكيفية سيره، رقم 11-426 المؤرخ في 2011/12/08 العدد رقم 68 الصادرة بتاريخ 2011/12/14.

161. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم المتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16، المادة الأولى، العدد 98، الصادر بتاريخ 1970/11/20.

162. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01، العدد10، والمؤرخ في 4 مارس 1980.

163. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مقرر يتضمن الموافقة على الاجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مؤرخ في 2006/05/13، يعدل ويتمم المقرر المؤرخ في 1999/03/15، العدد 41، الصادرة في 2006/06/21.

164. القانون التجاري الجزائري، المادة 715 مكرر 14.

165. المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 تقدير المخاطر والرقابة الداخلية، الفقرة الثامنة.

166. وزارة المالية، المقررات المتضمنة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق. رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، والمقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، والمقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، والمقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر2018.

167. وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، الجزائر، 2009.

ثانياً – المراجع باللغة الأجنبية :

أ. الكتب :

168. Barbara G. Tabachnick, Linda S. Fidell, Using Multivariate Statistics, Seventh Edition, Pearson education Inc, United States of America, 2007.

169. Barbara G. Tabachnick, Linda S. Fidell, Using Multivariate Statistics, Seventh Edition, Pearson education Inc, United States of America, 2007.

170. Chama, B. Anti-Corruption Tabloid Journalism in Africa. Springer, (2019).

171. Gu, Jianmin, Xueping Li, and Lihua Wang. Higher education in China. Springer Singapore. DOI: 10.1007/978-981-13-0845-1_1

172. Johnstone, Karla, Audrey Gramling, and Larry E. Rittenberg. Auditing: a risk-based approach to conducting a quality audit. Cengage learning, ninth edition, Cengage Learning, United States, 2013.

173. Louwers, Ramsay, Sinason, Strawser, Thibodeau. Auditting & Assurance Service : 7th Edition. Mc Graw Hill Education : USA, 2018.

174. Ridley, Jeffrey. Creative and Innovative Auditing. Routledge, 2017.

175. Tritschler, Jonas. Audit quality: Association between published reporting errors and audit firm characteristics. Springer Science & Business Media, 2013.

176. West, Brian P. Professionalism and accounting rules. First published in the Taylor & Francis e-Library, Routledge, London, 2003.

ب. الأطروحات والرسائل :

177. Alsahli, Mohamad, and Hamadou Kandeh. "Effect of Big Data Analytics on Audit: An exploratory qualitative study of data analytics on auditors' skills and competence, perception of professional judgment, audit efficiency and audit quality." Master's Thesis in Business Administration III, Department of Business Administration Master's Program in Accounting, ,2020.

178. Drira, Mohamed. Essais sur les décisions d'acceptation des nouveaux clients et de reconduction des clients existants des cabinets d'audit. Doctoral thesis. 2010.

179. Li Dang, "Assessing Actual Audit Quality", A thesis submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy. Drexel Univ, Philadelphia, USA, 2004.

180. Nehme, Rabih. Dynamics of audit quality: behavioural approach and governance framework: UK evidence. Doctoral thesis. Durham University, 2013.

181. Richardson, Laci Jaree. Knowledge and Skill Sets Possessed by Master's-Level Accounting Graduates and the Needs and Expectations of Certified Public

Accountants at Accounting Firms. Doctoral thesis. Northcentral University, 2020.
182. Skomra, Justyna. The impact of SEC comment letters and short selling on the demand for audit quality. Doctoral thesis. Kent State University, 2018.
183. Smith, B. N. Facilitating collaborative learning in accounting students: a cross-institutional study of perceptions and experiences of group work in university accounting education. Doctoral thesis. University of Tasmania, 2017.
184. Sulaiman Noor Adwa, Audit Quality in Practice : A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors. A thesis Doctor Philosophy Business, School University of Manchester, 2011.

ت. المقالات :

185. Sakka, Abir, and Riadh Manita. "Les comportements de l'audité affectant la qualité de l'audit: Une étude exploratoire sur le marché Français." 2011.
186. Adeyemi, Semiu Babatunde, Okwy Okpala, and Eyesan Leslie Dabor. "Factors affecting audit quality in Nigeria." International Journal of Business and Social Science vol 3, n° 20, 2012.
187. AGHAEI CHADEGANI, Arezoo. Review of studies on audit quality, International Conference on Humanities, Society and Culture, IACSIT Press, Singapore, IPEDR , Vol n°20, 2011.
188. Aghazadeh, Sanaz, and Kris Hoang. "How Does Audit Firm Emphasis on Client Relationship Quality Influence Auditors' Inferences about and Responses to Potential Persuasion in Client Communications?." Available at SSRN 2549726 (2019).
189. Al-Akra, Mahmoud, Waleed Abdel-Qader, and Mamun Billah. "Internal auditing in the Middle East and North Africa: A literature review." Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 26 (2016).
190. Al-Alawi, Adel Ismail, Nayla Yousif Al-Marzooqi, and Yasmeen Fraidoon Mohammed. "Organizational culture and knowledge sharing: critical success factors." Journal of knowledge management, vol 11, n°2, (2007).
191. Yaser Saleh Al frijat Albawwat, Ibrahim Emair. "Values, ethics, and attitudes (IES 4) and earnings management from the viewpoint of the financial accountants at Amman Stock Exchange." Accounting & Management Information Systems, vol 8, n°3 (2019).
192. Yaser Saleh AL frijat, Compliance with Continuing Professional Development (IES7) of Internal Auditor and Quality of Internal Audit Function, Accounting and Finance Research, Vol. 9, No. 1; 2020.
193. Yassin, Fatimah Mat, and Sherliza Puat Nelson. "Audit committee and internal audit: Implications on audit quality." International Journal of Economics, Management and Accounting 20.2 (2012).

194. Omar Ali-abdessamed, Requirements For Improving The External Audit Quality In Algeria, journal of economic and financial studies, Universite of El Oued, algeria, Vol 8, N 1, 2015.
195. Oussii, Ahmed Atef, and Neila Boulila Taktak. "The impact of internal audit function characteristics on internal control quality." Managerial Auditing Journal (2018), https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2017-1579
196. Alrabba, Hussein Mohammed. "MEASURING THE IMPACT OF CODE OF ETHICS ON THE QUALITY OF AUDITORS'PROFESSIONAL JUDGMENT." Journal of Governance and Regulation, vol 5.4 (2016).
197. Andiola, Lindsay M., et al. "Client Data Files and Auditor Skepticism: How Do'Dirty'Files Influence Auditors' Skeptical Judgments and Actions?." Available at SSRN 3395571 (2019).
198. Anis, Ahmed. "Auditors' and accounting educators' perceptions of accounting education gaps and audit quality in Egypt." Journal of Accounting in Emerging Economies vol 7, n° 3, 2017.
199. Aobdia, Daniel. "The economic consequences of audit firms' quality control system deficiencies." Management Science 66.7 (2020).
200. ARENS, Alvin A. et ELDER, Randal J. Perspectives on auditing education after Sarbanes-Oxley. Issues in Accounting Education, vol. 21, no 4, 2006.
201. Arowoshegbe, Amos O., Emmanuel Uniamikogbo, and Gina Atu. "Accounting Ethics and Audit Quality in Nigeria." Asian Journal of Economics, Business and Accounting, vol 4, n°2 (2017).
202. ARRUÑADA, Benito. Audit quality: attributes, private safeguards and the role of regulation. European Accounting Review, vol. 9, no 2, 2000.
203. Asthana, Sharad C., and Jeff P. Boone. "Abnormal audit fee and audit quality."Auditing: A Journal of Practice & Theory 31.3 (2012).
204. Augustine, O. Enofe, et al. "Impact of Audit Evidence on Auditor's Report." Research Journal of Finance and Accounting, vol 4, n°13, (2013).
205. Awadallah, Emad. "Measuring the effectiveness of selected corporate governance practices and their implications for audit quality: evidence from Qatar." Afro-Asian Journal of Finance and Accounting 10.1 (2020).
206. FELA Ayachi, Les facteurs impactant la qualité du commissariat aux comptes Une analyse à partir du contexte de l'audit légal dans les entreprises en Algérie, Revue Algérienne d'Economie de gestion Vol. 12, N° : 02, (2019).
207. Ayadi, Abdelkader, Youcef Belguet. "Rapprochement Entre La Pratique De L'audit L'égal Et Les Normes Algériennes D'audit (naa) En Algérie Cas: Naa 210/Accord Sur Les Termes Des Missions D'audit." Economiques des Business et Commerce, N°: 06 Septembre, 2018.
208. Beattie, Vivien, Stella Fearnley, and Tony Hines. "Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment." Accounting and Business Research, vol. 43, no 1, 2013.

209. BELHADJ AHMED, L'audit financier et comptable en Algérie: mission légale et nécessité managériale. Journal of Academic Finance, vol. 8, n° 01, 2017.
210. Bell, Timothy B., Monika Causholli, and W. Robert Knechel. "Audit firm tenure, non-audit services, and internal assessments of audit quality, USA, 2015. DOI: 10.1111/1475-679X.12078
211. Bergner, Jason, Blair B. Marquardt, and Partha Mohapatra. "The auditor reputation cycle: A synthesis of the literature." International Journal of Auditing 24.2 (2020).
212. Blum, Emily S., Richard C. Hatfield, and Richard W. Houston. "The Effect of Staff Auditor Reputation on Behavior Related to Audit Quality." (2020).
213. Bonner, Sarah E. "Judgment and decision-making research in accounting. " Accounting Horizons, vol 13, n°4, 1999.
214. Bonner, Sarah E., and Barry L. Lewis. "Determinants of auditor expertise " Journal of accounting research, vol 28, 1990. doi.org/10.2307/2491243
215. Brewster, Billy E., How a Systems Perspective Improves Knowledge Acquisition and Performance in Analytical Procedures, The Accounting Review, Vol. 86, No. 3, 2011.
216. Broberg, Pernilla, et al, Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden, Journal of Management & Governance, Vol N°20, N°1, 2016.
217. Brown, Veena L., et al. "Comments of the Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association on the Concept Release, Potential Approach to Revisions to PCAOB Quality Control Standards." Current Issues in Auditing, vol 14, n° 2, (2020).
218. Brown, Veena L., Jodi L. Gissel, and Daniel Gordon Neely. "Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors", Managerial Auditing Journal, Vol. 31, No 8/9, 2016.
219. Broye, Géraldine, and Laurent Weill. "Does leverage influence auditor choice? A cross-country analysis, " Applied Financial Economics 18.9 (2008).
220. Mohamed Mahmoud bshayreh, The Effect of using Analytical Procedures by External Auditors on the Quality of External Auditing from the Perspective of Jordanian External Auditors, Research Journal of Finance and Accounting, Vol 5, No.10, 2014.
221. Bucaro, Anthony C. "Enhancing auditors' critical thinking in audits of complex estimates. " Accounting, Organizations and Society 73 (2019).
222. Byrnes, Paul Eric, et al. "Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit1." Continuous Auditing. Emerald Publishing Limited, 2018., https://doi.org/10.1108/978-1-78743-413-420181014
223. Cameran, Mara et al. "Audit team attributes matter: How diversity affects audit quality." European Accounting Review, vol 27, no 4, 2018.

224. Carson, Elizabeth, et al. "The effect of national inspection regimes on audit quality." Available at SSRN 3049828 (2017).
225. Causholli, Monika, et al. "The ties that bind: Knowledge-sharing networks and auditor job performance." Available at SSRN 3084942 (2017).
226. Chadegani, A. A., & Jari, A. Corporate ethical culture: Review of literature and introducing pp model. Procedia Economics and Finance, 36. (2016).
227. Chen, Long, Gopal V. Krishnan, and Wei Yu. "The relation between audit fee cuts during the global financial crisis and earnings quality and audit quality." Advances in Accounting vol. 43, 2018.
228. Chen, Yahn-Shir, Chung-Cheng Yang, and Yi-Fang Yang. "Higher Academic Qualifications, Professional Training and Operating Performance of Audit Firms." Sustainability 12.3 (2020).
229. Chen, Yahn-Shir, Yi-Fang Yang, and Lee-Wen Yang. "The IT productivity paradox: Effects of training in audit firms." Human Systems Management 31.3-4 (2012).
230. Chen, Yangyang, et al. "Audit Quality and Internal Control Weakness: Evidence from SOX 404 Disclosures." Available at SSRN 1979323 (2012).
231. Yu-Shu Cheng et al. The association between auditor quality and human capital, Managerial Auditing Journal, Vol 24, no 6, 2009.
232. CHERSAN, Ionela-Corina. "Audit Quality and Several of Its Determinants." Audit Financiar, vol 17, no 1, 2019.
233. Chow, Chee W., Joanna L. Ho, and Sandra C. Vera-Munoz. "Exploring the extent and determinants of knowledge sharing in audit engagements." Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics 15.2 (2008).
234. Christensen, Brant E, et al. Understanding audit quality : Insights from audit partners and investors, Contemporary Accounting Research, vol N° 33, N°4 ,2016.
235. Christensen, Brant E., et al. "Field evidence on auditors' and investors' views on audit quality." School of Accounting Seminar Series, Australian School of Business School of Accounting, 2013.
236. Christensen, Brant E., Stevanie S. Neuman, and Sarah C. Rice. "The Loss of Information Associated with Binary Audit Reports: Evidence from Auditors' Internal Control and Going Concern Opinions." Contemporary Accounting Research 36.3 (2019).
237. Christofferson, Ebba, and Karin Grönberg. "Informativeness of Key Audit Matter (KAM) Disclosures: An exploratory study of ISA 701 in Sweden." (2018).https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/56860/1/gupea_2077_56860_1.pdf
238. Chu, J. e. (2018). Auditor Education: Does it Matter? . Available at https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3364386 .
239. Chu, J., A. Florou, and P. F. Pope. "Does Accounting Education add Value in Auditing." Evidence from the UK Working paper, University of

Cambridge, King's College London, and The London School of Economics and Political Sciences (2016).
240. Coenenberg, Adolf Gerhard, Axel Haller, and Kai-Uwe Marten. "Accounting education for professionals in Germany—current state and new challenges." Journal of Accounting Education, vol. 17, no 4, 1999.
241. Cohen, Jeffrey, Ganesh Krishnamoorthy, and Arnie Wright. "Corporate governance in the post-Sarbanes -Oxley era: Auditors' experiences." Contemporary Accounting Research, vol 27, no 3, 2010.
242. Cook, Jonathan, et al. "Auditors are known by the companies they keep." Journal of Accounting and Economics 70.1 (2020).
243. Dart, Eleanor. "UK investors' perceptions of auditor independence." The British Accounting Review, vol 43, n° 3, 2011.
244. Linda Elisabeth DeAngelo, Auditor Size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, n°2, 1981.
245. DeFond, Mark, and Jieying Zhang. "A review of archival auditing research" Journal of Accounting and Economics, vol. 58, no 2, 2014.
246. DICKINS, Denise, JOHNSON-SNYDER, Anna J., et REISCH, John T. Selecting an auditor for Bradco using indicators of audit quality. Journal of Accounting Education, vol. 45. 2018
247. Dickins, Denise, Rebecca G. Fay, and John Reisch. Measuring and communicating audit quality: The new AQIs. The CPA Journal, vol. 84, no 9, 2014.
248. Dinarjito, Agung, and Luhur Febriansyah. "Analysis Of The Effect Of Public Accounting Firms Reputation On Audit Quality.", International Journal of Scientific & Technology Research, vol 9, n° 01, 2020.
249. Ding, Rong, and Yuping Jia. "Auditor mergers, audit quality and audit fees: Evidence from the PricewaterhouseCoopers merger in the UK." Journal of Accounting and Public Policy 31.1 (2012).
250. Du, Xingqiang, Jingwei Yin, and Fei Hou. "Auditor human capital and financial misstatement: Evidence from China." China journal of accounting research, vol 11, n° 4, 2018.
251. Duh, Rong-Ruey, W. Robert Knechel, and Ching-Chieh Lin. "The Effects of Audit Firms' Knowledge Sharing on Audit Quality and Efficiency." Auditing: A Journal of Practice & Theory 39.2 (2020).
252. Dyah Setyaningrum et al. The Effect of Auditor Quality on the Follow-Up of Audit Recommendation, International Research Journal of Business Studies, Vol. 6, No. 2, 2013.
253. Eshleman, John Daniel, and Peng Guo. "Do Big 4 auditors provide higher audit quality after controlling for the endogenous choice of auditor?" Auditing: A Journal of Practice & Theory 33.4 (2014).
254. Patrick Amaechi Egbunike & Peace Asuzu, AUDIT FEES AND AUDIT REPORT LAG, EPRA International Journal of Research and, Development (IJRD), Vol 5 n° 7, 2020.

255. FADALY, Dina S. Determinants of auditor choice in emerging markets: evidence from Saudi Arabia. The Business & Management Review, vol. 9, no 3, 2018.
256. Richard Fontaine and Luciano Pilotti (2016), " Audit Clients Want to Cooperate with their External Financial Auditor, but also Remain at Arm's Length: a Canadian Survey Study", Journal of Accounting and Auditing, Vol. 2016 (2016), Article ID 207562, DOI: 10.5171/2016.207562
257. Francis, Jere R. "A framework for understanding and researching audit quality." Auditing: A journal of practice & theory, vol 30, no 2, 2011.
258. Safonova, Margarita Fridrihovna, S. A. Makarenko, and Y. I. Bershitskiy. "Developing documentation in accordance with international audit standards in Russian practice." Espacios 39.34 (2018).
259. Furiady, Olivia, and Ratnawati Kurnia. "The effect of work experiences, competency, motivation, accountability and objectivity towards audit quality." Procedia-Social and Behavioral Sciences vol 211, n°25, (2015).
260. Gammie, Elizabeth, and Linda Kirkham. "Breaking the link with a university education in the creation of a chartered accountant: The ICAS story." The British Accounting Review 40.4 (2008).
261. Gaynor, Lisa Milici, KELTON, Andrea Seaton, MERCER, Molly, et al. Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality. Auditing: A Journal of Practice & Theory, vol. 35, no 4, 2016.
262. Ghafran, Chaudhry, and Noel O'Sullivan. "The impact of audit committee expertise on audit quality: Evidence from UK audit fees." The British Accounting Review 49.6 (2017).
263. GLOVER, Steven M., PRAWITT, Douglas F., et DRAKE, Michael S. Between a rock and a hard place: A path forward for using substantive analytical procedures in auditing large P&L accounts: Commentary and analysis. Auditing: A Journal of Practice & Theory, vol. 34, no 3, 2014.
264. Gonthier-Besacier, N., Hottegindre, G., & Fine-Falcy, S. Audit Quality Perception: Beyond the 'Role-Perception Gap'. International Journal of Auditing, Vol 20, N°2, 2016.
265. Grabner, I., Vienna, W. U., & Haesebrouck, K. Literature Review The Effect of Audit Culture on Audit Quality, 2019.
266. Griffith, Emily E., et al. "Auditor mindsets and audits of complex estimates." Journal of Accounting Research 53.1 (2015).
267. Gunn, Joshua L., and Paul N. Michas. "Auditor multinational expertise and audit quality." The Accounting Review 93.4 (2018).
268. Haeridistia, Nurlita, and Agustin Fadjarenie. "The Effect Of Independence, Professional Ethics & Auditor Experience On Audit Quality." International Journal Of Scientific & Technology Research 8.02 (2019).

269. Hai, Phan Thanh. "The research of factors affecting the quality of audit activities: Empirical evidence in Vietnam." International Journal of Business and Management, vol 11, n° 3, 2016.
270. Hari Setiyawati, Diah Iskandar, Gustita Arnawati Putri, THE FACTORS THAT AFFECT THE AUDIT QUALITY, EPRA International Journal of Economic and Business Review, Vol n°8, Issue -1, January 2020.
271. Hashem, Boutheina, and Hiyam Sujud. "The Impact of using iT on the Quality of Auditing in Lebanon." International Research Journal of Finance and Economics 178 (2020).
272. Hatfield, Richard C., et al. "Auditors' Customer Relationship Management Activities and Managers' Cooperation with Auditor Evidence Requests." Available at SSRN 3560921 (2020).
273. Haugen, Susan, and Lucretia Mattson. "Continuing ethics education is critical to improving professional conduct of auditors." Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues, vol 8, n° 1/2, 2005.
274. Hay, David C. "Audit fee research on issues related to ethics." Current Issues in Auditing, vol 11, n° 2, 2017.
275. Hay, David C., W. Robert Knechel, and Norman Wong. "Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes." Contemporary accounting research, vol 23, n 1, 2006.
276. Heo, Jin Suk, Soo Young Kwon, and Hun-Tong Tan. "Auditors' Responses to Workload Imbalance and the Impact on Audit Quality." Contemporary Accounting Research 38.1 (2021).
277. Holm, Claus, and Mahbub Zaman. "Regulating audit quality: Restoring trust and legitimacy." Accounting forum. Vol. 36. No. 1. No longer published by Elsevier, 2012.
278. S Mahmoud, Hosseinniakani. "Audit regulation and auditor disclosures: Essays on the consequences of ISA 701." (2020). https://gupea.ub.gu.se/handle.
279. Hsieh, Yu-Ting, and Chan-Jane Lin. "Audit firms' client acceptance decisions: Does partner-level industry expertise matter? " Auditing: A Journal of Practice & Theory 35.2 (2016)
280. Hurley, Patrick J., Brian W. Mayhew, and Kara M. Obermire. "Realigning auditors' accountability : Experimental evidence." The Accounting Review 94.3 (2019).
281. Hurley, Patrick J., et al. "The Impact of Risk and the Potential for Loss on Managers' Demand for Audit Quality " Northeastern U. D'Amore-McKim School of Business Research Paper 3425666 (2020).
282. Hussein, Fuad Elmahedi, Mustafa Mohd Hanefah, and Khaled Ali Endaya. "Audit team characteristics, and external environment audit factors: Effects on audit quality in Libya." East African Scholars Journal of Economics, Business and Management, vol 3, n° 10, 2020.
283. Ionela-Corina chersan, Audit Quality and Several of Its Determinants, Audit Financiar, vol 17, no 1 (153), 2019.

284. Iskandar, Takiah Mohd, M. M. Rahmat, and Hashanah Ismail. "The relationship between audit client satisfaction and audit quality attributes: Case of Malaysian listed companies." International Journal of Economics and Management 4.1 (2010).
285. Jachi, Moses, and Lucky Yona. "The Impact of Independence of internal audit function on transparency and accountability. Case of Zimbabwe local authorities." Research Journal of Finance and Accounting 10.5 (2019).
286. Kandemir, Hatice Kubra. "The EU law on auditing and the role of auditors in the global financial crisis of 2008." International Journal of Disclosure and Governance 10.3 (2013)
287. KASSAWAT, M. Paulina. Big 4 Global Networks: Degree of Homogeneity of Audit Quality. Economics, 2015, vol. 29, no 1.
288. Kesimli, Iffet. "External Audit from Quality Perspective." External Auditing and Quality. Springer, Singapore, 2019.doi:10.1007/978-981-13-0526-9_1
289. Djamel KHOUATRA, Mohamed El-Habib MERHOUM, Elaboration d'un référentiel d'audit financier en Algérie par mimétisme : Intérêt du cadre théorique de la tétra normalisation, 2016.
290. https://www.intercostos.org/documentos/congreso-15/KHOUATRA-1.pdf
291. Knechel, W. Robert, Edward Thomas, and Matthew Driskill. "Understanding financial auditing from a service perspective." Accounting, Organizations and Society 81 (2020): 101080. https://doi.org/10.1016/j.aos.2019.101080
292. Knechel, W. Robert, et al. "Audit quality: Insights from the academic literature." Auditing: A Journal of Practice & Theory, vol 32, n° supplement 1, 2012.
293. KNECHEL, W. Robert. Audit quality and regulation. International Journal of Auditing, vol 20, n° 3, 2016.
294. Koomson, Theodora Aba Abekah, et al. "Determinants of asset misappropriation at the workplace: the moderating role of perceived strength of internal controls." Journal of Financial Crime (2020). doi/10.1108/JFC-04-2020-0067
295. Krishnan, Gopal V., and Gnanakumar Visvanathan. "Reporting internal control deficiencies in the post-Sarbanes-Oxley era: the role of auditors and corporate governance." International Journal of Auditing 11.2 (2007).
296. KRISHNAN, Jagan, KRISHNAN, Jayanthi, et SONG, Hakjoon. PCAOB international inspections and audit quality. The Accounting Review, 2016, vol. 92, no 5.
297. Krishnan, Ranjani, and Michelle H. Yetman. "Institutional drivers of reporting decisions in nonprofit hospitals." Journal of Accounting Research, vol 49, no 4, 2011.

298. Kritzinger, J., and Karin Barac. "The application of analytical procedures in the audit process: A South frican perspective." Southern African Business Review 21.1 (2017).
299. KUSUMAWATI, Andi et SYAMSUDDIN, Syamsuddin. The effect of auditor quality to professional skepticsm and its relationship to audit quality. International Journal of Law and Management, 2018, vol. 60, no 4.
300. 295 Laksmi, Ayu Chairina. "CPD for members of auditing profession in Indonesia: providers' point of view." Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia, vol 18, n° 2, 2014.
301. Lamoreaux, Phillip T. "Does PCAOB inspection access improve audit quality? An examination of foreign firms listed in the United States." Journal of Accounting and Economics, vol 61, n° 2-3, 2016.
302. Lennox, Clive. "Management ownership and audit firm size." Contemporary Accounting Research 22.1 (2005).
303. Lesage, Cédric, Nicole VS Ratzinger-Sakel, and Jaana Kettunen. "Consequences of the abandonment of mandatory joint audit: An empirical study of audit costs and audit quality effects." European Accounting Review, vol 26, n° 2, 2017.
304. Sabauri, Levan. "Ways for the Development of the Audit Quality Control System through the Analysis of Ongoing Problems, Experience and Challenges: Example of the Republic of Georgia." International Journal of Economics and Management Engineering, vol 13, n° 6, 2019.
305. Li, Liuchuang, et al. "The effect of enforcement action on audit fees and the audit reporting lag." Accounting and Business Research (2020). https://doi.org/10.1080/00014788.2020.1808441
306. Lisic, Ling Lei, et al. "Does audit committee accounting expertise help to promote audit quality? Evidence from auditor reporting of internal control weaknesses." Contemporary Accounting Research 36.4 (2019).
307. Liu, Guoping, and Jerry Sun. "Did the SEC administrative proceedings against Chinese auditors affect audit quality? " Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, vol 37, 2019.
308. https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.100290
309. Liu, Li-Lin, et al. "New clients, audit quality, and audit partner industry expertise: Evidence from Taiwan." International Journal of Auditing 21.3 (2017).
310. Lubbe, Ilse, L. Peta Myers, and Annelien van Rooyen. "Introduction to Special Issue: Challenges for Academics Educating Accounting Professionals in South Africa." Vol 34, n° 2, (2020).
311. Mahmoud, N., and Hebatallah Abd El Salam Badawy. "Effect of joint audit on audit quality: Empirical evidence from companies listed on the Egyptian stock exchange." International Journal of Accounting and Financial Reporting, vol 5, n° 2, 2015.

312. MAIJOOR, Steven et VANSTRAELEN, Ann. “Research opportunities in auditing in the EU,” revisited. Auditing: A Journal of Practice & Theory, vol. 31, no 1, 2012.
313. Mala, Rajni, and Parmod Chand. "Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective." Accounting Perspectives, vol 14, no 1, 2015..
314. Mameche, Youcef, Mohamed Ali Omr, and Najet Hassine. "Compliance of Accounting Education Programs with International Accounting Education Standards: The Case of IES 3 in Tunisia." Eurasian Journal of Educational Research, vol 20, n° 85, (2020).
315. Manita, Riadh, and Makram Chemangui, Les approches d'evaluation et les indicateurs de mesure de la qualite d'audit: Une revue critique, COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT, 2007.
316. https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00534780/document
317. Manita, Riadh, and Najoua Elommal. "The Quality of Audit Process: An Empirical Study with Audit Committees." International Journal of Business 15.1 (2010).
318. Manita, Riadh, et al. "The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance " Technological Forecasting and Social Change, vol 150 (2020). https://doi.org/10.1016/j.techfore.2019.119751
319. Marriott, Neil, et al. "Students' Perceptions of Work-Based Training and Examination-Based Learning Relating to the Professional Competence of Auditors and the Impact of Regulatory Changes on Audit Training in the UK." Accounting Education: an international journal, vol 20, no 2, 2011.
320. Abelha, Marta, et al. "Graduate Employability and Competence Development in Higher Education—A Systematic Literature Review Using PRISMA." Sustainability 12.15 (2020).
321. Martinov-Bennie, Nonna, et al. "The strength of an accounting firm’s ethical environment and the quality of auditors’ judgments." Journal of Business Ethics, vol 87, no 2, 2009.
322. Matozza, Felice, et al. "ABNORMAL AUDIT FEES AND AUDIT QUALITY. THE IMPACT OF BUSINESS CONTEXT ON AUDITORS’PRIORITIES." Academy of Accounting and Financial Studies Journal 24.3 (2020).
323. Matrood, Adnan Kadhum, and Naeem Sabah Khilkhal. "The Impact of Applying Analytical Procedures by External Auditor in Accordance with Isa 520 on Audit Performance Improvement: An Exploratory Study in the Iraqi Audit Firms and Companies." Academy of Accounting and Financial Studies Journal 23.1 (2019).
324. MAZARS : A GUIDE TO JOINT AUDIT. For a more effective audit market. https://www.aph.gov.au/ Document Store .ashx? id =3f3cdca3-bb83-445c-81 0e-0 41 d8144 95e1&s ubId.

325. Mills, P. W., et al. Enhancing Audit Quality: Canadian Perspective-Auditor Independence. Discussion Paper prepared by the Independence Working Group (IWG) of the under a collaborative initiative by the Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) and the Canadian Public Accountability Board (CPAB), 2012.
326. Missaoui, Anis, and Sana Ben Ghodbane. "Evaluation of the perceived audit quality: study of the Tunisian context." African Journal of Accounting, Auditing and Finance 5.4 (2016).
327. Moreno, Kimberly, Sudip Bhattacharjee, and Duane M. Brandon. "The effectiveness of alternative training techniques on analytical procedures performance." Available at SSRN (2005). https://ssrn. com/ abstract .
328. Morris, Jan Taylor. "The impact of authentic leadership and ethical firm culture on auditor behavior." Journal of Behavioral Studies in Business 7 (2014). http://modir3-3.ir/article-english/article200.pdf
329. Neri, Lorenzo, and Antonella Russo. "A framework for audit quality: Critical Analysis." Business and Management Review, vol 3. n° 9 (2014).
330. Nguyen, T., and Y. To. "Auditing quality from perspective of auditing firms in Vietnam." Accounting 6.5 (2020).
331. Niskanen, Mervi, Jukka Karjalainen, and Jyrki Niskanen. "Demand for audit quality in private firms: Evidence on ownership effects." International Journal of Auditing 15.1 (2011).
332. NOVIYANTI, Suzy et WINATA, Lanita. The Role of" Tone at The Top" and Knowledge of Fraud on Auditors' Professional Skeptical Behavior. Contemporary Management Research, vol. 11, no 1, 2015.
333. Paul A. Griffin†, David H. Lont‡, Stephani A. Mason§ & Carol Pomare, Are Two Sets of Eyes More Costly Than One? Large-Sample Evidence on Joint versus Single Audits in the European Union, https://az659834.vo .msecnd.net/ eventsairseasiaprod/ production-tcm-public/4521c74097ad4831a92920336d99fafb
334. Paul A. Griffin†, David H. Lont‡, Stephani A. Mason§ & Carol Pomare, Are Two Sets of Eyes More Costly Than One? Large-Sample Evidence on Joint versus Single Audits in the European Union, https://az659834.vo .msecnd.net/ eventsairseasiapro production-tcm-public/4521c74097ad4831a92920336d99fafb
335. PEECHER, Mark E., SOLOMON, Ira, et TROTMAN, Ken T. An accountability framework for financial statement auditors and related research questions. Accounting, Organizations and Society, 2013, vol. 38, no 8.
336. Pigé Benoît, "Les enjeux du marché de l'audit", Revue Française de Gestion, vol. 29, n° 147, 2003.
337. Piot, Charles "Agency costs and audit quality : evidence from France" European Accounting Review 10.3 (2001).
338. PORUMB, VLAD-ANDREI, et al. "What is the effect of auditors on audit quality? Evidence from the German setting." (2018).

339. Putra, Gede Sanjaya Adi, and Anak Agung Ngurah Bagus Dwirandra. "The effect of auditor experience, type of personality and fraud auditing training on auditors ability in fraud detecting with professional skepticism as a mediation variable." International research journal of management, IT and social sciences 6.2 (2019)..
340. Quick, Reiner. "EC green paper proposals and audit quality." Accounting in Europe 9.1 (2012).
341. Ratanasongtham, Worapan, and Phaprukbaramee Ussahawanitchakit. "Strategic audit planning and audit quality: an empirical research of CPAs in Thailand." The Business & Management Review 7.1 (2015).
342. REZAEE, Zabihollah, ABERNATHY, John, CAUSHOLLI, Monika, et al. Comments of the Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association on PCAOB Concept Release on Audit Quality Indicators, No. 2015-005, July 1, 2015: Participating Committee Members. Current Issues in Auditing, vol. 10, no 1, 2015 .
343. Mahdi Salehi, Mostafa Bahrami and Fatemeh Alizadeh, The effect of academic education on employers' satisfaction and audit quality in Iran, NDUSTRIAL AND COMMERCIAL TRAINING, vol 48, no 5, 2016.
344. Sarwoko, Iman, et al. "An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: evidence from indonesia." Procedia-Social and Behavioral Sciences 164, 2014.
345. Schwartz, Mark S. "Developing and sustaining an ethical corporate culture: The core elements." Business Horizons vol 56, n°1, 2013.
346. Seckler, Christoph, Ulfert Gronewold, and Markus Reihlen. "An error management perspective on audit quality: Toward a multi-level model" Accounting, Organizations and Society, Vol N°62, 2O ctober 2017
347. Semba, Hu Dan. "THE REGULATOR'S VIEW OF AUDIT QUALITY: A FOCUS ON IAASB'S PROPOSED FRAMEWORK FROM THE PERSPECTIVE OF INSTITUTIONAL THEORY." Academy of Accounting & Financial Studies Journal , vol. 20, no 3. 2016.
348. Senan, N. "Convenience of accounting education for the requirements of Saudi labour market: An empirical study." Management Science Letters 9.11 (2019).
349. Shan, Yuan George, The impact of internal governance mechanisms on audit quality: a study of large listed companies in China. International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 2014, vol. 10, N° 1, 2014.
350. Shanszadeh, Bagher, and Narges Zolfaghari, Narges. Imapct of efficacious internal controls on audit process: Auditors' perspective. Review of Contemporary Business Research, vol. 4, no 2, 2015.
351. Shbeilat, Mohammad K. "International Standard on Auditing No. 260 and Audit Quality: Evidence from Jordan." International Business Research 12.4 (2019).

352. Simnett, R., Carson, E., & Vanstraelen, A. International archival auditing and assurance research: Trends, methodological issues, and opportunities. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 35(3), 2016.
353. Sirois, Louis-Philippe, Marmousez, Sophie, et Simunic, Dan A. Proposition d'une nouvelle approche de la relation entre la taille de l'auditeur et la qualité de l'audit : l'importance de la technologie d'audit. Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 22, Vol 3, 2016.
354. Siti Rodziah Ahmad .et al. Determinants of Auditors' Work Performance, International Journal of Financial Research, Vol. 10, No. 3, Special Issue; 2019.
355. Noor Adwa Sulaiman, Fatimah Mat Yasin and Rusnah Muhamad, Perspectives of Audit Quality: An Analysis, Asian Journal of Accounting Perspectives, Vol. 11, n° 1, 2018.
356. Sulaiman, Noor Adwa, Oversight of audit quality in the UK: insights into audit committee conduct, Meditari Accountancy Research, vol. 25, no 3, 2017.
357. Sulong, Zunaidah, et al. "Managerial Ownership, leverage and audit quality impact on firm performance: evidence from the Malaysian ace market." Accounting & Taxation 5.1 (2013).
358. Supriadi, Taufiq, et al. "Influence of auditor competency in using information technology on the success of E-audit system implementation." EURASIA Journal of Mathematics, Science and Technology Education 15.10 (2019).
359. Suryanto, Tejo, J. E. Thalassinos, and E. I. Thalassinos. "Board characteristics, audit committee and audit quality: The case of Indonesia, vol 5, n°3, 2017.
360. Sutton, Steve G. "Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process." Decision Sciences, vol. 24, no 1, 1993.
361. Suyono, Eko, Determinant factors affecting the audit quality: An Indonesian perspective, Global Review of accounting and Finance, vol 3, N° 2, 2012.
362. Rahim, Syamsuri, et al. "The Influence of Audit Staff Quality and Client Type on Audit Evidence Collection with Communication Type as Moderation." Journal of Accounting and Strategic Finance 3.1 (2020).
363. TANDIONTONG, Mathius, SINURAYA, Candra, et RAJAGUKGUK, Sondang Mariani. The Influence of Auditor's Education Level, Accounting Education, Public Accountant Firm Size on Accounting Profession: Implication to Good Corporate Governance in Indonesia. Petra International Journal of Business Studies, vol. 2, no 1, 2019.
364. Tepalagul, Nopmanee, and Ling Lin. "Auditor independence and audit quality: A literature review." Journal of Accounting, Auditing & Finance, vol 30, no 1, 2015.
365. Imen Thabet, Auditor skills, traits and knowledge evidence from Tunisia, International Journal of Accounting and Economics Studies, vol 5, no 1, 2017.

366. Thottoli, Mohammed Muneerali, K. V. Thomas, and Essia Ries Ahmed. "Adoption of Audit Software by Audit Firms: A Qualitative Study." Journal of Information and Computational Science 9.9 (2019).
367. Uyar, Ali, and Ali Haydar Gungormus. "Professional knowledge and skills required for accounting majors who intend to become auditors: Perceptions of external auditors." Business and Economics Research Journal 2.3 (2011).
368. Vaicekauskas, Darius. "A STUDY ON AUDIT FIRM'S QUALITY CONTROL SYSTEMS." Science and Studies of Accounting and Finance: Problems and Perspectives, vol 9, n° 1, 2014.
369. Vaicekauskas, Darius. "Differences between audit quality provided by international and local audit firms: the research on audit clients' perceptions in the audit market of Lithuania." Ekonomika, vol 93, N°4, (2014).
370. Van Liempd, D., Quick, R., & Warming-Rasmussen, B. Auditor-provided non audit services: Post-EU-regulation evidence from Denmark. International Journal of Auditing, vol 23, n° 1, 2019.
371. Van Linden, Christophe, and Kris Hardies. "Entrance requirements to the audit profession within the EU and audit quality." International Journal of Auditing, vol 22, no 3, 2018.
372. van Raak, Jeroen, and Ulrike Thürheimer. "Opportunities to improve the measurement of audit quality: a call for collaboration between the profession and academics." Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, vol 90, n° 9 (2016)
373. Veerankutty, Farida, Thurasamy Ramayah, and Noor Azman Ali. "Information technology governance on audit technology performance among Malaysian public sector auditors." Social Sciences 7.8 (2018).
374. Vera-Mun˜ oz, Sandra C., Joanna L. Ho, and Chee W. Chow. "Enhancing knowledge sharing in public accounting firms." Accounting Horizons 20.2 (2006).
375. Wahab, Roslan Abdul, et al. "Technology-Based Accounting Education: Evidence on Acceptance and Usage." Advanced Science Letters 23.8 (2017).
376. Wally-Dima, Lillian, Christian John Mbekomize, and Gobona Tobedza. "Assessment of Clients' Perceptions towards the Quality of Audit Services Offered by Auditing Firms in Botswana." Asian Journal of Business Management, vol 8, n° 1, (2016).
377. WESTERMANN, Kimberly D., BEDARD, Jean C., et EARLEY, Christine E. Learning the "craft" of auditing: A dynamic view of auditors' on-the-job learning. Contemporary Accounting Research, vol. 32, no 3, 2015.
378. Witte, Annie L. "Institutional Work in Non-Global Network Firms: How In-Charge Auditors Engage With Technology-Based Audit Tools to Influence the Audit." Available at SSRN 3627661 (2020).

379. Woo, E-Sah, and Hian Chye Koh. "Factors associated with auditor changes: a Singapore study." Accounting and Business Research, vol 31, no 2 ,2001.
380. Wyatt, Arthur R. "Accounting professionalism-They just don't get it!." Accounting horizons, vol 18, n° 1 , 2004.
381. Xalmuratovich, Bayjanov Sarsengali, and Utegenova Sarbinaz Turdimuratovna. "AUDIT QUALITY CONTROL: METHODS OF EXTERNAL QUALITY CONTROL OF AUDIT WORK." International Engineering Journal For Research & Development, vol 5, n° 2, 2020.
382. Xiao, Tusheng, Chunxiao Geng, and Chun Yuan. "How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective." China Journal of Accounting Research 13.1 (2020).
383. Yi-Fang Yang, Yahn-Shir Chen,"Quality moderates market competition: evidence of Taiwanese service industry", International Journal of Quality & Reliability Management, Vol. 33 Issue: 9, 2016.
384. Yanti, Harti Budi, C. D. Astuti, and Haryo Kuntjoro. "Do Indonesian's Auditors Lack Moral Competence?." KnE Social Sciences (2018). https://doi.org/10.18502/kss.v3i8.2509
385. YUNIARTI, Rita et ZUMARA, Willy Mara. Audit quality attributes and audit client satisfaction. International Journal of Humanities and Management Sciences, vol. 1, no 1, 2010.
386. Zerni, Mikko, et al. "Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits." European Accounting Review, vol 21, n° 4, 2012.
387. Zakari, Mohamed, and Karim Menacere. "The challenges of the quality of audit evidence in Libya." African Journal of Accounting, Auditing and Finance 1.1 (2012).

ث. وقائع التضاهرات العلمية :

388. Tahir, Fatima Alfa. "Exploring the Influence of Ethical Culture and Auditor Objectivity on Auditor Integrity among Nigerian Auditors: A Proposed Study." International Conference on Accounting Studies (ICAS) 2017 18-20 September 2017, Putrajaya, Malaysia, (2017).
389. Triani, Ni Nyoman Alit, and Merlyana Dwinda Yanthi. "The Effect of Audit Firms Size, Leverage, Going Concern Opinion, Audit Tenure, on Audit Quality in Indonesia." 23rd Asian Forum of Business Education (AFBE 2019). Atlantis Press, 2020.
390. WU, Fuhui, GAO, Jie, WANG, Shixuan, et al. Audit quality and its affecting factors: A literature review from the perspective of accounting firms. In : 2016 13th International Conference on Service Systems and Service Management (ICSSSM). IEEE, 2016.

391. Jiang, Lingling. "Computer Audit Quality Control in Big Data Era." International Conference on Machine Learning and Big Data Analytics for IoT Security and Privacy. Springer, Cham, 2020.

ج. منشورات وتقارير المنظمات المهنية :

392. AICPA. Audit and Accounting Guide Depository and Lending Institutions: Banks and Savings Institutions, Credit Unions, Finance Companies, and Mortgage Companies. John Wiley & Sons, 2017.
393. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2012a. Audit Evidence. Statement on Auditing Standards No. 122, AU-C Section 500. New York, NY: AICPA.
394. Centre for audit quality, External Auditor Assessment Tool: A Reference for Audit Committees, 2017.
395. Federation of European Accountants, Overview of Audit Quality Indicators Initiatives, https://www.accountan cyeurope.eu/wp-content/ uploads/ 1607_ Update_ of_ Overview _ of _ AQIs. Pdf
396. Financial Reporting Council, The audit quality framework, FRC, London: 2008.
397. FRC, 2006a. Promoting audit quality. Discussion Paper. London: Financial Reporting Council, 2006.
398. Government Accountability Office (GAO). Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation. GAO Report No. 04-216. November. Washington, DC: Government Printing Office. 2003. https://www.gao.gov/new.items/d04216.pdf
399. International Auditing and Assurance Standards Board (2013) p 19, "A Framework for Audit Quality" ,Consultation Paper , International Federation of Accountants, New York, available at http://www.ifac.org /sites/default/ files /pub lica t i o s /files/A%20 Framework %20for %20 Audit%20Quality.pdf.
400. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) , A Framework for Audit Quality, New York, NY : IAASB, 2013.
401. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2014. A framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality. February 2014. Available at www .iaasb.org
402. Handbook 2017 (IAESB), Handbook of International Education Pronouncements, International Accounting Education standards Board.2017,https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2017-Handbook-of-International-Education-Pronouncements.PDF.
403. Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), (2002). 'Audit Quality' Auditing and Assurance Faculty. London: 2002.
404. Hand Book of international Auditing, ISA No.401, "Auditing in a Computer Information Systeme Enironement", IFAC, 2004.

405. ISA 500, http://web.ifac.org/clarity-center/isa-500 19/09/2019
406. International Forum of Independent Audit Regulators Report on 2014 Survey of Inspection Findings March 3, 2015.
407. International standard on quality control (ISQC) 1: Quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements (2009). Retrieved 08 -06-2019, P 53, from http://www.ifac.org/sites/ default/files/downloads/a007–2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf
408. PCAOB, Strategic Plan 2018-2022. https://pcaobus .org/ Abo ut/ Administration Documents /Strategic % 20 Plans/Draft-2018-2022 pdf accessed at 01/011/2019.
409. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2015a), Concept Release on Audit Quality Indicators, PCAOB Release No. 2015-005, P 7, PCAOB, Washington, DC, available at: http:// pcaobus.org /Rules/ Rulemaking /Docket%20041/ Release _2015 _005 pdf
410. Public Company Accounting Oversight Board. Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation, Release No. 2011-006 August 16, 2011. Available at : https: // pcao bus .org/ Rulemaking /Docket 037/ Release_2011-006 .pdf
411. Public Company Accounting Oversight Board, DISCUSSION – AUDIT QUALITY INDICATORS, MAY 15-16, 2013.
412. EUROPEENNE, DANS L'UNION, and PISTES DE REFLEXION POUR L'AVENIR. "Livre vert." Libérer le potentiel des industries culturelles et créatives (2010).

د. المواقع الالكترونية :

413. http://www.cn-onec.dz/images/TableauCAC2020.pdf,
414. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2574420 .
415. https://www.accaglobal.com/my/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/analytical-procedures.h- tml
416. https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/ uploads/ 1607_ Update_ of_ Overview_ of _ AQIs.pdf.
417. https://www.facebook.com/groups/1505907056333094 published on 06/11/2020 at 11-17 minutes in the morning .
418. https://www.journalofaccountancy.com/issues/2001/apr/top10auditdeficiencies.html revised 20-11-2020.
419. https://www.transparency.org/en/cpi/2019/results visted 31-03-2020

الملاحق

الملحق رقم (01) قائمة محكمي استمارة الاستبانة

الرقم	الاسم واللقب	الدرجة العلمية	مجال التخصص	الجامعة	الصفة
1	محمد عجيلة	أستاذ	محاسبة وتدقيق	جامعة غرداية	أكاديمي
2	بوحفص رواني	أستاذ محاضر (أ)	محاسبة وتدقيق	جامعة غرداية	أكاديمي
3	محمد البشير غوالي	أستاذ	محاسبة وتدقيق	جامعة ورقلة	أكاديمي ومهني
4	هواري سويسي	أستاذ	محاسبة وتدقيق	جامعة ورقلة	أكاديمي ومهني
5	بابنات عبد الرحمان	أستاذ محاضر (أ)	محاسبة وتدقيق	جامعة ورقلة	أكاديمي
6	بدر الزمان خمقاني	أستاذ محاضر (أ)	محاسبة وتدقيق	جامعة ورقلة	أكاديمي

الملحق رقم (02) استمارة الاستبانة باللغة العربية

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

استمارة استبانة

السلام عليكم ورحمة الله وبركات، تحية طيبة وبعد...

السادة والسيدات، الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق؛ الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات،

في إطار الإعداد لأطروحة الدكتوراه بعنوان "**محاولة لتحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي – دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين**"، نلتمس من سيادتكم المساعدة بملء الاستمارة لتزويدنا بالمعلومات اللازمة من أجل تحقيق أهداف الدراسة، مع التأكيد على أن البيانات المتحصل عليها ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

مع خالص الشكر والتقدير لسيادتكم.

الطالب : محمد الطاهر الأخضري — **المشرف : الدكتور محمد زوزي**

البريد الالكتروني : lakhdari.mohammed@univ-ghardaia.dz

يرجى وضع إشارة (X) في الخانة التي تمثل درجة موافقتك عند كل من العبارات التالية

القسم الأول: معلومات شخصية ووظيفية متعلقة بالمهنيين

الجنس :	ذكر		أنثى					
العمر :	أقل من 30 سنة		من 30 إلى 40 سنة		من 41 إلى 50 سنة		أكثر من 50 سنة	
التخصص العلمي :	محاسبة		مالية		تدقيق		أخرى	
الخبرة المهنية :	أقل من 5 سنوات		من 5 إلى 10 سنوات		من 11 إلى 15 سنة		أكثر من 15 سنة	
منطقة مزاولة المهنة :	الشمال الشرقي		الوسط		الشمال الغربي		الجنوب الشرقي	
	الجنوب الغربي							
المهنة :	أستاذ جامعي (أكاديمي)		مهني					
المؤهل العلمي:	ليسانس		ماستر		ماجستير		دكتوراه	
	أخرى		يرجى تحديدها ...					
المنصب الوظيفي :	صاحب مكتب		مدير تدقيق		مدقق رئيسي		مساعد مدقق	

التصنيف المهني :	مكتب محافظة حسابات		مكتب خبرة محاسبية						

القسم الثاني: الأسئلة الخاصة بالدراسة

أولاً– أثر العوامل المرتبطة بخصائص المدقق وفريق عمله في تحسين جودة التدقيق المالي

الرقم	ما مدى تأثير العوامل المرتبطة بخصائص المدقق على جودة التدقيق المالي	تأثير ضعيف جداً	تأثير ضعيف	تأثير متوسط	تأثير عالي	تأثير عالي جداً
	البعد الأول : التعليم العالي المتخصص					
01	المعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة					
02	المعرفة بتكنولوجيا المعلومات المحاسبية					
03	استيعاب السلوك والقيم الأخلاقية					
04	اكتساب مهارات العمل الجماعي؛ اتخاذ القرار؛ الاتصال؛ التحليل والتفكير الانتقادي وحل المشاكل					
	البعد الثاني : التدريب المهني					
05	التحكم في استخدام أساليب التدقيق الإلكتروني					
06	التحكم في استخدام الإجراءات التحليلية لتخطيط التدقيق وتحديد توقيته					
07	القدرة على تقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة					
	البعد الثالث : الخبرة المهنية					
08	المعرفة المتخصصة بصناعة (نشاط) العميل					
09	القدرة على ترشيد الحكم المهني بفهم وتقييم التقديرات المحاسبية المعقدة					
10	القدرة على تحديد وفهم أوجه القصور بمراقبة الجودة وتطوير إجراءات مناسبة لمعالجتها					
	البعد الرابع : التعليم المهني المستمر					
11	تعزيز السلوك المهني والقيم الأخلاقية					
12	مواكبة المستجدات في معايير المحاسبة والتدقيق والقوانين ذات الصلة					
13	المتابعة المستمرة لتطور تكنولوجيا المعلومات					
	البعد الخامس : الاستقلال					
14	الامتثال لمدونة قواعد السلوك المهني					
15	ممارسة الشك المهني لتقييم المخاطر والكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية					
16	التفكير الانتقادي والموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها					

ثانياً– أثر العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق في تحسين جودة التدقيق المالي

الرقم	ما مدى تأثير العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق في تحسين جودة التدقيق المالي	تأثير ضعيف جداً	تأثير ضعيف	تأثير متوسط	تأثير عالي	تأثير عالي جداً
	البعد الأول : تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية					
17	تحديث مناهج وطرق التعليم العالي للمحاسبة والتدقيق بما يتلاءم مع الواقع الاقتصادي					
18	صرامة متطلبات الاعتماد لمزاولة المهنة					
19	منح التراخيص لمكاتب التدقيق الدولية الكبيرة					
20	إرساء قواعد المنافسة في سوق التدقيق على أساس تقديم القيمة المضافة					
	البعد الثاني : تنظيم متطلبات تعزيز الاستقلال					
21	التناوب الالزامي لمدة لا تتجاوز ستة سنوات					
22	منع تقديم الخدمات الاستشارية (التدقيق التعاقدي) لعملاء التدقيق الخارجي (القانوني)					
23	الاستقلال الاقتصادي لمكتب التدقيق عن العميل					
24	التدقيق الخارجي المشترك الالزامي لشركات المساهمة والبنوك					
	البعد الثالث : تنظيم متطلبات الرقابة على الجودة					
25	تفعيل مراقبة الجودة الداخلية والخارجية					
26	تناسب الأتعاب مع جهد ووقت المهمة وما يحيط بها من مخاطر					
27	كفاية الوقت المخصص لمهام التدقيق					
28	تفعيل المساءلة القانونية للمدقق					
	البعد الرابع : الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق					
29	سمعة مكتب التدقيق					
30	حجم مكتب التدقيق					
31	الثقافة الأخلاقية لمكتب التدقيق					
32	اعتماد أسلوب المشاركة بالمعرفة بين أعضاء المكتب					
	البعد الخامس : حوكمة الشركات محل التدقيق					
33	فعالية نظام الرقابة والتدقيق الداخلي					
34	استقلال غالبية أعضاء مجلس الإدارة واكتسابهم لخبرة مالية					
35	فعالية الاتصال المتبادل ما بين المدقق ولجنة التدقيق					
36	تعزيز إجراءات الرقابة الخاصة بلجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها					

ثالثاً– أثر العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق في تحسين جودة التدقيق المالي

الرقم	ما مدى تأثير العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق في تحسين جودة التدقيق المالي	تأثير ضعيف جداً	تأثير ضعيف	تأثير متوسط	تأثير عالي	تأثير عالي جداً
	البعد الأول : إدارة العلاقات مع العملاء					
37	فعالية الاتصال مع العملاء لتحفيزهم على التعاون للحصول على المعلومات والوثائق المطلوبة					
38	إبلاغ العملاء بقضايا التدقيق والسماح لهم بمناقشة النتائج والتعبير عن آرائهم					
39	الاستجابة لاحتياجات العملاء بتقديم حلول للمشاكل المطروحة					
	البعد الثاني : تقييم المخاطر والاستجابة لها					
40	تنوع فريق التدقيق من مختلف الرتب ودعمه بمختصين في المجالات ذات الصلة					
41	كفاية تخطيط عملية التدقيق وتوثيقها والإشراف على فريق التدقيق					
42	استخدام تكنولوجيا تحليل البيانات الضخمة لفهم أعمال العميل وتقييم المخاطر					
43	تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية والقدرة على استمرارية الاستغلال					
	البعد الثالث : تنفيذ عملية التدقيق					
44	استخدام التدقيق الالكتروني					
45	إتمام تخطيط التدقيق وإجراءات العمل الميداني في الوقت المناسب					
46	تطبيق الإجراءات التحليلية لتقيم مخاطر الأخطاء الجوهرية					
47	الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة					
	البعد الرابع : الرقابة على جودة التدقيق					
48	الامتثال للمعايير الدولية للتدقيق ومراقبة الجودة					
49	صرامة إجراءات قبول العملاء والاحتفاظ بهم					
50	توسيع تشاور فريق التدقيق والتنسيق مع المدراء والشركاء بالمكتب					
51	مراجعة أوراق العمل من طرف شركاء ومدراء مكتب التدقيق					
	البعد الخامس : التقارير عن المسائل الجوهرية في التدقيق					
52	اعتماد معيار التدقيق الدولي رقم 701 للإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية					
53	التقرير عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية					
54	التقرير عن قدرة العميل على استمرارية الاستغلال					
55	الإبلاغ عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها					

الملحق رقم (03) استمارة الاستبانة باللغة الفرنسية

Université de GHARDAÏA

Faculté Des Sciences Economiques, Des Sciences Commerciales Et Des Sciences De Gestion

Département Sciences Finances et Comptabilité

Questionnaire

Salutations...

Mesdames et Messieurs, Enseignants universitaires spécialistes en comptabilité et audit, dans le cadre de la préparation d'une étude intitulée une tentative de détermination des facteurs affectant sur la qualité de l'audit financier (une étude de terrain sur un échantillon de professionnels et académiciens), qui s'inscrit dans les exigences de la préparation d'une thèse de doctorat, Sur ce qui précède nous sollicitons de votre haute et bienveillance de bien vouloir nous remplir le formulaire et nous fournir les informations nécessaires en vue d'atteindre les objectifs de l'étude ; comme je tiens à vous informer que les données qui me seront recueillies seront traitées de façon confidentielle et seront utilisées uniquement pour les fins de la recherche scientifique.

Veuillez agréer, Mesdames et Messieurs, mes sincères expressions de respect et de considération.

Étudiant : LAKHDARI Mohamed Tahar **Encadreur** : Dr. Zouzi Mohamed

Email : lakhdari.mohammed@univ-ghardaia.dz

Merci de mettre un (X) dans la zone qui correspond à votre réponse:

Section 1: Informations personnelles et professionnelles relatives aux professionnels

Sexe	Masculin		Féminin				
Age	Moins de 30 ans		de 31 au 40 ans		de 41 au 50 ans		plus de 50 ans	
Spécialité scientifique	Comptabilité		Finance		Autre		Le quel : ……	
Expérience professionnelle	Moins de 5 ans		de 5 à 10 ans		de 10 à 15 ans		plus de 15 ans	
la région d'exercice de la profession	Nord-est		le milieu		Nord-ouest		Sud-est	
	Sud-ouest							
Fonction	enseignant		professionnel					
Diplôme scientifique	Licence		Master		Magister		Doctorat	

Autre		Le quel : ……				
la fonction	Propriétaire d'un cabinet ou partenaire		Manager		Chef de mission d'audit	
Assistant auditeur						
Profession actuelle	Cabinet du commissariat aux comptes		Cabinet d'expertise comptable			

Section 2 : Les questions relatives à l'étude

1 : L'impact des facteurs liés aux caractéristiques de l'auditeur et de son équipe de travaille sur la qualité de l'audit légal

N°	Dans quelle mesure les facteurs liés aux caractéristiques de l'auditeur et de son équipe de travaille affectent la qualité de l'audit légal	Tout à fait d'accord	D'accord	neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
	La première dimension : l'enseignement supérieur spécialisé					
1	Connaissance des normes comptables et d'audit applicables et les lois régissant la profession					
2	Connaissance des technologies de l'information comptable					
3	Comprendre le comportement et les valeurs éthiques					
4	Acquérir des compétences de travail d'équipe ; Prendre une décision ; La communication ; Analyse, pensée critique et résolution de problèmes					
	La deuxième dimension : la formation professionnelle					
5	Maîtrise d'utilisation les méthodes de l'audit électronique					
6	Contrôle de l'utilisation des procédures analytiques pour la planification et le calendrier de l'audit					
7	Capacité à évaluer des éléments probants appropriés et suffisants					
	la troisième dimension : l'expérience professionnelle					
8	Connaissance spécialisée du secteur d'activité du client					
9	La capacité de rationaliser le jugement professionnel en comprenant et en évaluant des estimations comptables complexes					
10	Capacité d'identifier et de comprendre les insuffisances du contrôle de la qualité et de développer des procédures appropriées pour y remédier					
	La quatrième dimension : l'éducation professionnelle continue					
11	Promouvoir le comportement professionnel et les valeurs éthiques					
12	Se tenir au courant de l'évolution des normes comptables et d'audit et des lois liés					
13	Suivi continu du développement des technologies de l'information					
	La cinquième dimension : l'indépendance					
14	Conformité au code de déontologie					
15	Exercer le scepticisme professionnel pour l'évaluation des risques et la divulgation des anomalies significatives					
16	Pensée critique et objective lors de l'examen et de l'évaluation des états financiers et de la rédaction du rapport y afférant					

2 : L'impact des facteurs liés à l'environnement d'audit sur la qualité de l'audit légal

N°	Dans quelle mesure les facteurs liés à l'environnement de l'audit affectent la qualité de l'audit légal	Tout à fait d'accord	D'accord	neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
La première dimension : La régulation des exigences d'améliorer la compétence professionnelle						
17	Moderniser les programmes et les méthodes pédagogiques de l'enseignement supérieur, pour la comptabilité et l'audit en fonction de la réalité économique					
18	La rigueur des exigences d'agrément pour L'exercice de la profession.					
19	L'octroi d'agrément aux grands cabinets d'audit internationaux.					
20	Établir des règles de compétition dans le marché de l'audit sur la base de offrir une valeur ajoutée.					
La deuxième dimension : La régulation des exigences pour renforcer l'indépendance						
21	la rotation obligatoire pour une période n'excédant pas six ans.					
22	Interdiction de la prestation des services de consultation (l'audit contractuelle) aux clients d'audit financier (l'audit légal).					
23	L'indépendance économique du cabinet d'audit financier vis-à-vis de client.					
24	Audit conjoint obligatoire pour les sociétés par actions et les banques					
la troisième dimension : La régulation des exigences d'amélioration de la qualité						
25	L'activation du contrôle interne et externe de qualité					
26	Les honoraires correspondent à l'effort, au temps de la mission et les risques qui l'entourent.					
27	Allouer un temps suffisant pour la conduite de l'audit					
28	L'activation de la responsabilité juridique de l'auditeur					
La quatrième dimension : La culture organisationnelle des cabinets d'audit						
29	La réputation du cabinet d'audit					
30	La taille du cabinet d'audit					
31	La culture éthique du cabinet d'audit					
32	Adopter comportement de partage des connaissances entre les membres du cabinet d'audit.					
La cinquième dimension : La gouvernance de firme auditée						
33	Efficacité du système de contrôle et l'audit interne.					
34	L'indépendance de la majorité des membres d'un conseil administration et ont une expérience financière.					
35	Communication mutuelle efficace entre l'auditeur et le comité d'audit					
36	Renforcement des Procédures de contrôle de la commission d'organisation et de Surveillance des Opérations de Bourse.					

3 : L'impact des facteurs liés des processus d'audit sur la qualité d'audit légal

N°	Dans quelle mesure les facteurs liés aux processus d'audit affectent la qualité de l'audit légal	Tout à fait d'accord	D'accord	neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
La première dimension : Gestion de la relation clientèle						
37	L'efficacité de la communication avec la clientèle pour les motiver à coopérer pour obtenir les informations et documents requis.					
38	Informer les clients des enjeux d'audit et leur permettre de discuter des constatations et d'exprimer leurs points de vue					
39	Répondre aux besoins des clients en apportant des solutions aux problèmes du déposé.					
La deuxième dimension : Évaluation des risques et à elle réponse						
40	Diversité de l'équipe d'audit de différents grades, et son soutien avec des spécialistes dans des domaines connexes.					
41	Suffisant de la planification et la documentation du processus d'audit ainsi que la supervision de l'équipe d'audit.					
42	L'utilisation de la technologie d'analyse Big Data pour comprendre l'activité de client et évaluer les risques					
43	L'appréciation de l'efficacité du système de contrôle interne et la capacité à la continuité d'exploitation.					
La troisième dimension : Exécution la mission d'audit						
44	L'utilisation d'audit électronique					
45	Terminées en temps voulu la planification d'audit et les procédures d'audit.					
46	L'application des procédures analytiques pour l'évaluation des risques d'anomalies significatives					
47	Obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.					
La quatrième dimension : Contrôle de la qualité d'audit						
48	Conformité aux normes internationales d'audit et de contrôle qualité					
49	Procédures plus stricte relatives à l'acceptation et au maintien des clients,					
50	Élargissement de la consultation et de la coordination de l'équipe d'audit avec les directeurs et les partenaires du cabinet d'audit					
51	Revue des documents de travail par les partenaires et directeurs de cabinet d'audit					
La cinquième dimension : Rapports d'audit en temps voulu						
52	Adoption de la norme internationale d'audit n °701 pour signaler les questions clés de l'audit					
53	Communication les faiblesses significatives du système contrôle interne					
54	la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.					
55	Signaler les erreurs et les anomalies significatives détectées.					

الملحق رقم (04) مخرجات برمجية (SPSS)

نتائج اختبار الثبات معامل ألفا كرومباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,719	4

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,555	4

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,734	3

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,683	3

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,665	4

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,767	4

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,683	3

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,720	4

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,720	4

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,685	3

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,715	4

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,745	4

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,685	3

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,748	4

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,816	4

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,912	16

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,891	20

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,919	19

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,957	55

نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية والوظيفية للمستجيبين من عينة الدراس

الجنس

الجنس		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أنثى	79	29,5	29,5	29,5
	ذكر	189	70,5	70,5	100,0
	Total	268	100,0	100,0	

العمر		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	37	13,8	13,8	13,8
	من 30 إلى 40 سنة	138	51,5	51,5	65,3
	من 41 إلى 50 سنة	57	21,3	21,3	86,6
	أكثر من 50 سنة	36	13,4	13,4	100,0
	Total	268	100,0	100,0	

التخصص العلمي		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	116	43,3	43,3	43,3
	مالية	50	18,7	18,7	61,9
	تدقيق	89	33,2	33,2	95,1
	أخرى	13	4,9	4,9	100,0
	Total	268	100,0	100,0	

الخبرة المهنية		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	67	25,0	25,0	25,0
	من 5 إلى 10 سنوات	74	27,6	27,6	52,6
	من 11 إلى 15 سنة	62	23,1	23,1	75,7
	أكثر من 15 سنة	65	24,3	24,3	100,0
	Total	268	100,0	100,0	

منطقة مزاولة المهنة		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	الشمال الشرقي	49	18,3	18,3	18,3
	الوسط	128	47,8	47,8	66,0
	الشمال الغربي	38	14,2	14,2	80,2
	الجنوب الشرقي	41	15,3	15,3	95,5
	الجنوب الغربي	12	4,5	4,5	100,0
	Total	268	100,0	100,0	

المهنة		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أستاذ جامعي	130	48,5	48,5	48,5
	مهني	138	51,5	51,5	100,0
	Total	268	100,0	100,0	

المؤهل العلمي		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	45	16,8	16,8	16,8
	ماستر	56	20,9	20,9	37,7
	ماجستير	16	6,0	6,0	43,7
	دكتوراه	139	51,9	51,9	95,5
	أخرى	12	4,5	4,5	100,0
	Total	268	100,0	100,0	

المنصب الوظيفي		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	شريك (صاحب مكتب)	71	26,5	51,4	51,4
	مدير تدقيق	26	9,7	18,8	70,3
	مدقق رئيسي	25	9,3	18,1	88,4
	مساعد مدقق	16	6,0	11,6	100,0
	Total	138	51,5	100,0	

Manquant	Système	130	48,5		
Total		268	100,0		

التصنيف المهني		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مكتب محافظة حسابات	100	37,3	72,5	72,5
	مكتب خبرة محاسبية	38	14,2	27,5	100,0
	Total	138	51,5	100,0	
Manquant	Système	130	48,5		
Total		268	100,0		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
المعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها والقوانين التي تحكم المهنة	268	4,70	,607
المعرفة بتكنولوجيا المعلومات المحاسبية	268	4,41	,679
استيعاب السلوك والقيم الأخلاقية	268	4,47	,667
اكتساب مهارات العمل الجماعي؛ اتخاذ القرار؛ الاتصال؛ التحليل والتفكير الانتقادي وحل المشاكل المطروحة	268	4,44	,725
التحكم في استخدام أساليب التدقيق الإلكتروني	268	4,13	,942
التحكم في استخدام الإجراءات التحليلية لتخطيط التدقيق وتحديد توقيته	268	4,36	,702
القدرة على تقييم أدلة التدقيق الملائمة والكافية	268	4,47	,721
المعرفة المتخصصة بصناعة (نشاط) العميل	268	4,12	,908
القدرة على ترشيد الحكم المهني بفهم وتقييم التقديرات المحاسبية المعقدة	268	4,24	,851
القدرة على تحديد وفهم أوجه القصور بمراقبة الجودة وتطوير إجراءات مناسبة لمعالجتها	268	4,22	,857
تعزيز السلوك المهني والقيم الأخلاقية	268	4,37	,740
مواكبة المستجدات في معايير المحاسبة والتدقيق والقوانين ذات الصلة	268	4,59	,673
المتابعة المستمرة لتطور تكنولوجيا المعلومات	268	4,19	,913
الامتثال لمدونة قواعد السلوك المهني	268	4,43	,769
ممارسة الشك المهني لتقييم المخاطر والكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية	268	4,26	,890
التفكير الانتقادي والموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها	268	4,44	,729
التعليم العالي المتخصص	268	4,5056	,49384
التدريب المهني	268	4,3209	,62265
الخبرة المهنية	268	4,1940	,69932
التعليم المهني المستمر	268	4,3794	,61263
الاستقلال	268	4,3781	,63244
المدقق	268	4,3650	,51131
N valide (liste)	268		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تحديث مناهج وطرق التعليم العالي للمحاسبة والتدقيق بما يتلاءم مع الواقع الاقتصادي	268	4,45	,740
صرامة متطلبات الاعتماد لمزاولة المهنة	268	4,24	,883
منح التراخيص لمكاتب التدقيق الدولية الكبيرة	268	3,62	1,262
إرساء قواعد المنافسة في سوق التدقيق على أساس تقديم القيمة المضافة	268	4,11	,937
التناوب الالزامي لمدة لا تتجاوز ستة سنوات	268	3,94	1,148
منع تقديم الخدمات الاستشارية (التدقيق التعاقدي) لعملاء التدقيق الخارجي (القانوني)	268	3,82	1,218
الاستقلال الاقتصادي لمكتب التدقيق عن العميل	268	4,37	,808
التدقيق المالي المشترك الالزامي لشركات المساهمة والبنوك	268	4,07	,915
تفعيل مراقبة الجودة الداخلية والخارجية	268	4,37	,761
تناسب الأتعاب مع جهد ووقت المهمة وما يحيط بها من مخاطر	268	4,37	,804
كفاية الوقت المخصص لمهام التدقيق	268	4,38	,806
تفعيل المساءلة القانونية للمدقق	268	4,29	,820
سمعة مكتب التدقيق	268	4,16	,916
حجم مكتب التدقيق	268	3,87	1,041
الثقافة الأخلاقية لمكتب التدقيق	268	4,38	,758
اعتماد أسلوب المشاركة بالمعرفة بين أعضاء المكتب	268	4,33	,733
فعالية نظام الرقابة والتدقيق الداخلي	268	4,46	,655
استقلال غالبية أعضاء مجلس الإدارة واكتسابهم لخبرة مالية	268	4,18	,851

فعالية الاتصال المتبادل ما بين المدقق ولجنة التدقيق	268	4,34	,789
تعزيز إجراءات الرقابة الخاصة بلجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها	268	4,15	,950
تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية	268	4,1054	,63772
تنظيم متطلبات تعزيز الاستقلال	268	4,0485	,73150
تنظيم متطلبات تحسين الجودة	268	4,3563	,58850
الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق	268	4,1856	,63953
حوكمة الشركات محل التدقيق	268	4,2836	,61754
البيئة	268	4,1959	,51551
N valide (liste)	268		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
فعالية الاتصال مع العملاء لتحفيزهم على التعاون للحصول على المعلومات والوثائق المطلوبة	268	4,42	,712
إبلاغ العملاء بقضايا التدقيق والسماح لهم بمناقشة النتائج والتعبير عن آرائهم	268	4,19	,865
الاستجابة لاحتياجات العملاء بتقديم حلول للمشاكل المطروحة	268	4,12	,969
تنوع فريق التدقيق من مختلف الرتب ودعمه بمختصين في المجالات ذات الصلة	268	4,44	,653
كفاية تخطيط عملية التدقيق وتوثيقها والإشراف على فريق التدقيق	268	4,38	,706
استخدام تكنولوجيا تحليل البيانات الضخمة لفهم أعمال العميل وتقييم المخاطر	268	4,12	,964
تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية والقدرة على استمرارية الاستغلال	268	4,42	,685
استخدام التدقيق الالكتروني	268	4,05	,939
إتمام تخطيط التدقيق وإجراءات العمل الميداني في الوقت المناسب	268	4,36	,702
تطبيق الإجراءات التحليلية لتقيم مخاطر الأخطاء الجوهرية	268	4,41	,683
الحصول على أدلة التدقيق الملائمة والكافية	268	4,55	,625
الامتثال للمعايير الدولية للتدقيق ومراقبة الجودة	268	4,43	,759
صرامة إجراءات قبول العملاء والاحتفاظ بهم	268	4,18	,877
توسيع تشاور فريق التدقيق والتنسيق مع المدراء والشركاء بالمكتب	268	4,19	,792
مراجعة أوراق العمل من طرف شركاء ومدراء مكتب التدقيق	268	4,28	,787
اعتماد معيار التدقيق الدولي رقم 701 للإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية	268	4,25	,804
التقرير عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية	268	4,50	,668
التقرير عن قدرة العميل على استمرارية الاستغلال	268	4,44	,703
الإبلاغ عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها	268	4,56	,624
إدارة العلاقات مع العملاء	268	4,2450	,69124
تقييم المخاطر والاستجابة لها	268	4,3396	,58493
تنفيذ عملية التدقيق	268	4,3424	,55046
الرقابة على جودة التدقيق	268	4,2696	,60610
تقارير التدقيق في الوقت المناسب	268	4,4403	,56438
العمليات	268	4,3317	,49285
N valide (liste)	268		

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
المعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها والقوانين التي تحكم المهنة	45,755	267	,000	1,698	1,62	1,77
المعرفة بتكنولوجيا المعلومات المحاسبية	34,106	267	,000	1,414	1,33	1,50
استيعاب السلوك والقيم الأخلاقية	36,005	267	,000	1,466	1,39	1,55
اكتساب مهارات العمل الجماعي؛ اتخاذ القرار؛ الاتصال؛ التحليل والتفكير الانتقادي وحل المشاكل	32,628	267	,000	1,444	1,36	1,53
التحكم في استخدام أساليب التدقيق الإلكتروني	19,703	267	,000	1,134	1,02	1,25
التحكم في استخدام الإجراءات التحليلية لتخطيط التدقيق وتحديد توقيته	31,670	267	,000	1,358	1,27	1,44
القدرة على تقييم أدلة التدقيق الملائمة والكافية	33,385	267	,000	1,470	1,38	1,56
المعرفة المتخصصة بصناعة (نشاط) العميل	20,180	267	,000	1,119	1,01	1,23
القدرة على ترشيد الحكم المهني بفهم وتقييم التقديرات المحاسبية المعقدة	23,911	267	,000	1,243	1,14	1,34

القدرة على تحديد وفهم أوجه القصور بمراقبة الجودة وتطوير إجراءات مناسبة لمعالجتها	23,313	267	,000	1,220	1,12	1,32
تعزيز السلوك المهني والقيم الأخلاقية	30,217	267	,000	1,366	1,28	1,45
مواكبة المستجدات في معايير المحاسبة والتدقيق والقوانين ذات الصلة	38,560	267	,000	1,586	1,50	1,67
المتابعة المستمرة لتطور تكنولوجيا المعلومات	21,271	267	,000	1,187	1,08	1,30
الامتثال لمدونة قواعد السلوك المهني	30,513	267	,000	1,433	1,34	1,53
ممارسة الشك المهني لتقييم المخاطر والكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية	23,186	267	,000	1,261	1,15	1,37
التفكير الانتقادي والموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها	32,327	267	,000	1,440	1,35	1,53
التعليم العالي المتخصص	49,910	267	,000	1,50560	1,4462	1,5650
التدريب المهني	34,729	267	,000	1,32090	1,2460	1,3958
الخبرة المهنية	27,951	267	,000	1,19403	1,1099	1,2781
التعليم المهني المستمر	36,859	267	,000	1,37935	1,3057	1,4530
الاستقلال	35,672	267	,000	1,37811	1,3020	1,4542
المدقق	43,702	267	,000	1,36497	1,3035	1,4265

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
				Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)		Inférieur	Supérieur
تحديث مناهج وطرق التعليم العالي للمحاسبة والتدقيق بما يتلاءم مع الواقع الاقتصادي	32,093	267	,000	1,451	1,36	1,54
صرامة متطلبات الاعتماد لمزاولة المهنة	22,897	267	,000	1,235	1,13	1,34
منح التراخيص لمكاتب التدقيق الدولية الكبيرة	8,086	267	,000	,623	,47	,77
إرساء قواعد المنافسة في سوق التدقيق على أساس تقديم القيمة المضافة	19,418	267	,000	1,112	1,00	1,22
التناوب الالزامي لمدة لا تتجاوز ستة سنوات	13,355	267	,000	,937	,80	1,07
منع تقديم الخدمات الاستشارية (التدقيق التعاقدي) لعملاء التدقيق الخارجي (القانوني)	10,984	267	,000	,817	,67	,96
الاستقلال الاقتصادي لمكتب التدقيق عن العميل	27,736	267	,000	1,369	1,27	1,47
التدقيق المالي المشترك الالزامي لشركات المساهمة والبنوك	19,155	267	,000	1,071	,96	1,18
تفعيل مراقبة الجودة الداخلية والخارجية	29,533	267	,000	1,373	1,28	1,46
تناسب الأتعاب مع جهد ووقت المهمة وما يحيط بها من مخاطر	27,952	267	,000	1,373	1,28	1,47
كفاية الوقت المخصص لمهام التدقيق	28,120	267	,000	1,384	1,29	1,48
تفعيل المساءلة القانونية للمدقق	25,836	267	,000	1,295	1,20	1,39
سمعة مكتب التدقيق	20,736	267	,000	1,160	1,05	1,27
حجم مكتب التدقيق	13,618	267	,000	,866	,74	,99
الثقافة الأخلاقية لمكتب التدقيق	29,897	267	,000	1,384	1,29	1,48
اعتماد أسلوب المشاركة بالمعرفة بين أعضاء المكتب	29,752	267	,000	1,332	1,24	1,42
فعالية نظام الرقابة والتدقيق الداخلي	36,465	267	,000	1,459	1,38	1,54
استقلال غالبية أعضاء مجلس الإدارة واكتسابهم لخبرة مالية	22,680	267	,000	1,179	1,08	1,28
فعالية الاتصال المتبادل ما بين المدقق ولجنة التدقيق	27,854	267	,000	1,343	1,25	1,44
تعزيز إجراءات الرقابة الخاصة بلجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها	19,879	267	,000	1,153	1,04	1,27
تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية	28,377	267	,000	1,10541	1,0287	1,1821
تنظيم متطلبات تعزيز الاستقلال	23,465	267	,000	1,04851	,9605	1,1365
تنظيم متطلبات تحسين الجودة	37,731	267	,000	1,35634	1,2856	1,4271
الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق	30,350	267	,000	1,18563	1,1087	1,2625
حوكمة الشركات محل التدقيق	34,027	267	,000	1,28358	1,2093	1,3579
البيئة	37,977	267	,000	1,19590	1,1339	1,2579

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
فعالية الاتصال مع العملاء لتحفيزهم على التعاون للحصول على المعلومات والوثائق المطلوبة	32,621	267	,000	1,418	1,33	1,50
إبلاغ العملاء بقضايا التدقيق والسماح لهم بمناقشة النتائج والتعبير عن آرائهم	22,590	267	,000	1,194	1,09	1,30
الاستجابة لاحتياجات العملاء بتقديم حلول للمشاكل المطروحة	18,966	267	,000	1,123	1,01	1,24
تنوع فريق التدقيق من مختلف الرتب ودعمه بمختصين في المجالات ذات الصلة	36,004	267	,000	1,437	1,36	1,52
كفاية تخطيط عملية التدقيق وتوثيقها والإشراف على فريق التدقيق	32,002	267	,000	1,381	1,30	1,47
استخدام تكنولوجيا تحليل البيانات الضخمة لفهم أعمال العميل وتقييم المخاطر	19,008	267	,000	1,119	1,00	1,24
تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية والقدرة على استمرارية الاستغلال	33,966	267	,000	1,422	1,34	1,50
استخدام التدقيق الالكتروني	18,351	267	,000	1,052	,94	1,17
إتمام تخطيط التدقيق وإجراءات العمل الميداني في الوقت المناسب	31,670	267	,000	1,358	1,27	1,44
تطبيق الإجراءات التحليلية لتقيم مخاطر الأخطاء الجوهرية	33,702	267	,000	1,407	1,32	1,49
الحصول على أدلة التدقيق الملائمة والكافية	40,663	267	,000	1,552	1,48	1,63
الامتثال للمعايير الدولية للتدقيق ومراقبة الجودة	30,907	267	,000	1,433	1,34	1,52
صرامة إجراءات قبول العملاء والاحتفاظ بهم	22,008	267	,000	1,179	1,07	1,28
توسيع تشاور فريق التدقيق والتنسيق مع المدراء والشركاء بالمكتب	24,617	267	,000	1,190	1,10	1,29
مراجعة أوراق العمل من طرف شركاء ومدراء مكتب التدقيق	26,529	267	,000	1,276	1,18	1,37
اعتماد معيار التدقيق الدولي رقم 701 للإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية	25,517	267	,000	1,254	1,16	1,35
التقرير عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية	36,875	267	,000	1,504	1,42	1,58
التقرير عن قدرة العميل على استمرارية الاستغلال	33,529	267	,000	1,440	1,36	1,52
الإبلاغ عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها	41,025	267	,000	1,563	1,49	1,64
إدارة العلاقات مع العملاء	29,486	267	,000	1,24502	1,1619	1,3282
تقييم المخاطر والاستجابة لها	37,491	267	,000	1,33955	1,2692	1,4099
تنفيذ عملية التدقيق	39,922	267	,000	1,34235	1,2761	1,4086
الرقابة على جودة التدقيق	34,291	267	,000	1,26959	1,1967	1,3425
تقارير التدقيق في الوقت المناسب	41,778	267	,000	1,44030	1,3724	1,5082
العمليات	44,234	267	,000	1,33170	1,2724	1,3910

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرات الشخصية والوظيفية

Tests de normalité

	المهنة	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
		Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
A1	1	,192	130	,000	,864	130	,000
	2	,172	138	,000	,871	138	,000

a. Correction de signification de Lilliefors

	التصنيف المهني	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
		Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
A1	1	,196	100	,000	,885	100	,000
	2	,229	38	,000	,825	38	,000

a. Correction de signification de Lilliefors

	المنصب الوظيفي	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
		Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
A1	1	,153	71	,000	,901	71	,000
	2	,269	26	,000	,742	26	,000

	3	,239	25	,001	,850	25	,002
	4	,166	16	,200*	,894	16	,064

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.
a. Correction de signification de Lilliefors

		Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	الخبرة المهنية	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
A1	1	,148	67	,001	,866	67	,000
	2	,212	74	,000	,863	74	,000
	3	,176	62	,000	,875	62	,000
	4	,217	65	,000	,850	65	,000

a. Correction de signification de Lilliefors

		Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	منطقة مزاولة المهنة	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
A1	1	,180	49	,000	,847	49	,000
	2	,160	128	,000	,904	128	,000
	3	,194	38	,001	,825	38	,000
	4	,249	41	,000	,783	41	,000
	5	,179	12	,200*	,895	12	,139

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.
a. Correction de signification de Lilliefors

		Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	المؤهل العلمي	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
A1	1	,188	45	,000	,864	45	,000
	2	,218	56	,000	,864	56	,000
	3	,174	16	,200*	,896	16	,070
	4	,188	139	,000	,871	139	,000
	5	,261	12	,024	,869	12	,063

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.
a. Correction de signification de Lilliefors

		Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	الجنس	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
A1	0	,217	79	,000	,812	79	,000
	1	,155	189	,000	,888	189	,000

a. Correction de signification de Lilliefors

نتائج اختبارات الفروق للخصائص الوظيفية والشخصية للمستجبين من عينة الدراسة

Test de Mann-Whitney

Rangs

	المهنة	N	Rang moyen :	Somme des rangs
A1	1	130	136,43	17735,50
	2	138	132,68	18310,50
	Total	268		

Tests statistiquesa

	A1
U de Mann-Whitney	8719,500
W de Wilcoxon	18310,500
Z	-,405
Sig. asymptotique (bilatérale)	,685

a. Variable de regroupement : المهنة

Rangs

	التصنيف المهني	N	Rang moyen :	Somme des rangs
A1	1	100	67,82	6781,50
	2	38	73,93	2809,50
	Total	138		

Tests statistiquesa

	A1
U de Mann-Whitney	1731,500
W de Wilcoxon	6781,500
Z	-,822
Sig. asymptotique (bilatérale)	,411

a. Variable de regroupement : التصنيف المهني

a. Test de Kruskal Wallis

Rangs

	المنصب الوظيفي	N	Rang moyen :
A1	1	71	66,48
	2	26	84,96
	3	25	61,08
	4	16	70,94
	Total	138	

Tests statistiques[a,b]

	A1
Khi-deux	5,685
ddl	3
Sig. asymptotique	,128

b. Variable de regroupement : المنصب الوظيفي

Rangs

	الخبرة المهنية	N	Rang moyen :
A1	1	67	126,65
	2	74	133,28
	3	62	133,86
	4	65	144,58
	Total	268	

Tests statistiques[a,b]

	A1
Khi-deux	1,904
ddl	3
Sig. asymptotique	,593

b. Variable de regroupement : الخبرة المهنية

Rangs

	منطقة مزاولة المهنة	N	Rang moyen :
A1	1	49	144,47
	2	128	125,22
	3	38	140,18
	4	41	144,79
	5	12	139,63
	Total	268	

Tests statistiques[a,b]

	A1
Khi-deux	3,814
ddl	4
Sig. asymptotique	,432

a. Test de Kruskal Wallis
b. Variable de regroupement : منطقة مزاولة المهنة

Rangs

	المؤهل العلمي	N	Rang moyen :
A1	1	45	130,22
	2	56	140,84
	3	16	113,81
	4	139	134,77
	5	12	145,46
	Total	268	

Tests statistiques[a,b]

	A1
Khi-deux	1,991
ddl	4
Sig. asymptotique	,737

a. Test de Kruskal Wallis
b. Variable de regroupement : المؤهل العلمي

Test de Mann-Whitney

Rangs

	الجنس	N	Rang moyen :	Somme des rangs
A1	0	79	150,94	11924,00
	1	189	127,63	24122,00
	Total	268		

Tests statistiques[a]

	A1
U de Mann-Whitney	6167,000
W de Wilcoxon	24122,000
Z	-2,302
Sig. asymptotique (bilatérale)	,021

a. Variable de regroupement : الجنس

الملحق رقم (05) مخرجات برمجية (Amos) للنماذج القياسية

مخرجات الأنموذج القياسي المقترح للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله

Notes for Model (Group number 1 - Default model)

The following variances are negative. (Group number 1 - Default model)

	e18
	-,020

Model Fit Summary
CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	37	356,139	99	,000	3,597
Saturated model	136	,000	0		
Independence model	16	1978,559	120	,000	16,488

Default model

Standardized RMR = ,0583

RMR, GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	,036	,858	,805	,625
Saturated model	,000	1,000		
Independence model	,235	,287	,192	,253

Baseline Comparisons

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	,820	,782	,863	,832	,862
Saturated model	1,000		1,000		1,000
Independence model	,000	,000	,000	,000	,000

Parsimony-Adjusted Measures

Model	PRATIO	PNFI	PCFI
Default model	,825	,677	,711
Saturated model	,000	,000	,000
Independence model	1,000	,000	,000

RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	,099	,088	,110	,000
Independence model	,241	,232	,250	,000

مخرجات الأنموذج القياسي المعدل للعوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله

Model Fit Summary
CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	14	10,726	14	,707	,766

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Saturated model	28	,000	0		
Independence model	7	702,945	21	,000	33,474

Default model
Standardized RMR = ,0217

RMR, GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	,016	,989	,977	,494
Saturated model	,000	1,000		
Independence model	,285	,430	,239	,322

Baseline Comparisons

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	,985	,977	1,005	1,007	1,000
Saturated model	1,000		1,000		1,000
Independence model	,000	,000	,000	,000	,000

Parsimony-Adjusted Measures

Model	PRATIO	PNFI	PCFI
Default model	,667	,656	,667
Saturated model	,000	,000	,000
Independence model	1,000	,000	,000

RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	,000	,000	,046	,966
Independence model	,349	,327	,371	,000

مخرجات الأنموذج القياسي المقترح للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي

Model Fit Summary
CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	45	464,620	165	,000	2,816
Saturated model	210	,000	0		
Independence model	20	1956,927	190	,000	10,300

Default model
Standardized RMR = ,0633

RMR, GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	,053	,852	,811	,669
Saturated model	,000	1,000		
Independence model	,241	,340	,271	,308

Baseline Comparisons

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	,763	,727	,833	,805	,830
Saturated model	1,000		1,000		1,000
Independence model	,000	,000	,000	,000	,000

Parsimony-Adjusted Measures

Model	PRATIO	PNFI	PCFI
Default model	,868	,662	,721
Saturated model	,000	,000	,000
Independence model	1,000	,000	,000

RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	,082	,074	,091	,000
Independence model	,187	,179	,194	,000

مخرجات الأنموذج القياسي المعدل للعوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي

Model Fit Summary

CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	17	17,745	11	,088	1,613
Saturated model	28	,000	0		
Independence model	7	598,592	21	,000	28,504

Default model

Standardized RMR = ,0349

RMR, GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	,024	,983	,956	,386
Saturated model	,000	1,000		
Independence model	,222	,491	,322	,368

Baseline Comparisons

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	,970	,943	,989	,978	,988
Saturated model	1,000		1,000		1,000
Independence model	,000	,000	,000	,000	,000

Parsimony-Adjusted Measures

Model	PRATIO	PNFI	PCFI
Default model	,524	,508	,518
Saturated model	,000	,000	,000
Independence model	1,000	,000	,000

RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	,048	,000	,087	,485
Independence model	,321	,299	,343	,000

مخرجات الأنموذج القياسي المقترح للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي

Model Fit Summary

CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	43	399,559	147	,000	2,718
Saturated model	190	,000	0		

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Independence model	19	2416,331	171	,000	14,131

Default model

Standardized RMR = ,0579

RMR, GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	,036	,864	,825	,669
Saturated model	,000	1,000		
Independence model	,219	,262	,180	,236

Baseline Comparisons

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	,835	,808	,889	,869	,888
Saturated model	1,000		1,000		1,000
Independence model	,000	,000	,000	,000	,000

Parsimony-Adjusted Measures

Model	PRATIO	PNFI	PCFI
Default model	,860	,717	,763
Saturated model	,000	,000	,000
Independence model	1,000	,000	,000

RMSEA

Model	**RMSEA**	**LO 90**	**HI 90**	**PCLOSE**
Default model	**,080**	**,071**	**,090**	**,000**
Independence model	**,222**	**,214**	**,230**	**,000**

مخرجات الأنموذج القياسي المعدل للعوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي

CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	19	22,475	17	,167	1,322
Saturated model	36	,000	0		
Independence model	8	769,508	28	,000	27,482

Default model

Standardized RMR = ,0277

RMR, GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	,013	,980	,957	,463
Saturated model	,000	1,000		
Independence model	,191	,421	,256	,328

Baseline Comparisons

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	,971	,952	,993	,988	,993
Saturated model	1,000		1,000		1,000
Independence model	,000	,000	,000	,000	,000

Parsimony-Adjusted Measures

Model	PRATIO	PNFI	PCFI
Default model	,607	,589	,603
Saturated model	,000	,000	,000
Independence model	1,000	,000	,000

RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	,035	,000	,070	,728
Independence model	,315	,296	,334	,000

الملحق رقم (06) مخرجات برمجية (Amos) للنموذج البنائي العام

Model Fit Summary

CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	53	335,077	200	,000	1,675
Saturated model	253	,000	0		
Independence model	22	2628,038	231	,000	11,377

Default model

Standardized RMR = ,0488

RMR, GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	,030	,900	,873	,711
Saturated model	,000	1,000		
Independence model	,204	,273	,204	,250

Baseline Comparisons

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	,872	,853	,944	,935	,944
Saturated model	1,000		1,000		1,000
Independence model	,000	,000	,000	,000	,000

Parsimony-Adjusted Measures

Model	PRATIO	PNFI	PCFI
Default model	,866	,755	,817
Saturated model	,000	,000	,000
Independence model	1,000	,000	,000

RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	,050	,041	,060	,468
Independence model	,197	,190	,204	,000

Scalar Estimates (Group number 1 - Default model)

Maximum Likelihood Estimates

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
F1	<---	F4	,676	,099	6,827	***	

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
F3	<---	F4	1,056	,137	7,733	***	
F2	<---	F4	1,000				
A21	<---	F2	1,000				
A22	<---	F2	,804	,085	9,422	***	
A23	<---	F2	,779	,087	9,001	***	
A32	<---	F2	1,156	,108	10,709	***	
A33	<---	F2	1,082	,107	10,163	***	
A52	<---	F2	1,088	,110	9,910	***	
O24	<---	F1	1,207	,137	8,799	***	
O32	<---	F1	1,281	,142	9,006	***	
O33	<---	F1	1,234	,138	8,947	***	
O34	<---	F1	1,068	,124	8,609	***	
O51	<---	F1	1,244	,155	8,010	***	
E14	<---	F3	,927	,100	9,266	***	
E31	<---	F3	,894	,078	11,536	***	
E33	<---	F3	,745	,084	8,905	***	
E51	<---	F3	,814	,068	11,952	***	
E53	<---	F3	1,000				
E32	<---	F3	,685	,085	8,062	***	
O41	<---	F1	1,027	,143	7,177	***	
O22	<---	F1	1,235	,123	10,053	***	
O21	<---	F1	1,000				
A31	<---	F2	,756	,105	7,211	***	
E34	<---	F3	,670	,086	7,808	***	

الفهرس

العنـــــــوان	الصفحة
الإهداء.....	**III**
الشكر.....	**IV**
الملخص.....	**V**
قائمة المحتويات.....	**VI**
قائمة الجداول.....	**XII**
قائمة الأشكال البيانية.....	**XI**
قائمة الملاحق.....	**XII**
المقدمة.....	أ
الباب الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لجودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة فيها.....	**1**
الفصل الأول : الإطار النظري لجودة التدقيق المالي والعوامل المؤثرة فيها.....	**2**
تمهيد.....	**3**
المبحث الأول: جودة التدقيق المالي، المفهوم والأهمية والنظريات المفسرة للطلب عليها.....	**5**
المطلب الأول : تعاريف إجرائية ذات علاقة بجودة التدقيق المالي.....	5
أولاً : مفاهيم ذات الصلة المباشرة بجودة التدقيق المالي.....	5
ثانياً : مفاهيم ذات الصلة الغير المباشرة بجودة التدقيق المالي.....	7
المطلب الثاني : جودة التدقيق المالي وفق رؤى أكاديمية.....	8
أولاً : تحليل ومناقشة تعريف (DeAngleo) لجودة التدقيق المالي.....	9
ثانياً : عرض تعاريف أخرى تناولت جودة التدقيق المالي من زوايا أخرى.....	11
المطلب الثالث : جودة التدقيق المالي وفق رؤى منظمات مهنية.....	13
أولاً : مفاهيم تعنى بجودة التدقيق المالي.....	13
ثانياً : مؤشرات قياس جودة التدقيق المالي.....	15
المطلب الرابع : أهمية جودة التدقيق المالي والأطراف المستفيدة منها.....	17
أولاً : أهمية جودة التدقيق المالي.....	17
ثانياً : الأطراف المستفيدة من تحقق جودة التدقيق المالي.....	20
المطلب الخامس : النظريات المفسرة للطلب على جودة التدقيق المالي.....	21
أولاً : نظرية الوكالة.....	22
ثانياً : النظرية المؤسسية.....	25

المبحث الثاني : العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي **29**

المطلب الأول : التعليم العالي المتخصص..... 29

أولاً : المعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة..... 31

ثانياً : المعرفة بتكنولوجيا المعلومات المحاسبية..... 29

ثالثاً : استيعاب السلوك والقيم الأخلاقية 32

رابعاً : اكتساب مهارات العمل الجماعي؛ اتخاذ القرار؛ الاتصال؛ التحليل والتفكير الانتقادي وتقديم حلول للمشاكل المطروحة..... 34

المطلب الثاني : التدريب المهني..... 35

أولاً : التحكم في استخدام أساليب التدقيق الإلكتروني..... 36

ثانياً : التحكم في استخدام الإجراءات التحليلية لتخطيط التدقيق وتحديد توقيته..... 34

ثالثاً : القدرة على تقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة..... 38

المطلب الثالث : الخبرة المهنية..... 39

أولاً : المعرفة المتخصصة بصناعة العميل 41

ثانياً : القدرة على ترشيد الحكم المهني بفهم وتقييم التقديرات المحاسبية المعقدة..... 39

ثالثاً : القدرة على تحديد وفهم أوجه القصور بمراقبة الجودة وتطوير إجراءات مناسبة لمعالجتها..... 44

المطلب الرابع : التعليم المهني المستمر..... 44

أولاً : تعزيز السلوك المهني والقيم الأخلاقية..... 45

ثانياً : مواكبة المستجدات في معايير المحاسبة والتدقيق والقوانين ذات الصلة..... 46

ثالثاً : المتابعة المستمرة لتطور تكنولوجيا المعلومات..... 46

المطلب الخامس : الاستقلال الذهني والظاهري للمدقق المالي..... 47

أولاً : الامتثال لمدونة قواعد السلوك المهني..... 49

ثانياً : ممارسة الشك المهني..... 49

ثالثاً : التفكير الانتقادي والموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها..... 50

المبحث الثالث : أثر العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين جودة التدقيق المالي..... **51**

المطلب الأول : تنظيم متطلبات تحسين الكفاءة المهنية..... 52

أولاً : تحديث مناهج وطرق التعليم العالي للمحاسبة والتدقيق بما يتلاءم مع الواقع الاقتصادي..... 52

ثانياً : صرامة متطلبات الاعتماد لمزاولة المهنة..... 54

ثالثاً : منح التراخيص لمكاتب التدقيق الدولية الكبيرة..... 54

رابعاً : إرساء قواعد المنافسة في سوق التدقيق على أساس تقديم القيمة المضافة..... 55
المطلب الثاني : تنظيم متطلبات تعزيز الاستقلال..... 57
أولاً : التناوب الالزامي..... 58
ثانياً : منع تقديم الخدمات الاستشارية بالتزامن مع التدقيق المالي لنفس العميل..... 59
ثالثاً : الاستقلال الاقتصادي عن العميل..... 60
رابعاً : التدقيق المشترك الالزامي..... 61
المطلب الثالث : تنظيم متطلبات الرقابة على الجودة..... 63
أولاً : تفعيل المراقبة الداخلية والخارجية لجودة التدقيق..... 63
ثانياً : أتعاب التدقيق..... 65
ثالثاً : كفاية الوقت المخصص لمهام التدقيق المالي..... 66
رابعاً : تفعيل المساءلة القانونية للمدقق المالي..... 68
المطلب الرابع : الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق..... 70
أولاً : سمعة مكتب التدقيق..... 70
ثانياً : حجم مكتب التدقيق..... 71
ثالثاً : الثقافة الأخلاقية لمكتب التدقيق..... 72
رابعاً : اعتماد أسلوب المشاركة بالمعرفة بين أعضاء المكتب..... 74
المطلب الخامس : حوكمة الشركات محل التدقيق..... 76
أولاً : فعالية نظام الرقابة والتدقيق الداخلي..... 77
ثانياً : فعالية الاتصال المتبادل ما بين المدقق ولجنة التدقيق..... 78
ثالثاً : اجراءات الرقابة لهيئة سوق الأوراق المالية والبورصة..... 80
المبحث الرابع : أثر العوامل المتصلة بعمليات التدقيق المالي على جودة التدقيق المالي..... 81
المطلب الأول : إدارة العلاقات مع العملاء..... 81
أولاً : فعالية الاتصال مع العملاء لتحفيزهم على التعاون للحصول على المعلومات والوثائق المطلوبة 82
ثانياً : الاستجابة لاحتياجات العملاء بتقديم حلول للمشاكل المطروحة..... 83
ثالثاً : إبلاغ العملاء بقضايا التدقيق والسماح لهم بمناقشة النتائج والتعبير عن آرائهم..... 84
المطلب الثاني : تقييم المخاطر والاستجابة لها..... 85
أولاً : تنوع فريق التدقيق ودعمه بمختصين في المجالات ذات الصلة..... 85
ثانياً : كفاية تخطيط عملية التدقيق وتوثيقها والإشراف على فريق التدقيق..... 86
ثالثاً : استخدام تكنولوجيا تحليل البيانات الضخمة لفهم أعمال العميل وتقييم المخاطر..... 87

رابعاً : تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وقدرة العميل على الاستمرارية في الاستغلال..... 88
المطلب الثالث : تنفيذ عملية التدقيق المالي..... 90
أولاً : استخدام التدقيق الإلكتروني..... 91
ثانياً : استخدام الإجراءات التحليلية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية..... 92
ثالثاً : الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة..... 93
المطلب الرابع : الرقابة على جودة التدقيق..... 94
أولاً : الامتثال للمعايير الدولية للتدقيق ومراقبة الجودة..... 94
ثانياً : صرامة إجراءات قبول العملاء والاحتفاظ بهم..... 95
ثالثاً : توسيع تشاور فريق التدقيق والتنسيق مع المدراء والشركاء بالمكتب..... 97
رابعاً : مراجعة أوراق العمل..... 97
المطلب الخامس : التقارير عن المسائل الجوهرية للتدقيق وفي الوقت المناسب..... 98
أولاً : الإبلاغ عن المسائل الرئيسية للتدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (701)..... 98
ثانياً : الإبلاغ عن نقاط الضعف الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية..... 100
ثالثاً : التقرير عن قدرة العميل على الاستمرارية في الاستغلال..... 101
رابعاً : الإبلاغ عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية..... 102
خلاصة القصل..... 104
الفصل الثاني : الدراسات التطبيقية السابقة حول العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي..... 105
تمهيد..... 106
المبحث الأول : عرض الدراسات السابقة باللغة العربية..... 107
المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية التي اهتمت بتحديد العديد من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي..... 107
أولاً : الدراسات السابقة باللغة العربية..... 107
ثانياً : الدراسات الحديثة باللغة العربية..... 110
المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة العربية التي اقتصرت على تحديد أحد أو بعض العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي..... 113
أولاً : الدراسات السابقة باللغة العربية..... 113
ثانياً : الدراسات الحديثة باللغة العربية..... 114
المبحث الثاني : عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية..... 116
المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية التي اهتمت بتحديد العديد من العوامل المؤثرة في 116

جودة التدقيق المالي.....
أولاً : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية..... 117
ثانياً : الدراسات الحديثة باللغة الأجنبية..... 119
المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية التي اقتصرت على تحديد أحد أو بعض العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي..... 121
أولاً : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية..... 121
ثانياً : الدراسات الحديثة باللغة الأجنبية..... 124
المبحث الثالث : موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة مع الإشارة إلى ما يميزها..... 137
المطلب الأول : مناقشة الدراسات السابقة..... 137
أولاً : أبعاد الاستفادة من الدراسات السابقة..... 137
ثانياً : المقارنة من حيث الهدف والعينة..... 138
ثالثاً : المقارنة من حيث المنهج والأدوات والبرمجيات المستخدم في الدراسة..... 140
رابعاً : المقارنة من حيث النتائج..... 140
المطلب الثاني : ما يميز الدراسة الحالية..... 141
أولاً : بالنسبة للدراسات العربية والأجنبية..... 141
ثانيا : بالنسبة للدراسات المحلية..... 142
خلاصة الفصل..... 145
خلاصة الباب الأول..... 146
الباب الثاني : تشخيص واقع جودة خدمة التدقيق المالي في بيئة الأعمال الجزائرية وتحديد العوامل المؤثرة في تحسينها..... 147
الفصل الثالث : تشخيص واقع جودة خدمة التدقيق المالي في بيئة الأعمال الجزائرية..... 148
تمهيد..... 149
المبحث الأول : إسهامات الهياكل المؤسساتية المشرفة على مهنة التدقيق المالي في تحسين جودة الخدمة..... 150
المطلب الأول : تطور تنظيم مهنة التدقيق المالي بالجزائر..... 150
أولاً : بداية مسار تنظيم المهنة مع احتكار الدولة لها..... 150
ثانياً : تخلي الدولة عن احتكارها للمهنة..... 153
المطلب الثاني : المجلس الوطني للمحاسبة واللجان التابعة له..... 155
أولاً : المجلس الوطني للمحاسبة..... 156

ثانياً : اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة..... 159
المطلب الثالث : المنظمات المشرفة على مهنة التدقيق المالي..... 163
أولاً : المصف الوطني للخبراء المحاسبين..... 163
ثانياً : الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات..... 163
المبحث الثاني : دور الأطر التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق المالي في تحسين جودة الخدمة..... **164**
المطلب الأول : مهام المدقق المالي والأشكال القانونية لممارسة المهنة..... 164
أولاً : ممارسي مهنة التدقيق المالي في الجزائر..... 164
ثانياً : مهام المدقق المالي..... 165
ثالثاً : الأشكال القانونية لممارسة المهنة..... 166
المطلب الثاني : متطلبات الترخيص لممارسة مهنة التدقيق المالي..... 167
أولاً : عرض وتقييم متطلبات الترخيص لممارسة المهنة..... 168
ثانياً : آليات التكوين المتخصص..... 170
ثالثاً : اختبارات الترخيص ومتطلبات التأهيل المهني المستمر..... 173
المطلب الثالث : مسؤوليات المدقق المالي وفقاً لأبعاد استقلاله وآليات تعيينه..... 176
أولاً : مسؤوليات المدقق المالي..... 176
ثانياً : أبعاد استقلال المدقق المالي..... 179
ثالثاً : آليات تعيين المدقق المالي..... 186
المطلب الرابع : مؤشرات الجودة وفق اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق ومحتوى معايير تقارير المدقق المالي..... 188
أولاً : مؤشرات الجودة وفق اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق..... 188
ثانياً : مؤشرات الجودة بمحتوى معايير تقارير المدقق المالي..... 190
المطلب الخامس : واقع حوكمة الشركات الجزائرية وتحديات الفساد المالي والإداري..... 191
أولاً : واقع حوكمة الشركات الجزائرية..... 191
ثانياً : تحديات وقائع الفساد المالي والإداري بالجزائر..... 195
خلاصة الفصل 200
الفصل الرابع : تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي ميدانياً وفقاً لآراء عينة من المهنيين والأكاديميين..... **201**
تمهيد..... **202**
المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية وأدواتها..... **203**

المطلب الأول : الإطار المنهجي للدراسة الميدانية..... 203
أولاً : منهجية الدراسة..... 203
ثانيا : مجتمع وعينة الدراسة..... 204
المطلب الثاني : متغيرات الدراسة وإجراءاتها..... 205
أولاً : متغيرات الدراسة..... 205
ثانياً : البرمجيات التطبيقية والأساليب المستخدمة في التحليل الإحصائي..... 206
ثالثاً : مؤشرات المطابقة للنموذج العاملي..... 207
المطلب الثالث : أداة الدراسة وصلاحيتها..... 210
أولاً : تصميم أداة الدراسة (الاستبانة)..... 210
ثانياً : الصدق الظاهري (صدق المحكمين) 213
ثالثاً : ثبات الاستبانة..... 213
المبحث الثاني : عرض نتائج تحليل متغيرات وأبعاد الدراس..... 214
المطلب الأول : وصف الخصائص الشخصية والوظيفية للمستجيبين من عينة الدراسة..... 215
أولاً : وصف الخصائص الشخصية للمستجيبين من لعينة الدراسة..... 215
ثانياً : وصف الخصائص الوظيفية للمستجيبين من لعينة الدراسة 218
المطلب الثاني : تحليل نتائج تأثير العوامل المرتبطة بخصائص المدقق وفريق عمله في تحسين الجودة 221
أولاً : تحديد درجة تأثير العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي وفريق عمله في تحسين الجودة تبعاً لأبعادها..... 221
ثانياً : اختبار الفرضية الثانية العوامل المرتبطة بخصائص المدقق المالي..... 226
المطلب الثالث : تحليل نتائج تأثير العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين الجودة 228
أولاً : تحديد درجة تأثير العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي في تحسين الجودة تبعاً لأبعادها... 228
ثانياً : اختبار الفرضية الثالثة العوامل المتعلقة بواقع بيئة التدقيق المالي..... 233
المطلب الرابع : تحليل نتائج تأثير العوامل المتصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي في تحسين الجودة..... 235
أولاً : تحديد درجة تأثير العوامل المتصلة بوقائع تنفيذ عمليات التدقيق المالي في تحسين الجودة تبعاً لأبعادها..... 235
ثانياً : اختبار الفرضية الرابعة العوامل ذات الصلة بوقائع عمليات التدقيق المالي..... 240
المطلب الخامس : مقارنة نتائج الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي..... 242
أولاً : مقارنة نتائج الأهمية النسبية على مستوى المجموعات الثلاث للعوامل المؤثرة في تحسين الجودة 242
ثانياً : مقارنة نتائج الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في تحسين الجودة..... 243

المطلب السادس : اختبار الفروق المتعلقة بالخصائص الوظيفية للمستجيبين من عينة الدراسة..... 245
أولاً : اختبار الفرضية الخامسة لتحديد مدى وجود الاختلاف في الآراء بين طرفي العينة بخصوص تأثير الإطار المقترح في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية 245
ثانياً : اختبار الفرضية السادسة لتحديد الفروق المرتبطة بالخصائص الوظيفية للمستجيبين من عينة المهنين فيما يتعلق بمتغيرات كل من التصنيف المهني والمنصب الوظيفي بخصوص تأثير الإطار المقترح في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية 246
ثالثاً : اختبار الفرضية السابعة لتحديد الفروق المرتبطة بالخصائص الشخصية والوظيفية للمستجيبين من عينة الدراسة فيما يتعلق بمتغيرات كل من الجنس، الخبرة المهنية، ومنطقة مزاولة المهنة والمؤهل العلمي بخصوص تأثير الإطار المقترح في تحسين جودة التدقيق المالي ببيئة الأعمال الجزائرية 250
المبحث الثالث : اختبار وتقييم الأنموذج البنائي ومناقشة نتائج الدراسة..... 257
المطلب الأول : اختبار الأنموذج البنائي باستخدام التحليل العاملي التوكيدي..... 257
أولاً : نتائج التحليل العاملي التوكيدي للنماذج القياسية للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي..... 257
ثانياً : نتائج التحليل العاملي التوكيدي للأنموذج البنائي للعوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي..... 272
ثالثاً : اختبار الفرضية الثامنة المتعلقة بالأنموذج البنائي المتكامل..... 276
المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة..... 278
أولاً : مناقشة نتائج تشخيص واقع جودة خدمة التدقيق المالي محلياً..... 278
ثانياً : مناقشة نتائج تحديد العوامل المؤثرة في تحسين جودة التدقيق المالي..... 279
ثالثاً : مناقشة نتائج مدى الاختلاف في الآراء بين طرفي العينة بخصوص تأثير الإطار المقترح في تحسين الجودة..... 288
رابعاً : مناقشة نتائج الفروق تبعاً للمتغيرات الشخصية والوظيفية..... 289
خامساً : مناقشة نتائج اختبار الأنموذج البنائي للدراسة..... 291
خلاصة الفصل 293
خلاصة الباب الثاني 294
خاتمة..... 295
قائمة المراجع..... 302
الملاحق..... 336
الملحق رقم (01) : قائمة الأساتذة المحكمين للاستبانة..... 337

الملحق رقم (02) استمارة الاستبانة باللغة العربية 338
الملحق رقم (03) استمارة استبانة باللغة الفرنسية..... 342
الملحق رقم (04) مخرجات برمجية (SPSS)..... 346
الملحق رقم (05) مخرجات برمجية (Amos) للنماذج القياسية..... 354
الملحق رقم (06) مخرجات برمجية (Amos) للنموذج البنائي العام..... 358
فهرس المحتويات..... **360**