

أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام اعمال
المدققين الداخليين" على جودة التدقيق الخارجي دراسة حالة
محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية الجزائر

**The Impact of Applying The Algerian
Standard Auditing 610 “ Use The Work of
Internal Auditors ” on The External Auditing
Quality A Case Study of Account Governors
and Accounting experts of Algiers**

تاريخ قبول النشر: 2021/06/24

تاريخ الاستلام: 2021/04/26

إسماعيل, طويل¹: مخبر التنمية المحلية المستدامة، جامعة المدية، الجزائر،
البريد الإلكتروني : touil.ismail@univ-medea.dz

احمد, يوسف السعيدي: جامعة المدية، الجزائر،
البريد الإلكتروني : youcef.ahmed@gmail.com

¹ - المؤلف المراسل

Abstract :

This study aims to determine the impact of applying the Algerian auditing standard NAA 610 on the quality of external auditing, and that is through studying the conceptual framework of Algerian auditing standards, by focus on the Algerian standard 610 and the quality of auditing and the theoretical relationship between them. In the practical part a survey has been conducted on a sample of accounting experts and account governors acted in Algiers by distributing a questionnaire and analyzing the answers using SPSS program.

The study found is that the technical competence of the internal auditor does not affect the quality of the external audit, while the rest of the elements of the standard 610 on which this study is used affect on the quality of audit, Finally, we also made some recommendations, including the need to provide more amount of independence for the internal auditor and to find mechanisms that protect him and guarantee his rights.

Keywords : External audit, Audit quality, Algerian auditing standard, The profession of auditing in Algeria

JEL Classification Codes: M41, M42.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق NAA 610 على جودة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال دراسة الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الجزائرية بالتركيز على المعيار الجزائري 610 وجودة التدقيق والعلاقة النظرية بينهما. أما الجانب التطبيقي فقد تم القيام بدراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين النشطين في ولاية الجزائر من خلال توزيع استبيان وتحليل الإجابات باستخدام برنامج SPSS. وقد توصلت الدراسة إلى أن الكفاءة التقنية للمدقق الداخلي لا تؤثر على جودة التدقيق الخارجي بينما باقي عناصر المعيار 610 المعتمد عليها في هذه الدراسة تؤثر على جودة التدقيق الخارجي، كما تم تقديم بعض التوصيات أهمها ضرورة توفير أكبر قدر من الاستقلالية للمدقق الداخلي وإيجاد آليات تحميه وتضمن حقوقه.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، جودة التدقيق، معايير التدقيق الجزائرية، مهنة التدقيق في الجزائر.

تصنيف JEL: M42, M41

1. مقدمة:

يلعب التدقيق دور مهم في توفير ضمان وموثوقية للبيانات المنشورة من طرف المؤسسات، كما انه يساعد على التقليل من الاخطاء والغش المحتمل وهذا من خلال إعطاء صورة صادقة للمعلومات والقوائم المالية، وذلك بهدف خدمة جميع الاطراف المستخدمة لهذه القوائم المالية سواء كانت اطراف داخلية او خارجية من خلال ضمان صحة و دقة المعلومات التي تحتويها تلك القوائم.

كما تسعى العديد من الاطراف من اجل الرفع من مستوى جودة التدقيق، حيث يسعى المدقق نفسه من الرفع من مستوى جودة التدقيق الذي يقوم به من اجل اضاء المصادقية على تقريره، وتسعى الاطراف المستفيدة من خدمة التدقيق الى الحصول على اعلى جودة من التدقيق، وبذلك تم صياغة العديد من العوامل التي تساهم في تحسين جودة التدقيق ومن بينها معايير التدقيق.

الجزائر وعن طريق وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة تسعى الى إرشاد القائم بمهمة التدقيق من اجل تحسين جودة التدقيق من خلال اصدار مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية، حيث تم اصدار الى الآن 16 معيار على 4 دفعات.

أ- الإشكالية:

وبناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

هل للمعيار الجزائري للتدقيق 610 أثر على جودة التدقيق الخارجي؟

ب- الفرضيات:

يقوم البحث على فرضية مفادها ان المعيار الجزائري للتدقيق 610 قد يكون

له اثر اجابي على جودة التدقيق الخارجي

ج- أهداف الدراسة:

- التعرف على مهنة تدقيق في الجزائر .

- إبراز أهمية جودة التدقيق الخارجي والتعريف به.

- تبيان كيفية مساهمة المعيار الجزائري للتدقيق 610 في جودة التدقيق.

- تحسين جودة عمليات التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية.

د- أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية جودة التدقيق وكذلك من أهمية معايير التدقيق الجزائرية، فضلا عن ذلك فإن أهمية هذه الدراسة تكمن في معرفة مدى تأثير المعيار الجزائري للتدقيق 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين " على جودة التدقيق الخارجي.

هـ منهجية الدراسة:

بغيت تحقيق أهداف الدراسة ومن أجل الاجابة عن اشكالياتها تم الاعتماد على كل من المنهج الوصفي الذي يساعد على توضيح المفاهيم الاساسية ذات الصلة بموضوع الدراسة، والمنهج التحليلي من أجل تحليل اجابات عينة الدراسة على اداة الدراسة.

و- الدراسات السابقة:

- دراسة حمادي نبيل: أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، الدراسة عبارة عن اطروحة دكتوراه قدمت سنة 2011/2012 بكلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير لجامعة الجزائر 3، تتمحور اشكالية الدراسة حول تأثير تطبيق الحوكمة في المؤسسات الجزائرية من خلال آلياتها الرقابية الداخلية على جودة المراجعة المالية، ومن بين النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة ان الحوكمة من خلال آلياتها الداخلية لها تأثير طردي موجب على جودة المراجعة المالية.

- دراسة لقويبة سمير: مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، الدراسة عبارة عن اطروحة دكتوراه قمت في 2018/2019 بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، لجامعة باتنة 1، حيث عالجت هذه الدراسة اشكالية مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وقد خلصت الدراسة الى وجود مساهمة تبين ان هناك ارتباط كبير بين استخدام معايير ادلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

- دراسة طارق تليلي، هواري سويسي: محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، الدراسة عبارة عن مقال علمي نشر

بمجلة الباحث المجلد 19 العدد 1 سنة 2019، هدف هذه الدراسة الى تحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي، وقد توصلت الى ان اكثر العوامل تأثيرا على جودة التدقيق الخارجي هي تلك المتعلقة باستقلالية المدقق الخارجي والتشريعات الخاصة بها، الكفاءة والسمعة الجيدة.

ولعل ما يميز دراستنا عن باقي الدراسات هو تركيزنا على تأثير متغير واحد فقط على جودة التدقيق الخارجي وهو المعيار الجزائري للتدقيق 610، وكذا حاولنا قياس جودة التدقيق الخارجي بمحددات مغايرة لهذه الدراسات.

2. المعايير الجزائرية للتدقيق:

تمارس مهنة التدقيق في الجزائر من طرف محافظ الحسابات حيث يعتبر الشخص الوحيد المخول له بتدقيق الحسابات والمصادقة على صحتها، ويعرف محافظ الحسابات بأنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها للأحكام والتشريع المعمول به"¹. وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

1.2 قائمة المعايير الجزائرية للتدقيق:

اصدر المجلس الوطني للمحاسبة الى الآن ستة عشر (16) معيار على اربعة دفعات وذلك من خلال كل من المقرر 002 المؤرخ في 2016/02/04 والمقرر 150 المؤرخ في 2016/10/11، المقرر 23 المؤرخ في 2017/03/15 والمقرر 77 المؤرخ في 2018/09/24 ويمكن الاطلاع على هذه المعايير بالتفصيل على الموقع.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 لسنة 210، القانون 10-01، المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص7.

كما نذكر في الجدول التالي قائمة وأسماء المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة حتى تاريخ اعداد هذا المقال:

الجدول 1: معايير التدقيق الجزائرية

اسم المعيار	رقم المعيار	المقرر
" اتفاق حول أحكام مهام التدقيق "	NAA 210	المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04
" التأكيدات الخارجية "	NAA 505	
" احداث تقع بعد اقفال الحسابات والاحداث اللاحقة "	NAA 560	
" التصريحات الكتابية "	NAA 580	
"تخطيط تدقيق الكشوف المالية"	NAA 300	المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11
"العناصر المقنعة"	NAA 500	
"مهام التدقيق الأولية، الأرصدة الافتتاحية"	NAA 510	
"تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية"	NAA 700	
"الإجراءات التحليلية"	NAA 520	المقرر رقم 23 المؤرخ في
"استمرارية الاستغلال"	NAA 570	

"استخدام اعمال المدققين الداخليين"	NAA 610	2017/03/15
"استخدام اعمال خبير معين من طرف المدقق"	NAA 620	
"وثائق التدقيق"	NAA 230	المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24
"العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة"	NAA 501	
"السبر في التدقيق"	NAA 530	
"تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به"	NAA 540	

المصدر: من اعداد الباحثين اعتماد على المقررات رقم 002، 150، 23، 77

2.2 المعيار NAA 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين":

المعيار الجزائري للتدقيق 610 والمسمى "استخدام اعمال المدققين الداخليين" اصدر من خلال المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، حيث يعالج شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، إذ تبين له أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها ان تكون ذات دلالة للقيام بمهمته¹.

¹ وزارة المالية، المقرر 23، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر بتاريخ 15 مارس 2017، ص.3.

ينص هذا المعيار انه على المدقق الخارجي تحديد امكانية والى اي مدى، تستخدم الاعمال الخاصة للمدققين الداخليين، وكذلك في حالة استخدامها، عليه ان يحدد مدى ملائمتها لاحتياجات التدقيق.

وحسب هذا المعيار فإن المدقق الخارجي اذا استغل الأعمال الخاصة المنجزة من طرف المدققين الداخليين، وجب عليه ان يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال، وكذلك إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها.

كما تنص الفقرة 8 من هذا المعيار على المدقق الخارجي ان يقيم بعض الجوانب التي تتعلق بالتدقيق والمدقق الداخلي نذكر منها:

- الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين (تكوين وخبرة، طريقة توظيفهم وإذا ما كانوا أعضاء في هيئات مهنية معترف بها)؛
- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقع في التنظيم، القيود المفروضة عليه وتبعيته للإدارة او المجموعة الحاكمة في المؤسسة؛
- وجود اي نوع من الضغوطات او القيود التي تمارسها الادارة على وظيفة التدقيق الداخلي؛
- احتمالية وجود تواصل فعلي بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي (التواصل بكل حرية مع المدقق الخارجي في إطار لقاءات دوية).

إضافة الى ذلك وطبقا للفقرة 11 من هذا المعيار على المدقق الخارجي تقييم ايضا:

- ان المدقق الداخلي قام بجمع العناصر المقنعة للملائمة.

3. جودة التدقيق:

1.3 تعريف جودة التدقيق:

عرفت جودة التدقيق على انها "مدى قدرة المدقق على اكتشاف الاخطاء والمخلفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة الى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم وبالتالي حماية مصالح حملة الاسهم وذلك في ظل انفصال الملكية عن الإدارة"¹

كما عرفت جودة التدقيق ايضا بأنها " قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية الى أدنى درجة ممكنة وفي ضوء الاتعاب المتفق عليها، ويتضح من كل هذا بأنه كلما زاد احتمال اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية الى أدنى درجة ممكنة زادت معه جودة التدقيق والعكس صحيح"²

يرى Axel أن التدقيق يكون ذو جودة عندما يضمن ان المعلومات التي تم عرضها في التقارير المالية السنوية او الفصلية تعكس حقيقة واقع المؤسسة واعدادها تم وفقا لما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتفق عليها³.

¹ سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الارباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد3، جامعة الاسكندرية، مصر 2008، ص3

² De Angelo, L.E, Auditor size and audit quality, journal of accounting and aconomics, Vols 3, 1981, P183.

³Theserg Axel, Qualité de l'audit et l'information financier quellest le roledu comité d'audite, governance d'entreprise réforme de l'audit, issue N159, France, janvier 2012, P27.

2.3 أهمية جودة التدقيق:

تعود جودة التدقيق بالأهمية الى جميع الاطراف المستخدمة للقوائم المالية، فهم يسعون الى الحصول على تقرير تدقيق ذو جودة عالية من اجل الاعتماد عليه في تقاريرهم، وتكمن أهمية جودة التدقيق فيما يلي:¹

أ- الملاك والمستثمرون: من مصلحة الملاك والمستثمرين ان تتم عملية المراجعة بأعلى مستوى من الجودة، وذلك لضمان حماية اموالهم المستثمرة في المؤسسة من التلاعب، كما تمكنهم جودة المراجعة من اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة.

ب- إدارة المؤسسة: ان القيام بالتدقيق بجودة عالية يسمح لإدارة المؤسسة من معرفة اماكن القوة والضعف لديها، كما يساعدها على وضع الخطط المستقبلية.

ج- الدائنون: مما لا شك فيه ان جودة عملية المراجعة ستساعد المقرضين على اتخاذ قراراتهم في التعامل مع المؤسسة ام لا.

د- الهيئات والأجهزة الحكومية: تفيد جودة المراجعة هذه الهيئات في التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وبالتالي تضمن لها صحة القرارات التي ستتخذها من تخطيط ورقابة وفرض للضرائب.

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

3.3 مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي:

- مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بمكتب التدقيق:

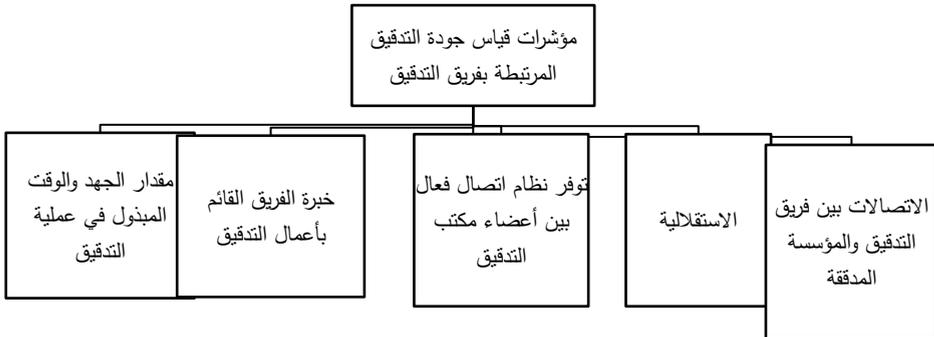
الشكل 1: مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بمكتب التدقيق



المصدر: لقويرة سمير، 2018/2019، ص126

- مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق:

الشكل 2: مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق



المصدر: لقويرة سمير (2018/2019)، ص135.

- مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بعملية التدقيق:

الشكل 3: مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بعملية التدقيق



المصدر: لقويرة سمير (2018/2019)، ص142.

بالإضافة الى ذلك نذكر المؤشرات التالية:

- ❖ الجهد والوقت المبذول في عملية التدقيق¹ ²: يرى بعض الباحثين ان الوقت المبذول في عملية التدقيق له علاقة بجودة التدقيق، وذلك من خلال معرفة مدى قدرة المدقق على احترام الوقت المحدد من الانتهاء من عملية التدقيق.

¹ امال محمد محمد عوض، اثر ممارسة المراجعة غير المنتظمة على جودة الاداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم 2، المجلد 45، 2008، ص27.

² احمد محمد نور، حسين احمد عبيد، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 27.

- ❖ اكتشاف الأخطاء والانحرافات¹: يرى أصحاب هذا الاتجاه انه كلما زاد احتمالية اكتشاف الاخطاء والانحرافات من قبل المدقق الخارجي كلما زادت معه جودة التدقيق.
- ❖ جمع أدلة إثبات كافية²: إن حصول المدقق الخارجي على ادلة اثبات كافية يمكنه من إبداء رأيه الفني بكل عدالة وبدقة أكثر، ولهذا يرى بعض الباحثين ان جمع المدقق الخارجي لأدلة اثبات كافية يمكنه ان يؤثر على جودة التدقيق.

وبهذا سنعتمد في الجانب الميداني على العناصر الثلاث السابقة الذكر من اجل قياس جودة التدقيق الخارجي.

4. الدراسة الميدانية:

1.4 مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في جميع ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في ولاية الجزائر، حيث ان المشرع الجزائري يسمح لكل من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بممارسة المهنة، وبذلك فإن مجتمع الدراسة يتشكل من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية الجزائر. بعد الحصول على قائمة محافظي الحسابات من الموقع الرسمي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وكذا قائمة الخبراء المحاسبين من الموقع الرسمي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، وتعود تلك القوائم الى سنة 2018، وبعد الاطلاع على القوائم تبين ان هناك 613 محافظ حسابات وخبير محاسب

¹ اسماء بودونت، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، دراسة ميدانية في الجزائر، اطروحة دكتوراه ل م د تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2016، ص95.

² يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص173.

نشطيين في ولاية الجزائر من بين جميع محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الموجودين في تلك القائمة.

2.4 حساب حجم العينة:

نظرا ان حجم مجتمع الدراسة محدود فقد تم الاعتماد على أسلوب إحصائي لحساب حجم عينة الدراسة بتطبيق معادلة ستيفن ثامبسون لتحديد حجم العينة¹ (شكيب، 2014، ص91)، والتي تعتبر واحدة من اشهر المعادلة المستخدمة في حساب حجم العينة. وذلك على النحو التالي:

$$n = \frac{N \times p(1-p)}{[[N - 1 \times (d^2 \div z^2)] + p(1-p)]}$$

n: حجم عينة الدراسة

N: حجم المجتمع

z: الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة 0.95 وتساوي 1.96

d:نسبة الخطأ وتساوي 0.07

p:نسبة توفر الخاصية والمحايدة = 0.50

بعد اعتبار خطأ المعاينة 7% حصلنا على نتيجة المعادلة تساوي 148.69 وبالتالي فإن حجم عينة الدراسة بعد تقريب النتيجة يساوي 149 وحدة.

3.4 بناء الاستبيان وهيكلته:

تم تقسيم الاستبيان الى قسمين، القسم الاول يضم المعلومات العامة عن عينة الدراسة والمتمثلة في الوظيفة، الدرجة العلمية، التخصص، الخبرة المهنية. اما القسم الثاني فيضم 15 عبارة مقسمة الى 3 محاور حيث كل محور يضم 5

¹ شكيب بثمانى، دراسة تحليلية مقارنة للصيغ المستخدمة في حساب حجم العينة العشوائية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 36، العدد 5، 2014، ص91

عبارات، كما تم استعمال سلم ليكارت الخماسي من اجل الاجابة على عبارات الاستبيان والمتمثل في: (موافق بشدة: 5، موافق: 4، محايد: 3، غير موافق: 2، غير موافق تماما: 1).

4.4 تفرّيع ومعالجة الاستبيان:

تم في هذه المرحلة فرز وتحليل اجابات افراد عينة الدراسة باستخدام برنامج (IBM SPSS) الاصدار 26.0، الذي يتيح جملة من الاساليب الاحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان، ومن بين هذه الاساليب نجد النسب المئوية، التكرارات، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري وغيرها من الاساليب التي سنعتمد عليها في التحليل.

ومن اجل معرفة الفئة التي ينتمي اليه المتوسط الحسابي للإجابات قمنا بحساب مجال كل فئة على النحو التالي:

- حساب المدى:

المدى = قيمة اكبر قيمة - قيمة اصغر قيمة

$$\text{المدى} = 5 - 1 = 4$$

- حساب طول الفئة:

طول الفئة = المدى / عدد الفئات

$$\text{طول الفئة} = 4 / 5 = 0.8$$

ومنه فإن مجال الفئات يقسم على النحو التالي:

- مجال فئة "غير موافق تماما" هو [1-1.8]
- مجال فئة " غير موافق " هو [1.8 - 2.6]
- مجال فئة " محايد " هو [2.6 - 3.4]
- مجال فئة " موافق " هو [3.4 - 4.2]
- مجال فئة " موافق بشدة " هو [4.2 - 5]

- الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة:

في هذا القسم سوف نتطرق للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة التي شاركت في الاجابة على الاستبيان من خلال: الوظيفة، الدرجة العلمية، التخصص، الخبرة المهنية. كما سنقوم بعرض التكرارات والنسب المئوية لكل خاصية وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول 2: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

النسب المئوية	التكرار	الخصائص	
65.8%	98	محافظ حسابات	الوظيفة
34.2%	51	خبير محاسب	
100%	149	المجموع	
54.4%	81	ليسانس	الدرجة العلمية
6%	9	ماستر	
6.7%	10	ماجستير	
8.1%	12	دكتوراه	
24.8%	37	شهادة اخرى	
100%	149	المجموع	
42.3%	63	محاسبة	التخصص
27.5%	41	مالية	
14.8%	22	تدقيق	
11.4%	17	جباية	
4%	6	تخصص آخر	
100%	149	المجموع	
2.7%	4	اقل من 5	الخبرة المهنية

سنوات		
من 5 الى 10 سنوات	16	10.7%
من 10 الى 15 سنة	48	32.2%
من 15 الى 20 سنة	41	27.5%
اكثر من 20 سنة	40	26.8%
المجموع	149	100%

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

يمثل الجدول رقم 2 المعلومات العامة حول عينة الدراسة، حيث ان وحدات الدراسة يمارسون مهنة محافظة الحسابات بنسبة 65.8% في حين ان ممارسي مهنة خبير المحاسبي يشكلون نسبة 34.2%، ويعود سبب هذا الفرق الى ان محافظي حسابات المجتمع الدراسي اكثر عدد من الخبراء المحاسبين.

كما أن لوحدات الدراسة مختلف الدرجات العلمية، حيث تمثل درجة الليسانس النسبة الاكثر والتي بلغت نسبتها 54.6%، ويعود السبب في ذلك الى انه طبقا لأحكام ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تعتبر شهادة الليسانس كافية لممارسة المهنة ولا تشترط شاهدة اعلى.

تتوزع تخصصات وحدات الدراسة الى كل من تخصص محاسبة، مالية، تدقيق، جباية، وهناك ايضا من له تخصص آخر، حيث يعتبر تخصص محاسبة الاكثر بين وحدات الدراسة بنسبة 42.3% ويليه تخصص مالية بنسبة 27.5%

ثم بعده تخصص تدقيق بـ 14.8% وبعده تخصص جباية بنسبة 11.4%، ويمثل تخصص آخر النسبة الأقل لوحدات الدراسة وذلك بنسبة 4.4% لوحدات الدراسة سنوات من الخبرة متفاوتة من أقل من 5 سنوات الى اكثر من 20 سنة، وتمثل الخبرة من 10 الى 15 سنة الأكثر من بين وحدات الدراسة حيص بلغت نسبتها 32.2% وتليها كل من 15 الى 20 سنة و أكثر من 20 سنة بنسبة 27.5% و 26.8% على التوالي.

- ثبات وصدق الاستبيان:

من اجل اختبار ثبات اداة الدراسة (الاستبيان) سوف نعلمد على معامل الثبات الفا كرونباخ، والذي يعتبر من اشهر مقاييس الثبات الداخلي للاستبيان، ويعتمد على حساب الاختلافات الداخلية بين إجابات الأسئلة في الاستبيان¹.

ومن اجل اختبار صدق الاستبيان سنعلمد على معامل الصدق الذاتي والذي يتم الحصول عليه من خلال حساب جدر معامل الثبات.

الجدول 3: معامل ثبات وصدق الاستبيان والمحاور المكونة له

المحور	عدد العبارات	معامل الثبات "الفا كرونباخ"	معامل الصدق الذاتي
المحور 1	5	0.807	0.898
المحور 2	5	0.779	0.882
المحور 3	5	0.829	0.91
الاستبيان ككل	15	0.776	0.88

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج spss

¹ رامي صلاح جبريل، تحليل البيانات خطوة بخطوة في spss، دار الكتب الليبية، بنغازي، 2020، ص220.

من خلال نتائج الجدول رقم 3 يتضح لنا ان اداة الدراسة (الاستبيان) تتميز بالثبات والصدق، بحيث بلغت قيمة معامل الثبات "الفكرونباخ" لكل عبارات الاستبيان 0.776 وبهذا فإنها تجاوزت 0.7، ونفس الشيء بالنسبة لكل محور حيث تجاوز 0.7. كما بلغت قيمة معامل الصدق الذاتي 0.88 لكل عبارات الاستبيان، وهي نسبة جيدة لهذا يمكننا ان نقول ان الاستبيان يتميز بالصدق والثبات.

- تحليل النتائج:

• المحور الاول:

من خلال عبارات المحور الاول نحاول معرفة مدى تأثير تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 على الجهد والوقت المبذول في عملية التدقيق، والجدول الموالي يمثل اجابات العينة حول المحور الاول:

الجدول 4: إجابات عينة الدراسة حول المحور الاول

Std	Mean	max	Min	
0.998	2.3	5	1	العبارة 1
0.641	2.03	5	1	العبارة 2
0.625	3.97	5	1	العبارة 3
0.631	3.99	5	1	العبارة 4
0.668	4.00	5	1	العبارة 5

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم 4 ان جميع العبارات الخمسة تتراوح اجاباتها بين موافق بشدة وغير موافق تماما، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة (1) 2.3 بينما قدر الانحراف المعياري ب 0.998.

كما بلغ المتوسط الحسابي للعبارة (2) 2.03 وهي النسبة التي تعبر عن عدم الموافقة على العبارة مع انحراف معياري بسيط قدر بـ 0.641 وهي قيمة منخفضة تعبر عن تجانس الاجابات وعدم تشتتها.

نلاحظ كذلك ان العبارات 3، 4، 5 بلغ المتوسط الحسابي لكل واحدة منهم على التوالي 3.97، 3.99، 4.00 مع انحراف معياري بسيط بلغ 0.624، 0.631، 0.668 على التوالي وهو ما يبين تجانس الاجابات وعدم تشتتها، كما نلاحظ ان المتوسط الحسابي لهذه العبارات الثلاث يعبر عن موافقة العينة على العبارات.

ومن خلال هذا يمكننا القول ان الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين لا تؤثر على الوقت والجهد المبذول من طرف المدقق الخارجي، بينما نلاحظ ان كل من ضغوط الادارة على المدقق الداخلي، وجود تواصل فعلي بين المدقق الداخلي والخارجي، كما ان كلما عمل المدقق الداخلي نو جودة، والتأكد من ان المدقق الداخلي قام بجمع عناصر مقنعة ملائمة كلها تؤثر على الوقت والجهد المبذول من طرف المدقق الخارجي في عملية التدقيق.

• المحور الثاني:

يتعلق المحور الثاني من الاستبيان بمدى تأثير المعيار الجزائري للتدقيق 610 في اكتشاف الأخطاء والانحرافات، ويمثل الجدول التالي إجابات عينة الدراسة على هذا المحور:

الجدول رقم 5: إجابات عينة الدراسة حول المحور الثاني

Std	Mean	max	Min	
0.973	2.36	4	1	العبارة 6
0.581	2.02	5	1	العبارة 7
0.569	3.99	5	1	العبارة 8
0.569	4	5	1	العبارة 9
0.610	4.01	5	1	العبارة 10

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال نتائج الجدول رقم 5 نلاحظ ان العبارة السادسة تتراوح فيها اجابات العينة بين غير موافق تماما وموافق، بينما باقي العبارات (7، 8، 9، 10) فتتراوح الاجابات بين غير موافق تماما وموافق بشدة. نلاحظ ان العبارة السادسة بلغ متوسط الحسابي للإجابات 2.36 مع انحراف معياري قدر بـ 0.973 ومن خلال هذا يمكننا القول ان العينة غير موافقة على العبارة.

بينما نلاحظ في العبارة 7 ان المتوسط الحسابي بلغ 2.02 بينما قدر الانحراف المعياري لها بـ 0.581 وهو يعبر عن تجانس الاجابات، ونلاحظ من خلال ذلك ان اجابات العينة تميل الى عدم الموافقة على العبارة. كما ان العبارات (8، 9، 10) قد بلغ المتوسط الحسابي لها 3.99، 4، 4.01 على التوالي مع انحراف معياري بسيط بلغ 0.569، 0.569، 0.610 على التوالي وهو ما يعبر عن تجانس الإجابات وعدم تشتتها، كما نلاحظ ان العينة تميل الى الموافقة على هذه العبارات الثلاث.

ومن خلال هذا الجدول يمكننا القول ان الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين لا تؤثر في اكتشاف الاخطاء والانحرافات من طرف المدقق الخارجي، بينما نلاحظ ان كل من ضغوط الادارة على المدقق الداخلي، وجود تواصل فعلي بين المدقق الداخلي والخارجي وانه كلما كان عمل المدقق الداخلي ذو جودة والتأكد من ان المدقق الداخلي قام بجمع عناصر مقنعة ملائمة تؤثر كلها على المدقق الداخلي في اكتشاف الاخطاء والانحرافات.

• المحور الثالث:

من خلال المحور الثالث نسعى الى معرفة مدى تأثير المعيار الجزائري للتدقيق 610 على المدقق الخارجي في جمع ادلة اثبات كافية، ويمثل الجدول التالي تلخيص لإجابات عينة الدراسة حول هذا المحور.

الجدول رقم 6: إجابات عينة الدراسة حول المحور الثالث

Std	Mean	max	Min	
0.984	2.39	5	1	العبارة 11
0.655	2.05	5	1	العبارة 12
0.64	3.95	5	1	العبارة 13
0.635	3.96	5	1	العبارة 14
0.667	3.96	5	1	العبارة 15

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم 6 ان جميع العبارات الخمسة لهذا المحور تتراوح الإجابات فيها بين غير موافق تماما وموافق بشدة. حيث ان العبارة الأولى بلغ المتوسط الحسابي 2.39 والانحراف المعياري 0.984 وهو ما يدل على تجانس الاجابات. بالنسبة للعبارة الثانية فقد بلغ المتوسط الحسابي فيها 2.05 مع انحراف معياري بسيط قدر ب 0.655، وهي قيمة تعبر عن تجانس وعدم تشتت الاجابات، وكذلك يمكننا القول ان عينة الدراسة غير موافقة على العبارة 12. كما ان العبارات 13، 14، 15 فقد بلغ المتوسط الحسابي لكل واحدة منهم على التوالي 3.95، 3.96، 3.96 مع انحراف معياري منخفض قدر ب 0.64، 0.635، 0.667 على التوالي، وكما نلاحظ ان المتوسط الحسابي لهذه الثلاث عبارات يعبر عن موافقة العينة عليها.

ومن خلال هذا الجدول يمكننا القول ان الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين لا تؤثر على المدقق الداخلي في جمع ادلة اثبات كافية بينما نلاحظ ان كل من ضغوط

الإدارة على المدقق الداخلي، وجود تواصل فعلي بين المدقق الداخلي والخارجي وانه كلما كان عمل المدقق الداخلي نو جودة والتأكد من ان المدقق الداخلي قام بجمع عناصر مقنعة ملائمة كلها تؤثر على المدقق الخارجي في جمع ادلة اثبات كافية.

- تحليل النتائج:

نلاحظ من خلال تحليلنا للمحاور الثلاث لأداة الدراسة ان العبارة الاولى من كل محور والتي تمثل الكفاءة التقنية للمدقق الداخلي لا تؤثر على جميع عناصر جودة التدقيق الثلاث التي قمنا باستخدامهم في هذه الدراسة من اجل التعبير عن جودة التدقيق وهم (الجهد والوقت المبذول من طرف المدقق الخارجي، اكتشاف الاخطاء والانحرافات من طرف المدقق الخارجي، وكذا جمع ادلة اثبات كافية) وقد يرجع السبب في ذلك أن المدقق الخارجي لا يستعين مباشرة بالمدقق الداخلي لذلك كفاءة هذا الاخير لا تؤثر على جودة التدقيق الخارجي.

كما نلاحظ ان العبارات الاربعة الباقية تؤثر على عناصر جودة التدقيق في جميع المحاور الثلاث حيث ان الضغوط والقيود من طرف الإدارة على المدقق الداخلي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي، ويمكن ان يرجع السبب في ذلك الى ان الإدارة قد تضغط على المدقق الداخلي من اجل تضليل وإخفاء الحقائق عن المدقق الخارجي.

وفيما يتعلق بالتواصل الفعلي بين المدقق الداخلي والخارجي فقد يرجع سبب التأثير الى انه التواصل يسمح للمدقق الخارجي بأخذ نظرة والحصول على المعلومات التي قد تساعده في أداء مهنته.

وكذلك بالنسبة لجودة عمل المدقق الداخلي فإنها تؤثر على جودة التدقيق ويمكن ان يكون السبب في ذلك ان جودة عمل المدقق الداخلي يقصد بها انه يؤدي عمله كما يجب مع احترام اخلاقيات مهنته.

أما بالنسبة للتأكد من ان المدقق الداخلي قام بجمع العناصر المقنعة الملائمة فقد يرجع سبب تأثيرها على جودة التدقيق الخارجي الى انه زيادة على

العناصر التي قد يجمعها المدقق الخارجي فإنه بإمكانه ان يعتمد ايضا على العناصر التي جمعها المدقق الداخلي.

5. خاتمة:

حاولنا من خلال هذه الدراسة التطرق الى اثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 على جودة التدقيق الخارجي، حيث قمنا بإعداد استبيان مكون من 15 عبارة وتوزيعه على مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية الجزائر، وبعد استرجاع الاستبيانات الموزعة قمنا بتفريغها في برنامج SPSS بهدف التمكن من معالجتها وتحليلها.

بعد معالجة الاستبيانات وتحليلها توصلنا الى النتائج التي يمكن ان نلخصها في النقاط التالية:

- الكفاءة التقنية للمدقق الداخلي لا تؤثر على جودة التدقيق الداخلي؛
- الضغوط والقيود التي تطبقها الادارة على المدقق الداخلي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي؛
- التواصل الفعلي بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يؤثر على جودة التدقيق الخارجي؛
- اداء المدقق الداخلي عمله بجودة يؤثر على جودة التدقيق الخارجي؛
- التأكد من ان المدقق الداخلي قام بجمع عناصر مقنعة ملائمة يؤثر على جودو التدقيق.

بناء على النتائج التي توصلنا لها في هذه الدراسة نقدم التوصيات التالية:

- السعي من اجل توفير اكبر قدر من الاستقلالية للمدققين الداخليين، ويجاد آليات فعالة تحمي المدقق الداخلي وتضمن حقوقه.
- ضرورة الاهتمام بالتواصل بين المدقق الخارجي والمدققين الداخليين وتحسينه.

- السعي من اجل التحسين من جودة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال خلق هيئة تنظم المهنة وتسعى للارتقاء بها.

5. المراجع:

- اسماء بودونت، (2016/2015) "محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، دراسة ميدانية في الجزائر"، اطروحة دكتوراه ل م د تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
- احمد محمد نور، حسين احمد عبيد، شحاته السيد شحاته،(2007)، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، مصر.
- امال محمد محمد عوض،(2008)، "اثر ممارسة المراجعة غير المنتظمة على جودة الاداء المهني لمراجع الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 2.
- جبران محمد، (18-19 ماي 2010)، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين اليمينيين"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية.
- حمادي نبيل، (2012/2011) "اثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه علوم تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.
- رامي صلاح جبريل، (2020)، "تحليل البيانات خطوة بخطوة في spss"، دار الكتب الليبية، ليبيا.
- سمير كامل محمد عيسى، (2008)، "اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الارباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 3.

- شكيب بشماتي، (2014)، "دراسة تحليلية مقارنة للصيغ المستخدمة في حساب حجم العينة العشوائية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 36، العدد 5.
- طارق تليلي، عواري سويسي، (2019)، "محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، دراسة ميدانية" مجلة الباحث، العدد 1، المجلد 19، الجزائر.
- لقويرة سمير، (2019/2018)، "مساهمة معايير ادلة الاثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي"، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر.
- يوسف محمود جربوع، (2008)، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الاردن.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، (2010)، القانون 10-01، متعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42.
- وزارة المالية، (2017)، "معايير التدقيق الجزائرية"، المقرر رقم 23.
- De Angelo, L.E,(1981), "Auditor size and audit quality", journal of accounting and economics, Vols 3.
- Theserg Axel, (2012), « Qualité de l'audit et l'information financier quellest le roledu comité d'audite », governance d'entreprise réforme de l'audit, issue N159.