مخاطر مهنة الراجعة على جودة المراجعة

"دراسة تحليلية لآراء عينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر"

د. زين يونس
جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي - الجزائر
zine.younes@yahoo.fr

أ. زين عيسى
جامعة محمد خيضر، بسكرة - الجزائر
Zine.aissa39@gmail.com

The impact of Audit Risk on audit quality

"Analytical Study: A sample of the External Auditor In Algeria"

Zine yones & Zine aissa
Univ of elchahid hamma lakhdar – el oued , Algeria& Univ of Mohamed khider – biskra

Received:11 Mar 2016 *Accepted: 29 Oct 2016* *Published: 30 Dec 2016*

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة، وإبراز مدى أهمية جودة المراجعة بغية المساهمة في تحسين خدمات مكاتب المراجعة بالجزائر، وهذا من خلال دراسة تحليلية للآراء عينة من المراجعين الخارجيين بالجزائر، وأجريت باستخدام استبيان تم تصميمه بالاعتماد على الدراسات السابقة والدراسة النظرية ووزعت على عينة من مراجعين الخارجيين بالجزائر، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن تقليل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف يزيد من جودة المراجعة.

الكلمات المفتاحية: مخاطر المراجعة، جودة المراجعة، المراجع الخارجي، مخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف.

رموز Jel : *M42*

Abstract:

This study aimed mainly to show the impact of Audit Risk on audit quality, highlighting the importance of audit quality in order to contribute to the improvement of services the External Auditors in Algeria. This is through the analytical study of the views of a sample of external auditors in Algeria. Also it was conducted using a questionnaire was designed based on previous studies and theoretical study was distributed to a sample of external auditors in Algeria. This study has concluded that reduce the risks inherent risk, control and risk discovery increases the quality of the audit.

Keywords: *Audit Risk, audit quality, External Auditor, inherent risks, control risks, detection risks*
(JEL) Classification : *M42*

تمهيد:

إثر ظهور افتقاد الثقة في الأسواق وانصراف المستثمرين عنها، نتيجة فقد الثقة في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسات المختلفة، أدت إلى حدوث العديد من الانهيارات على مستوى العديد من الدول.

وقد أكتشف أن هذه الانهيارات أصابت مؤسسات عالمية عملاقة يفترض أنها تتصف بنظم رقابة داخلية على مستوى عال من الفاعلية، ويقوم بمراجعة حساباتها مكاتب مراجعة عالمية، وعلى الرغم من كل هذا سنحت الفرصة للعاملين داخل المؤسسة من أعضاء مجلس إدارة ومديرين وعاملين بصفة عامة إلى تحقيق منافع شخصية غير مشروعة على حساب باقي أصحاب المصالح.

مما جعل مهنة المراجعة أمام مشكلات عديدة ناجمة عن تقصير بعض المراجعين في أداء واجباتهم المهنية مما سبب أضرار مادية لعملائهم الذين يدققون حساباتهم من جهة وباقي أصحاب المصالح من جهة أخرى، ونتيجة لذلك تم رفع دعوي قضائية من المتضررين لدفع التعويضات المناسبة، وفي هذا المجال تعرضت المهنة للهجوم من قبل المجتمع المالي وأدى ذلك إلى زعزعة الثقة في المهنة وزيادة المخاطر المتعلقة بها على المستوى الدولي.

وفي ضل ما سبق لنا تبرز لنا ضرورة استعادة الثقة في مهنة المراجعة وذلك من خلال زيادة جودة المراجعة، حيث إن جودة عملية المراجعة تشكل محط أنظار المشاركين في بيئة المالية.

والجدير بالذكر تأثر الجزائر بالمحيط الدولي والاحداث العالمية، وبالتالي بالتطورات التي تحدثت في مهنة المراجعة والمخاطر الناجمة عنها.

وفي ضوء ما سبق صيغة مشكلة الدراسة كما يلي:

- **ما مدى تأثير مخاطر المراجعة على جودة المراجعة؟**

حتى نستطيع الإجابة على السؤال الرئيس نحاول تجزئته إلى عدة أسئلة فرعية كما يلي:

- ما مدى تأثير مخاطر الملازمة على جودة المراجعة؟
- ما مدى تأثير مخاطر الرقابة على جودة المراجعة؟
- ما مدى تأثير مخاطر الاكتشاف على جودة المراجعة؟

فروض الدراسة:

في ضوء الأسئلة الفرعية صيغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:

- تأثر مخاطر الملازمة على جودة المراجعة.
- تأثر مخاطر الملازمة على جودة المراجعة.
- تأثر مخاطر الملازمة على جودة المراجعة.
-

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى الوصول إلى مجموعة من الأهداف نوجز أهمها فيما يلي:

- التعرف على مخاطر مهنة المراجعة ومكوناتها.
- التعرف على جودة المراجعة والعوامل المؤثر فيها.
- التعرف على تأثير مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة فيما يلي:

- تكمن أهمية الموضوع في الأهمية التي أصبحت تكتسيها مخاطر المراجعة من جهة وجودة المراجعة من جهة أخرى، سواء على المستوى الدولي أو المحلي.
- محاولة معرفة الأثر المترتب من مخاطر مهنة التدقيق على جودة المراجعة.
- قلة الدراسات لموضوع مخاطر المراجعة في البيئة الجزائرية.
- النتائج التي ستتكشف عليها هذه الدراسة والتوصيات التي ستخرج بها.

منهج الدراسة:

بغية الوصول لأفضل الأساليب والطرق للإجابة على إشكالية الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال الرجوع إلى مصدرين من مصادر البيانات وهما:

- المصادر الأولية: وتتمثل باستبيان توزع على عينة من مجتمع الدراسة.
- المصادر الثانوية: وتتمثل بكافة المراجع والكتب والدوريات وجميع أدبيات السابقة التي بحثت في الموضوع أو مواضيع ذات الصلة.

الدراسات السابقة:

- **يوسف محمود جربوع مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة "دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة" سنة 2007:** هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة وقد توصلت إلى أنه على المراجع عند التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها وعند تقييم النتائج ان يأخذ في الاعتبار وجود مخاطر تحريف في القوائم المالية، وأن إدارة المؤسسة هي مسؤولة عن مخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة أما المراجع فهو مسؤول عن مخاطر الاكتشاف.

- **رائد صالح خطيب مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بنموذج مخاطر التدقيق "دراسة ميدانية" سنة 2012:** هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بتطبيق نموذج مخاطر التدقيق وذلك من خلال مخاطر الملازمة، الرقابة والاكتشاف، والتعرف على استجابات المكاتب لهذه المخاطر، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن مكاتب التدقيق في الأردن تلتزم بتطبيق نموذج مخاطر التدقيق بشكل محدود، إذ إنها تلتزم بتحديد مخاطر الاكتشاف وتحليل مخاطر الملازمة والرقابة بشكل محدود.
- **يوسف سعادة وصالح العقدة "تقييم ضبط جودة تدقيق الحسابات في الأردن" سنة 2005:** هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى ممارسة جمعية المحاسبين القانونيين الأردنية لدورها في التفتيش على جودة عمل مكاتب التدقيق وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن جمعية المحاسبين القانونين الاردنيين ومكاتب المحاسبة القانونين تطبق إجراءات لضبط جودة خدمات التدقيق التي تقدمها لعملائها.

الجانب النظري

أولا: المراجعة (مفاهيم وتعاريف)

تعرف المراجعة بأنّه "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بمزاعم عن أحداث وأنشطة اقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه المزاعم وبين المعايير المقررة وتوصيل نتائج هذا التدقيق إلى الأطراف المعنية".□

وعُرفت بأنّها "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات". [بر]

كما عرفت أيضًا بأنها "عملية رقابية تُمارس من طرف مهنيين من أجل المصادقة على صحة ومصداقية القوائم المالية السنوية للمؤسسة محل التدقيق". [تر]

من التعاريف السابقة نستنتج بأن التدقيق أداة رئيسية مستقلة وحيادية تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة، ومن ناحية أخرى فإن التدقيق بمعناه المتطور والحديث والشامل ما هو إلاّ نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع التدقيق.

قبل التطرق إلى مخاطر التدقيق نحاول أن نعرض تعريف المراجع الخارجي فيما يلي:

هو "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" [بر].

وكما عرف أيضًا بأنّه "ذلك الشخص الذي يقوم بتدقيق حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني وحجمها وذلك بطلب من الجمعية العامة للمساهمين وفي أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجيين، كما

يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها، والهدف من كل هذا إعطاء رأي فني محايد حول مدى سلامة القوائم المالية"[سه].

ثانيا: مخاطر المراجعة

سنحاول التطرق إليها من خلال تعريفها ومكونتها كما يلي:

1. **تعريف مخاطر المراجعة:**

تعددت التعاريف الواردة لمخاطر المراجعة باختلاف وجهات نظر الباحثين وسنحاول عرض مجموعة من التعاريف فيما يلي:

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبيين مخاطر المراجعة في نشرة معايير التدقيق رقم 400 بأنها " المخاطر التي تؤدي إلى قيام محافظ الحسابات بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري".[□]

كما عُرفت أيضا بأنها " قبول المراجع الخارجي مستوى معين من عدم التأكد عند أداء وظيفة التدقيق، أي عدم التأكد بخصوص فاعلية نظم المراقبة الداخلية للمؤسسة وأن هناك عدم تأكد بشأن ما إذا كان قد تم عرض القوائم المالية بعدالة". [ل]

وعرفت أيضا بانها " احتمال ابداء رأي غير سليم في القوائم المالية موضع الفحص وذلك بسبب فشل المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي رأيه فيها".[□]

2. **مكونات مخاطر المراجعة**

وتتمثل مكونات مخاطر المراجعة في المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف وفيما يلي نلقي الضوء على هذه المكونات:

- المخاطر الملازمة

يعتبر الخطر الملازم من مكونات مخاطر المراجعة وعوامل أو مؤشرات هذا الخطر لا يمكن تجاوزها عند تخطيط عملية المراجعة، وقد عرفت المخاطر الملازم بأنه " قابلية تعرض رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات لحدوث خطأ جوهري ويكون جوهريا إذا اجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة الحسابات أو عمليات أخرى وذلك مع عدم وجود إجراءات رقابة داخلية "[□].

كما عرفت أيضا بأنها "احتمال وجود أخطأ مادية أو مخالفات، يمكن أن تحدث في نظام معالجة البيانات الخاصة بإعداد القوائم المالية، ومجال هذه المخاطر هو طبيعة نشاط العميل أو الخصائص المميزة لعمليات معينة، أو فاعلية النظام المحاسبي الذي يطبقه العميل وكذلك كفاءة العاملين في مؤسسته"[لح□].

وفيما يخص العناصر التي تؤثر على المخاطر الملازمة وهي□□:

- ✓ **موسمية النشاط.**
- ✓ **حجم المؤسسة وحجم نشاطها.**
- ✓ **طبيعة عمليات المؤسسة وحجم العناصر.**
- ✓ **طبيعة الأخطاء المحتملة.**
- ✓ **الصناعة التي ينتمي إليها العميل.**
- ✓ **المركز المالي للمؤسسة والضغوط التشغيلية التي يتعرض لها والضغوط التنظيمية.**
- ✓ **معدل دوران الإدارة ومجلس الإدارة.**
- ✓ **تاريخ تعديل الأخطاء لحساب معين.**
- ✓ **استخدام التقديرات.**
- ✓ **معدل تغير الإجراءات والأنظمة**

- مخاطر الرقابة

تعددت التعاريف الورد لمخاطر الرقابة وفيما يلي مجموعة من تعريفاتها [12]:

عرفت بأنها "قياس لتقدير محافظ الحسابات لاحتمال اكتشاف الأخطاء التي تتجاوز الحد المقبول في مجموعة معينة من البيانات في الوقت المناسب من قبل نظام الرقابة الداخلية".

كما تعرف أيضا بأنها "الخطأ الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات والذي قد يكون جوهريا إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع أخر من العمليات ولا يمكن منعة أو اكتشافه في وقت أخر عن طريق نظام الرقابة الداخلية".

تقدير المراجع الخارجي لخطر الرقابة الداخلية يبني على دراسات لنظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف والقوة فيه فكلما كان النظام قويا اعتمد محافظ الحسابات عليه وقلل من إجراءات المراجعة التي سيقوم بها وكلما كان النظام ضعيفا قلل من الاعتماد عليه وزاد من إجراءات التدقيق لاحتمال أن نظام الرقابة لم يستطع منع حدوث الأخطاء أو اكتشافها.

- مخاطر الاكتشاف:

ويقصد بخطر الاكتشاف بأنه "احتمال فشل المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية التي لم يتم منع حدوثها أو اكتشافها من خلال نظام الرقابة الداخلية المحاسبية". [13]

وتجدر الإشارة إلى أن خطر المراجعة يمثل احتمال مشترك لمكوناته الثلاثة (الخطر الملازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف) ويعتبر خطر الاكتشاف العنصر الوحيد القابل للتحكم من قبل المراجع من خلال زيادة أو تخفيض حجم الاختبارات الأساسية.

حيث يستطيع المراجع الخارجي التحكم في خطر الاكتشاف في مرحلتي تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة عن طريق القيام بتحليل وتقييم الخطر الحتمي وكذلك فحص وتقدير خطر الرقابة. [1]

ويمكن للمراجع الخارجي تقليل نسبة خطر الاكتشاف عن طريق القيام باختبار الالتزام بنظم الرقابة الداخلية ويقوم بهذا الاختبار عن طريق عمل زيارات متكررة لمواقع وفروع المؤسسة محل المراجعة أسبوعيا أو شهريا وذلك لملاحظة تشغيل أنظمة الرقابة وتزداد أهمية القيام بهذا الاختبار كلما ازدادت نظم المعالجة الآلية تقدما وتعقيدا. [2]

ثالثا: جودة المراجعة

تعتبر جودة المراجعة بحد ذاتها هدفا لمكتب المراجعة، وهي ترتبط بالمراجعة كمنتج وهذا المنتج ينبغي أن يشبع منافع أصحاب الطلب عليه ومن أجل ذلك اهتمت المنظمات المهنية بإنشاء لجان، وإصدار معايير تستهدف الارتقاء بجودة المراجعة. [3]

أولا: تعريف جودة المراجعة

رغم الأهمية التي حضيت بها جودة المراجعة إلا أنه لم يرد لها تعريفا واضحا وشاملا ومتفق عليه من قبل الباحثين والمهنيين، ويرجع ذلك لوجود وجهات نظر متعددة ومختلفة لها، ولقد اخترنا مجموعة من التعاريف التي نستعرضها كما يلي:

عرفها De angele بأنها: "مدى قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الثغرات والمخالفات في النظام المحاسبي للعميل والإفصاح عنها". [4]

عرفت أيضا "بأنها الخصائص التي يتميز بها الرأي الفني المهني للمراجع، والذي يأدي إلى إشباع الحاجات مستخدمي القوائم المالية، وذلك في حدود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة". [5]

عرفت أيضا: "بأنها تلك التي يتحقق فيها تخفيض خطر الاكتشاف إلى النقطة التي عندها يكون خطر المراجعة الكلي عند مستوى منخفض نسبيا". [6]

وكما عرفت أيضا بأنها "أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وفقا للمعايير المهنية للمراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية وضوابط رقابة الجودة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات بما يحقق للأطراف ذات الصلة الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة".

ومن خلال التعريفات السابقة نستنتج بأن جودة المراجعة تتمثل في:

- مدى قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية.
- درجة الثقة التي يقدمها المراجع الخارجي لمستخدمي القوائم المالية من خلال دقة المعلومات المقدمة وخلو القوائم المالية من اية تحريفات جوهرية.
- تخفيض خطر الاكتشاف إلى حد يكون عنده مستوى خطر المراجعة المقبول منخفض إلى أقصى درجة ممكنة.
- مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني.

ثانيا: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة

ونوجز أهم هذه العوامل في العناصر التالية:

1. عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة

تتعلق هذه العوامل بالنقاط التالية:

1.1. خصائص فريق المراجعة

ويركز فيها على:

- الاستقلالية والحياد: التي تعتبر من أهم مقومات مهنة المراجعة، ذلك ان يشترط ألا يكون للمراجع الخارجي أية مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، وألا يكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع لأن تلك المصالح قد تؤثر على استقلاليته.
- التأهيل العلمي والخبرة المهنية: يعتبر هذا العامل من بين العوامل التي تؤثر على كفاءة وفاعلية مهنة المراجعة.
- السمات الشخصية لمحافظ الحسابات: غن العلاقة بين الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية وقواعد السلوك المهني للمراجع الخارجي هي علاقة طردية وتعزيز الاهتمام بها يساعد كثيرا على تحسين جودة الأداء المهني وتتمثل هذه السمات في الصفات السلوكية والقيم الأخلاقية.

2.1. خصائص مكتب المراجعة

ويشمل هذا العامل على النقاط التالية: [ح بر]

- حجم مكتب المراجعة: هذا العامل الذي يعتبر من بين العوامل التي تؤثر على جودة مهنة المراجعة.
- عدد الدعاوي القضائية المرفوعة: يعتبر تصاعد عدد الدعاوي القضائية المرفوعة مؤشرا واضحا على عدم قدرة مكتب المراجعة على اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، حيث تتعرض المكاتب إلى خسائر مادية كبيرة والمسائلة القانونية إضافة إلى فقدانه ثقة الجمهور وبالتالي تفقد المهنة جودتها.

1.1. المنافسة والأتعاب:

أتعاب محافظ الحسابات هي تلك الأتعاب التي يتقاضاها مقابل عمله ويؤدي انخفاض الأتعاب إلى عزوف المهنيين عن مزاولة المهنة وهذا يؤثر سلبيا على جودة العمل المنجز.

2. عوامل مرتبطة بعملية المراجعة

وهي كالتالي: بر

1.2. تخطيط أعمال التدقيق

يعتبر التخطيط ضروري لضمان تنفيذ المهمة بفاعلية وكفاءة وتخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول.

2.2. دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر:

يعتبر فهم محافظ الحسابات للنظام المحاسبي والرقابة الداخلية للعميل سينعكس بالإيجاب على جودة المهنة من خلال التخطيط الجيد والتحكم في مخاطر المراجعة وتصحيح الاختلالات إلى أقصى حد ممكن.

1.2. كفاية أدلة الإثبات:

حيث يجب أن تكون أدلة الإثبات ذات موثوقية وملائمة لكي يعتمد عليها المراجع الخارجي في تدعيم رأيه، بحيث ينعكس ذلك على جودة أدائه من خلال التأكيد على الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافه.

1.2. التقرير والإفصاح:

يعتبر تقرير محافظ الحسابات هو حصيلة عملية المراجعة بحيث كلما كان التقرير ذا جودة كلما سهلت عملية الاتصال بينه وبين قارئي القوائم المالية مما ينعكس إيجابا على جودة الأداء.

3. عوامل مرتبطة بالأطراف الخارجية:

ويركز هذا العنصر على:

1.3. المؤسسة محل المراجعة.

2.3. مستخدمي القوائم المالية.

1.3. المنظمات المهنية.

الجانب التطبيقي

من خلال هذا الجانب سنحاول التعريف بالعينة المدروسة وبالطريقة المنتهجة في هذه الدراسة ألا وهي الاستبيان، وتحليل محاوره.

أولا: عينة وأدوات وأسلوب الدراسة

1. عينة الدراسة وأداتها

تتكون عينة الدراسة من مجموعة من مراجعين الخارجيين المدرجين بجدول الغرفة الوطني لمحافظي الحسابات بالجزائر لسنة 2015.

اما فيما يتعلق بأداة الدراسة فقد قمنا باستخدام استبيان يتكون من جزئين أساسيين، حيث خصص الجزء الأول للمجيب على الاستبيان ومعلوماته الشخصية من خلال (الجنس، العمر، المؤهل العلمي...)، والجزء الثاني فقد خصص للفرضيات المطروحة والعناصر ذات العلاقة، وقد قسم بدوره إلى ثلاث عناصر أساسية تمثلت في الفرضيات الأساسية والتي تحوي بدورها على عدة فقرات فرعية:

المحور الأولى: تأثير مخاطر الملازمة على جودة المراجعة، ويتكون من 7 فقرات.

المحور الثانية: تأثير مخاطر الملازمة على جودة المراجعة، ويتكون من 7 فقرات.

المحور الثالثة: تأثير مخاطر الملازمة على جودة المراجعة، ويتكون من 9 فقرات.

وللإشارة استعملنا مقياس ليكارت الخماسي في الترميز حول إجابات أفراد العينة عن الأسئلة والجدول التالي يوضح هذا المقياس:

الجدول رقم (01): يوضح عملية ترميز خيارات الإجابة

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الترميز	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على جدول ليكارت الخماسي

2. **المعالجة الإحصائية للدراسة**

بعد ما أتممنا عملية تحصيل استمارات الاستبيان الصالحة للدراسة التي بلغت 50، تم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة باسم (Statistique Package For Social Science) والذي يرمز له بـ (SPSS) الإصدار 19.

انتهجنا في تحليلنا الأسلوب الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر المتوسطات الحسابية لمعرفة اتجاهات وميول آراء أفراد العينة حول كل الأسئلة المطروحة وكذا الانحراف المعياري، كما استخدمنا في تحليلنا لعبارات الاستبيان اختبار ستيودنت أو ما يعرف أيضا بـ (T-test)، وذلك بغرض تعميم الدراسة على المجتمع.

ثانيا: تحليل نتائج الدراسة

من خلال هذا المبحث سنقوم بالتطرق للنتائج المتحصل عليها وتحليلها سواء لخصائص العينة أو محاور الاستبيان التي ومن خلالها سنحاول الوصول إلى الهدف المنشود من هذه الدراسة.

1. **وصف خصائص عينة الدراسة**

سنقوم من خلال هذا العنصر باستعراض أهم مميزات العينة المدروسة.

- **الجنس**

الجدول رقم (02): يوضح تنوع العينة حسب الجنس

الجنس	ذكر (1)	أنثى (2)	المجموع
التكرارات	50	00	50
النسبة %	100	00	100

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال هذه النتائج أن كل عينة الدراسة ذكور وذلك يرجع لسيطرتهم على هذه المهنة.

- **العمر**

الجدول رقم (03): يوضح تنوع العينة حسب العمر

العمر	أقل من 25 سنة	بين 25 و35 سنة	بين 35 و50 سنة	أكثر من 50 سنة	المجموع
التكرار	00	10	32	08	50
النسبة %	00	20	64	16	100

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج الاستبيان

نلاحظ أن أكثر من نصف العينة تتراوح أعمارهم ما بين 35 و50 سنة وذلك بما نسبته 64 %، أما الفئة التي تتراوح أعمارهم ما بين 25 و35 سنة تقدر بنسبة 20 %، والباقي من فئة أكثر من 50.

- **المؤهل العلمي**

الجدول رقم (04): يوضح تنوع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي (الشهادة)	ليسانس (1)	ماجستير(2)	دكتوراه (3)	شهادات أخرى (4)	المجموع
التكرار	39	06	05	00	50
النسبة %	78	12	10	00	100

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج الاستبيان

نلاحظ أن معظم عينة الدراسة من حاملي شهادة ليسانس وذلك بنسبة تقارب 78% وهذا ما ينعكس بالإيجاب على الدراسة (يزيد في دقة المعلومات)، تليها فئة الدكتوراه والماجستير فكنتا 10 و12 %، أما الفئة الأخرى والتي تتمثل في شهادات أخرى فكانت نسبتها 0.00%.

- **الخبرة**

الجدول رقم (05): يوضح تنوع العينة حسب الخبرة

الخبرة	أقل من 5 سنوات (1)	من 5 إلى 10 سنوات(2)	من 10 إلى 15 سنة (3)	أكثر من 15 سنة(4)	المجموع
التكرار	00	14	27	9	50
النسبة %	00	28	54	18	100

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج الاستبيان

نلاحظ أن أغلب عينة الدراسة ذوي الخبرة بما يفوق العشر سنوات وما يقل عن 15 سنة وذلك بنسبة 54 %، وبلغ حجم العينة من ذوي الخبرة ما بين 5 و10 سنوات 28 %، والعينة ذوي الخبرة أكثر من 15 سنة نسبة 18 %.

2. **تحليل نتائج الفرضيات الفرعية**

- **تحليل فقرات المحور الأول:**

وسيتم عرض النتائج المتحصل عليها في الجداول الموالية:

الجدول رقم (06): تحليل فقرات المحور الأول "أثر المخاطر الملازمة على جودة المراجعة"

الترتيب	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
1	التغيير في الإجراءات والأنظمة داخل المؤسسة يسهم في التأثير على جودة المراجعة	1.6	0.649	13.0085	0.0000
2	يتغير مستوى جودة التدقيق حسب طبيعة العمليات وحجم المؤسسة محل التدقيق	1.8	1.659	9.7211	0.0000
3	تشكل طبيعة الأخطاء التي يتوقع محافظ الحسابات اكتشافها عاملا مؤثرا في جودة المراجعة	2.2	0.609	16.2635	0.0000
4	التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية يزيد من جودة المراجعة	1.8	0.506	12.4097	0.0000
5	تغيير مجلس الإدارة يؤثر في مستوى جودة المراجعة بشكل ملحوظ	1.6	0.537	12.4097	0.0000
6	تؤثر دقة ووضوح المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي على مستوى جودة المراجعة	1.4	0.716	3.1063	0.0125
7	تقلل التطورات التكنولوجية السريعة في مستوى جودة المراجعة بشكل ملحوظ	1.8	0.579	12.3057	0.0000
	المجموع	1.74	0.500	20.3489	0.0000

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج SPSS.

تشير بيانات الجدول رقم (06) وفقا لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي:

✓ من خلال الفقرة الأولى نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 1.6 وانحراف معياري قيمته 0.946، الأمر الذي يؤكد بأن التغيير في الإجراءات والأنظمة داخل المؤسسة يسهم في التأثير على جودة المراجعة.

✓ من خلال الفقرة الثانية نرى بأن آراء عينة الدراسة اتجهت بشكل كبير إلى الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.8 وانحراف معياري قيمته 1.659، مما يؤكد بأنه يتغير مستوى جودة المراجعة حسب طبيعة العمليات وحجم المؤسسة محل التدقيق.

✓ من خلال الفقرة الثالثة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 2.2 وانحراف معياري قيمته 0.609، مما يؤكد بأن طبيعة الأخطاء التي يتوقع محافظ الحسابات اكتشافها تشكل عاملا مؤثرا في جودة المراجعة.

✓ من خلال الفقرة الرابعة نلاحظ بأن آراء عينة الدراسة اتجهت نحو الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.8 وانحراف معياري قيمته 0.506، مما يثبت بأن التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية يزيد من جودة التدقيق.

✓ من خلال الفقرة الخامسة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 1.6 وانحراف معياري قيمته 0.537، مما يوضح لنا بأن تغيير مجلس الإدارة يؤثر في مستوى جودة المراجعة بشكل ملحوظ.

✓ من خلال الفقرة السادسة نلاحظ بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى موافق بشدة بمتوسط حسابي قدره 1.4 وانحراف معياري قيمته 0.716، والذي يعطينا فكرة بأن دقة ووضوح المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي تؤثر على مستوى جودة المراجعة.

✓ من خلال الفقرة السابعة نلاحظ بأن آراء أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 1.8 وانحراف معياري قيمته 0.597، مما يبين بأن تقلل التطورات التكنولوجية السريعة من مستوى جودة المراجعة بشكل ملحوظ.

وبصفة عامة بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور 1.74 ولقد بلغة قيمة T المحسوبة 20.3489 وهي أكبر من القيمة المجدولة وبلغ مستوي المعنوية 0.0000 وهو أقل من 0.05 مما يعني قبول فرضية الحور الأول "يوجد تأثيرذا دلالة إحصائية لمخاطر الرقابة على جودة المراجعة عند مستوى معنوية α تساوي 0.05 ".

- **تحليل فقرات المحور الثاني**

وسيتم عرض النتائج المتحصل عليها في الجداول الموالية:

الجدول رقم (07): تحليل فقرات المحور الثاني "أثر مخاطر الرقابة على جودة المراجعة"

الترتيب	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	مستوى المعنوية
1	يؤثر مستوى جودة المراجعة بكفاءة وفعالية استخدام الرسومات البيانية والخرائط في الشركة.	2	1.001	7.5392	0.0000
2	دراسة الوقت والحركة تؤدي إلى الزيادة في جودة المراجعة	1.6	0.409	5.9207	0.0000
3	تحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية ومتابعتها يساعد في زيادة جودة المراجعة	1.6	0.769	7.5392	0.0000
4	المحافظة على نظام مستمر للبرامج التدريبية للعاملين يؤدي إلى زيادة مستوى جودة المراجعة	2	0.857	5.9207	0.0000
5	فعالية وكفاءة إجراءات حماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية يزيد من مستوى جودة المراجعة	1.6	0.925	6.6880	0.0000
6	ارتفاع مستوى فاعلية إجراءات أنظمة الضبط والرقابة على عمليات المؤسسة اليومية يسهم في زيادة مستوى جودة المراجعة	1.4	0.828	7.8000	0.0125
7	يؤثر نوع اختيار إجراءات المراجعة المناسبة المطبقة في عملية الفحص في زيادة مستوى جودة المراجعة	2.2	0.769	8.8994	0.0000
المجموع	1.77	0.857	18.4181	0.0000	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج SPSS.

تشير بيانات الجدول رقم (07) وفقا لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي:

- ✓ من خلال الفقرة الأولى نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 2 وانحراف معياري قيمته 1.001، الأمر الذي يؤكد أن مستوى جودة التدقيق يتأثر بكفاءة وفعالية استخدام الرسومات البيانية والخرائط في الشركة.

- ✓ من خلال الفقرة الثانية نرى بأن آراء عينة الدراسة اتجهت بشكل كبير إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.16 وانحراف معياري قيمته 0.409، مما يؤكد بأن دراسة الوقت والحركة تؤدي إلى الزيادة في جودة المراجعة.
- ✓ من خلال الفقرة الثالثة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.16 وانحراف معياري قيمته 0.769، مما يؤكد بأن تحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية ومتابعتها يساعد في زيادة جودة المراجعة.
- ✓ من خلال الفقرة الرابعة نلاحظ بأن آراء عينة الدراسة اتجهت نحو الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 2 وانحراف معياري قيمته 0.857، مما يثبت بأن أفراد عينة الدراسة يرون بأن المحافظة على نظام مستمر للبرامج التدريبية للعاملين بالمحاسبة يؤدي إلى زيادة مستوى جودة المراجعة.
- ✓ من خلال الفقرة الخامسة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 1.6 وانحراف معياري قيمته 0.925، مما يوضح لنا بأن فعالية وكفاءة إجراءات حماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية يزيد من مستوى جودة المراجعة.
- ✓ من خلال الفقرة السادسة نلاحظ بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى موافق بشدة بمتوسط حسابي قدره 1.4 وانحراف معياري قيمته 0.828، والذي يعطينا فكرة بأن ارتفاع مستوى فاعلية إجراءات أنظمة الضبط والرقابة على عمليات المؤسسة اليومية يسهم في زيادة مستوى جودة المراجعة.
- ✓ من خلال الفقرة السابعة نلاحظ بأن آراء أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 2.2 وانحراف معياري قيمته 0.769، مما يبين يؤثر نوع اختيار إجراءات المراجعة المناسبة المطبقة في عملية الفحص في زيادة مستوى جودة المراجعة.

وبصفة عامة بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور 1.77 ولقد بلغة قيمة T المحسوبة 18.4181 وهي أكبر من قيمة المجدولة وبلغ مستوي المعنوية 0.0000 وهو أقل من 0.05 مما يعني قبول فرضية المحور الثاني "يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية لمخاطر الرقابة على جودة المراجعة عند مستوى معنوية α تساوي 0.05 ".

- **تحليل فقرات المحور الثالث**

وسيتم عرض النتائج المتحصل عليها في الجداول الموالية:

الجدول رقم (08): تحليل فقرات المحور الثالث "أثر مخاطر الاكتشاف على جودة المراجعة"

الترتيب	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	مستوى المعنوية
1	التحقق من التطبيق السليم لإجراءات التدقيق يزيد من جودة المراجعة	2.2	0.793	7.5392	0.0000
2	تفاوت مستوى الخبرة بين المدققين يؤثر في دقة تفسير نتائج المراجعة وبالتالي مستوى الجودة	3	0.814	5.9207	0.0000
3	التخطيط الجيد لعملية التدقيق والدقة في تحديد نطاقه يزيد من جودة المراجعة	1	0.591	6.6880	0.0000
4	يؤثر اختيار المساعدين في مستوى جودة المراجعة	1.4	0.753	8.0051	0.0000
5	التأكد من بذل العناية الكافية والاهتمام في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية يزيد في مستوى جودة المراجعة	1.6	0.462	6.9374	0.0000
6	استخدام أسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه بفاعلية وكفاءة يزيد من جودة عملية المراجعة	2.4	0.702	8.7043	0.0125
7	مقارنة البيانات الحالية مع البيانات السابقة للعميل بشكل جيد وكفاءة وفاعلية يزيد من جودة المراجعة	1.4	0.753	8.4215	0.0000
8	يسهم اكتشاف الأخطاء بمقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية والتي لا يكتشفها نظام الرقابة، في زيادة جودة المراجعة	1.6	0.462	6.3156	0.0000
9	تتأثر جودة التدقيق بتحديد الأخطاء المحاسبية بالاختبارات التفصيلية	2	0.702	7.6945	0.0000
المجموع		1.88	0.769	19.6507	0.0000

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج SPSS.

تشير بيانات الجدول رقم (08) وفقا لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي:

- ✓ من خلال الفقرة الأولى نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 2.2 وانحراف معياري قيمته 0.793، الأمر الذي يؤكد أن التحقق من التطبيق السليم لإجراءات المراجعة يزيد من جودة المراجعة.
- ✓ من خلال الفقرة الثانية نرى بأن آراء عينة الدراسة اتجهت إلى المحايد وذلك بمتوسط حسابي قدره 3 وانحراف معياري قيمته 0.814، مما يؤكد بأن تفاوت مستوى الخبرة بين المدققين لا يؤثر في دقة تفسير نتائج المراجعة وبالتالي مستوى الجودة.
- ✓ من خلال الفقرة الثالثة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1 وانحراف معياري قيمته 0.591، مما يؤكد بأن التخطيط الجيد لعملية المراجعة والدقة في تحديد نطاقه يزيد من جودة المراجعة.
- ✓ من خلال الفقرة الرابعة نلاحظ بأن آراء عينة الدراسة اتجهت نحو الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.4 وانحراف معياري قيمته 0.753، مما يثبت بأن اختيار المساعدين يؤثر في مستوى جودة المراجعة.
- ✓ من خلال الفقرة الخامسة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 1.6 وانحراف معياري قيمته 0.462، مما يوضح لنا بأن التأكد من بذل العناية الكافية والاهتمام في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية يزيد في مستوى جودة المراجعة.
- ✓ من خلال الفقرة السادسة نلاحظ بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى موافق بمتوسط حسابي قدره 2.4 وانحراف معياري قيمته 0.702، والذي يعطينا فكرة بأن استخدام أسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه بفاعلية وكفاءة يزيد من جودة عملية المراجعة.
- ✓ من خلال الفقرة السابعة نلاحظ بأن آراء أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى الموافقة بشدة بمتوسط حسابي قدره 1.4 وانحراف معياري قيمته 0.753، مما يبين بأن مقارنة البيانات الحالية للعميل مع بياناته السابقة بشكل جيد وكفاءة وفاعلية يزيد من جودة المراجعة.
- ✓ من خلال الفقرة الثامنة نلاحظ بأن آراء أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 1.6 وانحراف معياري قيمته 0.462، مما يبين أن اكتشاف الأخطاء من خلال مقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية والتي لا يكتشفها نظام الرقابة، تسهم في زيادة جودة المراجعة.

وبصفة عامة بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور 1.88 ولقد بلغة قيمة T المحسوبة 19.6507 وهي أكبر من قيمة المجدولة وبلغ مستوي المعنوية 0.0000 وهو أقل من 0.05 مما يعني قبول فرضية المحور الأول "يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية للمخاطر الاكتشاف على جودة المراجعة عند مستوى معنوية α تساوي 0.05 ".

الخاتمة

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدنها والتي جمعت بين الدراسة النظرية والدراسة العملية، توصل الطالب من خلالها أثناء اختبار الفرضيات إلى مجموعة من النتائج وخرجنا بمجموعة من التوصيات نوجزها فيما يلي:

نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نلخصها فيما يلي:

- ❖ تأثر مخاطر الملازمة على جودة المراجعة من خلال:
  - ✓ تأكد محافظ الحسابات من تغير في الإجراءات والأنظمة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية، ودقة ووضوح المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي داخل المؤسسة يسهم في تحسين من جودة المراجعة.
  - ✓ طبيعة الأخطاء التي يتوقع محافظ الحسابات اكتشافها تشكل عاملا مؤثرا في جودة المراجعة كما يتغير مستواها حسب طبيعة العمليات وحجم المؤسسة ومعدل دوران مجلس إدارتها، ومدى مواكبتها للتطورات التكنولوجيا.
- ❖ تأثر مخاطر الرقابة على جودة المراجعة من خلال:
  - ✓ فعالية وكفاءة إجراءات حماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية والتقارير الدورية وتحليل البيانات التي توفرها يزيد من مستوى جودة المراجعة.
  - ✓ ارتفاع مستوى فاعلية إجراءات أنظمة الضبط والرقابة على عمليات المؤسسة اليومية، والمحافظة على نظام مستمر للبرامج التدريبية للعاملين بالمحاسبة يسهم في زيادة مستوى جودة المراجعة.
- ❖ تأثر مخاطر الاكتشاف على جودة المراجعة وذلك من خلال:
  - ✓ اختيار المساعدين بعناية والمحافظة على نظام مستمر لبرامج تدريبهم يزيد من جودة المراجعة.
  - ✓ التأكد من بذل العناية الكافية والاهتمام في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية والتحقق من التطبيق السليم لإجراءات التدقيق يزيد في مستوى جودة المراجعة.
  - ✓ استخدام أسلوب مقارنة البيانات بفاعلية وكفاءة، سواء بين سنوات مختلف لبيانات العميل نفسه أو مع بيانات مؤسسات أخرى تعمل في نفس نشاطه يزيد من جودة عملية المراجعة.
  - ✓ اكتشاف الأخطاء من خلال مقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية والتي لا يكتشفها نظام الرقابة، تسهم في زيادة جودة المراجعة.

التوصيات:

من خلال النتائج التي توصلنا إليها في دراستها نقدم مجموعة من التوصيات والمتمثلة في الآتي:

- ✓ العمل على وضع شروط تضمن العناية المهنية من محافظي الحسابات في اختيارهم لمساعديهم.
- ✓ إلزام محافظ الحسابات بتحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية ومتابعتها، وقياس مدى فعالية وكفاءة إجراءات حماية الأصول، وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية، وكذلك قياس مستوى فعالية إجراءات أنظمة الضبط والرقابة على عمليات المنشأة اليومية لأن ذلك يساعد في تخفيض مخاطر الرقابة.
- ✓ العمل على تعزيز قدرة محافظ الحسابات في تقليل المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، وكذلك توفير الاهتمام الشخصي للعميل وتفهم المدققين لمشكلات العملاء، حيث إن ذلك يحافظ على استقلال محافظ الحسابات، ويسهم بشكل واضح في رفع جودة المراجعة.
- ✓ حث محافظي الحسابات على مقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية لأن ذلك يسهم في اكتشاف الأخطاء التي لا يكتشفها نظام الرقابة، والتأكد من بذل العناية الكافية والاهتمام في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية.
- ✓ ضرورة انشاء هيئة مستقلة تابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تعمل على مراقبة جودة المراجعة التي تقدمها مكاتب المراجعة.
- ✓ تضمين تقرير محافظ الحسابات فقرة تشير الى تقديرهم لمخاطر المراجعة وكيفية استجابتهم لها.
- ✓ العمل على تضمين المناهج الدراسية في الجامعات بموضوعات ذات علاقة بمخاطر المراجعة، بالإضافة الى ادراج برامج وندوات تكوينية لتعزيز وتطوير جودة المراجعة.

آفاق الدراسة:

- ✓ تأثير استخدام المؤسسات لنظم المعلومات الالكترونية على مخاطر المراجعة فيها.
- ✓ دراسة لواقع الالتزام باستخدام مدخل مخاطر التدقيق من طرف مكاتب المراجعة بالجزائر.
- ✓ أثر حوكمة المؤسسات على جودة المراجعة.

قائمة المراجع:

[1]. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص: 17.

[2]. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص:11.

[3]. Mokhtar BELAIBOUD, **Pratique de L'Audit**, Berti Editions, Alger, 2005, P : 4.

4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10- 01 الصادر في 29 جوان 2010، **المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، المادة 22، ص: 07.

5. J.f. Gavanou, et autres, **Controlor & Auditor**, Dunod, Paris, 2006, p: 27.

[6]. رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، دارة هومة، الجزائر، 2013، ص: 230.

[7]. نفس المرجع، ص: 230،231.

[8]. مرشد عيد المصدر، **أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق – دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة-** ، رسالة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص المحاسبة والتمويل غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2013، ص31.

9 . محمد الصبوني وعوض لبيب ـ **أصول المراجعة المكتب الجامعي الحديث** ـ الإسكندرية ـ 1998 ـ ص149.

[10]. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2010، ص267.

[11]. مرشد عيد المصدر، مرجع سبق ذكره، ص32.

[12]. نفس الرجع السابق، ص33.

[13]. صادق حامد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص:339.

[14]. نفس المرجع السابق، ص339.

[15]. رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص:257.

[16]. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص:69.

17 Mahdi Salhi, **An Investigation of the Effects of Audit Quality On accrual Reliability Of Listed Companies on Tahran Stock Exchange**, Islamic University Review Of International Comparative Management, 2010, p: 941.

[18]. محمد سالم أبو يوسف، **تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقا لمعايير التدقيق الدولي رقم 220 - دراسة تطبيقية-** ، رسالة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص المحاسبة والتمويل غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2011، ص25.

[19]. محمد سامي راضي، **موسوعة المراجعة المتقدمة**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2011، ص: 329.

[20]. شحاته السيد شحاته، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2014، ص، ص: 12، 13.

[21]. قطاف نبيل، العمري أصيلة، تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، **الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، يومي 20- 21 نوفمبر 2013، ص: 08.