

---

---

العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات في  
الجزائر

(دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولايات الجنوب الجزائري)

*Factors affecting the quality of external audit from the point of view of  
accountants in Algeria*

*(A field study of a sample of accountants of the southern states of  
Algeria)*

د/مراكشي عبد الحميد \*

جامعة غرداية - الجزائر

Abdelhamid\_merrakchi@hotmail.com

Received:08/04/2019

د/مفروم برودي

جامعة غرداية - الجزائر

mefbar@yahoo.fr

Accepted: 22/05/2019

Published:30/06/2019

---

---

**ملخص:**

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة الخارجية للحسابات من وجهة نظر 133 محافظ حسابات من ولايات الجنوب الجزائري.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها وجود علاقة بين العوامل ذات الصلة بمكتب المراجعة وجودة عملية المراجعة، وعلاقة بين دور المنظمات الوطنية والمهنية في الإشراف والرقابة على جودة المراجعة وجودة عملية المراجعة. كما أوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور اللجان المتساوية الأعضاء على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة لا سيما دور لجنة مراقبة النوعية التي تعني بضمان جودة التدقيق، تصنيف مكاتب المراجعة حسب جودة خدمة التدقيق من قبل لجنة مراقبة النوعية وتطبيق مراجعة النظير لتولها مكاتب المراجعة المصنفة جهويا في أعلى درجات تصنيف الجودة.

**الكلمات المفتاحية:** محافظ الحسابات، جودة المراجعة، معايير المراجعة، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة.

تصنيف JEL: M42، C12.

\* المؤلف المرسل: د/مراكشي عبد الحميد الايميل : Abdelhamid\_merrakchi@hotmail.com

### **Abstract:**

*The study aimed to identify the factors that affect the quality of the external audit process from the point (133) auditors from the southern states of Algeria.*

*The study reached a number of results, the most important of which were: a relationship between the factors related to the team and the audit office and the quality of the audit process, Such as the academic and professional qualification of the audit team members, the independence and level of the audit team's fees, the size and reputation of the audit office, and a relationship between the role of national and professional organizations in supervising and controlling audit quality and the quality of the audit process. The study also recommended the need to activate the role of the equal committees at the level of the National Accounting Council, in particular, the role of the quality control committee which is concerned with quality assurance audit, the classification of audit offices according to the quality of the audit service by the quality control committee, and the application of peer review, quality rating.*

**Key words:** Auditor, Quality of Audit, Audit Standards, Factors Affecting Audit Quality

**JEL Classification Codes:** M42, C12

### 1. مقدمة:

تعد جودة المراجعة مطلباً أساسياً لكافة المستفيدين من مهنة المراجعة، فالمراجع يراعى تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة لإضفاء أكبر مصداقية ممكنة على تقريره، وترغب إدارة الشركة محل المراجعة في إضفاء الثقة على قوائمها المالية، مما يتطلب أداء عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة، وترى الحكومات والمنظمات المهنية أن تحقيق الجودة عند تنفيذ مهام المراجعة، يضمن وفاء مهنة المراجعة بمسئولياتها تجاه كافة الأطراف المعنية، وذلك من خلال الإصدار والتحديث الدوري لمعايير المراجعة الخارجية والتأكد من تطبيقها، فضلاً عن القوانين والمراسيم التنفيذية والتنظيمية ذات الصلة.

وفي الجزائر، يحاول المشرع ووزارة المالية والمنظمات الوطنية المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات، منذ سنة 2010 على مواكبة الإهتمام العالمي المتنامي نحو جودة المراجعة الخارجية، حيث

قامت هذه الأطراف بإصدار قانون جديد ينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ومجموعة مراسيم تنفيذية وثلاثة إصدارات للمعايير الجزائرية للتدقيق.

وفي مقابل هذه الجهود لا تزال الأبحاث والدراسات الأكاديمية التي تبحث في تحسين جودة المراجعة باعتبارها أهم القضايا المطروحة على الصعيدين الأكاديمي والتطبيقي قليلة جدا في الجزائر، لذا ستحاول هذه الدراسة تسليط الضوء على أهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات في ضوء المحددات التشريعية التي تتطلبها القوانين، والمحددات المهنية المرتبطة بمعايير التدقيق وقواعد وسلوك وأخلاقيات المهنة، كل ذلك بسبب زيادة مسؤولية محافظ الحسابات وزيادة حجم العمل الذي رتبته عليه التشريع الجاري به العمل.

### 1.1 مشكلة الدراسة والتساؤلات الفرعية:

مما سبق تتمحور إشكالية الدراسة في الإجابة على التساؤل الآتي:

ما هي العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر من وجهة نظر محافظي

الحسابات؟

وللإجابة على هذه الإشكالية، تم إدراج مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يؤثر التأهيل العلمي لفريق المراجعة، وخبرته المهنية، وإلمامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها على جودة عملية المراجعة الخارجية؟
- هل يؤثر حجم مكتب المراجعة، سمعته وشهرته على جودة عملية المراجعة؟
- هل يؤثر استقلال فريق المراجعة وأتباعه على جودة عملية المراجعة؟
- هل يؤثر دور المنظمات الوطنية والمهنية في الإشراف والرقابة على مهنة مراجعة الحسابات على جودة عملية المراجعة؟

2.1 فرضيات الدراسة: بناء على التساؤلات الفرعية يمكن صياغة فرضيات الدراسة بشكلها العدمي

كما يلي:

H-1: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي لفريق المراجعة، وخبرته المهنية، وإلمامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبين جودة عملية المراجعة.

H-2: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة، سمعته وشهرته وبين جودة

عملية المراجعة.

H-3: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين استقلالية فريق المراجعة وأتعا به وبين جودة عملية المراجعة.

H-4: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين دور المنظمات المهنية في الإشراف والرقابة على مهنة مراجعة الحسابات وبين جودة عملية المراجعة.

### 3.1 أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى:

- توضيح مفهوم جودة المراجع الخارجية والعوامل المؤثرة فيها في ضوء الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع;
- بيان آراء محافظي الحسابات في الجزائر حول العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية.
- بيان آراء محافظي الحسابات حول الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية.

### 4.1 منهج الدراسة:

من أجل الإجابة على سؤال الإشكالية والتساؤلات الفرعية والفرضيات استخدم الباحثان المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في الجانب النظري للدراسة في حين استلزم الدراسة الميدانية اعتماد الباحثان على المنهج القياسي الكمي بفعل استخدام الإستبيان كأداة لجمع البيانات وتحليلها بواسطة برنامج (SPSS) الإصدار 25 وإجراء الإختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية.

### 5.1 حدود الدراسة:

حدود مكانية: تتمثل الحدود المكانية للدراسة في مكاتب محافظي الحسابات العاملة بولايات الجنوب الجزائري وهي: أدرار، إليزي، الأغواط، بسكرة، بشار، تمنراست، تندوف، ورقلة، الوادي وغرداية وفق قائمة محافظي الحسابات المعتمدين بعنوان نشاط 2018.

حدود زمنية: تتمثل الحدود الزمنية للدراسة في توقيت إجراء الدراسة وإرسال الإستبيانات إلى مفردات العينة والتي كانت خلال الفترة من 01 ديسمبر 2018 إلى 30 مارس 2019.

## 2. الإطار النظري للدراسة

### 1.2. مفهوم جودة المراجعة الخارجية:

حظي مفهوم جودة المراجعة باهتمام الجمعيات المهنية والباحثين، ومع ذلك لم يتبلور مفهوم واضح ومحدد لها سواء في المعايير التي أصدرتها المنظمات المهنية، أو في الدراسات التي أجراها الباحثون، والسبب في ذلك يعود إلى تبني الباحثين عديد المداخل. فمنهم من ربط بين جودة المراجعة والقوائم المالية ومنهم من ربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء والغش في القوائم المالية والتقرير عنها، ومنهم من ربط بين المراجعة وبين مدى إلزام المراجع بالمعايير المهنية المعمول بها. وفيما يلي أهم التعاريف التي وردت بشأن مفهوم جودة المراجعة.

يعتبر تعريف DeAngelo, L.E. في 1981 من التعاريف الرائدة لجودة المراجعة. وجاء في هذا التعريف أن جودة المراجعة هي تقييم السوق للإحتمال المشترك بأن يقوم مراجع ما وفي آن واحد باكتشاف الأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي للعميل وينشر هذه الأخطاء (DeAngelo Linda Elizabeth, 1980, p. 186). ومن هذا التعريف يتبين أن جودة المراجعة تجمع بين الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي (قدرة إكتشاف الأخطاء) وبين استقلاله (قدرة التبليغ عن هذه الأخطاء).

وتعتبر DeAngelo, L.E. في 1981 أن اكتشاف الأخطاء الجوهرية أو أوجه القصور في النظام المحاسبي، ومقاومة ضغوط العميل من أجل الإعلان عن هذه الحالات، من المزايا الإقتصادية التي يحققها معيار استقلال المراجع. وبصرف النظر عن القدرات الفنية للمراجع الخارجي، فإن DeAngelo تفترض أن احتمال العثور على الإنتهاكات في النظام المحاسبي للعميل إيجابي وثابت وهذا من أجل التركيز على مستوى إستقلال المراجع والذي تعرفه على أنه الإحتمال الشرطي بأن تكون الأخطاء الجوهرية المكتشفة محل إعلان ونشر من قبل المراجع (DeAngelo Linda Elizabeth, 1980, pp. 115-116)، وإلا فماذا يفيد اكتشاف الأخطاء؟ فنشر هذه المخالفات هو المقياس الحقيقي لمستوى استقلالية المراجع عن عميله (Pigé Benoît, 2000, p. 136).

وفي نفس السياق يعرف Palmrose, Z. V. في 1988 جودة المراجعة بأنها "مستوى التأكيد الذي يقدمه المراجع بعدم احتواء القوائم المالية للأخطاء الجوهرية، وأنه كلما كبر هذا المستوى كلما دل على جودة المراجعة والعكس صحيح" (Palmrose, Z. V, 1988, p. 56)

وحسب Riadh Manita في 2008 فإن جودة المراجعة تحدد من خلال قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء المحتملة وتشوهات النظام المحاسبي للتعامل والتقرير عن هذه الأخطاء والتشوهات. فجودة المراجعة هي حاصل الجمع بين جودة الإكتشاف (qualité de détection) وجودة التبليغ (qualité révélation) (Manita Riadh, 2008, p. 191).

ويتضح من التعاريف السابقة بأن مفهوم جودة المراجعة الخارجية يتمحور حول (عودة علاء الدين صالح محمود، 2011، صفحة 14):

- مدى قدرة المراجع الخارجي على إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في النظام المحاسبي للتعامل والتقرير عنها.
- درجة الثقة التي يقدمها المراجع الخارجي لمستخدمي القوائم المالية من خلال دقة المعلومات المقدمة وخلو القوائم المالية من أية تحريفات و/أو أخطاء جوهرية.

## 2.2 . دور المنظمات والحكومات في تعزيز جودة المراجعة الخارجية:

إن مفهوم جودة المراجعة من وجهة نظر الهيئات المشرفة على المراجعة يندرج ضمن المفهوم التشغيلي لجودة المراجعة، وسيتم استعراض هذا المفهوم على مستوى جملة من الهيئات المهنية للمراجعة.

### 1.2.2 . المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين:

بسبب الإنتقادات التي واجهتها المهنة عقب إفلاس 28 من بين 30 شركة من شركات الإقراض العاملة في منتصف السبعينات من القرن الماضي في ولاية كاليفورنيا في السنة التالية مباشرة لحصولها على تقارير مراجعة نظيفة (Unqualified Audit Report) من مراجعي حساباتها والتهديد بالتدخل الحكومي في تنظيم المهنة والرقابة المباشرة عليها، كان لزاما على المهتمين بمهنة المراجعة القيام بإجراءات سريعة تجنب المهنة التدخل الحكومي وتسهم في استرداد المهنة لسمعتها ومكانتها حيث تم تأسيس لجنة تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) في عام 1974 وهي لجنة عرفت باسم (Holton Committee) لدراسة رقابة الجودة. نتج عن أعمال هذه اللجنة نشر قائمة بعناصر رقابة الجودة وأضيفت الصبغة الرسمية على هذه القائمة في نشرة معيار المراجعة (Statement on Accounting Standards 4, SAS 4) التي

أرست حجر الأساس لتطوير برنامج مراجعة النظير أو الزميل "Peer Review Program" (العبد الله رياض والضليحي وهيب، 2007، صفحة 34).

ثم قام AICPA في سبتمبر 1977 بإنشاء قسم مكاتب المراجعة، ولهذا القسم شعبتان، فأما الأولى فتضم المكاتب التي تمارس عملها أمام هيئة الأوراق المالية (Securities and Exchange Commission, SEC)، وأما الثانية فتضم كافة المكاتب الأخرى. ويعد القسم بمثابة منتدى لتداول الآراء المهنية والمعلومات الفنية لأن AICPA لم تكن له-قبل ذلك-أي سلطة تنظيمية على تلك المكاتب، وبذلك فقد استهدف AICPA من وراء ذلك تحسين الممارسة العملية لمكاتب المراجعة من خلال تحديد متطلبات الممارسة الجيدة للمكاتب الأعضاء بالقسم، وإيجاد نظام للتنظيم الذاتي لمكاتب المراجعة من خلال التطبيق الإجباري لنظام "مراجعة الزميل" مرة واحدة كل ثلاث سنوات واستمرار الرقابة الملائمة لجودة المراجعة (العبد الله رياض والضليحي وهيب، 2007، صفحة 35).

وأنشأ AICPA بعد ذلك الهيئة الوطنية للإحتيال في التقارير المالية (National Financial Reporting Commission on Fraudulent, NFRCF) بهدف إيجاد الوسائل والأساليب الملائمة للتعامل مع وسائل الغش والإحتيال في إعداد التقارير والقوائم المالية، وقام المعهد أيضا بإنشاء المجلس العام للرقابة والإشراف (Board, POB Public Oversight B) والذي يعد أحد الملامح الأساسية لنظام الرقابة والتحكم الذاتي في مهنة المراجعة. وتنحصر مهام المجلس في الرقابة والإشراف على المكاتب التي تزاوّل عملها أمام (SEC). وللمجلس سلطة كلما وجد أعضاءه أن هناك تقصيرا في خدمة الصالح العام كما أن له الحق في إعداد التقارير لإبلاغ هيئة الأوراق المالية والكونجرس عن الأنشطة التي يزاوّلها (العبد الله رياض والضليحي وهيب، 2007، صفحة 35).

وفي نوفمبر من عام 1979 أصدر AICPA بيان حول معايير مراقبة الجودة (Statement on Quality Control Standards 1, SQCS1). ويعد هذا البيان مرجعا رئيسيا لتكوين السياسات والإجراءات التي تزود مكاتب المراجعة بتأكيدات معقولة بأنها تتوافق مع معايير المراجعة المتعارف عليها وتلتزم بها (العبد الله رياض والضليحي وهيب، 2007، صفحة 35).

ثم قام AICPA بإصدار معيار المراجعة (SAS 25) في نوفمبر 1979، والذي حل محل معيار المراجعة (SAS 4) الذي صدر في 1974. ويلزم المعيار (SAS 25) مكاتب المراجعة التي تقوم بأعمال المراجعة بتبني نظام رقابة الجودة مما يضمن بشكل معقول إتباع الممارسون للمهنة في مكاتب المراجعة

معايير المراجعة المتعارف عليها، ويوضح المعيار (SAS 25) العلاقة بين معايير المراجعة المقبولة عموماً (Generally Accepted Auditing Standards, GAAS) ومعايير رقابة الجودة (Quality Certification Services, QCS) (العبد الله رياض والضلعي وهيب، 2007، الصفحات 35-36)

وفي عام 1996 أصدرت لجنة معايير المراجعة (Accounting Standards Board, ASB) التابعة لـ AICPA بيان معايير مراقبة الجودة (SQCS 2) وبيان معايير مراقبة الجودة (SQCS 3)، ليكونا بديلين عن بيان معايير مراقبة الجودة (SQCS 1) الصادرة في نوفمبر 1979. إن جوهر الاختلاف بين (SQCS 1) وبين (SQCS 2) و (SQCS 3) هو أن البيان الصادرة عام 1979 يحتوي على تسعة ضوابط لمراقبة الجودة بينما يحتوي البيانان الصادران في 1996 على خمسة ضوابط فقط (العبد الله رياض والضلعي وهيب، 2007، صفحة 36)

وفي أكتوبر 2002 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) معيار المراجعة (SAS 99) بعنوان "مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية" الذي أكد على تدعيم كفاءة المراجع في اكتشاف الغش والتقرير عنه (رحماني موسى وفتح سردوك، 2014، الصفحات 184-186)

2.2.2. الإتحاد الدولي للمحاسبين:

أشار الإتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants, IFAC) إلى مفهوم جودة المراجعة من خلال المعايير الآتية:

#### أ. المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1):

المعيار الدولي لرقابة الجودة (International Standard on Quality Control 1, ISQC1) هو معيار لرقابة الجودة لدى شركات المراجعة التي تقوم بمراجعة القوائم المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. حيث يشير هذا المعيار إلى أن هدف مكاتب وشركات المراجعة في تحقيق جودة المراجعة، هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والإلتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يرتبط بامتنال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية تلبى الأهداف المنتظرة منها (رحماني موسى وفتح سردوك، 2014، صفحة 186)

#### ب. المعيار الدولي لرقابة جودة مراجعة القوائم المالية (ISA 220)

قام الـ (IFAC) في سبتمبر عام 1981 بإصدار معيار المراجعة الدولي (International Standard on Auditing 7, ISA 7) بعنوان ضبط جودة العمل في المراجعة. يهدف هذا المعيار إلى تقديم الإرشادات



الخاصة التي يجب أن يلتزم بها المراجع للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة المراجعة والإرشادات الخاصة بالإجراءات السياسية التي تتبناها شركة المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة. وفي شهر جوان عام 1994 أصدر IFAC المعيار (ISA 220) بعنوان الرقابة على جودة عملية المراجعة والذي حل محل المعيار الدولي (ISA 7) (جبران محمد علي، 2010، صفحة 20) حدد هذا المعيار الهدف من المراجعة المتمثل في تطبيق إجراءات رقابة الجودة خلال عملية المراجعة، هذه الإجراءات تقدم للمراجع ضمانا معقولا بأن عملية المراجعة تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن تقرير المراجع الصادر ملائم، أخذا بالإعتبار الإختلاف في بيئة العمل (رحماني موسى وفتح سردوك، 2014، صفحة 186)

### 3.2.2. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة:

أشارت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة ( International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI) هذه المنظمة إلى مفهوم وأهمية جودة المراجعة في ظل اعتبارات خاصة بالهيئات التابعة للقطاع العام، من خلال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المتعلقة برقابة جودة المراجعة بالقطاع العام وهو معيار ضبط الجودة على مراجعات المعلومات المالية التاريخية (International Standards of Supreme Audit Institutions 1220, ISSAI 1220). يهدف هذا المعيار، الذي جرى تطبيقه على الفترات الواقعة بعد 15 ديسمبر 2009، إلى تحقيق جودة المراجعة في ظل احترام معايير رقابة الجودة، والتزام أعضاء فريق المراجعة بالمتطلبات الأخلاقية التابعة للـ INTOSAI والمتطلبات الأخلاقية الوطنية التي تسري على مراجعي القطاع في بيئة معينة، وهذا ما يدعم جودة أداء المراجعين في تقدير المخاطر والقيام بإجراءات أخرى ذات علاقة بأداء مسؤولياتهم في إعداد التقارير (عودة علاء الدين صالح محمود، 2011، صفحة 37)

### 4.2.2. معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز لرقابة جودة عملية المراجعة:

كان من أهم دوافع تنظيم برنامج مراقبة جودة الأداء المهني في بريطانيا تعديل نظام الشركات في عام 1989. وكان من أسباب التعديل أن تكون أحكام نظام الشركات منسجمة مع اللوائح التي أصدرتها المجموعة الأوروبية، ومنها اللائحة الثامنة المتعلقة بالرقابة على مكاتب المراجعة (الغامدي سالم بن علي و حسام بن عبدا لمحسن العنقري، 2005، صفحة 189) حيث قام معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ICAEW) بإعداد برنامج

لرقابة جودة الأداء المهني في عام 1991 والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة والملمزم لمكاتب المراجعة. تمثلت أهم العناصر التي وردت في هذا البرنامج: الإستقلال، النزاهة المهنية، قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم، التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الإلتزام بشروط التسجيل، الإستشارة وتجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء (أبو هين إيباد حسن حسين، 2005، صفحة 55)

#### 5.2.2. إسهامات الدول العربية:

قامت على مستوى الوطن العربي كلا من هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون في الخليج العربي (Gulf Cooperation Council Accounting and Auditing Organization, GCCAAO) والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (Saudi Organization for Certified Public Accountants, SOCPA)، خلال السنوات القليلة الماضية بإنشاء قسم خاص بمراقبة جودة أداء مكاتب المراجعة والمحاسبة العاملة في المنطقة ومن أهم النقاط التي ركزت عليها تلك الأقسام وضع قوانين تجبر الشركات المساهمة على تغيير مراجعيها كل فترة زمنية (التوجيهي علي عبد الرحمان و والنافعابي حسين محمد، 2008، صفحة 220)

ومن خلال السابق يتضح أن مفهوم جودة المراجعة من وجهة نظر الهيئات المهنية للمراجعة، يتمثل في الإلتزام بالمعايير المهنية ومجمل المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تحكم الممارسة المهنية، ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد بمكاتب وشركات المراجعة.

#### 6.2.2. إسهامات دولة الجزائر:

في ظل الإتجاه الدولي المتنامي لإستعمال معايير المراجعة الدولية (ISA) أو التوافق معها عملت الجزائر على تطوير مهنة مراجعة الحسابات من أجل تعزيز جودة المراجعة، حيث أصدر المشرع الجزائري القانون رقم 01-10 مؤرخ في 29 جوان 2010 ( القانون رقم 01-10 و الجريدة الرسمية، 2010)، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهو القانون الذي يهدف-حسب نص المادة الأولى منه-إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وبهذا القانون ألغى المشرع الجزائري القانون رقم 08-91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. كما أصدر المشرع الجزائري، تبعا لهذا القانون، مجموعة مراسيم تنفيذية مؤرخة في 27 يناير سنة 2011، أهمها: (الرسمية والعدد 07، 2011)

- المرسوم رقم 11-24 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛

- المرسوم رقم 11-25 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- المرسوم رقم 11-26 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره؛
- المرسوم رقم 11-27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- المرسوم رقم 11-30 يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم رقم 11-31 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

كما أصدرت وزارة المالية ثلاثة إصدارات للمعايير الجزائرية للتدقيق، وهي:

الإصدار الأول: ( وزارة المالية، 2016)

- المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق".
- المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية".
- المعيار الجزائري للتدقيق 560 "الأحداث اللاحقة".
- المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية".

الإصدار الثاني: (وزارة المالية و رقم 150، 2016)

- المعيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية".
- المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقنعة".
- المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الإفتتاحية".
- المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية".

### الإصدار الثالث: (المالية و رقم 23، 217)

- المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية".
  - المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الإستغلال".
  - المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين".
  - المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".
- وبصفة عامة فإن الإهتمام بجودة المراجعة سواء من قبل المشرعين أو الهيئات المهنية قد أثرت بصفة مباشرة على مهنة المراجعة بفعل سن القوانين والمراسيم واللوائح التنظيمية والمعايير المهنية، وهذا إيماناً منهم بالدور المنوط بالمراجعة كآلية من آليات الرصد الخارجي في إضفاء المصداقية والثقة في القوائم المالية الدورية و/أو المرحلية التي تعدها وتصدرها الشركات محل المراجعة، والتي تعتبر الوعاء الأهم للمعلومات المالية التي تعتمد عليها مجموعة من الأطراف الخارجية من أجل اتخاذ قراراتها.

### 3. الدراسة الميدانية:

يتم تناول الدراسة الميدانية من خلال عرض الأساليب الإحصائية المستخدمة وعرض وتحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة الاستبيان واختبار الفرضيات.

#### 1.3. الأساليب الإحصائية المستخدمة:

- أ. الأساليب الإحصائية الوصفية: تم حساب الوسط الحسابي، الإنحراف المعياري، التوزيعات التكرارية، النسب المئوية، أعلى وأدنى إجابة وذلك بالإعتماد على برنامج (SPSS).
- ب. اختبار ثبات أداة الدراسة ومصداقيتها من خلال معامل المصداقية ( Reliability Coefficient) كرو نباخ ألفا إذ يمكن الإعتماد على نتائج البحث والإطمئنان إلى مصداقيتها عندما يزيد المعامل على النسبة المقبولة (60%) (النوايسة محمد إبراهيم، 2006، صفحة 395)

ت. اختبار (One-Sample T-Test)، وقد تم استخدامه لإختبار فرضيات الدراسة.

#### 2.3. أداة الدراسة:

تم تصميم استبيان يتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وذلك بعد الإطلاع على الدراسات السابقة والأدبيات السابقة المتعلقة بالموضوع، وفيما يلي أقسام الإستبيان:

- القسم الأول: المتغيرات الديموغرافية، وهي العوامل التي تشمل المستوى العلمي، التخصص العلمي، سنوات خبرة المستجيب.

- القسم الثاني: يمثل مجموعة العوامل التي يفترض أن تؤثر على جودة المراجعة وتشمل: مجموعة الأسئلة من (1-10) وتقيس العلاقة بين التأهيل العلمي لفريق المراجعة، وخبرته المهنية، وإلمامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبين جودة عملية المراجعة، ومجموعة الأسئلة من (11-16) وتقيس العلاقة بين حجم مكتب المراجعة، سمعته وشهرته وبين جودة عملية المراجعة، ومجموعة الأسئلة من (17-25) وتقيس العلاقة بين استقلالية وأتعاب فريق المراجعة وبين جودة عملية المراجعة، ومجموعة الأسئلة من (26-33) وتقيس العلاقة بين دور المنظمات الوطنية والمهنية في الإشراف والرقابة على مهنة مراجعة الحسابات وبين جودة عملية المراجعة.

قام الباحثان باعتماد ميزان تقديري وفقا لمقياس ليكارت الخماسي (Likert Five Points Scale)

لأسئلة القسم الثاني من الإستبيان، وانطلاقا منه تم حساب طول الفئة وذلك بتقسيم المدى (5-1=4) على عدد الفئات (5) أي  $0.80 = (5 \div 4)$ ، بحيث تكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي المرجح هي: من 1 إلى  $0.80+1$ ، وهكذا بالنسبة إلى بقية المتوسطات الحسابية المرجحة، ثم قام الباحثان بحساب نسبة التأثير وهي نسبة تعبر عن مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع ويعبر عنها رياضيا بالصيغة: نسبة التأثير = الوسط الحسابي المرجح ÷ أعلى وزن للسؤال، وقد تم اعتماد نسبة التأثير 60% الموافقة للمتوسط المرجح (3) من أجل إجراء اختبار (One-Sample T-Test)، حيث ستكون الفرضية العدمية مرفوضة عند هذا المستوى، و الجدول (1) يوضح مخرجات الميزان التقديري وفقا لمقياس ليكارت الخماسي المعتمد في الدراسة:

جدول 1: ميزان تقديري وفقا لمقياس ليكارت الخماسي

الوصف	الوزن	فئات المتوسط المرجح	نسبة التأثير	وصف التأثير
غير موافق بشدة	1	من 1 إلى 1.80	من 20% إلى 36%	ضعيف جدا
غير موافق	2	من 1.81 إلى 2.60	من 36.2% إلى 52%	ضعيف
محايد	3	من 2.61 إلى 3.40	من 52.2% إلى 68%	متوسط
مرافق	4	من 3.41 إلى 4.20	من 68.2% إلى 84%	مرتفع
موافق بشدة	5	من 4.21 إلى 5	من 84.2% إلى 100%	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الباحثان.

### 3.3. مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات المعتمدين بعنوان نشاط 2018 في كل من ولايات: أدرار، إليزي الأغواط، بسكرة، بشار، تمنراست، تندوف، ورقلة، الوادي وغرداية، والبالغ عددهم 181 محافظ، أما العينة فهي تتكون من 133 محافظ وهو ما يمثل 73.48% من مجتمع الدراسة، وذلك بعد إقصاء 48 مفردة لعدم توفر بريد إلكتروني خاص بها. وقد كان قياس تلك العوامل وأثره على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات فقط وذلك لارتباطهم بشكل وثيق ومسؤوليتهم المباشرة على تحقيق جودة المراجعة، والجدول (2) يبين توزيع مفردات مجتمع وعينة الدراسة:

جدول 2: مجتمع وعينة الدراسة

الولاية										تكرار	المجتمع
أدرار	الأغواط	إليزي	بسكرة	بشار	تمنراست	تندوف	ورقلة	الوادي	غرداية		
4	13	3	29	11	2	1	63	29	26	4	%
2.21	7.18	1.66	16.02	6.08	1.10	0.55	34.81	16.02	14.36	3	%
3	7	1	22	7	2	0	45	24	22	3	%
2.26	5.26	0.75	16.54	5.26	1.50		33.83	18.05	16.54		%

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مقرر رقم 002 الصادر عن وزارة المالية في 09 جانفي 2018 المحدد لقوائم

المهنيين المسجلين في جداول المجلس الوطني لمحافظي الحسابات بعنوان نشاط 2018.

ويهدف الوصول إلى النتائج الخاصة بالدراسة، تم توزيع الإستبيان عبر البريد الإلكتروني

لمفردات العينة، والمعتمد منها لغايات البحث والتحليل 87 استبيان فقط أي 65.41% من مجموع

133 مفردة، والجدول التالي يبين خصائص وسمات عينة الدراسة:

جدول 3: توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات الديموغرافية

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	التكرار النسبي
01	المستوى التعليمي	الليسانس	62	71.3
		ماستر/ ماجستير	18	20.7
		دكتوراه	07	8
		المجموع	87	100
02	سنوات الخبرة	> 5	12	13.8
		[10-5]	44	50.6
		≤ 10	31	35.6
		المجموع	87	100
03	التخصص العلمي	محاسبة	13	14.94
		مالية	69	79.31
		آخر	5	5.75
		المجموع	87	100

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول (3) أن غالبية عينة الدراسة هم من حملة "ليسانس" إذ بلغت نسبتهم (71.3%)، يلي ذلك نسبة أفراد العينة من حملة "ماستر/ماجستير" و"الدكتوراه"، مما يعني أن أغلب المشاركين هم من المراجعين المهنيين الذين تعتبر المراجعة المصدر الأساسي لدخلهم، مما سيضفي على نتائج الدراسة نوعاً من المهنية.

كما يوضح الجدول (3) أن جل أفراد العينة هم من أصحاب تخصص المالية والمحاسبة بواقع (94.25%)، مما يزيد من فرص الحصول على إجابات مهنية حول العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة.

كما بين الجدول (3) أيضاً أن غالبية عينة الدراسة هم ممن تزيد خبرتهم العملية عن خمس (5) سنوات، حيث بلغت نسبتهم (86.2%)، وهذا يشير إلى ارتفاع مستوى الخبرة الميدانية لديهم الأمر الذي يمكن أن يخدم أهداف الدراسة إلى حد كبير.

4.3. تحليل نتائج البيانات واختبار الفرضيات:

1.4.3. إختبار ثبات وصدق الإستبيان:

أجرى الباحثان اختبار ثبات أداة الدراسة ومصداقيتها من خلال معامل المصدقية "كرو نباخ ألفا" لكل محور من محاور الإستبيان، وبين الجدول (4) نتائج هذا الإختبار والتي تدل على وجود معاملات ثبات كبيرة ودالة إحصائياً، وبالتالي صدق وثبات الإستبيان.

جدول 4: نتائج اختبار ثبات وصدق محاور الإستبيان

Cronbach's Alpha	عدد الفقرات	الأسئلة	المتغيرات
0.698	10	10-01	العوامل المرتبطة بالتأهيل العلمي والمهني لفريق المراجعة
0.854	06	16-11	العوامل المتعلقة بحجم وسمعة وشهرة مكتب المراجعة
0.806	09	25-17	العوامل المتعلقة باستقلالية وأتعاب فريق المراجعة
0.912	08	33-26	العوامل المتعلقة بدور المنظمات الوطنية والمهنية في الإشراف والرقابة على مهنة المراجعة
0.938	33	33-01	متغيرات الدراسة مجتمعة

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

#### 2.4.3. إختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي لفريق المراجعة، وخبرته المهنية، وإلمامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبين جودة عملية المراجعة.  
عرض وتحليل البيانات:

تم قياس هذه الفرضية بالإعتماد على الأسئلة (1-10) من أسئلة القسم الثاني من الإستبيان كما هي موضحة في الجدول (5)، ويعرض الجدول (6) تحليل آراء المستجيبين حول الأسئلة المذكورة، وهي عوامل تتعلق بالمؤهلات العلمية والمهنية لفريق المراجعة وبيان ما إذا كان لها تأثير على جودة عملية المراجعة أم لا وماهي درجة هذا التأثير بالنسبة لكل عامل وبالنسبة لمجموع عوامل المتغير؟ وجاءت النتائج كما يلي:

- يتراوح المتوسط الحسابي المرجح لجميع فقرات المتغير الأول بين (3.13 و 4.90) وهي قيم أكبر من الوسط الحسابي المفترض للدراسة (3)، كما أن نسب التأثير لفقرات المتغير تراوحت بين (84.2 و 98) وهي نسب تأثير مرتفعة جدا بإستثناء الفقرة (9) التي جاءت نسبة تأثيرها متوسطة (62.6).



- وبلغ المتوسط الحاسبي المرجح لفقرات المتغير الأول مجتمعة (4.53) وهو أكبر من الوسط الحسائي المفترض للدراسة (3)، كما جاءت نسبة تأثير المتغير مرتفعة جدا إذ بلغت (90.68)، وهذا يدل على أن المستجيبين يوافقون بشدة على أن العوامل المرتبطة بالتأهيل العلمي والمهني لفريق المراجعة لها تأثير مرتفع جدا على جودة عملية المراجعة. وللتأكد من صحة هذه النتيجة استخدم الباحثان اختبار (One-Sample T-test) المبين في الجدول (7)، إذ نجد من مطالعة النتائج أن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) المعتمدة من قبل الباحثين، وبالتالي نرفض الفرض العدمي ونقبل بالفرض البديل، أي "هناك تأثير ذو دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي لفريق المراجعة، وخبرته المهنية، وإلمامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبين جودة عملية المراجعة".

#### جدول 5: العوامل المرتبطة بالتأهيل العلمي والمهني لفريق المراجعة

الرقم	السؤال	المقاييس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	التأهيل العلمي المناسب لأعضاء فريق المراجعة يؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة.	تكرار	75	12			
		%	86.2	13.8			
2	حصول أعضاء فريق المراجعة على شهادة مهنية في مراجعة الحسابات، فضلا عن التأهيل العلمي، يؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة.	تكرار	77	10			
		%	88.5	11.5			
3	تمتع أعضاء فريق المراجعة بخبرات ومهارات في مجالات أخرى غير المحاسبة والمراجعة يؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة.	تكرار	70	17			
		%	80.5	19.5			
4	إلتزام أعضاء فريق المراجعة بقواعد وأداب وسلوكيات المهنة يؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة.	تكرار	73	14			
		%	83.9	16.1			
5	تخصص أعضاء فريق المراجعة في النشاط الذي تمارسه الشركة محل المراجعة يؤثر إيجابا على جودة	تكرار	48	18	12	9	
		%	55.2	20.7	13.8	10.3	

						عملية المراجعة.	
			11	76	تكرار	المعرفة الكافية لأعضاء فريق المراجعة بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية والجزائرية تؤثر إيجاباً على عملية جودة المراجعة.	6
			12.6	87.4	%		
			9	78	تكرار	مشاركة أعضاء فريق المراجعة في التدريب والتأهيل المستمرين، والندوات المهنية والعلمية المتخصصة تؤثر إيجاباً على جودة عملية المراجعة.	7
			10.3	89.7	%		
	2	12	35	38	تكرار	إلتزام أعضاء فريق المراجعة باللوائح القانونية والتنظيمية السائدة يؤثر إيجاباً على جودة عملية المراجعة.	8
	2.3	13.8	40.2	43.7	%		
	22	19	23	14	تكرار	استعانة فريق المراجعة ببعض موظفي الشركة محل المراجعة ممن تتوافر لديهم الخبرة الكافية والتأهيل المناسب يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة.	9
	25.3	21.8	26.4	16.1	%		
			36	51	تكرار	قدرة فريق المراجعة على مواجهة الضغوطات من أي طبيعة كانت التي قد تحدث أثناء عملية المراجعة يؤثر إيجاباً على جودة عملية المراجعة.	10
			41.4	58.6	%		

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

## جدول 6: تحليل آراء المشاركين حول العوامل المتعلقة بالتأهيل العلمي والعملية لفريق المراجعة

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى قيمة	نسبة التأثير	ترتيب درجة الأهمية	وصف التأثير
1	4.86	0.347	5	4	97.2	4	مرتفع جدا
2	4.89	0.321	5	4	97.8	2	مرتفع جدا
3	4.80	0.399	5	4	96	6	مرتفع جدا
4	4.84	0.370	5	4	96.8	5	مرتفع جدا
5	4.21	1.036	5	2	84.2	9	مرتفع جدا
6	4.87	0.334	5	4	97.4	3	مرتفع جدا
7	4.90	0.306	5	4	98	1	مرتفع جدا
8	4.25	0.781	5	2	85	8	مرتفع جدا
9	3.13	1.256	5	1	62.6	10	متوسط
10	4.59	0.495	5	4	91.8	7	مرتفع جدا
الأسئلة مجتمعة	4.53	0.337			90.68		مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

## جدول 7: نتيجة اختبار الفرضية الأولى

نتيجة الفرضية العدمية	Sig.2-tailed	(T) المحسوبة
مرفوضة	0.000	42.425

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الفرضية الثانية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة، سمعته، شهرته

وبين جودة عملية المراجعة.

عرض وتحليل البيانات:

تم قياس هذه الفرضية بالإعتماد على الأسئلة (11-16) من أسئلة القسم الثاني من الإستبيان كما تظهر في الجدول (8). ويعرض الجدول (9) تحليل آراء المشاركين في عينة الدراسة حول الستة (06) عوامل المتعلقة بحجم وشهرة وسمعة مكتب المراجعة المدرجة في الإستبيان وبيان ما إذا كان لها تأثير على جودة عملية المراجعة أم لا وماهي درجة هذا التأثير بالنسبة لكل عامل وبالنسبة لمجموع عوامل المتغير؟ وجاءت النتائج كما يلي:

- يتراوح المتوسط الحسابي المرجح لجميع فقرات المحور الثاني بين (3.07 و 3.71) وهي قيم أكبر من الوسط الحسابي المفترض للدراسة (3)، كما جاءت نسب تأثير الفقرات (15)، (13) و(16) مرتفعة وبلغت على الترتيب (74.2) (73.2) و(68.8)، بينما أظهرت الفقرات ذوات الأرقام (11)، (12) و(14) تأثيرا متوسطا، حيث بلغت نسب التأثير على الترتيب (67.8)، (67.6) و(61.4).
- وبلغ المتوسط الحسابي المرجح لفقرات المتغير الثاني مجتمعة (3.44) وهو أكبر من الوسط الحسابي المفترض للدراسة (3)، كما جاءت نسبة تأثير المحور الثاني مرتفعة حيث بلغت (68.83)، وهذا يدل على أن المستجيبين يوافقون على أن العوامل المرتبطة بحجم وسمعة وشهرة مكتب المراجعة لها تأثير مرتفع على جودة عملية المراجعة.
- وللتأكد من صحة هذه النتيجة أجرى الباحثان اختبار (One-Sample T-test) كما يتضح من الجدول (10)، إذ نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وبالتالي نرفض الفرض العدمي ونقبل بالفرض البديل، أي "هناك تأثير ذو دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة، سمعته، شهرته وبين جودة عملية المراجعة".
- جدول 8: العوامل المرتبطة بحجم وسمعة وشهرة مكتب المراجعة

الرقم	السؤال	المقاييس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
11	تمتع مكتب المراجعة بالشهرة وبالسمعة الحسنه يؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة.	تكرار	18	27	21	13	8
		%	20.7	31	24.1	14.9	9.2
12	عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة يؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة.	تكرار	14	29	24	16	4
		%	16.1	33.3	27.6	18.4	4.6
13	إرتباط مكتب المراجعة بأحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية (الإنتماء لأحد الكبار) يؤثر إيجابا على جودة عملية	تكرار	23	31	16	14	3
		%	26.4	35.6	18.4	16.1	3.4

المراجعة.						
10	17	26	25	9	تكرار	14
11.5	19.5	29.9	28.7	10.3	%	
6	9	16	29	27	تكرار	15
6.9	10.3	18.4	33.3	31	%	
7	12	15	42	11	تكرار	16
8	13.8	17.2	48.3	12.6	%	

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

#### جدول 9: تحليل آراء المشاركين حول العوامل المتعلقة بحجم وسمعة وشهرة مكتب المراجعة

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى قيمة	نسبة التأثير	ترتيب درجة الأهمية	وصف التأثير
11	3.39	1.233	5	1	67.8	4	متوسط
12	3.38	1.102	5	1	67.6	5	متوسط
13	3.66	1.139	5	1	73.2	2	مرتفع
14	3.07	1.169	5	1	61.4	6	متوسط
15	3.71	1.210	5	1	74.2	1	مرتفع
16	3.44	1.128	5	1	68.8	3	مرتفع
الأسئلة مجتمعة	3.44	0.88483			68.83		مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

جدول 10: نتيجة إختبار الفرضية الثانية

نتيجة الفرضية العديمة	Sig.2-tailed	(T) المحسوبة
مرفوضة	0.000	4.645

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الفرضية الثالثة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين استقلالية فريق المراجعة، أتعابه وبين جودة عملية المراجعة.

عرض وتحليل البيانات:

تم قياس هذه الفرضية بالإعتماد على الأسئلة (17-25) من أسئلة القسم الثاني من الإستبيان كما تظهر بالجدول (11)، في حين يعرض الجدول (12) تحليل آراء المستجيبين في عينة الدراسة حول التسعة (09) عوامل التي أدرجت في الإستبيان، والتي تتعلق باستقلالية وأتعاب فريق المراجعة وبيان ما إذا كان لهذه العوامل تأثير على جودة عملية المراجعة أم لا وماهي درجة هذا تأثير كل عامل على حدة وبالنسبة لعوامل المتغير مجتمعة؟ وجاءت النتائج كما يلي:

- يتراوح المتوسط الحسابي المرجح لجميع فقرات المتغير الثالث بين (3.40 و 4.43) وهي قيم أكبر من الوسط الحسابي المفترض للدراسة (3)، بإستثناء الفقرة (9) التي جاء متوسط حسابها المرجح (2.92)، كما وقعت نسب تأثير فقرات المتغير الثالث بين المتوسط والمرتفع جدا، حيث يُظهر الجدول (11) أن نسبة تأثير الفقرة (17) بلغت (88.6)، بينما جاءت نسب تأثير الفقرات (24)، (25)، (19)، (20)، (18) و(23) مرتفعة، حيث كانت (80.6)، (75)، (73.8) و(72.8)، (71) و(70.2) على التوالي، بينما أظهرت النتائج نسبة تأثير متوسطة بالنسبة للفقرتين (22) و(21) وهما على الترتيب (68) و(58.4).
- وبلغ المتوسط الحسابي المرجح لفقرات المتغير الثالث مجتمعة (3.66) وهو أكبر من الوسط الحسابي المفترض للدراسة (3)، كما جاءت نسبة تأثير المتغير الثالث مرتفعة حيث بلغت (73.16)، وهذا يدل على أن المستجيبين يوافقون على أن العوامل المتعلقة باستقلالية وأتعاب فريق المراجعة لها تأثير مرتفع على جودة عملية المراجعة.

وللتأكد من صحة هذه النتيجة أجرى الباحثان اختبار (One-Sample T-test) كما يتضح من الجدول (13)، إذ نجد من مطالعة النتائج أن مستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى

المعنوية (0.05) وبالتالي نرفض الفرض العدمي ونقبل بالفرض البديل، أي "هناك تأثير ذو دلالة إحصائية بين استقلالية فريق المراجعة وأتباعه وبين جودة عملية المراجعة".

جدول 11: العوامل المتعلقة باستقلالية وأتباع فريق المراجعة

الرقم	السؤال	المقياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
17	تمتع أعضاء فريق المراجعة بالنزاهة، الموضوعية والإستقلالية يؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة.	تكرار	43	38	6		
		%	49.4	43.7	6.9		
18	وجود علاقة شخصية بين عضو أو أكثر من أعضاء فريق المراجعة وإدارة الشركة محل المراجعة يؤثر سلبا على الإستقلالية المطلوبة في المراجع وبالتالي على جودة عملية المراجعة.	تكرار	18	29	25	13	2
		%	20.7	33.3	28.7	14.9	2.3
19	إقامة علاقات مالية من أي نوع كانت بين عضو أو أكثر من أعضاء فريق المراجعة وإدارة الشركة محل المراجعة يؤثر سلبا على الإستقلالية المطلوبة في المراجع وبالتالي على جودة عملية المراجعة.	تكرار	15	42	21	6	3
		%	17.2	48.3	24.1	6.9	3.4
20	قبول عضو أو أكثر من أعضاء فريق المراجعة للهدايا ذات القيمة المعتبرة من الشركة محل المراجعة يؤثر سلبا على الإستقلالية المطلوبة في المراجع وبالتالي على جودة عملية المراجعة.	تكرار	17	39	19	7	5
		%	19.5	44.8	21.8	8	5.7
21	تقديم مكتب المراجعة الخدمات الإستشارية للشركة محل المراجعة يؤثر سلبا على جودة	تكرار	12	18	21	23	13
		%	13.8	20.7	24.1	26.4	14.9

عملية المراجعة.						
8	12	22	27	18	تكرار	22
9.2	13.8	25.3	31	20.7	%	
7	9	23	29	19	تكرار	23
8	10.3	26.4	33.3	21.8	%	
1	4	21	26	35	تكرار	24
1.1	4.6	24.1	29.9	40.2	%	
5	9	15	32	26	تكرار	25
5.7	10.3	17.2	36.8	29.9	%	

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

### جدول 12: تحليل آراء المشاركين العوامل المتعلقة باستقلالية وأتعاب فريق المراجعة

وصف التأثير	ترتيب درجة الأهمية	نسبة التأثير	أدنى قيمة	أعلى قيمة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	رقم السؤال
مرتفع جدا	1	88.6	3	5	0.622	4.43	17
مرتفع	6	71	1	5	1.054	3.55	18
مرتفع	4	73.8	1	5	0.956	3.69	19
مرتفع	5	72.8	1	5	1.067	3.64	20
متوسط	9	58.4	1	5	1.278	2.92	21
متوسط	8	68	1	5	1.224	3.40	22
مرتفع	7	70.2	1	5	1.180	3.51	23
مرتفع	2	80.6	1	5	0.970	4.03	24
مرتفع	3	75	1	5	1.164	3.75	25
مرتفع		73.16			0.67186	3.66	الأسئلة مجتمعة

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS



جدول 13: نتيجة اختبار الفرضية الثالثة

نتيجة الفرضية العديمة	Sig.2-tailed	(T) المحسوبة
مرفوضة	0.000	9.131

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الفرضية الرابعة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين دور المنظمات الوطنية والمهنية في الإشراف والرقابة على مهنة المراجعة وبين جودة عملية المراجعة.

عرض وتحليل البيانات:

تم قياس هذه الفرضية بالإعتماد على الأسئلة (26-33) من أسئلة القسم الثاني من الإستبيان كما تظهر في الجدول (14)، كما يعرض الجدول (15) تحليل آراء المشاركين في عينة الدراسة حول الثمانية (08) عوامل المدرجة في الإستبيان والمتعلقة بدور المنظمات الوطنية والمهنية في الإشراف والرقابة على مهنة المراجعة وبيان ما إذا كان لهذه العوامل تأثير على جودة عملية المراجعة أم لا وماهي درجة هذا التأثير بالنسبة لكل عامل وبالنسبة لمجموع عوامل المتغير؟ وجاءت النتائج كما يلي:

- يتراوح المتوسط الحسابي المرجح لجميع فقرات المحور الرابع بين (3.17) و(3.62) وهي قيم أكبر من الوسط الحسابي المفترض للدراسة (3)، كما جاءت نسب تأثير الفقرات (26)، (27) و(29) مرتفعة وبلغت على الترتيب (72.4)، (71.2) و(68.2)، بينما أظهرت باقي فقرات المتغير تأثيرا متوسطا يتراوح بين (63.4) و(67.2).

- وبلغ المتوسط الحسابي المرجح لفقرات المتغير الرابع مجتمعة (3.37) وهو أكبر من الوسط الحسابي المفترض للدراسة (3)، كما جاءت نسبة تأثير المتغير الرابع متوسطة (67.4) وقريبة جدا من "المرتفعة"، وهذا يدل على أن المستجيبين يوافقون على أن العوامل المرتبطة بدور المنظمات الوطنية والمهنية في الإشراف والرقابة على مهنة المراجعة تؤثر تأثيرا متوسطا على جودة عملية المراجعة.

وللتأكد من صحة هذه النتيجة أجرى الباحثان اختبار (One-Sample T-test) كما يبينه الجدول (16)، إذ نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي (0.001) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وبالتالي نرفض الفرض العدمي ونقبل بالفرض البديل أي "هناك تأثير ذو دلالة إحصائية بين دور المنظمات الوطنية والمهنية في الإشراف والرقابة على مهنة المراجعة وبين جودة عملية المراجعة".

## جدول 14: العوامل المتعلقة بدور المنظمات الوطنية والمهنية في الإشراف والرقابة على مهنة

## المراجعة

الرقم	السؤال	المقياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
26	التطوير المستمر لمهنة مراجعة الحسابات من قبل المنظمات الوطنية والمهنية يؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة.	تكرار	22	29	21	11	4
		%	25.3	33.3	24.1	12.6	4.6
27	تمكين المنظمات الوطنية والمهنية قانونا من فرض عقوبات على مكاتب المراجعة المخلة بأداب وسلوك المهنة وغير الملتزمة بالمعايير المهنية يؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة.	تكرار	23	28	17	13	6
		%	26.4	32.2	19.5	14.9	6.9
28	تمكين المنظمات الوطنية والمهنية قانونا بالزام المراجعين الإلتحاق بدورات تحسين المستوى يؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة.	تكرار	18	24	14	17	14
		%	20.7	27.6	16.1	19.5	16.1
29	المساهمة الفعالة من قبل المنظمات الوطنية والمهنية في التدريب والتأهيل المستمرين للمراجعين تؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة.	تكرار	20	27	18	13	9
		%	23	31	20.7	14.9	10.3
30	مساهمة المنظمات الوطنية والمهنية في توفير الإرشادات والنشرات الدورية لفائدة المراجعين تؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة.	تكرار	21	25	16	14	11
		%	24.1	28.7	18.4	16.1	12.6
31	تصنيف مكاتب المراجعة من قبل المنظمات الوطنية والمهنية إلى مستويات بناء على جودة الأداء يؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة.	تكرار	11	32	25	11	8
		%	12.6	36.8	28.7	12.6	9.2
32	تمكين المنظمات الوطنية والمهنية قانونا من إلزام مكاتب المراجعة	تكرار	17	21	28	11	10

11.5	12.6	32.2	24.1	19.5	%	بضرورة إنشاء قسم خاص لديها يعنى بالرقابة على جودة أعمال المراجعة يؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة.	
9	15	26	23	14	تكرار	تطبيق فحص أداء مكاتب المراجعة لبعضها البعض (مراجعة النظير) يؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة.	33
10.3	17.2	29.9	26.4	16.1	%		

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

جدول 15: تحليل آراء المشاركين حول العوامل المتعلقة بدور المنظمات الوطنية والمهنية في

الإشراف والرقابة على مهنة المراجعة

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى قيمة	نسبة التأثير	ترتيب درجة الأهمية	وصف التأثير
26	3.62	1.133	5	1	72.4	1	مرتفع
27	3.56	1.227	5	1	71.2	2	مرتفع
28	3.17	1.391	5	1	63.4	8	متوسط
29	3.41	1.281	5	1	68.2	3	مرتفع
30	3.36	1.347	5	1	67.2	4	متوسط
31	3.31	1.134	5	1	66.2	5	متوسط
32	3.28	1.245	5	1	65.6	6	متوسط
33	3.21	1.212	5	1	64.2	7	متوسط
الأسئلة مجتمعة	3.37	0.98281			67.4		متوسط

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

جدول 16: نتيجة إختبار الفرضية الرابعة

نتيجة الفرضية العديمة	Sig.2-tailed	(T) المحسوبة
مرفوضة	0.001	3.463

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

#### 4. نتائج وتوصيات الدراسة

##### 1.4. نتائج الدراسة:

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي للبيانات المتعلقة بآراء أفراد العينة واختبار فرضيات الدراسة ما يلي:

1. يتفق أفراد العينة وبشدة أن التأهيل العلمي لفريق المراجعة، وخبرته المهنية، وإلمامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها تؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة، كما أن هذا التأثير جاء مرتفعا جدا، حيث بلغت نسبته (90.68%)
2. يتفق أفراد العينة أن استقلالية فريق المراجعة ومستوى أتعابه يؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة، وجاء هذا التأثير مرتفعا بنسبة (73.16%).
3. يتفق أفراد العينة أن حجم مكتب المراجعة، وسمعته، وشهرته تؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة، وجاء هذا التأثير مرتفعا بنسبة (68.83%).
4. يتفق أفراد العينة أن دور المنظمات الوطنية والمهنية في الإشراف والرقابة على مهنة المراجعة يؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة، إلا أن هذا التأثير جاء متوسطا، حيث بلغت نسبته (67.4%).

##### 2.4. توصيات الدراسة:

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحثان بما يلي:

1. تفعيل دور اللجان المتساوية الأعضاء التي جاء النص عليها بمقتضى المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، لا سيما دور لجنة مراقبة النوعية التي تعني بضمان جودة التدقيق بمقتضى المادة 22 من المرسوم المذكور.
2. تصنيف مكاتب المراجعة حسب جودة خدمة التدقيق، وأن تتولى لجنة مراقبة النوعية هذا التصنيف.
3. تطبيق مراجعة النظر، وهي عملية تهدف إلى قياس ومراقبة مدى جودة عملية المراجعة من قبل مكاتب المراجعة لبعضها البعض، وتتولى هذه المهمة مكاتب المراجعة المصنفة جهويا في أعلى درجات تصنيف الجودة.

#### 4. قائمة المراجع:

- 1- القانون رقم 10-01، والجريدة الرسمية. (2010). ، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.. مرسوم العدد 42، في 11 جوان 2010.
- 2- وزارة المالية. (4 فيفري، 2016). الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ، الجزائر، 04 فيفري 2016. المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 002. الجزائر.
- 3- أبو هين إياد حسن حسين. (2005). ، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين-دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، . رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل. كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة، فلسطين.
- 4- التويجري علي عبد الرحمان ، ووالنافاعي حسين محمد. (2008). ، جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين في المملكة العربية السعودية، . مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الإقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1.
- 5- الجريدة الرسمية، و العدد 07. (2011). للجمهورية الجزائرية العدد 07 في 02 فيفري 2011. الجزائر
- 6- العبد الله رياض والضلعي وهيب. (2007). ، رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمينية: دراسة ميدانية، .، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة.
- 7- الغامدي سالم بن علي، و حسام بن عبدا لمحسن العنقري. (2005). ، آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية.. مجلة الإقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 19، العدد 2،.
- 8- النوايسة محمد إبراهيم. (2006). ، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات (دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن)، .، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد 2، العدد 3.
- 9- جبران محمد علي. (2010). ، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، . الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان " مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن 21. الرياض .

- 10-رحماني موسى وفتح سردوك. (2014). ، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة،، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة ،
- 11-عودة علاء الدين صالح محمود. (2011). ، أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، قسم المحاسبة. كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- 12-وزارة المالية، و رقم 150. (11 02, 2016). الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 150، الجزائر، 11 أكتوبر 2016. الجزائر.
- 13-وزارة المالية، و رقم 23. (15 03, 217). الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ، مقرر يتضمن ، رقم 23، الجزائر، 15 مارس 2017. المعايير الجزائرية للتدقيق. الجزائر.
- 14-DeAngelo Linda Elizabeth. (1980). , *Audit Size and Audit Quality*, , *Journal of Accounting and Economics*.
- 15-DeAngelo Linda Elizabeth1. (1980). , *Auditor Independence, 'LOW BALLING' and Disclosure Regulation*, , *Journal of Accounting and Economics*, N°3.
- 16-Manita Riadh. (2008). , *la qualité de l'audit externe: proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit*,. *revue Management*, vol. 11, N° 2,.
- 17-Palmrose, Z. V. (1988). , *An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality*,. *The Accounting Review*, Vol. 63, N° 1,.
- 18-Pigé Benoît. (2000). , *Qualité de l'audit et Gouvernement d'entreprise: Le rôle et les limites de la concurrence sur le marché de l'audit*,. *Revue Comptabilité - Contrôle – Audit*, tome 6, Vol. 2,.