

محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر-دراسة ميدانية-
Determinants of External Audit Quality from the Viewpoint of External Auditors in Algeria
-A Field Study-

طارق تليلي^{1*}، هوارى سويسى²

¹ مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر
² مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر

تاريخ الاستلام : 2019/04/05 ؛ تاريخ المراجعة : 2019/09/19 ؛ تاريخ القبول : 2019/10/16

ملخص : تهدف هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، حيث تم تحديد 46 عاملا مصنفا في ثلاث مجموعات تشمل خصائص كل من المدقق الخارجي ومكتبه، خصائص مهمة التدقيق الخارجي، وخصائص بيئة التدقيق. قصد تحقيق أهداف الدراسة تمت بلورة الإطار المفاهيمي بالاستناد إلى مراجعة الأدبيات النظرية والتطبيقية، وتم اختبار فرضيات البحث من خلال دراسة ميدانية لعينة عشوائية مكونة من 62 مدقق خارجي جزائري، حيث تم جمع البيانات عن طريق الاستبيان وتم تحليلها باستخدام SPSS 20. تشير النتائج إلى أن أكثر العوامل تأثيرا على جودة التدقيق الخارجي هي تلك المتعلقة باستقلالية المدقق الخارجي والتشريعات الخاصة بها، الكفاءة والسمعة الجيدة، وتتجسد هذه الجودة عمليا عند إنجاز مهام التدقيق بالجودة المطلوبة في مراحل التخطيط والتنفيذ والتقرير. كما تشير النتائج إلى أن الوصاية الحكومية على المهنة لا تساهم في تحقيق جودة التدقيق الخارجي.

الكلمات المفتاح : جودة التدقيق الخارجي ؛ مكاتب التدقيق الخارجي ؛ استقلالية المدقق الخارجي ؛ مهمة التدقيق الخارجي ؛ بيئة التدقيق الخارجي.

تصنيف JEL : M42 .

Abstract: This study aims to determine factors affecting the external audit quality from the viewpoint of external auditors in Algeria; by determining 46 factors classified in three categories indicating the characteristics of all auditor/ audit firm, audit engagement, and audit environment. To accomplish the study's objective, a conceptual framework was developed based on comprehensive theoretical and empirical reviews. The hypotheses were examined by SPSS20 on data collected from a random sample survey of 62 Algerian external auditors. The findings indicate that the most important factors affecting the external audit quality are those related to external auditor independence and its regulation, competence and good reputation. This quality is realized in practice when performing the audit engagements with the required quality in planning, implementation and reporting stages. The findings also indicate that the governmental tutelage of the profession does not contribute to the quality of the external audit.

Keywords: External Audit Quality, External Audit Offices, External Auditor Independence, External Audit Engagement, External Audit Environment.

Jel Classification Codes : M42

* Corresponding author, e-mail: tarektili935@yahoo.fr

I - تمهيد :

يهدف التدقيق الخارجي إلى تقديم رأي مهني محايد حول شفافية الإفصاح المحاسبي وعدالة وموثوقية المعلومات المنشورة في القوائم المالية للشركات بما يساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات الرشيدة والناجعة. فالتدقيق الخارجي هو مهنة اقتصادية واجتماعية يفرضها القانون لمصلحة الجمهور، وعلى هذا الأساس فإن المتوقع من هذه المهنة هو أن تقدم خدماتها بمستوى عال من الجودة لضمان المصداقية وثقة الجمهور وتعظيم المنفعة لجميع الفئات المستفيدة منها، لذا أصبحت جودة التدقيق الخارجي مطلباً أساسياً لمختلف الأطراف المتعاملة في بيئة التدقيق، ومن المهم دراسة الأهمية النسبية لمختلف العوامل المحددة لهذه الجودة والتي تؤدي إلى التباين في مستوياتها، خاصة وأن أطراف بيئة التدقيق يلعبون أدواراً متعارضة ولديهم تطلعات مختلفة تقودهم إلى تفسيرات متباينة لجودة التدقيق.

إشكالية الدراسة: انطلاقاً مما سبق، تأتي إشكالية الدراسة كما يلي:

ما هي العوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر؟

فرضيات الدراسة: للإجابة على إشكالية الدراسة، تمت صياغة الفرضيات العدمية التالية:

الفرضية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه وجودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.

الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي وجودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.

الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق الخارجي وجودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى محاولة ضبط مفهوم جودة التدقيق الخارجي، كما تهدف إلى استكشاف وتحليل بعض العوامل المحددة لهذه الجودة نظرياً وتطبيقياً في البيئة الجزائرية.

أهمية الدراسة: تتجلى أهمية الدراسة في أن موضوع جودة التدقيق الخارجي يطرح نفسه بقوة كمجال خصب للبحث خاصة بعد سلسلة الفضائح المالية والانتقادات التي تعرضت لها المهنة على المستوى الدولي وما صاحبها من اهتزاز لصورة القائمين بها لدى جمهور عريض من المهتمين الذين أضحى الحصول على خدمات تدقيقية ذات جودة مطلباً أساسياً لهم. كما أن هناك حاجة ملحة للنهوض بمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر والارتقاء بها إلى مستوى ما تتطلبه تحديات المرحلة من الجودة والكفاءة، خاصة في ظل الإصلاحات التشريعية والتنظيمية المتواترة التي تشهدها المهنة في الجزائر. إضافة إلى ذلك، فإن قلة من الدراسات الجزائرية، في حدود علم الباحث، قد تناولت موضوع تقييم جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيها في البيئة المحلية الجزائرية، وهو ما حفزه على القيام بالبحث والتنقيب في هذا الموضوع بما يفيد المعنيين به سواء في ذلك الجهات التنظيمية، أو الهيئات الرقابية، أو مكاتب التدقيق، أو عملاء التدقيق.

منهج الدراسة: تم الاعتماد في الجانب النظري من البحث على المنهج الوصفي التحليلي بهدف تحديد مفهوم جودة التدقيق الخارجي وعرض طرق قياسها وضبط محدداتها، وذلك من أجل تكوين إطار نظري متكامل حول الموضوع، ومن ثم إجراء دراسة ميدانية للوقوف على آراء محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة حول الأهمية النسبية للعوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية وذلك من خلال تحليل نتائج الاستبيان الذي تم توزيعه على أفراد عينة البحث.

الدراسات السابقة: نستعرض فيما يلي بعض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي.

-دراسة (النوايسة، 2006):¹ هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن وذلك من خلال تحليل مجموعة من المتغيرات المستقلة وبيان أثرها على جودة التدقيق، وقد حدد الباحث المتغيرات التالية: العوامل المتعلقة بإجراءات العمل الميداني، العوامل المتعلقة بأعباء التدقيق، العوامل المتعلقة بتنظيم المكتب، والعوامل المتعلقة بفريق التدقيق، وتم توزيع استبيان على عينة من 62 مدققاً مزاولاً للمهنة في الأردن. وقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق، وأن أكثر ما يؤثر على

جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق، في حين أن أقل ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم مكتب التدقيق، كما لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم مكتب التدقيق والتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل.

-دراسة (بودريالة، 2013):² هدفت الدراسة إلى تحديد أهم المؤشرات التي يمكن الاستدلال بها على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية من خلال استطلاع آراء 30 من المهنيين حول مدى موافقتهم على بعض المؤشرات ومدى ملاءمتها للبيئة المحلية الجزائرية وذلك عن طريق الاستبيان. وقد توصلت الدراسة إلى أهمية أربعة مؤشرات للجودة وهي السمعة، حجم المكتب، الالتزام بمعايير المراجعة، وقلة الدعاوى القضائية.

-دراسة (Beattie et Al., 2013):³ هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق في المملكة المتحدة بعد التغييرات التي عرفها النظام التشريعي للتدقيق والحوكمة والذي عزز من دور لجان التدقيق وهيئات التفتيش المستقلة على مكاتب التدقيق. قام الباحثون بتصميم استبيان تضمن 36 عاملا من المحتمل أن تؤثر على جودة التدقيق، حيث تراوحت هذه العوامل بين عوامل اقتصادية وتنظيمية عامة (19 عاملا)، عوامل تتعلق بالمعايير التي ينص عليها مجلس ممارسات التدقيق (10 عوامل)، وعوامل تتعلق بنشاطات لجنة التدقيق (7 عوامل)، وتم إرساله إلى عينة من مدراء المالية للشركات البريطانية المدرجة في البورصة، رؤساء لجان التدقيق، وشركاء تدقيق. وقد توصلت النتائج إلى أن كل فئات العينة تعتبر أن التفاعلات المتنوعة بين لجنة التدقيق والمدققين من العوامل الأكثر تأثيرا في الرفع من جودة التدقيق، ومن خلال تحليل العوامل الستة والثلاثين تم اختزالها في تسعة أبعاد وفق الترتيب التالي: المخاطر الاقتصادية، نشاطات لجنة التدقيق، المخاطر التنظيمية، أخلاقيات مكتب التدقيق، الاستقلالية الاقتصادية للمدقق، تغيير شريك التدقيق، خطر خسارة العميل، حجم مكتب التدقيق، وأخيرا معايير التفتيش على التدقيق.

-دراسة (Boumediene, 2014):⁴ هدفت الدراسة إلى تحليل آراء محافظي الحسابات ومستخدمي تقارير التدقيق القانوني تجاه إشكالية جودة التدقيق القانوني والأهمية الممنوحة لمختلف العوامل المؤثرة فيها وكذا إثارة ردود أفعالهم بالنسبة للعوامل المساهمة في نجاح مهمة التدقيق القانوني، حيث قام الباحث بتوزيع استبيان على عينة من 42 محافظ حسابات و49 من الفاعلين في حوكمة الشركات. وقد توصلت الدراسة إلى أن العوامل الأكثر تأثيرا في جودة التدقيق القانوني والمرتبطة بالمدقق الخارجي هي: الاستقلالية والموضوعية، قيمة أتعاب التدقيق، الأخلاقيات المهنية، عدد سنوات الخبرة، والمعرفة الكافية بنشاط العميل، أما العوامل الأكثر تأثيرا في جودة التدقيق القانوني والمرتبطة بمكتب التدقيق فهي: السمعة الجيدة، التنظيم الداخلي الجيد لمكتب التدقيق، عدم قبول المكتب لمهام ليس لديه الكفاءة المطلوبة لأدائها، عدم ارتباط المكتب بعملاء مشتبه في سمعتهم، الميثاق الأخلاقي للمكتب. أما عوامل نجاح مهمة التدقيق القانوني هي: تعزيز استقلالية المدقق، الخبرة العملية، تحسین الكفاءة المهنية، وتقوية دور المنظمات المهنية.

-دراسة (Kilgore et Al., 2014):⁵ هدفت الدراسة إلى تحليل الأهمية النسبية لكل من خصائص فريق التدقيق وخصائص مكتب التدقيق كما تدركها مجموعتان من مستخدمي خدمات التدقيق: رؤساء وأعضاء لجان التدقيق (أطراف داخلية) والمحللون الماليون ومدراء صناديق الاستثمار (أطراف خارجية) وذلك من خلال تحليل الاستبيان الذي يتضمن 10 خصائص لجودة التدقيق والذي تم توزيعه عليهم (39 و42 استبياناً للمجموعتين على التوالي). نتائج الدراسة أظهرت أن أفراد كلتا المجموعتين يدركون خصائص فريق التدقيق كأكثر أهمية نسبيا من خصائص مكتب التدقيق عموما. وقد حظيت العوامل الثلاث التالية بأكثر أهمية بالنسبة للأطراف الداخلية: معرفة مدير التدقيق أو المدقق الرئيسي بصناعة العميل، اهتمام شريك/مدير التدقيق بعملية التدقيق، ومعرفة فريق التدقيق. أما بالنسبة للأطراف الخارجية، فقد حظيت العوامل الثلاث التالية بأكثر أهمية: اهتمام شريك/مدير التدقيق بعملية التدقيق، التواصل بين فريق التدقيق وإدارة العميل، حجم مكتب التدقيق. وجاء في المرتبتين الأخيرتين في إدراكات كلتا المجموعتين الخاصيتين المتعلقتان بطول مدة الارتباط مع شريك التدقيق ومراجعة تأكيد جودة التدقيق.

-دراسة (بودونت، 2016):⁶ استهدفت الدراسة محاولة صياغة مؤشرات لقياس جودة التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال استطلاع آراء عينة تتكون من 80 مدققا خارجيا عن طريق الاستبيان. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها إدراك غالبية المهنيين لأهمية قياس جودة التدقيق، وتأييدهم للمؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر وأهمها الخبرة وتنوع الاختصاص لدى فريق التدقيق، التعاون بين المدقق وفريقه، عدد العاملين في المكتب ذوي الكفاءة والمهارة، عدد عملاء المكتب، الخبرة في مجال الصناعة التي يمارسها العميل، جمع المعلومات حول نشاط العميل، التخطيط لعملية التدقيق، التحلي بالنزاهة والموضوعية، تدقيق العمل المؤدى، الإشراف على فريق التدقيق، المحافظة على أسرار العملاء، الالتزام بقواعد السلوك المهني، والقيام بدورات تدريبية لتنمية المهارات والقدرات.

-دراسة (Messahel et Guettaf, 2019):⁷ هدفت الدراسة إلى تحليل تأثير القانون 01/10 المنظم لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر على جودة التدقيق في ضوء نتائج البحوث الأكاديمية وآراء المهنيين. وقد توصلت الدراسة إلى أن هذا القانون قد غير بطريقة جوهرية تنظيم مهنة

التدقيق في الجزائر، لكن جودة التدقيق تبقى غير مضمونة، وقد يعود ذلك إلى أن المشرع لم يأخذ بعين الاعتبار خصوصيات البيئة التشريعية والاقتصادية للبلد من أجل وضع إطار مناسب يضمن جودة التدقيق، حيث أن العديد من الدراسات خلال السنوات الستة الأخيرة تقود إلى التفكير بأن استقلالية وكفاءة المدققين الخارجيين في الجزائر ليست موضوعا لتشريعات صارمة وهو ما يعني أن القانون 01/10 ليس بالضرورة فعالا.

1.I- مفهوم جودة التدقيق الخارجي :

يمكن مقارنة مفهوم جودة التدقيق من ثلاث زوايا كما يلي:

من زاوية كفاءة واستقلالية المدقق: حيث عرفت DeAngelo (1981) جودة التدقيق بأنها "تقييم السوق للاحتتمال المشترك أن يقوم المدقق في نفس الوقت ب: (أ) اكتشاف ثغرات أو خروقات في النظام المحاسبي للعميل و (ب) التقرير عن هذه الثغرات أو الخروقات"⁸. وفي هذا السياق رأى Citron & Taffler (1992) أن "تقرير التدقيق يكون ذا جودة إذا كان نتيجة لعملية تدقيق كفؤة تقنيا ومستقلة"⁹، وبناء على هذا فإن على المدقق أن يجمع سمتين أساسيتين من أجل القيام بعمل ذي جودة هما: الكفاءة التي تحدد قدرته على اكتشاف المخالفات المحتملة في القوائم المالية، والاستقلالية التي تشترط قدرته على إظهار هذه المخالفات المكتشفة.¹⁰

من زاوية جودة القوائم المالية: حيث حسب Lee et Al. (1999) فإن جودة التدقيق تعني "احتمال ألا يصدر المدقق تقريرا نظيفا في قوائم مالية بها أخطاء جوهرية"¹¹، أي أن ارتفاع جودة التدقيق كما يرى Schauer (2002) تزيد من احتمال أن تعكس القوائم المالية بدقة الوضعية المالية ونتائج العمليات التي قامت بها المؤسسة الخاضعة للتدقيق¹². بهذا المعنى فإن جودة التدقيق هي جزء من جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها، فهي تعبر حسب Palmarose (1988) عن درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية¹³.

من زاوية الالتزام بالمعايير المهنية: إن نتائج التدقيق لا يمكن أن تظهر بصفة مباشرة وفورية، لذا يصبح من الضروري الاهتمام بالسيروية التي تؤدي إلى هذه النتائج، ويصبح من الأهمية هيكلة هذه السيروية من الناحية المنهجية والإجرائية، ما يبرر وجود وتطوير معايير لضبطها. إن الهدف من وجود معايير للتدقيق هو ضمان انسجام أعمال المدققين بطريقة تسمح بتقديم خدمة مرضية وثابتة للمهنة ككل¹⁴، كما تهدف إلى تحقيق إجماع يسمح بالحصول على الاعتراف بممارسات التدقيق من طرف أكبر حيز من الجمهور قدر الإمكان، وهو ما يسمح بتبرير طبيعة ونطاق أعمال المدققين ويفرض عليهم بالتالي إلزاما بالوسائل¹⁵ (Obligation de moyens). إذن فوفقا لهذه المقاربة المعيارية في التفكير، فإن المدقق ينجز عمله بجودة ممتازة إذا التزم تماما بالمعايير الملزمة، وبالتالي فإن مستوى الالتزام بمعايير التدقيق يعكس مستوى جودة التدقيق¹⁶.

2.I- العوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي :

إن الطبيعة متعددة الأبعاد والمستويات لجودة التدقيق الخارجي تجدها ما يبررها في تعدد العوامل التي تحدد هذه الجودة وتؤثر فيها، وهو ما يجعل من دراسة هذه العوامل مدخلا مهما لفهم أفضل لها، ويمكن تقسيم هذه العوامل إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

أ/ العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه: من بين هذه العوامل نذكر:

كفاءة المدقق الخارجي: تعرف كفاءة المدقق الخارجي عموما على أنها قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والنقائص في القوائم المالية التي يتم تدقيقها¹⁷، ويرى Flint (1988) أن على المدققين أن يمتلكوا معارف، تكوين، تأهيل، وخبرة كافية كي يحسنوا القيام بالتدقيق المالي¹⁸، وبالتالي يمكن القول أن كفاءة المدقق الخارجي تتحدد من خلال عنصرين أساسيين هما: التأهيل المطلوب واللازم للدخول إلى المهنة والخبرة العملية الناتجة من الممارسة الفعلية للمهنة.

استقلالية المدقق الخارجي: تعتبر استقلالية المدقق مكونا مهما لجودة التدقيق لأنها تقدم الضمان بأن الأعمال والنتائج المتوصل إليها من طرف المدقق ليست ملوثة بالذاتية أو التلاعب أو الإغفال المتعمد بالتواطؤ مع إحدى الأطراف المتعاقدة في المؤسسة¹⁹. وتشير استقلالية المدقق الخارجي إلى رغبته وقدرته على الإفصاح عن الأخطاء والانحرافات المكتشفة لدى العميل، لذا ينظر للاستقلالية من وجهين: الاستقلالية الذهنية وهي الحالة الذهنية التي تسمح بتقديم رأي التدقيق دون التأثير بأية مؤثرات تشكك أو تقلل من مصداقية الحكم المهني، وتسمح للمدقق أن يتصرف باستقامة ويمارس الموضوعية والشك المهني، والاستقلالية الظاهرية وتعني تجنب الأحداث والظروف الهامة التي إذا علم بها طرف ثالث، لديه المعلومات المناسبة بما فيها الضمانات المطبقة، يمكن أن يستنتج بعقلانية أن نزاهة، موضوعية، أو الشك المهني للمدقق أو أحد أعضاء فريق التدقيق قد انتقصت²⁰.

حجم مكتب التدقيق: يعتبر حجم مكتب التدقيق أحد خصائص جانب العرض الذي يؤثر في جودة خدمة التدقيق الخارجي، حيث يتم الاعتماد عليه كمقياس غير مباشر لجودة التدقيق خاصة وأنه مؤشر يمكن ملاحظته وإدراكه بسهولة في سوق التدقيق. ويمكن قياس حجم مكتب التدقيق وفقا لعدة معايير كعدد العاملين بالمكتب، عدد العملاء، إجمالي أصول أو مبيعات العملاء، حجم أتعاب التدقيق، أو كون مكتب التدقيق أحد مكاتب

التدقيق الأربعة الكبرى BIG4²¹، وقد أشار Simunic and Stein (1987) أن مكاتب التدقيق الكبرى أكثر قدرة من مكاتب التدقيق الأقل حجماً على اكتشاف الأخطاء بالنظر لامتلاكها موارد وإمكانات أكبر، كما أن لها القدرة على اجتذاب المدققين من ذوي الكفاءات العالية والخبرة للعمل لديها وهو ما يجعلها أكثر قدرة من غيرها على تأدية مهام التدقيق بمعايير جودة أعلى²².

سمعة مكتب التدقيق: يمكن اعتبار سمعة مكتب التدقيق أحد الأصول المعنوية الخاصة به والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية. ويمكن ملاحظة وجود آثار اقتصادية مباشرة كنتيجة للحصول على خدمات مكاتب تدقيق ذات سمعة عالية، والتي عادة ما تكون من مكاتب التدقيق الكبرى، مما يؤكد وجود ارتباط بين سمعة المكتب وجودة التدقيق. وقد اقترحت Palmrose (1988) معدل الدعاوى القانونية كمؤشر لقياس سمعة مكتب التدقيق، حيث أظهرت نتائج الدراسة التي قامت بها أن مكاتب التدقيق من غير الثمانية الكبار (في ذلك الوقت) كمجموعة تعرضت لقضايا أكثر من الثمانية الكبار، وهو ما يدعم تميز مكاتب التدقيق الثمانية في الجودة، أي أن هناك علاقة عكسية بين عدد القضايا المرفوعة ضد مكاتب التدقيق وجودة خدمة التدقيق التي تقدمها²³.

أنعاب التدقيق: تعتبر أنعاب التدقيق عاملاً مؤثراً في جودة التدقيق بالنظر إلى كونها محمداً أساسياً للاستقلالية المالية لمكتب التدقيق، حيث إن أنعاب التدقيق المرتفعة تحفز المدققين على بذل جهد أكبر وتحسين جودة الخدمة التي يقدمونها²⁴، في حين أن حصول مكتب التدقيق على أنعاب تدقيق منخفضة يحتم عليه تخفيض حجم ساعات العمل مما ينعكس سلباً على قدرة المدققين على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية²⁵.

التخصص الصناعي: ترتبط جودة التدقيق إيجابياً بتخصص مكتب التدقيق وخبرته في صناعة عميل التدقيق، حيث أن التخصص الصناعي يقود إلى معرفة متخصصة ومستوى عالٍ من الكفاءة التقنية للمدقق، مما ينعكس في قدرته على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية²⁶. ويرى Wooten (2003) أن مكاتب التدقيق التي لها العديد من العملاء الذين ينتمون إلى نفس الصناعة تقدم تفهماً أكثر عمقاً لمخاطر التدقيق المشتركة الخاصة بتلك الصناعة²⁷، إضافة إلى ذلك، فإن استثمار مكتب التدقيق في التخصص في صناعة معينة قد يكون له نتائج إيجابية من خلال تحسين سمعته ومصداقيته في السوق وحصوله بالتالي على أنعاب تدقيق أعلى²⁸.

تنظيم مكتب التدقيق: إن مكاتب التدقيق هي منظمات مكونة من العديد من الأفراد-المدققين الذين لديهم أوضاع تراتبية ودوافع مختلفة تجاه هدف تحسين جودة التدقيق، وبالتالي، وكأي كيان اقتصادي، فإن جودة الخدمة المقدمة من مكتب التدقيق تتوقف على التنظيم الداخلي وعلى مستوى الجهود المبذولة من الأفراد-المدققين²⁹.

ب/ العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق: من بين هذه العوامل نذكر:

التخطيط الجيد للمهمة: والذي يبدأ بالحصول على درجة معقولة من المعرفة بالمؤسسة بهدف تكوين فهم كافٍ لدى المدقق لمختلف الحقائق المتعلقة بنشاطها من النواحي القانونية والإدارية والعملياتية والرقابية، وهو ما يمكنه من إبداء رأي أكثر دقة وموثوقية عند فحص قوائمها المالية، وقد يتطلب هذا الأمر قيام المدقق بزيارات متكررة لمواقع العمل في المؤسسة من أجل إعداد برنامج تدقيق يتضمن الخطة التفصيلية لتنفيذ إجراءات التدقيق مع مراعاة جوانب الخطر في المؤسسة.

كفاية موازنة الوقت: إن لضغوط الوقت تأثيراً غير مرغوب على فعالية عمل التدقيق وعلى مستوى السلوك الذي يخفف جودة الأداء المهني الملحوظ³⁰، لذا ينبغي عند إعداد موازنة الوقت أن يتم التركيز على الجودة كمعيار أداء له الأولوية عن معيار عدم تجاوز الوقت المحدد لانتهاء من عملية التدقيق³¹.

دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل التدقيق كأساس لإمكانية الاعتماد عليه ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات التدقيق الملائمة لها³².

بذل العناية والشك المهنيين: يقصد بالعناية المهنية التزام المدقق بمستوى أداء معين، وهذا الأداء يتحكم فيه العديد من العوامل منها التشريعات والقوانين التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى من العناية المطلوبة، بالإضافة إلى ما تصدره الهيئات المهنية المختصة من معايير يلتزم بها المدقق للمحافظة على مستوى مميز من الأداء³³، أما الشك المهني فهو موقف عقلي يعني قيام المدقق بالتقييم الناقد والاستفهام العقلي لمدى صدق أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها³⁴.

كفاية وملاءمة أدلة الإثبات: يجب على المدقق أن يحصل على الأدلة الكافية والملائمة وذلك لتوفير الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد على عدالة عرض القوائم لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية، ومن الضروري أن تكون أدلة التدقيق كافية من حيث الكمية والتنوع، كما يجب أن تكون تلك الأدلة جيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة³⁵.

الإشراف على فريق التدقيق: إن المدقق باعتباره المسؤول الأول عن مهمة التدقيق مطالب بتحديد مسؤوليات أعضاء فريق التدقيق ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم بما يسمح بتحقيق الأهداف المسطرة في خطة التدقيق، وهو ما يعتبر عنصراً أساسياً في الرقابة على جودة التدقيق.

الاتصال الجيد مع المؤسسة محل التدقيق: إن خدمة التدقيق تعتمد على العلاقة الثنائية المباشرة والتفاعلية بين مكتب التدقيق والمؤسسة محل التدقيق، لذا فإن الاتصالات الجيدة بينهما تعتبر أحد الخصائص التي تساهم في تحقيق جودة التدقيق.

تقرير التدقيق: يمثل التقرير المنتج النهائي لمهمة التدقيق، وهو بمثابة وسيلة للاتصال بين المدقق ومستخدمي البيانات المالية المدققة، لذا يجب على المدقق إصداره في الوقت المناسب. وتعتبر فقرة الرأي في تقرير المدقق أهم الفقرات حيث أنها تعبر عن نتيجة عملية التدقيق، وبالتالي لا بد من الاهتمام بشكل التقرير ومحتواه ولغته من حيث الوضوح وسهولة الفهم.

ج/ العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق: من بين هذه العوامل نذكر:

مخاطر المسؤولية القانونية: يمارس المدقق مهنته التي تستفيد منها أطراف متعددة ومتضاربة المصالح في إطار من المسؤوليات متعددة المستويات (مدنية، جزائية، تأديبية) وهو ما يجعله عرضة لمخاطر المقاضاة والعقوبات في حالة إخلاله بإحدى هذه المسؤوليات، وهذا يدفعه إلى الالتزام بالتشريعات القانونية والمعايير المهنية والقواعد السلوكية التي تساعد على إنجاز مهامه بأحسن أداء ممكن.

الرقابة على جودة التدقيق: تبنت العديد من الدول آليات للرقابة على جودة أعمال التدقيق التي تقدمها مكاتب التدقيق. ففي الولايات المتحدة مثلا، انبثق عن إصدار قانون SOX إعادة وصاية الحكومة على المهنة بدل التنظيم الذاتي لها، وتم إنشاء مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق التي تدقق الشركات المسجلة في البورصة PCAOB والذي يرفع تقاريره إلى لجنة الأوراق المالية SEC بهدف حماية مصلحة المستثمرين والجمهور من خلال التأكد من مصداقية واستقلالية تقارير التدقيق³⁶، وهو نفس التوجه الذي تبنته الجزائر عند إصلاح المهنة سنة 2010 من خلال إعادة وصاية الحكومة عليها ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة الذي تفرعت منه لجنة لرقابة الجودة.

منع الممارسات السلبية المتعلقة بأتعاب التدقيق: تمثل ضغوط الأتعاب مصدرا أساسيا لتخفيض جودة الأداء المهني للمدقق. ففي ظل المنافسة في سوق التدقيق، قد تلجأ مكاتب التدقيق إلى خفض أتعابها لاجتذاب العملاء، وهو ما قد يؤدي إلى تشكيل ضغوط على موازنة الوقت وبالتالي التقليل من نطاق العمل المطلوب وحجم الاختبارات اللازمة لإنجاز مهام التدقيق. وقد منع المشرع الجزائري من خلال القانون 01/10 المنظم لمهنة التدقيق مثل هذه الممارسات سواء ما تعلق بمنع اللجوء إلى تخفيض أتعاب التدقيق أو منع الأتعاب الشرطية.

وضع قيود على الخدمات بخلاف التدقيق: ن تقديم المدقق لخدمات بخلاف التدقيق أو ما اصطلح على تسميته بالخدمات الاستشارية للمؤسسة محل التدقيق من شأنه أن يزيد الارتباط الاقتصادي والمصالح المالية بينهما، ما يلقي بظلال من الشك حول استقلالية المدقق ومقاومته للضغوط المحتملة من الإدارة، كما أنه يشكل تهديدا حقيقيا لموضوعيته وحياده عند فحصه للقوائم المالية للعميل من أجل إصدار رأيه حول عدالتها، وهو ما دفع العديد من الدول باتجاه منع هذا الأمر كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية من خلال قانون SOX والجزائر من خلال القانون 01/10.

التغيير الدوري الإلزامي للمدقق الخارجي: إن طول فترة ارتباط المدقق مع المؤسسة محل التدقيق يمكن أن تجعله في موقف أفضل من حيث معرفته بنشاط المؤسسة والمؤثرات عليه، وبالتالي اختصار وقت تنفيذ عملية التدقيق وكفاءة أدائها³⁷ لكنها من جهة أخرى قد يترتب عنها الحد من إجراءات التدقيق نتيجة زيادة ثقة المدقق بالمؤسسة محل التدقيق مما يؤثر سلبا على استقلال المدقق وقدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية والإفصاح عنها³⁸، وهو ما دفع العديد من الدول، ومن بينها الجزائر، إلى إصدار تشريعات تلزم المؤسسات بالتغيير الدوري للمدقق كوسيلة لتعزيز ودعم استقلاليتها.

المنافسة: لا يوجد اتفاق حول تأثير المنافسة في سوق التدقيق على جودة التدقيق، حيث أنها يمكن تقوض استقلالية المدقق لأنها قد تخلق دافعا قويا لدى المدققين الانتهازيين لاقتراح أتعاب تدقيق منخفضة غير معقولة واستخدام طرق مختصرة عند فحص حسابات المؤسسة محل التدقيق بما يمكنها من تحقيق أرباح، وهو ما قد يؤدي إلى رفع قوة التفاوض لدى المؤسسات محل التدقيق لتسول رأي التدقيق³⁹ كما يمكن أن تكون دافعا قويا لتحسين جودة التدقيق خاصة إذا كان معيار المفاضلة في الاختيار بين مكاتب التدقيق عند الطلب على الخدمة يتم على أساس الجودة فقط بافتراض أن هناك التزاما بالمعايير المهنية التي تضمن ذلك.

II - الطريقة والأدوات :

مجتمع الدراسة: وفقا للجدولين المتضمنين في الملحقين 1 و 2 للقرار رقم 23 المؤرخ في 28 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية، والذي يحدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين (الملحق 1)، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (الملحق 2) بعنوان سنة 2016، فإن مجتمع الدراسة يتكون من 2171 فردا موزعين بين 263 خبير محاسب (منهم 261 شخص طبيعي وشخصان معنويان) و1908 محافظ حسابات (منهم 1905 شخص طبيعي و3 أشخاص معنويين).

عينة الدراسة: تم توزيع 200 استبيان على عينة عشوائية من خبراء الحاسبة ومحافظي الحسابات موزعين على مناطق مختلفة من القطر الجزائري، وكانت هذه الاستبيانات إما ورقية (40 استبياناً) أو إلكترونية (160 استبياناً)، حيث أعطيت للمستجوبين مدة زمنية كافية (9 أشهر) تحللتها عمليات تذكير متكررة لحثهم على الإجابة. وقد أسفرت العملية عن استرجاع 64 استبياناً تم استبعاد اثنين (2) منها غير صالحة للتحليل بسبب عدم دقة الإجابات، وبالتالي كانت النسبة النهائية للاسترجاع 31% وهي نسبة تعتبر مقبولة نسبياً.

أداة الدراسة: لغرض جمع البيانات الأولية من الميدان وتحليلها، تم تصميم استبيان يتناسب مضمونه مع أسئلة الدراسة وفرضياتها، وقد تم إعداده انطلاقاً من الجانب النظري والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع وكذا القانون 01/10 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر. وقد قسم الاستبيان إلى قسمين:

- **القسم الأول:** يتضمن الأسئلة المتعلقة بالمعلومات الشخصية والمهنية للمستجوبين وهي الجنس، العمر، المهنة، المؤهل العلمي، والخبرة.
- **القسم الثاني:** يتضمن العبارات المتعلقة بالمحاور الثلاثة للدراسة كما يلي:
 - ✓ **المحور الأول:** يتضمن العبارات الخاصة بالعوامل المتعلقة بمحافظ المدقق الخارجي ومكتبه وعددها 20؛
 - ✓ **المحور الثاني:** يتضمن العبارات الخاصة بالعوامل المتعلقة بمحافظ المدقق الخارجي وعددها 16؛
 - ✓ **المحور الثالث:** يتضمن العبارات الخاصة بالعوامل المتعلقة بمحافظ التدقيق وعددها 10.

وقد تم الاعتماد في تقييم إجابات أفراد عينة الدراسة على مقياس ليكرت الخماسي (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة).
أساليب تحليل البيانات: تم تحليل البيانات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS20 وبالاعتماد على الأساليب والأدوات الإحصائية التالية:

- ✓ التكرارات والنسب المئوية من أجل تحليل خصائص أفراد العينة؛
- ✓ معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach) لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة؛
- ✓ المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة اتجاهات إجابات أفراد العينة؛
- ✓ اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-Smirnov One Sample للتأكد من إمكانية استخدام الاختبارات المعلمية؛
- ✓ اختبار T Test لعينة واحدة من أجل اختبار فرضيات الدراسة.

II - النتائج ومناقشتها :

1- اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة: يقصد بثبات الاستبيان أنه سيعطي نفس النتائج تقريباً إذا أعيد تطبيقه على أفراد العينة، أما الصدق فالمقصود به قدرة الاستبيان على قياس ما وضع لقياسه. وقد تم حساب معامل ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات الاستبيان، حيث تتراوح قيمته بين الصفر والواحد وتعتبر نسبة 0.60 مقبولة إحصائياً، كما تم حساب معامل الصدق الذي هو عبارة عن الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ. وقد أظهرت النتائج أن معاملات الثبات والصدق للمحاور الثلاثة مقبولة عموماً، وقد بلغ معامل الثبات والصدق للاستبيان ككل على التوالي 0.779 و0.882 وهو ما يدل على ثبات وصدق أداة الدراسة، والنتائج موضحة في الجدول رقم (1).

2- خصائص أفراد عينة الدراسة: يتضح من الجدول رقم (2) أنه بالنسبة لمتغير الجنس، فقد شكلت فئة الذكور الأغلبية الساحقة من المستجوبين حيث بلغت نسبتها 95.2% في حين لم تمثل فئة الإناث سوى 4.8% وهو ما يعكس هيمنة الذكور على المهنة، الأمر الذي يتأكد من خلال استقراء القائمة الكلية للمرخصين بمزاولة المهنة وفقاً لما جاء بالملحقين 1 و2 للقرار رقم 23 المؤرخ في 28 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية. أما بالنسبة لمتغير العمر فقد شكلت الفئة العمرية من 36 إلى 50 سنة النسبة الأكبر من المستجوبين بما مقداره 74.2%، تلتها الفئة العمرية لمن أعمارهم أكبر من 50 سنة بنسبة ضعيفة نوعاً ما مقداره 19.4%، وفي الأخير جاءت الفئة العمرية لمن أعمارهم 35 سنة أو أقل بنسبة ضعيفة جداً مقداره 6.5%. وهو ما يدل نوعاً ما على الشباب النسبي للمهنة. وفيما يخص متغير المستوى التعليمي، فإن أغلبية المستجوبين حاصلون على شهادة الليسانس في تخصصي المالية والمحاسبة بما نسبته 54.8% و38.7% على التوالي وهي الشهادات التخصصية الأساسية التي تعطي التأهيل العلمي وإمكانية الولوج إلى المهنة. كما أن القليل فقط من المستجوبين من قام بدراسات عليا فيما بعد التدرج وهو ما يترجم في نسبة

4.8% من حاملي شهادة الماجستير. أما بالنسبة لمتغير المهنة، فقد شكلت فئة محافضي الحسابات النسبة الأكبر من المستجوبين (80.6%) في حين بلغت نسبة خبراء المحاسبة 19.4% فقط وهو أمر مقبول نسبيا بالنظر إلى العدد الكبير لمزاوي المهنة من محافضي الحسابات على المستوى الوطني مقارنة بخبراء المحاسبة. وفيما يتعلق بمتغير الخبرة، فقد شكلت الفئة ذات الخبرة من 11 إلى 20 سنة النسبة الأكبر من المستجوبين بمقدار 67.7%، تلتها الفئة ذات الخبرة 10 سنوات أو أقل، وأخيرا كانت النسبة الأضعف (9.7%) من المشاركين في الاستبيان هم ممن لديهم خبرة تفوق 20 سنة. ويمكن أن يرجع ذلك إلى أن الفئة ذات الخبرة من 10 إلى 20 سنة والتي شكلت الأغلبية قد بدأت ممارسة المهنة بعد صدور أول قانون منظم للمهنة سنة 1991 والتي استمر سريانه إلى غاية سنة 2010 التي شهدت إصدار قانون جديد منظم للمهنة، وبالتالي استطاعتولوج إلى المهنة خلال هذه الفترة الممتدة نسبيا، في حين أن عدد الأفراد الذين استطاعواولوج إلى المهنة بعد سنة 2010 كان قليلا وقد يكون قد تم خلال المرحلة الانتقالية التي تمت فيها معالجة وتصفية الوضعية الناتجة من الإطار القانوني والتنظيمي ساري المعمول به قبل سنة 2010. أما الفئة من ذوي الخبرة التي تفوق 20 سنة فإن فيهم من قد يكون بدأ ممارسة المهنة حتى قبل صدور قانون 1991.

3- عرض نتائج الدراسة: نستعرض فيما يلي إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات القسم الثاني من الاستبيان والموزعة على ثلاثة محاور وذلك باستخدام أدوات التحليل الإحصائي الوصفي الملائمة.

عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الأول (العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه): يظهر من الجدول رقم (3) أن الوسط الحسابي لعبارات المحور مجتمعة يساوي (4.0129) أي أنه أكبر من الوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف حيث أن الانحراف المعياري يساوي (0.33448). وقد جاء العامل رقم 11 المتعلق ب " المعرفة العميقة بمعايير المحاسبة ومعايير التدقيق" في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي (4.83) وبأقل انحراف معياري (0.371)، وجاء في المرتبة الثانية العامل رقم 17 المتعلق ب "الاستقلالية الظاهرية والذهنية للمدقق الخارجي" حيث حظي بوسط حسابي (4.77) وانحراف معياري (0.497) وكلاهما باتجاه موافق بشدة. أما المرتبة الأخيرة فقد كانت للعامل رقم 1 المتعلق ب "كبر حجم مكتب التدقيق" حيث حظي بأقل وسط حسابي (2.32) وانحراف معياري متوسط (0.696)، سبقه العامل رقم 2 المتعلق ب "ارتباط مكتب التدقيق مع مكتب تدقيق عالمي" وذلك بوسط حسابي ضعيف أيضا (2.52) وانحراف معياري متوسط كذلك (0.718) وكلاهما باتجاه غير موافق.

عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثاني (العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي): ظهر من الجدول رقم (4) أن الوسط الحسابي لعبارات المحور مجتمعة يساوي (4.0171) أي أنه أكبر من الوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف جدا حيث أن الانحراف المعياري يساوي (0.2165). وقد جاء العامل رقم 5 المتعلق ب "دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة" في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي (4.77) وانحراف معياري ضعيف (0.422)، وجاء في المرتبة الثانية العامل رقم 12 المتعلق ب "الاتصال الجيد بين المدقق/فريق التدقيق وإدارة المؤسسة" حيث حظي بوسط حسابي (4.32) وانحراف معياري ضعيف أيضا (0.471) وكلاهما باتجاه موافق بشدة. أما المرتبة الأخيرة، لكن باتجاه موافق، فقد كانت للعامل رقم 13 المتعلق ب "تفهم مشاكل المؤسسة واحتياجاتها" حيث حظي بأقل وسط حسابي (3.44) وانحراف معياري متوسط (0.760)، وقد سبقه، باتجاه موافق أيضا، العامل رقم 14 المتعلق ب "مناقشة نتائج التدقيق مع إدارة المؤسسة قبل إصدار التقرير" وذلك بوسط حسابي (3.65) وانحراف معياري أكبر (0.889) حيث يلاحظ الارتفاع النسبي في قيمة الانحرافات المعيارية لهذين العاملين مقارنة مع العاملين الأولين.

عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثالث (العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي): يظهر من الجدول رقم (5) أن الوسط الحسابي لعبارات المحور مجتمعة يساوي (3.6548) أي أنه أكبر من الوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف جدا حيث أن الانحراف المعياري يساوي (0.33224). وقد جاء العامل رقم 7 المتعلق ب "منع كل أشكال الروابط والمصالح المباشرة أو غير المباشرة بين المدقق الخارجي والمؤسسة الخاضعة للتدقيق" في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي (4.85) وانحراف معياري ضعيف (0.335)، وجاء في المرتبة الثانية العامل رقم 8 المتعلق ب "منع مكتب التدقيق/المدقق الخارجي من تقديم الخدمات بخلاف التدقيق للمؤسسة الخاضعة للتدقيق" حيث حظي بوسط حسابي (4.27) وانحراف معياري أكبر نسبيا (0.793)، وكلاهما باتجاه موافق بشدة. أما المرتبة الأخيرة فقد كانت للعامل رقم 10 المتعلق ب "المنافسة بين مكاتب التدقيق" حيث حظي بأقل وسط حسابي (2.26) وانحراف معياري متوسط

(0.745)، سبقه العامل رقم 9 المتعلق ب " وجود لجنة للرقابة على الجودة تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة " وذلك بوسط حسابي (2.40) وبانحراف معياري (0.799)، وكلاهما باتجاه غير موافق.

4-اختبار الفرضيات:

اختبار التوزيع الطبيعي: قبل اختبار الفرضيات، قمنا بإجراء اختبار Kolmogorov-Smirnov One Sample للتأكد من اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي الذي يعتبر شرطاً ضرورياً لإجراء الاختبارات المعلمية. وقد أظهرت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (6) أن مستوى الدلالة لكل محور وكذا للاستبيان ككل أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وهذا يدل أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

-اختبار الفرضية الأولى: هدفت هذه الفرضية إلى التعرف على وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر حول أهمية العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي ومكتبه في تحقيق جودة التدقيق الخارجي. ومن خلال النتائج المتضمنة في الجدول رقم (7) نلاحظ أن قيمة t المحسوبة بالنسبة للمحور الأول تساوي 94.467 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 1.999، كما أن مستوى الدلالة لهذا المحور يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية التي تقول أنه " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي ومكتبه وجودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر " ونقبل الفرضية البديلة التي تقول أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي ومكتبه وجودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر ".

-اختبار الفرضية الثانية: هدفت هذه الفرضية إلى التعرف على وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر حول أهمية العوامل المتعلقة بمهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة التدقيق الخارجي. ومن خلال النتائج المتضمنة في الجدول رقم (7) نلاحظ أن قيمة t المحسوبة بالنسبة للمحور الثاني تساوي 129.897 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 1.999، كما أن مستوى الدلالة لهذا المحور يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية التي تقول أنه " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين العوامل المتعلقة بمهمة التدقيق الخارجي وجودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر " ونقبل الفرضية البديلة التي تقول أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين العوامل المتعلقة بمهمة التدقيق الخارجي وجودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر ".

-اختبار الفرضية الثالثة: هدفت هذه الفرضية إلى التعرف على وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر حول أهمية العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة التدقيق الخارجي. ومن خلال النتائج المتضمنة في الجدول رقم (7) نلاحظ أن قيمة t المحسوبة بالنسبة للمحور الثالث تساوي 86.618 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 1.999، كما أن مستوى الدلالة لهذا المحور يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية التي تقول أنه " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق الخارجي وجودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر " ونقبل الفرضية البديلة التي تقول أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق الخارجي وجودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر ".

5-مناقشة نتائج الدراسة: إن المعالجة الإحصائية لإجابات أفراد العينة من المدققين الخارجيين واختبار الفرضيات تحيلنا إلى النتائج التالية:

- يدرك أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر ضرورة أن يكونوا مستقلين شكلياً في المظهر وذهنياً في الجوهر، حيث حظي عامل الاستقلالية بأهمية بالغة في تحقيق جودة التدقيق الخارجي بالنسبة لهم، لأن هذه الاستقلالية تشكل جوهر مهنة التدقيق الخارجي التي يمارسونها ويجب المحافظة عليها خاصة في ظل مخاطر المسؤوليات القانونية والتأديبية المرتبطة بها. وفي هذا السياق، فإنهم يثمنون القواعد التشريعية التي تدعم هذه الاستقلالية من خلال وضع مجموعة من القيود والموانع وحالات التنافي للحيلولة دون الطعن فيها شكلياً أو تهديدها موضوعياً مثل منع كل أشكال الروابط والمصالح المباشرة أو غير المباشرة بين المدقق الخارجي والمؤسسة الخاضعة للتدقيق، منع مكتب التدقيق/المدقق الخارجي من تقديم الخدمات بخلاف التدقيق للمؤسسة الخاضعة للتدقيق، منع اللجوء إلى تخفيض أسعار التدقيق لاجتذاب العملاء، تحديد الأتعاب في بداية المهمة ومنع الأتعاب الشريطة، التغيير الدوري الإلزامي للمدقق الخارجي بعد عهدين؛

-يولي أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر أهمية كبيرة للمعرفة المعمقة بمعايير المحاسبة ومعايير التدقيق باعتبارها المرجعية الأساسية للممارسة المهنية، وتأتي هذه الأهمية في ظل الانتشار والتبني المتزايد عالميا لمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتدقيق، والتي سعت الجزائر إلى الاستفادة منها من خلال تبني النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية والشروع في إصدار معايير التدقيق الجزائرية المستوحاة من معايير التدقيق الدولية. إن التطورات المستمرة في كل من معايير المحاسبة ومعايير التدقيق تفرض منطقتها على المدققين الخارجيين بضرورة الإلمام بها واحترامها مما يساهم في مواجهة المشاكل والصعوبات التي قد تحول دون تحقيق جودة التدقيق الخارجي؛

-يولي أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر أهمية خاصة للعوامل المتعلقة بكفاءة المدقق الخارجي بمختلف جوانبها سواء الكفاءة العلمية من خلال التكوين العلمي الجيد، التدريب المهني المستمر، التحكم في أدوات التحليل المالي والإحصائي، والمشاركة في البرامج والندوات المهنية. أو الكفاءة المهنية من خلال الخبرة العملية، المعرفة المعمقة بمعايير المحاسبة ومعايير التدقيق، المعرفة بالقوانين والتشريعات، والحصول على شهادة الخبرة المحاسبية. أو الكفاءة السلوكية من خلال الالتزام بقواعد السلوك المهني والقيم الأخلاقية، الوعي بالمسؤوليات، المحافظة على سرية المعلومات، والامتناع عن قبول مهمة لا يملك الإمكانيات والوقت اللازمين لإنجازها. وأخيرا الكفاءة التنظيمية من خلال التنظيم الداخلي الجيد لمكتب التدقيق. -إن السمعة الجيدة تعتبر محددات أساسية لجودة التدقيق من وجهة نظر أفراد العينة من المدققين الخارجيين، وقد يكون عدم تعرض مكتب التدقيق أو المدقق الخارجي لمتابعات قضائية أو عقوبات تأديبية مؤشرا أساسيا على توفر هذه السمعة؛

-يرى أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، ولو بدرجة موافقة ضعيفة نسبيا أن التخصص الصناعي أو القطاعي يعتبر محددات لجودة التدقيق الخارجي، وقد يعود ذلك إلى خبرات ماضية خاصة ناتجة عن تدقيق حسابات مؤسسات تنتمي إلى نفس قطاعات النشاط مما أكسبهم معرفة وخبرة متخصصة، أو قد يكون عائدا إلى تصورهم بضرورة وحتمة التخصص القطاعي أو الصناعي من أجل تقديم خدمة تدقيق بالجودة المطلوبة في قطاعات خاصة مثل البنوك أو شركات التأمين مثلا؛

-يقف أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر موقفا محايدا من كون أن أتعاب التدقيق تعتبر محددات لجودة التدقيق الخارجي، وقد يرجع ذلك لغياب عامل المنافسة السعرية بين مكاتب التدقيق بالنظر إلى التعود عمليا على الاعتماد على سلم أتعاب موحد، إضافة إلى عدم وجود إزام قانوني بنشر أتعاب التدقيق مما يسمح بتقدير المستويات العامة أو العادية للأتعاب. كما أن أتعاب التدقيق قد لا تشكل الجزء الأكبر من إيرادات مكتب التدقيق بالنظر إلى قدرته على الحصول على أتعاب من تادية سلة متنوعة من الخدمات بخلاف التدقيق مثل مسك المحاسبة، الاستشارات الضريبية، الدراسات المالية وغيرها؛

-لا يرى أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر بأن كبر حجم مكتب التدقيق أو ارتباطه بمكتب تدقيق عالمي تعتبر محددات لجودة التدقيق، وقد يعود ذلك إلى طبيعة مكاتب التدقيق الجزائرية التي هي في أغلبيتها الساحقة مكاتب تدقيق فردية بإمكانيات بشرية ومادية محدودة، كما أن بيئة التدقيق الجزائرية لا تشهد حضورا قويا لمكاتب التدقيق العالمية الكبرى، وهو ما انعكس على وضع المنافسة في سوق التدقيق في الجزائر التي لا تشكل عاملا محددات لجودة التدقيق؛

-يرى أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر أن جودة التدقيق تتجسد فعليا وتحقق عمليا عند إنجاز مهام التدقيق بالجودة المطلوبة في كل مراحلها، أي عند التخطيط من خلال المعرفة الكافية بالمؤسسة وطبيعة نشاطها، الزيارات المتكررة لمواقع العمل بالمؤسسة، تكييف برنامج التدقيق مع مناطق الخطر في المؤسسة، كفاية موازنة الوقت وتناسبها مع حجم العمل المطلوب في التدقيق. وعند التنفيذ من خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، بذل العناية المهنية اللازمة والشك المهني، جمع العدد الكافي والملائم من أدلة الإثبات، واستخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق. وكذا عند التقرير من خلال مناقشة نتائج التدقيق مع إدارة المؤسسة قبل إصدار التقرير، إصدار تقرير التدقيق في الوقت المناسب، ووضوح رأي المدقق الخارجي وتبريره؛

-إن الاتصال الجيد يعتبر رافعا أساسيا لجودة مهمة التدقيق الخارجي سواء بين المدقق الخارجي وفريق التدقيق من خلال الإشراف الجيد على فريق التدقيق أثناء تأدية المهام، أو بين المدقق الخارجي وفريقه وإدارة المؤسسة بما يؤدي إلى تفهم مشاكل المؤسسة واحتياجاتها؛

-يرى أفراد العينة من المدققين الخارجيين في الجزائر بأن وصاية الجهات الحكومية على المهنة لا يساهم في تحقيق جودة التدقيق الخارجي بالرغم من سعي هذه الجهات إلى وضع آليات رقابية على جودة خدمات التدقيق التي تقدمها مكاتب التدقيق من خلال إيجاد لجنة للرقابة على أعمال التدقيق

تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، ويبدو هذا الموقف منطقيا في ظل توتر العلاقات بين المهنيين والوصاية بسبب الإصلاحات التي شهدتها المهنة بصور القانون 01/10 وما نتج عنه من إعادة هيكلة المهنة والتوجه بها نحو الوصاية الحكومية التامة تشريعا وتنظيما وتأطيرا بدل التنظيم الذاتي الجزئي الذي كان ساريا قبل ذلك والذي كان يمنح للمهنيين صلاحيات واسعة في التكوين والترخيص بمزاولة المهنة؛

IV- الخلاصة :

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

وبناء على النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يمكن تقديم التوصيات التالية:

- التأكيد على أهمية تحقيق الجودة في خدمة التدقيق الخارجي لمختلف الأطراف المستفيدة منها من خلال تفعيل الاتصال في بيئة التدقيق في الجزائر.
- العمل على التأهيل الدائم للمدققين الخارجيين وأعضاء فرق التدقيق لزيادة كفاءتهم وذلك من خلال تحسين جودة برامج التكوين المحاسبي في الجامعات وتعزيز علاقة هذه الأخيرة بالمهنة، وكذا حثهم على التأهيل والتدريب المهني المستمر من خلال المشاركة في البرامج والندوات المهنية.
- 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.
- تشجيع مكاتب التدقيق الصغيرة في الجزائر على الاندماج فيما بينها لتكوين شركات تدقيق أكبر حجما من ناحية الإمكانيات والموارد البشرية والمادية، وهو ما سيجعلها أكثر تنافسية في السوق.
- ضرورة تبنى مكاتب التدقيق في الجزائر لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال التدقيق التي تقدمها بالتوازي مع تفعيل دور لجنة الرقابة على الجودة.
- الاستمرار في تأطير المهنة من خلال استكمال عملية إصدار معايير التدقيق الجزائرية.

- ملاحق :

جدول رقم (1): نتائج اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة

الرقم	المحور	معامل الثبات ألفا كرونباخ	معامل الصدق
1	العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي ومكتبه	0.850	0.921
2	العوامل المتعلقة بمهمة التدقيق الخارجي	0.645	0.803
3	العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق الخارجي	0.514	0.716
	عبارات الاستبيان ككل	0.779	0.882

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

جدول رقم (2): الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة

المتغيرات	الفئات	التكرارات	النسب المئوية
الجنس	أنثى	3	4.8 %
	ذكر	59	95.2 %
العمر	35 سنة وأقل	4	6.5 %
	من 36 إلى 50 سنة	46	74.2 %
التخصص	أكثر من 50 سنة	12	19.4 %
	محاسبة	24	38.7 %
	مالية	34	54.8 %

6.5 %	4	اقتصاد	الشهادة
00 %	00	أخرى	
95.2 %	59	ليسانس	
00 %	00	ماستر	
4.8 %	3	ماجستير	
00 %	00	دكتوراه	
19.4 %	12	خبير محاسبي	المهنة
80.6 %	50	محافظ حسابات	الخبرة
22.6 %	14	10 سنوات وأقل	
67.7 %	42	من 11 إلى 20 سنة	
9.7 %	6	أكثر من 20 سنة	
79 %	49	أقل من 5 عاملين	عدد العاملين في المكتب
21 %	13	من 5 إلى 10 عاملين	
00 %	00	أكثر من 10 عاملين	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

الجدول رقم (3): نتائج التحليل الإحصائي للعوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي والمتعلقة بالمدقق الخارجي ومكتبه

رقم العامل	العوامل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	اتجاه الإجابة
1	كبر حجم مكتب التدقيق	2.32	0.696	20	غير موافق
2	ارتباط مكتب التدقيق مع مكتب تدقيق عالمي	2.52	0.718	19	غير موافق
3	السمعة الجيدة لمكتب التدقيق/المدقق الخارجي	4.35	0.680	7	موافق بشدة
4	عدم تعرض مكتب التدقيق/المدقق الخارجي لمتابعات قضائية أو عقوبات تأديبية	3.97	0.724	15	موافق
5	التخصص القطاعي/الصناعي لمكتب التدقيق/المدقق الخارجي	3.44	0.822	17	موافق
6	ارتفاع حجم أتعاب التدقيق التي يحصل عليها مكتب التدقيق/المدقق الخارجي	3.11	0.851	18	محايد
7	التنظيم الداخلي الجيد لمكتب التدقيق	4.11	0.603	13	موافق
8	التكوين العلمي الجيد للمدقق الخارجي	4.42	0.497	6	موافق بشدة
9	التدريب المهني المستمر للمدقق الخارجي	4.60	0.495	3	موافق بشدة
10	الحصول على شهادة الخبرة المحاسبية	3.58	1.124	16	موافق
11	المعرفة المعمقة بمعايير المحاسبة ومعايير التدقيق	4.83	0.371	11	موافق بشدة
12	المعرفة المعمقة بالقوانين والتشريعات	4.44	0.643	5	موافق بشدة
13	التحكم في أدوات التحليل المالي والإحصائي	4.13	0.495	12	موافق
14	المشاركة في البرامج والندوات المهنية	4.23	0.584	10	موافق بشدة
15	الخبرة العملية للمدقق الخارجي	4.55	0.803	4	موافق بشدة
16	وعي المدقق الخارجي بمسؤولياته	4.24	0.564	9	موافق بشدة
17	الاستقلالية الظاهرية والذهنية للمدقق الخارجي	4.77	0.493	2	موافق بشدة
18	الالتزام بقواعد السلوك المهني والقيم الأخلاقية	4.34	0.477	8	موافق بشدة
19	محافظة على سرية المعلومات	4.21	0.547	11	موافق بشدة
20	الامتناع عن قبول مهمة لا يملك الإمكانيات والوقت اللازمين لإنجازها	4.10	0.469	14	موافق
	عبارات المحور ككل	4.0129	0.33448		موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

الجدول رقم (4): نتائج التحليل الإحصائي للعوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي والمتعلقة بمهمة التدقيق الخارجي

رقم	العوامل	الوسط	الانحراف	الرتبة	اتجاه الإجابة
1	المعرفة الكافية بالمؤسسة وطبيعة نشاطها	4.11	0.603	9	موافق
2	الزيارات المتكررة لمواقع العمل في المؤسسة	3.68	0.919	14	موافق
3	تكييف برنامج التدقيق مع مناطق الخطر في المؤسسة	3.89	0.827	11	موافق
4	كفاية موازنة الوقت وتناسبها مع حجم العمل المطلوب في التدقيق	4.29	0.510	4	موافق بشدة
5	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	4.77	0.422	1	موافق بشدة
6	بذل العناية المهنية اللازمة والشك المهني	4.31	0.531	3	موافق بشدة
7	الاطلاع على أعمال التدقيق الداخلي	3.81	0.807	13	موافق
8	جمع العدد الكافي والملائم من أدلة الإثبات	4.23	0.525	7	موافق بشدة
9	استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق	3.89	0.515	11	موافق
10	خبرة وكفاءة فريق التدقيق	4.24	0.410	6	موافق بشدة
11	الإشراف الجيد على فريق التدقيق أثناء تأدية المهمة	4.26	0.441	5	موافق بشدة
12	الاتصال الجيد بين المدقق/فريق التدقيق وإدارة المؤسسة	4.32	0.471	2	موافق بشدة
13	تفهم مشاكل المؤسسة واحتياجاتها	3.44	0.760	16	موافق
14	مناقشة نتائج التدقيق مع إدارة المؤسسة قبل إصدار التقرير	3.65	0.889	15	موافق
15	إصدار تقرير التدقيق في الوقت المناسب	4.10	0.393	10	موافق
16	وضوح رأي المدقق الخارجي وتبريره	4.21	0.410	8	موافق بشدة
	عبارات المحور ككل	4.0171	0.24638		موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

الجدول رقم (5): نتائج التحليل الإحصائي للعوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي والمتعلقة ببيئة التدقيق الخارجي

رقم العامل	العوامل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	اتجاه الإجابة
1	تحديد أتعاب التدقيق في بداية المهمة وليس على أساس النتائج المالية للمؤسسة	4.15	0.649	5	موافق
2	عدم اللجوء إلى تخفيض أتعاب التدقيق لاجتذاب العملاء	4.26	0.541	3	موافق بشدة
3	وصاية الجهات الحكومية (وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة) على المهنة	2.42	0.879	8	غير موافق
4	وجود لجنة للرقابة على الجودة تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة	2.40	0.799	9	غير موافق
5	مخاطر المسؤوليات القانونية والتأديبية للمدقق الخارجي	4.24	0.645	4	موافق بشدة
6	إلزامية تعيين المدقق الخارجي على أساس دفتر شروط	3.74	0.723	7	موافق
7	منع كل أشكال الروابط والمصالح المباشرة أو غير المباشرة بين المدقق الخارجي والمؤسسة الخاضعة للتدقيق	4.85	0.355	1	موافق بشدة
8	منع مكتب التدقيق/المدقق الخارجي من تقديم الخدمات بخلاف التدقيق للمؤسسة الخاضعة للتدقيق	4.27	0.793	2	موافق بشدة
9	التغيير الإلزامي للمدقق بعد عهديتين (6 سنوات)	3.95	1.247	6	موافق
10	المنافسة بين مكاتب التدقيق	2.26	0.745	10	غير موافق
	عبارات المحور ككل	3.6548	0.33224		موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

جدول رقم (6): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

الرقم	المحور	قيمة الاختبار Z	مستوى الدلالة Sig
1	العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي ومكتبه	0.688	0.732
2	العوامل المتعلقة بمهمة التدقيق الخارجي	1.086	0.189
3	العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق الخارجي	1.203	0.111
	عبارات الاستبيان ككل	0.750	0.627

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

الجدول رقم (7): نتائج اختبار الفرضيات

	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة
العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي ومكتبه	1.999	94.467	0.000
العوامل المتعلقة بمهمة التدقيق الخارجي	1.999	129.897	0.000
العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق الخارجي	1.999	86.618	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

- الإحالات والمراجع :

- ¹ محمد إبراهيم النوايسة (2006)، 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، ص.ص 390-415.
- ² سارة حدة بودريالة (2013)، أهم مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة الخارجية: دراسة استطلاعية لآراء بعض المهنيين، مجلة دراسات - العدد الاقتصادي - المجلد 4، العدد 2، ص.ص 157-181.
- ³ Vivien Beattie, Stella Fearnley and Tony Hines (2013), **Perceptions of Factors Affecting Audit Quality in the Post-SOX UK Regulatory Environment**, Accounting and Business Research, Volume 43, Number 1, p.p. 56-81.
- ⁴ Boumediene Mouhammed Rachid (2014), **Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprises : une lecture théorique et une approche pratique en Algérie**, Thèse de doctorat, Université Abou Bekr Belkaid-Tlemcen.
- ⁵ Alan Kilgore, Graeme Harrison and Renee Radich (2014), **Audit Quality: What's important to users of audit services?** Managerial Auditing Journal, Volume 29, Issue 9, p.p. 776-799.
- ⁶ بودونت أسماء (2016)، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق: دراسة ميدانية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر - بسكرة.
- ⁷ Messahel Sassia et Guettaf Lila (2019), **L'impact des réformes réglementaires récentes sur la qualité du commissariat aux comptes en Algérie : Evaluation de la loi 10/01 à la lumière des recherches académiques et avis de professionnels**, Revue Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, Vol 13 N° 1.
- ⁸ Linda Elizabeth DeAngelo (1981), **Auditor Size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics, Volume 3, Number 3, p 186.
- ⁹ Riadh Manita et Makram Chemangui (2007), **Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : une revue critique**, Manuscrit auteur, publié dans "

COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT", 28^{ème} congrès international de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, France, p3.

¹⁰ Chrles Piot (2005), **Qualité de l'audit, information financière et gouvernance : enjeux et apports**, in Alain Flint, Gouvernement d'entreprise, Deboek université, p 158.

¹¹ سمير كامل محمد عيسى (2008)، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد رقم 45، العدد رقم 2، ص 7.

¹² Jueming Bing, Chu Xing Huang, Anqi Li, Xinyi Zhu (2014), **Audit Quality Research Report**, Australian National Center for Audit and Assurance Research, p3.

¹³ سمير كامل عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 7.

¹⁴ Olivier HERRBACH (2000), **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique**, thèse de doctorat en sciences de gestion, université des sciences sociales-Toulouse 1, p 44.

¹⁵ Marine Portal(2009), **La politique qualité de la certification des comptes publics : Le cas de la cour des comptes**, thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Poitiers, p 188.

¹⁶ Jonas Tritschler (2014), **Audit Quality: Association between published reporting errors and audit firm characteristics**, Springer Gabler, p10.

¹⁷ Benito Arrunada (1999), **The Economics of Audit Quality: Private Incentives and the Regulation of Audit and Non-Audit Services**, Springer Science, New York, p 9.

¹⁸ Makram CHEMANGUI (2004), **Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne : Application selon la démarche du paradigme de Churchill**, thèse de doctorat, université de Franche-Comté et université de Manouba, p 64.

¹⁹ Riadh Manita, Makram Chemangui, Op Cit, p4.

²⁰ Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder (2005), **Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing**, Pearson Education Limited, England, p 85.

²¹ Makram CHEMANGUI, Op Cit, p 64.

²² Alan Kilgore (2007), **Corporate Governance, Professional Regulation and Audit Quality**, Malaysian Accounting Review, Vol. 6, N°1, p 70.

²³ Zoe-Vonna Palmrose (1988), **An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality**, The Accounting Review, Vol. LXIII, N° 1.

²⁴ Chadegani and Mohamed, Op Cit, p 88.

²⁵ Manita et Chemangui, Op Cit, p 11.

²⁶ Seyed Mahmoud Housseinniakani, Helena INACIO, Rui MOTA (2014), **A Review on Audit Quality Indicators**, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management sciences, Vol. 4, N° 2, p 246.

²⁷ Chadegani and Mohamed, Op Cit, p 88.

²⁸ Housseinniakani and Al., Op Cit, p 246.

²⁹ Makram CHEMANGUI, Op Cit, p 65.

³⁰ أمال محمد محمد عوض (2008)، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم 2، المجلد 45، ص 27.

³¹ أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة (2007)، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 27.

³² عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد شامل كامل (2003)، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 46.

³³ محمد سمير الصبان، عبد الله هلال (1998)، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 82.

³⁴ علي عبد القادر الذنبيات (2015)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق، دار وائل، عمان، ص 55.

³⁵ يوسف محمد جربوع (2008)، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ص 173.

³⁶ Mark DeFond, Jieying Zhang (2014), **A Review of archival auditing research**, Journal of Accounting and Economics, N° 58, p 309.

³⁷ يوسف محمود جربوع (2004)، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين، جامعة بغداد، المجلد 26، العدد 76، ص 9.

³⁸ نور وآخرون، مرجع سابق، ص 15.

³⁹ Zulkarnain Muhamad SORI (2009), **Audit Market Competition: Causes and Consequences**, the Icfai University Journal of Audit Practice, Vol. VI, No. 1, p 37.

كيفية الإستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA :

تليبي طارق، سويسي هوارى (2018)، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، مجلة الباحث، المجلد 18(العدد 01)، الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 371-386.