

المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار - إيليزي (الجزائر)
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبية



دور معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين
جودة التدقيق الخارجي
دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطالبتين:

رقعي شهيناز

زرقاط مريم

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
د. ضياء الدين براهيم	أستاذ محاضر	المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
د. ستي سيد أحمد	أستاذ محاضر	المركز الجامعي إيليزي	مشرفا
أ.د عبد الغني بن حامد	أستاذ التعليم العالي	المركز الجامعي إيليزي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2023

الإهداء

بعد إتمام هذا العمل المتواضع لا يسعني إلا أن أحمد الله عز وجل الذي وفقنا لبلوغ هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية أهدى ثمرة

جهدى هذا إلى من لها كل الفضل في بلوغ هذه المرحلة من حياتى وأعطتنى الحياة التى كانت تتمناها لنفسها

والتي بدونها لم أكن سأحقق أيا مما وصلت إليه في حياتى

إليك يا حبيبتي قلمي أمي

إلى من هم سندي وقوتي ومصدر سعادتي وثقتي

إلى إخوتي محمد وعلي

إلى من جمعني بهم الأيام في الحياة الجامعية إلى من تشاركت معهم أحدى الذكريات

إلى كل من لم يدخر جهدا في مساعدتي وإلى كل من ساهم في تلقيني ولو حرف في حياتى الدراسية

شهريناز

الإهداء

إلى الأميرة أمي وقد ورثت في جوفها كيف أكون إنسانا قبل أن أصرخ صرختي الأولى في هذا العالم

وإلى الطيب والدي وقد ربيت في كنفه على أن أكون صادقة قبل أن أخطو خطوتي الأولى في طريق الحياة

إلى مصدر أجلي وقوتي عربي

إلى كل يد صافحتها يوما عن ظهر قلب

مريم

شكر وعرفان

الحمد والشكر لله الذي يسر لنا إتمام هذا العمل ورزقنا الصحة والعافية قبل وبعد إنجازه ووفقنا

في المشوار الدراسي.

ثم الصلاة والسلام على نبينا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين.

نتقدم ببالغ الشكر وعظيم امتناننا إلى أستاذنا الكريم **ستي سيد أحمد** على حسن إشرافه وعلى ما بذله من

توجيهات سديدة وإرشادات قيمة، كما لا ننسى أن نتقدم بحميد الشكر إلى **الأستاذ محمد الشريف الأمين** و

الأستاذ ميديون عبد الباسط

على مساعدتهما لنا في إنجاز هذا العمل.

نشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد ولو بكلمة طيبة

شهريناز و مریم

الفهرس

قائمة المحتويات:

الصفحة	الموضوع
I-II	إهداء
III	شكر وعرفان
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال البيانية
VII	قائمة الملاحق
VIII	قائمة الاختصارات والرموز
أ...	مقدمة
02	الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة
03	المبحث الأول: الأدبيات النظرية لأدلة الإثبات ومعايير التدقيق وجودة التدقيق الخارجي
24	المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومناقشتها
32	الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية
34	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
39	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وإختبارها
49	المبحث الثالث: نتائج الدراسة ومناقشتها
62	خاتمة
65	المراجع.
	الملاحق
	الفهرس

قائمة الجداول:

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
9-8	قائمة معايير التدقيق الدولية (IAS) حسب إصدار 2020	1-1
10	المقرارات المتضمنة معايير التدقيق الجزائية	2-1
36	ترميز مقياس ليكارت الثلاثي	1-2
36	تصنيف الاستبيانات	2-2
37	فقرات الاستبيان ومصادرها	3-2
37	نتائج اختبار صدق وثبات الاستبيان	4-2
39	مجالات المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت مع تقييمها	5-2
39	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	6-2
40	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	7-2
41	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	8-2
42	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي	9-2
43	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	10-2
45	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول متغير تدقيق الحسابات	11-2
47	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول متغير جودة المعلومات المحاسبية	12-2
49	علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة	13-2
50	معامل التحديد-معامل التحديد المعدل-معامل الارتباط البسيط	14-2
51	تحليل التباين (ANOVA)	15-2
51	تقدير معاملات النموذج واختبارها	16-2

قائمة الاشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1-1	النموذج النظري للدراسة	30
1-2	توزيع أفراد دراسة العينة حسب الجنس	40
2-2	توزيع أفراد دراسة العينة حسب الفئة العمرية	41
3-2	توزيع أفراد دراسة العينة حسب المستوى التعليمي	42
4-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة	43
5-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	44
6-2	إختبار التوزيع الطبيعي للبواقي	52
7-2	النموذج النهائي للدراسة	52

قائمة الملحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق
الملحق الأول	استبانة الدراسة
الملحق الثاني	معامل الثبات للاستمارة
الملحق الثالث	توزيع أفراد العينة حسب الجنس
الملحق الرابع	توزيع أفراد العينة حسب العمر
الملحق الخامس	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي
الملحق السادس	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة
الملحق السابع	توزيع أفراد العينة حسب المهنة
الملحق الثامن	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغير تدقيق الحسابات
الملحق التاسع	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغير جودة المعلومات المحاسبية
الملحق العاشر	العلاقة الارتباطية بين تدقيق الحسابات وجودة المعلومات المحاسبية
الملحق الحادي عشر	تحليل التباين ANOVA
الملحق الثاني عشر	تقدير معاملات النموذج واختبارها

قائمة الاختصارات والرموز:

الرمز	اسم الرمز
SPSS	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
Sig	مستوى المعنوية
F	اختبار فيشر
T	اختبار T-test
β	المعاملات المعيارية
ANOVA	تحليل التباين الأحادي

مقدمة

1.1. توطئة:

باعتبار القوائم المالية مصدرا أساسيا للمعلومات المحاسبية للمؤسسات الإقتصادية و الركيزة الأساسية لاتخاذ القرارات، وجب أن تكون ذات مصداقية كبيرة وجودة مرتفعة وذلك لتحسين واقع الممارسة المهنية ورفع مستوى أداء المهنيين وهذا بهدف اللجوء إلى جهاز رقابي يراقب ويضبط الممارسات المحاسبية.

يعد التدقيق الخارجي الذي يستند على أدلة الإثبات كمرحلة جوهرية من مراحل التدقيق، فهي الأساس الذي من خلاله يبدي المدقق الخارجي رأيه المهني المحايد حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية، ولذلك وجب أن تتصف أدلة الإثبات المتحصل عليها بالكفاية والملائمة لما لها من تأثير على جودة التدقيق الخارجي، وحتى يتحقق ذلك يجب الالتزام بمعايير التدقيق الخاصة بأدلة الإثبات.

ولهذا قامت الدولة الجزائرية بإصدار قوانين وتشريعات وكذا معايير تدقيق محلية مشتقة من المعايير الدولية وتلائم مع بيئتها الإقتصادية وذلك بهدف تحسين جودة التدقيق الخارجي.

2.1. إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة على النحو التالي:

"ما مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي ؟

3.1. فرضية الدراسة:

بناء على الإشكالية الرئيسية المطروحة تمت صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

"تساهم معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي"

4.1. مبررات اختيار الموضوع:

يرتكز سبب اختيار موضوع دور معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي على جملة من الدوافع والاعتبارات من بينها:

- اعتبار معايير التدقيق الجزائرية أمرا مستحدثا و جديدا في أوساط مدقي الحسابات الخارجيين والمحاسبين بالجزائر؛
- الرغبة في التعرف على معايير التدقيق الجزائرية والأهمية البالغة التي يحتلها الموضوع في الميدان الإقتصادي؛
- الرغبة إثراء مكتبة المركز الجامعي بهذه الدراسة .

5.1. أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية هذه الدراسة في معرفة مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في ضبط وتنظيم أداء المهنيين و الممارسات المحاسبية ولجعل أدلة الإثبات ذات قيمة فعلية لتحسين جودة التدقيق الخارجي.

6.1. أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بشكل رئيسي إلى التعرف على دور معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي من خلال القيام بدراسة ميدانية على عينة من محافضي الحسابات والخبراء المحاسبين وينبثق من هذا الهدف جملة من الأهداف الفرعية وهي:

- التعرف على أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها؛
- إبراز دور معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛
- الوقوف على أهمية جودة التدقيق الخارجي و العوامل المؤثرة فيها ؛
- تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق.

7.1. حدود الدراسة:

يهدف الإمام بمختلف جوانب الإشكالية المطروحة فقد تم تحديد هذه الدراسة كما يلي:

- الحدود الموضوعية:
- تجسدت في الجانب النظري للدراسة حيث اقتصر على الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات وجودة التدقيق الخارجي.

- الحدود المكانية:

شملت فئتين محافضي الحسابات والخبراء المحاسبين

- الحدود الزمنية:

تمت الدراسة في حدود الفترة الزمنية الممتدة من شهر جانفي إلى غاية شهر ماي من سنة 2023.

8.1. المنهج والأدوات المستعملة:

قصد الإجابة على الإشكالية السالفة الذكر وتحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة، فقد تم الاعتماد على منهجين: الأول يتعلق بالجانب النظري وهو المنهج الوصفي المعتمد على عدة مراجع تمثلت في المجالات العلمية المحكمة، المؤتمرات العلمية، الكتب، أطروحات الدكتوراه، ومذكرات الماجستير؛

أما فيما يخص المنهج الثاني فقد تمثل في المنهج التحليلي الذي يركز على تحليل نتائج الدراسة التطبيقية بالإعتماد على الاستبيان كأداة جمع البيانات واستخدام برنامج (SPSS V.26) لتحليلها.

9.1. هيكل الدراسة:

من أجل الإحاطة بالنواحي المفاهيمية لموضوع الدراسة ومحاولة تشخيصها في الواقع تم تناول هذه الدراسة من جانبين هما النظري والتطبيقي مسبقين بمقدمة وتليهما خاتمة. وبذلك فقد تمثلت هيكلية الدراسة كالتالي:

1.9.1. الجانب النظري: احتوى على جزأين رئيسيين، تضمن الجزء الأول الأدبيات النظرية لكل أدلة الإثبات ومعايير التدقيق، في حين تضمن الجزء الثاني الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة كما شمل النموذج النظري للدراسة.

2.9.1. الجانب التطبيقي: تضمن جزأين، بحيث شمل الجزء الأول طريقة الدراسة والأدوات المستعملة فيها، أما الجزء الثاني فقد تم فيه عرض نتائج الدراسة ومن تم اختبار الفرضيات.

10.1. صعوبات الدراسة:

تمثلت الصعوبات التي تمت مواجهتها أثناء انجاز هذه الدراسة في:

- عدم تجاوب بعض محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين مع الإستبيان المرسل إليهم.

الفصل الأول

الإطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد:

تعتبر أدلة الإثبات ذات أهمية بالغة في تحسين جودة التدقيق الخارجي وذلك بما يتوافق مع معايير التدقيق الجزائرية، ولكي تكون هذه الأدلة مرجعا موثوقا للمراجع الخارجي وجب أن تتصف بمصداقية وقدر عال من الجودة لاتخاذ القرارات من قبل مستخدميها وذلك بالتحقق من صحتها وعدالة المعلومات الواردة فيها.

يهدف إثراء المعلومات المحاسبية بالثقة والمصداقية اللازمة قام التشريع الجزائري بإصدار جملة من معايير التدقيق الجزائرية المشتقة من المعايير الدولية مايتناسب مع البيئة الإقتصادية المحلية و كذا القوانين المتعلقة بمهنة التدقيق الخارجي.

من خلال هذا الفصل سنتطرق للأساس النظري لأدلة الإثبات، معايير التدقيق بصفة عامة ومعايير التدقيق الجزائرية بصفة خاصة مع التركيز على جودة التدقيق الخارجي بالاعتماد على معايير التدقيق الخاصة بأدلة الإثبات والتي تعتبر موضوع الدراسة، بالإضافة إلى الدراسات السابقة المرتبطة بها والتي لها علاقة بموضوع بحثنا، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

- المبحث الأول: الأدبيات النظرية لأدلة الإثبات ومعايير التدقيق وجودة التدقيق الخارجي؛
- المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لأدلة الإثبات ومعايير التدقيق وجودة التدقيق الخارجي

يتعلق بثلاثة أجزاء: أدلة الإثبات، معايير التدقيق، جودة التدقيق الخارجي.

1. ماهية أدلة الإثبات:

باعتبار عملية التدقيق خطوة مهمة يقوم بها المدقق من أجل التأكد من صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية ليرتكز عليها في إبداء رأيه المحايد حول الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية محل المراجعة. سيتم في النقاط التالية التعرف على مفهوم أدلة الإثبات و خصائصها و كذا أهميتها و طرق الحصول عليها .

1.1. مفهوم أدلة الإثبات:

تعرف أدلة الإثبات على أنها: "جميع الوثائق و القرائن التي تثبت وقوع الأحداث و العمليات الاقتصادية في المؤسسة، و التي يعتمد عليها المدقق بشكل دليل مباشر عند إبداء رأيه حول الوضعية المالية و مدى المصداقية والشفافية لهذه العمليات و الأحداث الاقتصادية" (العياشي و شاهد، 2017، صفحة 620). وتعرف أيضا بأنها: "كل مامن شأنه أن يؤثر على حكم و تقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية" (مطارنة، 2006، صفحة 177).

ويمكن أن تعرف أدلة الإثبات في المراجعة على أنها "كل ما يجمعه المراجع ليساعده في الحكم على ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ". (محمود، كلبونة ، و زريقات، 2011، صفحة 173).

وتعرف كذلك في التدقيق على أنها "كافة المعلومات المتحصل عليها خلال مراحل عملية التدقيق و التي يبني عليها المدقق حكمه المهني لاتخاذ قراره فيما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقة و عادلة" (الذنيبات، 2021، صفحة 58).

ومما سبق نستخلص أن أدلة الإثبات هي مجموع الوثائق و المستندات المحاسبية التي يتحصل عليها المراجع الخارجي من المنشأة محل الدراسة عن طريق وسائل وطرق للتوصل إلى إستنتاجات بهدف دعم رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية.

2.1. خصائص أدلة الإثبات:

تتميز أدلة الإثبات بخصائص هي:

1.2.1. مناسبة الأدلة:

إن مناسبة أو ملائمة الدليل هو المؤشر الذي يقاس به نوعية هذا الدليل و حتى يكون هذا الأخير مناسباً يجب أن يكون ذا أهمية وموثوقية متصلة بأهداف التدقيق المتعلقة بالمعاملات و أرصدة الحسابات والإفصاحات ذات

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

صلة، فإذا اعتبر الدليل أكثر مناسبة فهذا يساعد في اقتناع المدقق بأن البيانات المالية مقبولة و يعتمد تحسن مناسبة الأدلة على اتباع إجراءات تدقيق أكثر أهمية و موثوقية و ليس بكم حجم العينة.

2.2.1. كفاية الأدلة :

تعني الكفاية كمية الأدلة اللازمة التي يقوم المدقق بجمعها لإجراء عملية التدقيق، حيث أنه يعتمد على خبرته وأحكامه المهنية في جمع القدر الكافي المقنع من هذه الأدلة. (العمري و نوبلي، 2021، صفحة 528)

3.2.1. المصادقية:

تتعلق مصداقية المعلومات التي يتعين استعمالها كعناصر مقنعة بمصدرها و طبيعتها و بالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها، و عليه فإن :

- الأدلة التي تم جمعها من مصادر خارجية أكثر مصداقية من تلك المجمعة من مصادر داخلية؛
- الأدلة التي تحصل عليها المدقق الخارجي مباشرة بنفسه أو بواسطة مساعديه تكون أقوى حجية واعتمادا من الأدلة التي يتحصل عليها من الإدارة؛
- الأدلة التي تأخذ شكل مستندات ووثائق وتأكيدات مكتوبة، تكون أكثر حجية وقوة في الإثبات من الأدلة و الإقرارات الشفهية؛
- الأدلة الإيجابية أقوى في حجيتها من الأدلة الذاتية التي تعتمد على الإجهاد و التفسير الشخصي ومن أمثلة الأدلة الإيجابية هي الجرد الفعلي و المستندات القانونية و المصادقات؛
- كلما كان المدقق الخارجي مستقلا و محايدا عند جمع الأدلة فإنه تؤدي إلى دعم حجية هذه الأدلة وصحتها وعدم وجود رأي مسبق. (هاشم، 2018، الصفحات 502-503)

3.1. طرق الحصول على أدلة الإثبات:

هناك العديد من الطرق و الوسائل التي ينتهجها المدقق لجمع أكبر عدد من أدلة الإثبات التي يستند عليها أثناء إبداء رأيه الفني المحايد حول مصداقية و موثوقية القوائم المالية. يمكن تلخيصها في العناصر الموالية:

- المعاينة و الجرد الفعلي: يمكن الجرد من إعطاء دليل مادي على الوجود الفعلي لمعظم بنود القوائم المالية، وذلك من خلال الإطلاع من قبل المدقق على الوثائق المثبتة و القيام بعمليات العد أو القياس أو الوزن... إلخ
- المراجعة الحسابية: يتحقق المدقق الخارجي من صحة مجاميع و أرصدة الحسابات في الدفتر الكبير، و تدقيق نقل المبالغ أو ترحيلها من اليوميات إلى حسابات الدفتر الكبير، مع مراجعة العمليات الحسابية في المستندات والكشوف والقوائم المالية، و دليل إثباتها هو النتائج المتوصل إليها من العناصر محل التدقيق (الدفتر الكبير، ميزان التدقيق... إلخ)

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

- المراجعة المستندية: تتعامل المؤسسة بالعديد من المستندات و الوثائق، ويقوم المدقق الخارجي بالتأكد من سلامة الشكل القانوني لهذه المستندات من خلال معرفة أن ورقة تم تحريرها وفق ما نص عليه القانون و مضمون الورقة الثبوتية من خلال التأكد من محتواها (الكمية، نوع المادة، حساب المجاميع... إلخ) و دليل إثباتها هو المستندات والوثائق الثبوتية
- التأكيدات الخارجية: تعد التأكيدات الخارجية بنوعها الإيجابية و السلبية دليل إثبات يحصل عليه المدقق الخارجي كاستجابة مباشرة مكتوبة من طرف ثالث(الطرف المؤكد)
- التصريحات الكتابية: نستخدم هذه الوسيلة في حالة تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وقد نستخدم في استقصاء الالتزامات المحتملة والأحداث العادية واللاحقة و أية أمور أخرى. و نتوقف أدلة الإثبات من خلال هذه الوسيلة على كيفية الأسئلة و صياغتها.
- الملاحظة: توفر أدلة تدقيق حول أداة علمية أو إجراء ما ولكنها تقتصر على اللحظة الزمنية التي تحدث فيها الملاحظة، و في الحقيقة أن التصرف الملاحظ قد يؤثر على كيفية تنفيذ العملية أو الإجراء.
- الإجراءات التحليلية: وتتكون من تقييمات للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات أخرى لغرض تحديد مدى التجانس بين المعلومات، وتحديد أية فروقات أو تذبذبات أو علاقات غير متوقعة، فالدليل يتمثل في الوثائق التي استعملها عند قيامه بعملية قياسية و التي مكنته من اكتشاف أمور معينة و التي يستعملها فيما بعد لتدعيم رأيه.
- إعادة الأداء: تتضمن إعادة الأداء لبعض العمليات التي قام بها المحاسبون، مثل عمليات احتساب مخصص الديون المشكوك فيها و تعديل رصيده، وإعداد مذكرة تسوية البنك من جديد.(ميدون و مكاوي ، 2023 ، الصفحات 278-279)

2. معايير التدقيق:

تعتبر مجموعة من القواعد و الضوابط التي يقوم المدققون باتباعها عند تدقيق التقارير المالية للشركات و تشير ايضا إلى مجموعة المتطلبات بواحد أو أكثر من معايير نظام الإدارة.

1.2. معايير التدقيق الدولية

يتميز تدقيق الحسابات كمهنة انه يمارس من قبل شخص مدرب ومسؤول مهني ومن أجل تحقيق هذا جاءت معايير التدقيق المتفق عليها .

1.1.2. نشأة معايير التدقيق الدولية:

أدى إنفتاح إقتصاديات الدول على بعضها البعض وكذا تطور أسواق المال وظهور مكاتب التدقيق الدولية إلى ظهور تفاوت في الأداء بين ممارسي مهنة التدقيق و نتيجة لهذا التفاوت سعت الهيئات الدولية للتقليل منه قصد تحقيق الموضوعية للأداء وذلك من خلال طرح معايير تدقيق دولية (ISA) لتكون معايير يستند عليها مدقق الحسابات بغض النظر عم الموقع الجغرافي المتواجد به، مما استدعى مجلس معايير التدقيق و التأكد الدولية (IAASB) إلى وضع معايير تلقى قبولاً دولياً.

تم تطوير معايير التدقيق الدولية (ISA) عن طريق مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حتى عام 2020 تم نشر 37 معيار تدقيق دولي بعد إجراء التعديل، إضافة و حذف بعض المعايير، لأن إصدار هذه المعايير يتمتع باستحداث و الإستجابة للمتطلبات البيئية، لكن ما يمكن ملاحظته أن هذه المعايير لها هيكل جديد حيث يتم عرض المعلومات كما يلي:

- مقدمة: يمكن أن تشمل أمور تمهيدية، أو معلومات تخص غرض ونطاق و موضوع المعيار، بالإضافة إلى المسؤوليات التي تقع على مدقق الحسابات أو غيره في سياق ذلك المعيار؛
- الهدف: يحتوي كل معيار على بيان واضح لهدف مدقق الحسابات في المجال الذي يتناوله ذلك المعيار؛
- تعاريف: لفهم المعيار و جعله غير قابل للتأويل، يتم تحديد تعريفات لكل المصطلحات المعمول بها في ذلك المعيار ؛
- المتطلبات: تدعم متطلبات المعيار و المنصوص عليها بوضوح كل هدف من الأهداف التي يسعى إليها مدقق الحسابات و كل مسؤولية تقع على عاتقه، و يتم التعبير عن هذه المتطلبات بعبارات تحمل الإلزام مثلاً: "يجب على المدقق"، "ينبغي على المدقق" و "على المدقق"؛
- التطبيق و غيره من المواد التوضيحية: توضع في كل معيار فقرات توضيحية تكون أكثر تفصيلاً للمتطلبات، وأكثر تفسيراً للهدف أو الشرط أو المتطلب الذي يتناوله المعيار؛
- الملاحق: توضع في آخر المعيار أشكال أو أمثلة توضح متطلبات المعيار أكثر.

2.1.2. مفهوم معايير التدقيق الدولية:

عرفت على أنها: بمثابة مفاهيم للمراجعة يسترشد بها المراجع في تقييم عمله للتأكد من أن مستوى أدائه المهني يتفق مع مستويات الأداء المقبول بين أعضاء المهنة.

و كما عرفت أيضاً على أنها: عبارة عن الأنماط التي تتحدى بها المراجع أثناء أدائه لمهنته و التي تستنتج منطقياً من الفروض و المفاهيم التي تدعمها.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

وفي تعريف آخر تعرف على أنها "قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه و التي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، و بالتالي فإنها تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة عبر العالم.

وتعرف كذلك على أنها بمثابة النموذج الذي يستخدم على نوعية العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات.

وعرفها الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): "مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية و المعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة و التقارير على مصداقية البيانات" (IFAC, 2020)

3.1.2. أهمية معايير التدقيق الدولية:

- تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين و توجيههم في أداء العمل بشكل أفضل؛
- تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق و الإرتقاء بعمله، من خلال توفير الإرشادات و المفاهيم و المعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق و تنفيذها؛
- تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية و بغض النظر عن حجم العميل و طبيعة نشاطه و نوع الصناعة و هدف المؤسسة من حيث الربحية و غير الربحية؛
- تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالقوائم المالية، من خلال تفعيل دور و مسؤوليات المدقق اتجاهها، خاصة و أن هذه الرغبات في تزايد مستمر؛
- يسمح الالتزام بمعايير تدقيق عالية الجودة من قبل المدقق عند القيام بمهام التدقيق بحسن إعداد خطة العمل و رفع مستوى القائمين بمختلف الأعمال، وذلك حتى يتم التقليل من مخاطر التدقيق، بالإضافة إلى الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة، وتخفيض عدم تماثل المعلومات؛
- تعتبر بمثابة النموذج الذي يستخدم على نوعية العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات؛
- تحدد المسؤولية التي يتحملها المدقق نتيجة قيامه بالفحص.

4.1.2. عرض معايير التدقيق الدولية:

تصدر معايير التدقيق الدولية من طرف اللجنة الدولية لممارسات المراجعة (IAPC) ومجلس المعايير الدولية

للمراجعة والتأكد (IAASB)، حيث بلغ عددها 37 معيار وفقا لإصدار 2020 وهي كالآتي:

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

الجدول (1-1): قائمة معايير التدقيق الدولية (ISA) حسب إصدار 2020:

200-299 المبادئ والمسؤوليات			
200	الأهداف العامة للتدقيق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية	210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
220	رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية	230	وثائق التدقيق
240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية التدقيق للبيانات المالية	250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية
260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة	265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
300-499 تقييم الخطر			
300	التخطيط للتدقيق البيانات المالية	315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبياناتها
320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق	330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة
402	اعتبارات عملية التدقيق المتعلقة بالمنشآت تستعمل مؤسسات خدمية	450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق .
500-599 الإثبات في التدقيق			
500	أدلة التدقيق	501	أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة
505	المصادقات الخارجية	510	عمليات التدقيق الأولى - الأرصدة الإفتتاحية
520	الإجراءات التحليلية	530	عينات التدقيق
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة		
550	الأطراف ذات العلاقة	560	الأحداث اللاحقة
570	المنشأة المستمرة	580	الإقرارات الخطية
600-699 الاستفادة من عمل الآخرين			
600	الإعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدقي العنصر		
610	إستخدام عمل المدققين الداخليين	620	إستخدام عمل المدقق الخبير
700-799 نتائج وتقارير التدقيق			
700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية	701	إبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل
705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
710	المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والبيانات	720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

المالية المقارنة	المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة
800-899 المجالات المتخصصة	
800	الإعتمادات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة
805	الإعتمادات الخاصة- عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على: (IAASB, 2020)

يوضح الجدول أعلاه معايير التدقيق الدولية الصادرة لغاية سنة 2020 حيث بلغ عددها 37 معيار وهي مقسمة الى ست مجموعات حيث المجموعة الأولى (200_299) تسمى المبادئ و المسؤوليات، والمجموعة الثانية (300_499) تسمى تقييم مخاطر، أما المجموعة الثالثة (500_599) تسمى الإثبات في التدقيق، والمجموعة الرابعة (600_699) تسمى الاستفادة من عمل الآخرين، والمجموعة الخامسة (700_799) تسمى نتائج وتقارير المراجعة، والمجموعة الأخيرة (800_899) تسمى المجالات المتخصصة.

2.2. معايير التدقيق الجزائية:

باعتبار معايير التدقيق المحاسبي حسب إلفين إيرنزو جيمس لوبك أنها إرشادات عامة تساعد المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية (الديسبي، 2002)، فيمكننا تعريف معايير التدقيق الجزائية على أنها المرجعية الأساسية و الموحدة لجميع مدققي الحسابات في الجزائر، إذ تسعى إلى تقديم إطار عام لمهنة التدقيق المحاسبي بداية من قبول المهمة إلى غاية إصدار التقرير النهائي. (زوينة، 2021)

1.2.2. الهيئات المشرفة على إصدار معايير التدقيق الجزائية:

إن إصدار معايير التدقيق الجزائية بعد من اختصاص المجلس الوطني للمحاسبة تحت إشراف وزارة المالية وفقا للمادة 04،05 من القانون 01-10 المؤرخ في 10 جوان 2010 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والتي أشارت إلى أن مهامه تتمثل في الإعتماد و التقييس المحاسبي و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية عن طريق لجان متساوية الأعضاء على مستوى المجلس و المتمثلة في : لجنة الإعتماد، لجنة التكوين، لجنة الإنضباط والتحكيم، لجنة مراقبة النوعية.

2.2.2. عرض المقررات المتضمنة لمعايير التدقيق الجزائية:

تم إصدار أربع مقررات من طرف وزارة المالية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة المكلف بالإعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، حيث تضمنت هذه المقررات على معايير تدقيق جزائية، كما يوضحه الجدول الآتي:

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

الجدول رقم (2-1): المقررات المتضمنة معايير التدقيق الجزئية

معايير التدقيق الجزئية		المقرر
إسم المعيار	رقم المعيار	
"إتفاق حول أحكام مهام التدقيق"	NAA 210	المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04
"التأكيدات الخارجية"	NAA 505	
"الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات"	NAA 560	
"التصريحات الكتابية"	NAA 580	
"التخطيط لتدقيق القوائم المالية"	NAA 300	المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11
"العناصر المقنعة"	NAA 500	
"مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية"	NAA 510	
"تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية"	NAA 700	
"الإجراءات التحليلية"	NAA 520	المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15
"إستمراية الإستغلال"	NAA 570	
"إستخدام أعمال المدققين الداخليين"	NAA 610	
"إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"	NAA 620	
"وثائق التدقيق"	NAA 230	المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24
"العناصر المقنعة – إعتبرات خاصة"	NAA 501	
"السبر في التدقيق"	NAA 530	
"تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقة والمعلومات الواردة المتعلقة به"	NAA 540	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مقررات وزارة المالية المتضمنة معايير التدقيق الجزئية

يبين الجدول أعلاه أربعة مقررات صادرة بداية من 04 فيفري 2016 إلى غاية آخر إصدار لحد الآن والمؤرخ في 24 سبتمبر 2018، حيث تضمنت هذه المقررات معايير تدقيق جزئية، عددها 16 معيار لها نفس ترقيم وتسمية معايير التدقيق الدولية، كما أن هذه المعايير صُنفت إلى مجموعات لكل منها تسميتها الخاصة بها، فهناك 10 معايير تصنف إلى معايير أدلة الإثبات (NAA 540, NAA 580, NAA 500, NAA 501, NAA 505, NAA 510, NAA 520, NAA 530)، ومعياري يصنف إلى معايير المبادئ العامة والمسؤوليات (NAA 210)، ومعياري يصنف إلى معايير تقييم ومواجهة المخاطر (NAA 300)، ومعياري يصنفان إلى معايير الإستفادة من عمل الآخرين (NAA 610, NAA 620)، ومعياري يصنف إلى معايير إعداد التقرير (NAA 700).

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

3.2. معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات:

1.3.2. معيار التدقيق الجزائي "العناصر المقنعة (500)":

ويقصد بالعناصر المقنعة في بعض المراجع والدراسات أدلة التدقيق الخارجي أو أدلة الإثبات وهي تشترك في أنها كل المعلومات التي جمعها المدقق الخارجي خلال ممارسته لعملية التدقيق الخارجي من مستندات ووثائق ومحاضر اجتماعات وغيرها، وقد تضمن هذا المعيار ما يلي:

أ. مجال تطبيق المعيار:

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق القوائم المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق الخارجي قصد الحصول على أدلة كافية ومقنعة ومناسبة يستند عليها لإبداء رأيه الفني المحايد ويطبق هذا المعيار على جميع العناصر وأدلة الإثبات التي يقوم المدقق بجمعها أثناء ممارسته لأعمال التدقيق (لقويرة، سمير، 2019، الصفحات 89-90).

ب. هدف تطبيق المعيار:

يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات للتدقيق الجزائي والتي من شأنها تمكينه من الحصول على أدلة الإثبات والعناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها في تأسيس رأيه الذي يتضمنه التقرير الذي يصدره بنهاية مهامه (المجلس الوطني للمحاسبة، 2016، صفحة 03).

2.3.2. معيار التدقيق الجزائي "مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية (510)":

تطرقنا في هذا المعيار إلى ما يلي:

أ. مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الخارجي الأولية، بحيث تتضمن الأرصدة الافتتاحية المبالغ الواردة في القوائم المالية في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات حول الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، ويجب الإشارة إلى أنه يقصد بمهمة التدقيق الخارجي الأولية تلك المهمة التي يقوم بها المدقق الخارجي والتي تتسم فيها القوائم المالية للمؤسسة المدققة بأنها لم تكن محل تدقيق خارجي أو تم تدقيقها من طرف مدقق آخر خارجي أي المدقق السابق (المجلس الوطني للمحاسبة، 2016).

ب. هدف تطبيق المعيار:

يجب على المدقق الخارجي في إطار مهمة التدقيق الخارجي الأولية جمع العناصر والأدلة المقنعة والكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن (فياش و بوعبانه، 2017، صفحة 131):

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

- عند إعادة الافتتاح تم نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على القوائم المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية؛
- الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد القوائم المالية للفترة الجارية؛
- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح.

3.3.2. معيار التدقيق الجزائي "الإجراءات التحليلية (520)":

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، تطرقنا في هذا المعيار إلى:

أ. مجال تطبيق المعيار:

تسمح الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المدقق الخارجي باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر، بالتعرف على مخاطر الانحرافات والاختلالات وتقييمها عن طريق معرفة المؤسسة ومحيطها، وتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الخارجي التي ستؤدي كرد على تلك المخاطر وعليه فإن هذا المعيار يعالج استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية، وإلزامية أدائه مثل هذه الإجراءات أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية عملية التدقيق الخارجي، ووفقا لهذا المعيار تتضمن هذه الإجراءات مقارنات مع معطيات سابقة أو استخدام البيانات المالية أو غير المالية للمؤسسة المدققة لاكتشاف التغيرات غير العادية، بالإضافة إلى مختلف التقنيات الإحصائية وغيرها من الأساليب والطرق.

ب. هدف تطبيق المعيار

يجب على القائم بعملية التدقيق الخارجي أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية اللازمة والملائمة، كما يجب عليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق الخارجي بهدف التأكد من التناسق بين معرفته المكتسبة للمؤسسة المدققة وقوائمها المالية (المجلس الوطني للمحاسبة ، 2017، صفحة 03).

4.3.2. معيار التدقيق الجزائي "استمرارية الاستغلال (570)":

وتطرق هذا المعيار إلى ما يلي:

أ. مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق الخارجي في تدقيق القوائم المالية والمتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال عند إعداد القوائم المالية، ويقصد بفرضية استمرارية الاستغلال هو افتراض مؤسسة على أنها مستمرة في القيام بنشاطها في المستقبل المتوقع.

ب. هدف تطبيق المعيار

وتتمثل أهداف المدقق عند تطبيق هذا المعيار فيما يلي:

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية استمرار الاستغلال عند إعداد القوائم المالية؛
- إستخلاص النتائج حول عدم وجود يقين معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال، وذلك انطلاقاً من المؤشرات والعناصر التي تم جمعها، وتحديد تأثير ذلك الرأي الذي يبديه المدقق الخارجي (المجلس الوطني للمحاسبة ، 2017، صفحة 03).

5.3.2. معيار التدقيق الجزائي " التأكيدات الخارجية(505)"

التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المراجع من طرف الغير، سواء كان في شكل ورقي إلكتروني أو شكل آخر.

أ. أنواع التأكيدات:

- طلب تأكيد مستعجل (تأكيد إيجابي):
- هو طلب من خلاله يكون "الغير مدعو للرد مباشرة على المراجع ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة.
- طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي):
- هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المراجع فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

ب. مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار إستعمال المدقق الخارجي الإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية(لقويرة، سمير، 2019، الصفحات 102-103).

ج. هدف تطبيق المعيار:

هدف المدقق الخارجي من خلال لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي إلى تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبته ذات دلالة ومصداقية (المجلس الوطني للمحاسبة، 2016، صفحة 2).

6.3.2. معيار التدقيق الجزائري "الأحداث اللاحقة (560)"

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.

أ. مجال تطبيق المعيار:

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق الخارجي اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

ب. هدف المعيار:

أهداف المدقق في إطار هذه المعيار هي:

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛
- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحدى تعديلات على محتويات إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ (المجلس الوطني للمحاسبة ، 2017، صفحة 03).

7.3.2. معيار التدقيق الجزائري "التصريحات الكتابية (580)":

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا.

أ. مجال تطبيق المعيار:

يعالج معيار التدقيق الجزائري رقم (580) إلزامية تحصل المدقق الخارجي على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار تدقيق القوائم المالية؛

الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الخارجي الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق

هذا (المجلس الوطني للمحاسبة، 2016، صفحة 2).

ب. هدف المعيار:

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة المدقق؛
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذ إعتبره المراجع ضرورياً أو إذا كان مطلوباً في إطار معايير تدقيق أخرى؛
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق الخارجي. (المجلس الوطني للمحاسبة ، 2017 ، صفحة 03)

8.3.2. معيار التدقيق الجزائي " العناصر المقنعة - إعتبارات خاصة - (501)"

وفيما يلي سنتعرف على هذا المعيار من خلال مايلي:

أ. مجال تطبيق هذا المعيار:

يعالج هذا المعيار اعتبارات المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقاً للمعايير 330 و 500 وكذلك المعايير الجزائية للمراجعة الأخرى المعينة وهذا فيما يخص جوانب محددة تسمى المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار المراجعة الكشوف المالية.

ب. هدف المعيار:

يتمثل هدف المدقق الخارجي في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص:

- إكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان؛
- وجود المخزونات وحالتها ؛
- تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقاً للمعيار المحاسبي المطبق .

9.3.2. معيار التدقيق الجزائي " السبر في التدقيق (530) "

أ. مجال تطبيق المعيار:

يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السير في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق الخارجي ، ويعالج هذا المعيار طريقة استخدام السير الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السير (المجلس الوطني للمحاسبة ، 2018 ، صفحة 17).

ب. هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤوليات المدقق الخارجي في استخدام العينات عند تنفيذ إجراءات التدقيق لتوفير أساس معقول لاستخلاص استنتاجاته بشأن المجتمع الذي اختيرت منه العينة ويتناول استخدامه للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند تصميم واختيار عينة. (لصنوني، 2022، صفحة 686)

10.3.2. معيار التدقيق الجزائي "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات المتعلقة بها (540)":

أ. مجال تطبيق المعيار:

يعالج معيار التدقيق الخارجي الجزائي 540 واجبات المدقق الخارجي المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات المتعلقة بها في إطار تدقيق القوائم المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات الفردية، وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة وأيضا يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها يطبق المعيارين 315 و 330 ومعايير أخرى. (لعبيدي، 2022، صفحة 40)

ب. هدف تطبيق المعيار:

المسطر للمراجع هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في القوائم المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة، وأن المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة، وهذا في المرجع المحاسبي (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017، صفحة 03).

3. جودة التدقيق الخارجي:

تعتبر جودة التدقيق مطلبا ضروريا لكل من تهمه عملية التدقيق وذلك لما لها من أهمية في تحسين نتائج هذه الأخيرة و بالتالي تحقيق إلى النتائج المرجوة.

1.3. أساسيات التدقيق الخارجي:

للتطرق لها وجب التعرف على أهمية

1.1.3. مفهوم التدقيق الخارجي :

يعرف التدقيق الخارجي بأنه "الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات والقوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأيا فنيا محايدا عن صحة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها لدلالة على الوضعية المالية ونتائج الأعمال (بن زعمة ، بصري ، و تفرارات، 2018، الصفحات 84-85)."

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

ويعرف أيضا على أنه: " هو عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية." (بن عروش و عليش، 2017، الصفحات 04-05)

كما يمكن تعريفه على أنه: "نشاط يتم من طرف أشخاص خارجيين عن الشركة يقوم هذا النشاط على عملية الفحص المهني إلزامي إلى إبداء الرأي حول مصداقية المعلومة محل الفحص".

ومن خلال التعاريف السابقة نلاحظ أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي:

- الفحص : يقصد به فحص البيانات والسجلات ، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها تحليلها وتبويبها، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط الشركة؛
- التحقيق : يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز الشركة المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للشركة في فترة زمنية معينة؛
- التقرير : يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت داخل الشركة أو خارجها، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته. (اقاسم، 2016، صفحة 08)

وكذا عرف على أنه: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع قيد التدقيق فحصا انتقاديا منظما من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل، وإبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية للمشروع في نهاية الفترة الزمنية المحددة، ومدى تعبيرها عن حقيقة نتائج أعماله من ربح أو خسارة في تلك الفترة" (اسماعيل و الأزهر، 2021، صفحة 605)

وعرف على أنه: "عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الإهتمام" (صنهاجي، عوادي ، و عمامرة ، 2017، صفحة 429)

ومما سبق نستخلص أن عملية التدقيق الخارجي هي مهمة منظمة يقوم بها فرد مستقل بغرض فحص القوائم المالية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر المحاسبية لإبداء رأي فني محايد حول صحة المعلومات المحاسبية ومدى تطابقها مع والتشريعات المنصوص عليها.

2.1.3. أهمية التدقيق الخارجي :

يعمل التدقيق الخارجي على تحسين الأنظمة والضوابط الداخلية، لا يركز المدققون الخارجيون على الأرقام فحسب، بل سيكتسبون أيضا فهما لأنظمة الأعمال الشاملة وبيئة الضوابط، ليتمكنوا من تحديد أوجه القصور في أنظمة المحاسبة أو الضوابط التي يمكن تقديم التوصيات بشأنها مما يجعل عملك أكثر كفاءة وأقل عرضة للاحتيال أو الخطأ ومن أهمية التدقيق الخارجي توفير المصداقية، منح المساهمين الثقة. (شمايله، 2022، الصفحات 465-476)

3.1.3. أنواع التدقيق الخارجي:

للتدقيق الخارجي أنواع عديدة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إليه إلا أن ذلك الإختلاف يكون كم حيث الحدود أو الوقت الذي تتم فيه العملية أو الهيئة التي تقوم بها أو درجة الإلتزام القانوني أو شمولية العملية التي يتم بها. ويمكن تقسيم التدقيق الخارجي إلى الأنواع التالية:

1.3.1.3. التدقيق الخارجي من حيث حدوده:

وينقسم إلى:

أ. تدقيق خارجي كامل:

وهو التدقيق الخارجي الذي يخول للمدقق في إطار محدد للعمل الذي يؤديه ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما يخضع التدقيق الخارجي للمعايير أو المستويات المتعارف عليها ويتعين على المدقق الخارجي في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباره حيث أن مسؤوليته تغطي جميع المفردات التي شملتها اختباره، وكذلك يناسب التدقيق الخارجي المنشآت الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية، وهذا يعني المنشآت الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من التدقيق الخارجي فإن ذلك يتوقف على متانة وقوة الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق الخارجي في اختباره.

ب. تدقيق خارجي جزئي:

وهو التدقيق الخارجي الذي يقتصر فيه كل عمل المدقق الخارجي على بعض العمليات المعنية، أي أن التدقيق الخارجي يتضمن وضع قيود على نطاق أو مجال يراعي أن الجهة التي تعين المدقق الخارجي هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق الخارجي في مجال أو نطاق حدود المكلف به، ولذلك يتطلب الأمر هذا وجود اتفاق كتابي (رسالة ارتباط) يبين حدود التدقيق الخارجي والهدف منه، حتى يتمكن المدقق الخارجي من التقرير عن الخطوات التي اتبعت و النتائج التي توصل إليها كي لا ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الإتفاق.

2.3.1.3. التدقيق الخارجي من حيث الوقت:

أ. التدقيق الخارجي النهائي:

يقوم المدقق الخارجي بمثل هذا النوع بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وذلك بعد إعداد القوائم المالية الختامية للمؤسسة، ويعاب على هذا النوع من التدقيق مايلي:

- فشل المدقق الخارجي في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش؛
- قد يستغرق وقتا طويلا في تقديم التقرير وهذا التأخر يعود إلى حجم عمليات التدقيق؛
- ارتباط المدقق الخارجي في إتمام العمل بكفاءة، وهذا لمصادفة إقفال الحسابات لمؤسسات أخرى، وزيادة الحجم لديه؛
- وقد يصلح هذا النوع من التدقيق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ويقتصر في غالب الأحيان على تدقيق عناصر القوائم المالية، وخاصة الميزانية تدقيقا كاملا، ولهذا كثيرا ما يطلق عليه اسم مراجعة الميزانية.

ب. التدقيق الخارجي المستمر:

يقوم المدقق الخارجي بمراجعة الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمؤسسة طوال فترة المراجعة، وفي نهاية السنة المالية يراجع الحسابات الختامية والميزانية، ويصلح هذا النوع من التدقيق الخارجي في المؤسسات الكبيرة أين يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق الخارجي النهائي، ولهذا النوع خصائص وهي كالآتي:

- وجود الوقت الكافي للمدقق الخارجي للتعرف على المؤسسة بصورة أفضل؛
 - إمكانية اكتشاف الغش والخطأ في وقت قصير؛
 - التقليل من فرص التلاعب والغش لما تتركه الزيارات المتكررة للمدقق الخارجي في نفوس الموظفين؛
- بالرغم من هذه الخصائص هناك بعض العيوب في هذا النوع من التدقيق الخارجي والتي يمكن إيجازها فيما يلي:
- إمكانية تغيير بعض الأرقام التي تتم مراجعتها من طرف بعض الموظفين؛
 - تعطيل بعض الموظفين عن أداء عملهم أثناء فترة التدقيق؛
 - إمكانية نسيان المدقق الخارجي لإتمام بعض الأمور التي تركها مفتوحة؛
 - تردد المدقق الخارجي المستمر على المؤسسة يمكن أن يؤدي إلى نشوء صلات بين الموظفين وبينه، مما يؤدي إلى إحراج المدقق الخارجي عند كتابته للتقرير.

3.3.1.3. من حيث الهدف:

أ. التدقيق الخارجي الضريبي:

يتم اللجوء إلى هذا النوع من التدقيق الخارجي لأجل التعرف على المخاطر الضريبية التي قد تتعرض لها المؤسسة، وذلك من أجل تمكين المؤسسة من التحكم في وضعها الضريبي، ووضعها في أحسن وضعية ضريبية، وعليه يسمح التدقيق الخارجي الضريبي بالحصول على مؤشرات حول حجم المخاطر الضريبية التي تتعرض لها المؤسسة بالإضافة إلى التحقق من انتظام وفعالية التسيير الضريبي بهدف تجنب المؤسسة مخاطر ضريبية يمكن أن تؤثر سلباً على وضعيتها المالية.

ب. التدقيق الخارجي القانوني:

ويطلق عليه البعض تدقيق الإلتزام أو التوافق أو بتدقيق الإتساق أو الإمتثال، ويقصد به تأكيد المدقق الخارجي من أن المؤسسة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها السلطة التشريعية ومدى الإلتزام بالأنظمة المعمول بها.

ج. التدقيق الخارجي الإداري:

وهو يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، ويدرس هذا النوع من التدقيق الخارجي مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهيكل التنظيمي بتحليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة باعتبارها نظام معقد ومفتوح على محيط متقلب، وعليه فعلى المدقق الخارجي أن يتعدى تدقيق الجوانب المالية، فهدف تدقيق العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عبر تزويدها بتحليل موضوعية، وتقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة حولها، مما يمكن الإدارة ويساعدها على أداء مسؤولياتها بكل كفاءة وفعالية.

د. التدقيق الخارجي الإجتماعي:

ويقصد به "فحص وتقييم الأداء الإجتماعي للمؤسسة والذي يمكن تمييزه عن النشاط الإقتصادي لها وذلك بغرض التحقق من مدى سلامة تعبير القوائم المالية والتقارير الإجتماعية ومدى تنفيذ المؤسسة للمسؤولية الإجتماعية الملقاة على عاتقها وتحديد مساهمتها في تحقيق الرفاهية للمجتمع ككل"، وتتمثل الجوانب الرئيسية التي يتم تدقيقها فيما يلي:

- التدقيق الخارجي في الوظيفة عبر قيام المدقق بتحليل شروط ومحتوى منصب العمل والتي تؤدي إلى إصدار حكم حولها وتقديم مقترحات للتحسن؛
- التدقيق الخارجي في تنظيم وقت العمل مما يسمح للمؤسسة بتحسين كفاءتها في أداء أعمالها؛
- تدقيق خارجي لعمليات التكوين؛
- التدقيق و التأكد من جودة نظام المكافآت؛

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

- تدقيق نظام التواصل داخل المؤسسة لكشف ما يعوق المناخ الاجتماعي داخل المؤسسة.

هـ. التدقيق الخارجي البيئي:

ويقصد به الفحص الذي يهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية التي يمكن الإعتماد عليها، وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة: ن. تدقيق الجودة:

وتعرف على أنها مراجعة منهجية و مستقلة لتحديد ما إذا كانت الأنشطة و النتائج المتعلقة بالجودة تستوفي الشروط المحددة مسبقا وما إذا كانت هذه الشروط يتم تنفيذها بفعالية وتكون قادرة على تحقيق الأهداف. و. التدقيق الخارجي البنكي:

يتم تنفيذ التدقيق الخارجي البنكي الداخلي من قبل موظفين مؤهلين ومستقلين على المستوى التشغيلي، أما التدقيق الخارجي البنكي الخارجي فيتم تنفيذه من قبل مدقق خارجي مستقل، ويقوم بفحص قانوني لمختلف الأنشطة والعمليات.

ي. التدقيق الخارجي التسويقي:

ويقصد به "اختبار للمركز التسويقي للمؤسسة وقياس درجة تحقيق الأهداف التسويقية وتحديد الأهداف في هذه الخطة، وتقييم الأداء والنتائج ووسائل الرقابة على عملية تنفيذ الخطة"(لقوير، سمير، 2019، صفحة 15) 2.3. جودة التدقيق الخارجي:

يلعب المدقق الخارجي دورا رئيسيا وهاما في بيئة الأعمال في المنظمات المعاصرة، وخاصة في الشركات المساهمة العامة، حيث تعتمد العديد من الأطراف على ما يقدمه المدقق من خدمات. ركزت العديد من اللوائح والتشريعات على جودة التدقيق الخارجي لما لها من دور بارز في مصداقية عرض القوائم المالية وخالية من الأخطاء الجوهرية. التدقيق الخارجي هو مدى الالتزام بمعايير التدقيق ومعايير الأداء للأفراد في المنشأة الخاضعة للتدقيق الخارجي . وتعرف جودة التدقيق الخارجي على أنها مدى قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الأساسية في البيانات المالية والإعلان عنها لتقليل عدم تناسق المعلومات بين الإدارة والمساهمين وبالتالي حماية مصالح الجميع(الشمائله و زكي ، 2022 ، صفحة 471).

وعرفت أيضا على أنها: "احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطار والثغرات في النظام المحاسبي للعميل والإفصاح عنها في التقرير الذي يصدره." (صنهاجي ، عوادي ، و عمامرة ، 2017 ، صفحة 430).

1.2.3. آليات قياس جودة التدقيق الخارجي:

أ. حسب معيار التدقيق الدولي ISA220:

تعد معايير التدقيق الخارجي الدولية ISA من أبرز المعايير التي تعرضت إلى مهمة التدقيق الخارجي، حيث عالج المعيار موضوع رقابة الجودة الخاصة ب:

- إجراءات التدقيق بشكل عام؛

- أعمال التدقيق في حالة تفويض المهام.

تنص المادة الرابعة من المعيار أنه على القائم بالتدقيق الخارجي تنفيذ رقابة الجودة المعمول بها للتأكد بأن كافة مراحل المهمة قد تمت حسب المعايير الدولية.

ب. جودة التدقيق الخارجي وفقا للمجلس الوطني للمحاسبة CNC :

من بين اللجان التي يتشكل منها المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية وتتولى المهام الآتية:

- تحضير منهجية المهمة في مجال نوعية الخدمات؛

- العمل على توفير النوعية الخاصة بالتدقيق الخارجي المحاسبي؛

- اقتراح معايير تتضمن طرق تنظيم المكاتب وتسييرها؛

- إيجاد التدابير لمراقبة نوعية خدمات مكتب التدقيق؛

- تجديد لجنة لمراقبة المهنيين من أجل ضمان النوعية؛

- العمل على تنظيم ملتقيات حول موضوع نوعية المهمة وأخلاقيات المدققين وعلاقتهم بالزبائن؛

- تقديم الإقتراحات ومشاريع النصوص التنظيمية الخاصة بالنوعية.

ج. جودة التدقيق وفق المعيار الدولي لمراقبة الجودة ISQC1 :

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب بشأن نظامه لرقابة الجودة لعملية مراجعة وفحص القوائم المالية، والتأكيدات الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة، ويطبق هذا المعيار على جميع مكاتب المحاسبين القانونيين ويهدف هذا المعيار على وجه الخصوص إلى:

- أن تخضع جميع مكاتب التدقيق الخارجي للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛

- أن تكون التقارير المقدمة من طرف هذه المكاتب مناسبة.

د. جودة التدقيق الخارجي حسب لمعيار ايزو 9000 :

يعد هذا المعيار من أهم معايير الجودة في جميع المجالات، ويرتكز نظم إدارة الجودة على ثمانية مبادئ أساسية، وهذه المبادئ قام بوضعها مجموعة من الخبراء من كل الدول التابعة للجنة الفنية المكلفة بتحديد مواصفات نظم الجودة، و تبني هذه المبادئ مجتمعة يؤدي حتما إلى تحسين أداء المنظمة.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

وعند الإطلاع على المبادئ الثمانية استخلصنا أن المبدأ الذي له علاقة مباشرة بموضوعنا هو المبدأ الرابع "منهجية العمليات" ويتضمن المبدأ على أنه تحقق النتيجة المرجوة بكفاءة أكبر عندما يتم التحكم في الموارد و الأنشطة ذات العلاقة أي مجموعة من الأعمال تتطلب تخصيص موارد مثل الأفراد والموارد المادية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومناقشتها

بغرض تدعيم وإثراء هذه الدراسة وبيان أهميتها والإضافة التي ستقدمها تم الاستعانة بعدة دراسات سابقة عربية وأخرى أجنبية والتي تمحورت حول موضوع الدراسة الحالية أو أحد متغيراتها وفيما يلي عرض لأهم ما جاء في تلك الدراسات ومن ثم التعقيب عليها من خلال مقارنتها بما ورد في الدراسة الحالية.

1. الدراسات باللغة العربية:

تناولت العديد من الدراسات باللغة العربية السابقة موضوع الدراسة الحالية ومن بين تلك الدراسات ما يلي:

1.1. دراسة (لقويرة، سمير، 2019)، بعنوان:

"مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري":

أطروحة دكتوراه؛

جامعة باتنة 1؛

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، حيث اشتملت هذه المعايير على معايير التأكيدات الخارجية، التصريحات الكتابية، الإجراءات التحليلية واستمرارية الإستغلال، وأهمية الإلتزام بهذه المعايير خلال ممارسة مهام التدقيق، كما هدفت إلى محاولة تحديد مفهوم محدد وواضح لجودة التدقيق الخارجي بالإضافة إلى تحديد أهم المؤشرات المستخدمة لقياس هذه الجودة، حيث تم الإعتماد في هذه الدراسة على برنامج SPSS V20 في التحليل الوصفي للبيانات التي تم جمعها من خلال استبانة وزعت على عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري والبالغ عددها (94) مفردة، وخلصت الدراسة إلى وجود مساهمة تبين أن هناك ارتباطا كبيرا بين استخدام معايير أدلة الإثبات محل الدراسة مجتمعة و مساهمتها في تحسين جودة التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية بين معايير أدلة الإثبات .

2.1. دراسة (خلايفية و جاوحدو، 2019)، بعنوان:

"التدقيق الخارجي في الجزائريين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية":

المجلة معارف؛

المجلد 14؛

العدد 1.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على معايير التدقيق الجزائرية و تنظيمها و ضبطها لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ثم مقارنة مضمون معايير التدقيق الجزائرية سارية المفعول بمعايير التدقيق الدولية ولمعرفة مدى اعتماد مزاوولي المهنة على معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية وبلوغ الهدف قام الباحثون بالاعتماد على استمارة الاستبيان التي وزعت على 500 خبير محاسبي ومحافظ تم استرجاع 32 استمارة صالحة للدراسة، ولتحليلها تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وخلصت الدراسة إلى أن مزاوولي المهنة في الجزائر يعتمدون على معايير التدقيق الدولية وهذا كون معايير التدقيق الجزائرية حديثة النشأة.

3.1.دراسة(فقيرولعروم، 2021)، بعنوان:

"أهمية أدلة التدقيق في الممارسات المهنية من منظور مزاوولي المهنة بالجزائر-قراءة في المعيار الدولي للتدقيق

ISA رقم 500 الموسوم "أدلة التدقيق":

مجلة اقتصاد رأس المال و الأعمال؛

المجلد 6؛

العدد 1.

هدفت هذه الدراسة إلى التطرق إلى عرض المعيار الدولي للتدقيق 500 الموسوم بأدلة التدقيق للتعرف على محتواه و مضمونه بالإضافة لأهميته في الممارسات المحاسبية، حيث قامت الباحثين بتوزيع 62 استمارة استبيان على عينة من مزاوولي المهنة في الجزائر و التي كانت 46 منها قابلة للتحليل، حيث قام الباحثين بعملية التحليل الإحصائي برنامج SPSS V 22 بالاعتماد على: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، خلصت هذه الدراسة إلى أن المهنيين يلتزمون بتطبيق مضمون و التزامات هذا المعيار نظرا للدور الكبير التي تحظى به هذه الأدلة مهمة التدقيق بالإضافة إلى أهميتها في الممارسات المهنية المحلية .

4.1. دراسة (نوبلي و العمري، 2021)، بعنوان:

"دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية":

مجلة المنهل الإقتصادي؛

المجلد 4؛

العدد 2.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تسليط الضوء على أهمية أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق، و لتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على الاستبيان لمعرفة مدى استخدام معايير التدقيق الجزائرية في تقارير محافظي الحسابات، حيث بلغ مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات 67 مفردة بعد توزيع الاستمارات عليهم في

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

مختلف ولايات الوطن و قد تمت عملية التحليل الإحصائي باستخدام SPSS V23 بالاعتماد على: المتوسط الحسابي، الإنحراف المعياري، التوزيع التكراري، النسب المئوية، معامل ألفا كرونباخ، الانحدار البسيط، تحليل التباين ANOVA و T-TEST- اختبار، خلصت الدراسة إلى: أن معايير التدقيق الجزائرية مشتقة من المعايير الدولية للتدقيق كما أن لأدلة الإثبات أثر إيجابي على جودة عملية التدقيق.

5.1دراسة(لصنوني، 2022)بعنوان:

"درجة الإلتزام بمعيار التدقيق الجزائري "530" السبر في التدقيق في الجزائر "دراسة حالة عينة من مهني المحاسبة";

6. مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا؛

7. المجلد 18؛

8. العدد 28.

9. تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام مهني التدقيق في الجزائر لمتطلبات معيار التدقيق الجزائري السبر في التدقيق المتعلق باستخدام العينات في التدقيق من أجل الوصول لأفضل نتيجة، وللوصول إلى الهدف المرجو عن استخدام الإستبانة حيث وزعت على عينة من خبراء محاسبين و محافظي حسابات الذي بلغ عددهم 144، و لتحليل النتائج تم استخدام برنامج SPSS.26، وخلصت الدراسة إلى أن مهني المحاسبة في الجزائر يلتزمون بتطبيق معيار 530 "السبر في التدقيق".

6.1دراسة(ميدون و مكاوي، 2023)بعنوان:

"دور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الجزائرية خلال مراحل عملية التدقيق في الرفع من جودة المعلومات المحاسبية –إستطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين-";

المجلد 6؛

العدد 1.

هدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الجزائرية خلال مراحل عملية التدقيق وجودة المعلومات المحاسبية من خلال أبعاد الموثوقية والملائمة والقابلية للفهم والمقارنة، ولبلوغ هذا الهدف تم تصميم استبيان وزع على عينة من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق والبالغ عددها 45 مفردة، حيث أستخدم الباحثان برنامجي SPSS.V28 و SMART PLS.V4 لتحليل البيانات واختبار الفرضيات، وتوصلت الدراسة إلى أن أساس عملية التدقيق هو جمع أدلة الإثبات وتقييمها فجودة المعلومات المحاسبية تكمن في الأحكام التي يتخذها المراجع الخارجي بالاعتماد على جودة الأدلة التي يجمعها، وكذلك إلى وجود أثر موجب ذو دلالة إحصائية للإلتزام بمعايير

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

أدلة الإثبات خلال مراحل عملية التدقيق في الرفع من جودة المعلومات المحاسبية من خلال لأبعادها الأربعة (الموثوقية، الملائمة، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم).

الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:

تناولت العديد من الدراسات باللغة الأجنبية السابقة موضوع الدراسة الحالية ومن بين تلك الدراسات ما يلي:

1.1. دراسة (Abulgasem Zakari & Saleh Mohamed Ahmad, 2014)، بعنوان:

The Role of Audit Evidence Source in Enhancing the Quality and Reliability of Libyan Auditor's Report ;

Review of Integrative & Economics Research;

Volum 3;

Issue 1.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور مصدر أدلة الإثبات التي تم جمعها من قبل المدقق الليبي في تعزيز جودة وموثوقية تقريره، حيث استخدم الباحثان إستبانة كأداة لجمع البيانات، وتوزيعها على عينة عشوائية من (288)مراجعا من المجموعات المستهدفة الأربع ((81)مراجع حسابات خارجي بجمعية المحاسبين والمراجعين الليبيين، و(77) مراجعا داخليا من (8) بنوك ليبية كبرى، و(67) من مراجعي الدولة بمعهد الرقابة العامة، و63مراجعا ضريبيا)، ومن أجل تأكيد ودعم نتائج الإستبيان أجرى الباحثان مقابلات شبه منظمة مع 12 مراجعا ليبيا من الأربع المجموعات المستهدفة، ولتحليل هذه البيانات وإختبار الفرضيات استخدم الباحثون برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS) وأظهرت نتائج الدراسة أنمصدر أدلة التدقيق يؤثر على موثوقية وجودة تقرير المدقق الليبي، وأن المدقق الليبي استخدم البيانات الناتجة عن نظام المحاسبة كدليل تدقيق لدعم وجهة نظرهم حول مصداقية البيانات المالية، وكما أنه يتم تعزيز الكفاية والملائمة عندما يتم جمع الأدلة من نظام محاسبة قوي.

2.1. دراسة (Alsmairat, Yazan Yaseen , Ibrahim, & Jarwan, 2022)، بعنوان:

The Effect of Audit Tenure and Internal Audit Effectiveness on External Audit Quality: Evidence from Jordanian External Auditors;

Journal of Positive School Psychology;

Volum 6;

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير مدة التدقيق وفعالية التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، وتألف مجتمع الدراسة من المدققين الخارجيين الأردنيين، وتم استخدام الإستبانة كأداة لجمع البيانات، حيث وزعت على عينة تتكون من (200) مفردة، حيث أسترجمت منها (164) إستبانة، ولتحليل هذه البيانات واختبار الفرضيات تم استخدام برنامج (PLS-SEM)، وبهذا توصلت الدراسة إلى أن فترة التدقيق لها تأثير كبير على جودة التدقيق الخارجي، وكذلك أن فعالية التدقيق الداخلي له تأثير على جودة التدقيق الخارجي.

3.1 دراسة (Ismail, 2022)، بعنوان:

**The Effect of Internal Audit Outsourcing in the Quality of the External Audit Performance
(Survey Study on a Sample of Auditors in the Iraqi Environment);**

Scientific Research Journal of Economics and Business Management;

Volum 3;

Issue 1.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية اعتماد الاستعانة بمصادر خارجية للتدقيق الداخلي في البيئة العراقية وتأثيرها في جودة أداء التدقيق الخارجي من خلال أبعادها الأربعة (خصائص مجلس إدارة مكتب التدقيق، وخصائص عملية التدقيق الخارجي، ومهام المدقق الخارجي، ومراقبة جودة التدقيق الخارجي)، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، وتم استخدام الإستبانة كأداة لجمع البيانات، حيث وزعت على عينة من مكاتب المدققين الخارجيين في البيئة العراقية والبالغ عددها (172) إستبانة، حيث أسترجمت منها (128) إستبانة، ولتحليل هذه البيانات واختبار الفرضيات استخدم الباحثون برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS)، وبهذا توصلت الدراسة إلى أن هناك جودة عالية لأداء مدقق الخارجي، كما أن هناك علاقة كبيرة بين التدقيق الداخلي وجودة أداء المدقق الخارجي، أي أن الزيادة في الاعتماد على مصادر خارجية للتدقيق الداخلي في الشركات سوف تترافق مع زيادة في جودة المدقق الخارجي.

2. مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة والنموذج النظري للدراسة:

يشمل هذا الجانب عنصرين هما: التعقيب على الدراسات السابقة، وتحديد النموذج النظري للدراسة الحالية.

1.3. مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة:

قصد تحديد القيمة المضافة للدراسة الحالية وما يميزها عن غيرها من الدراسات السابقة سيتم فيما يلي التعقيب على تلك الدراسات بتوضيح أوجه التشابه وكذا أوجه الاختلاف بينهما وبين الدراسة الحالية.

أولاً: أوجه التشابه:

تشابهت الدراسة الحالية مع دراسة كل من (العمري و نوبلي، 2021)، (لقويرة، سمير، 2019)، من حيث الهدف الرئيسي ألا وهو معرفة دور و مدى تأثير معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، لنتائج هذه الدراسات فقد أكدت جميعها على أن الإعتماد على معايير التدقيق الخاصة بأدلة الإثبات يساهم بشكل كبير في الرفع و التحسين من جودة عملية التدقيق.

أما دراسة كل من (ميدون و مكاوي، 2023)، (خلايفية و جاوحدو، 2019) فتشابهت مع الدراسة الحالية من ناحية تأثير المتغير المستقل معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات.

أما الدراسات التي تشابهت مع الدراسة الحالية من ناحية المتغير التابع جودة التدقيق الخارجي فتمثلت في كل من دراسة (Ismail, 2022)، (Alsmairat, Yazan Yaseen , Ibrahim, & Jarwan, 2022).

كما يكمن الشبه أيضا بين الدراسة الحالية وجميع الدراسات السابقة في أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان.

ثانياً: أوجه الاختلاف

اختلفت الدراسة الحالية مع جميع الدراسات السابقة من حيث تطبيق الدراسة في بيئات مختلفة وفي مجالات زمنية مختلفة.

وكما اختلفت مع كل من دراسة (لقويرة، سمير، 2019)، (فقيرو لعروم، 2021)، (لصنوني، 2022) من ناحية المعايير المدروسة في الجانب التطبيقي، حيث أن دراسة (لقويرة، سمير، 2019) تناولت أربع معايير وهي: معيار رقم 505 "التأكيدات الخارجية"، معيار رقم 580 "التصريحات الكتابية"، معيار رقم 520 "الإجراءات التحليلية"، معيار رقم 570 "إستثمارية الإستغلال"، ودراسة (فقيرو لعروم، 2021) تناولت معيار واحد وهو معيار رقم 500 أدلة الإثبات، ودراسة (لصنوني، 2022) تناولت معيار واحد وهو معيار رقم 530 السبر في التدقيق، أما الدراسة الحالية تناولت كل معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات البالغ عددها.

أما دراسة (Abulgasem Zakari & Saleh Mohamed Ahmad, 2014) تطرقت إلى مصدر أدلة الإثبات كمتغير مستقل عكس دراستنا الحالية تناولت أدلة الإثبات من جانب معاييرها التي تحدد الإجراءات اللازمة لجمع أدلة إثبات

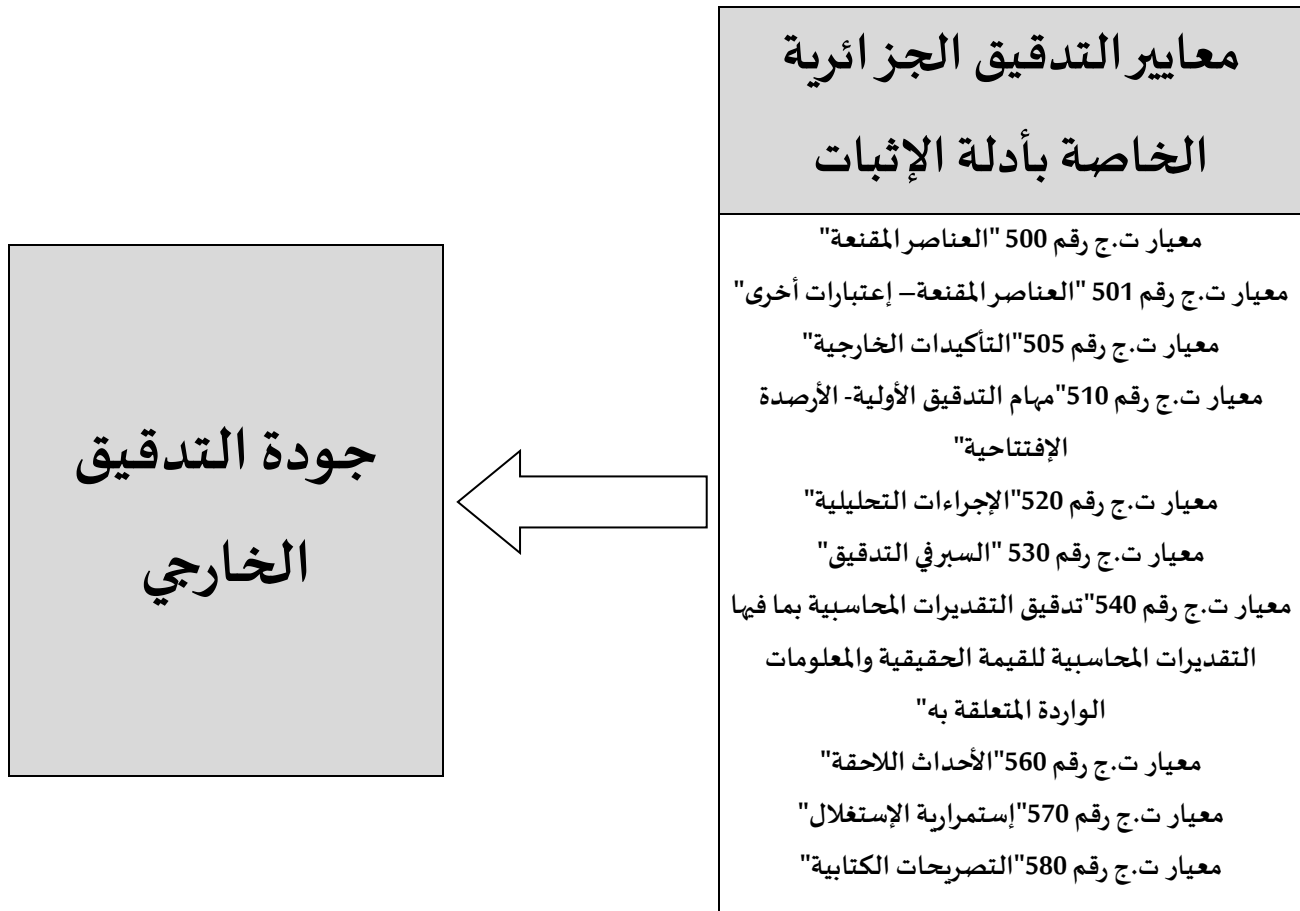
الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

كافية وملائمة، كما تطرقت إلى المتغير التابع جودة وموثوقية تقرير المراجع الذي يعد جزء من المتغير التابع للدراسة الحالية جودة التدقيق الخارجي.

2.3. النموذج النظري للدراسة:

إستكمالاً لما جاءت به الدراسات السابقة وفي محاولة لتناول موضوع الدراسة بشكل أكثر تفصيلاً والتحقق من مدى صحة وتطابق نتائج الدراسات السابقة مع نتائج الدراسة الحالية وواقعها في الجزائر، وبغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة فرضيتها فقد تم تصميم نموذج الدراسة الحالية (أنظر الشكل رقم (1-1) وذلك انطلاقاً من الربط بين نماذج الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية عن تلك الدراسات.

الشكل رقم (1-1): النموذج النظري للدراسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة.

من خلال هذا النموذج نطرح الفرضية الرئيسية لهذه الدراسة والتي مفادها:

يوجد أثر موجب وذو دلالة إحصائية لمعايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي.

خلاصة:

تم في هذا الجزء عرض أهم المفاهيم العامة النظرية حول أدلة الإثبات ومعايير التدقيق ، حيث شمل ماهية أدلة الإثبات خصائصها طرق الحصول عليها وكذا معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات كل معيار والهدف منه ومجال تطبيقه وتطرقنا إلى جودة التدقيق الخارجي.

كما تم التطرق إلى بعض الدراسات السابقة العربية منها والأجنبية والمتعلقة بموضوع هذه الدراسة حيث حددت فيها أوجه التشابه والاختلاف بينها وأهم ما يميز الدراسة الحالية عن تلك الدراسات.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

تمهيد:

سيتم في هذا الجزء تحديد الإطار المنهجي للدراسة قصد التعرف على الطريقة والأدوات المعتمدة في الجانب الميداني لهذه الدراسة وكافة خطواتها، وصولاً إلى عرض النتائج المتوصل إليها وتحليلها باستعمال المعالجات الإحصائية المناسبة ومن ثم تفسير تلك النتائج، وذلك بغرض اختبار صحة فرضيات الدراسة المبنية سابقاً والمستمدة أساساً من النموذج النظري للدراسة والذي نحاول من خلاله معرفة وتحديد طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل للدراسة المتمثل في معايير التدقيق الجزائية والمتغير التابع جودة عملية التدقيق.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

في هذا المبحث سوف يتم التطرق إلى الطريقة والأدوات التي استخدمت في معالجة البيانات المتعلقة بالدراسة.

1. الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة:

سيتم ضمن هذا الإطار التطرق إلى جانبين أساسيين وذلك وفقا للترتيب التالي:

- الجانب الأول: خصص للتعريف بالطريقة المتبعة في بناء الدراسة.
- الجانب الثاني: يتضمن تحديد الأدوات والبرامج وكذا الأساليب الإحصائية المتبعة في المعالجة الإحصائية للدراسة.

1.1. الطريقة المستخدمة في الدراسة

يتناول هذا الجانب الطريقة المتبعة في الدراسة والتي تتضمن التعريف بمجتمع الدراسة والعينة المختارة منه، كما يتضمن التعريف بمتغيرات الدراسة ومصادر البيانات.

1.1.1. مجتمع وعينة الدراسة

تستلزم هذه الدراسة كغيرها من الدراسات وجود مجتمع وعينة محددين لتطبيق الدراسة عليها، وقد تمثل مجتمع وعينة الدراسة الحالية في:

أولاً: مجتمع الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد دور معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي وبغرض تحقيق هذا الهدف تم اختيار مجتمع للدراسة والذي يمكن تعريفه بجميع العناصر المتعلقة بالظاهرة المدروسة، حيث يتكون المجتمع المختار لتطبيق هذه الدراسة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر، وبالتالي فإن حجم المجتمع في هذه الدراسة غير محدد.

ثانياً: عينة الدراسة

تعرف عينة الدراسة بأنها المجموعة الجزئية من أفراد المجتمع الكلي للدراسة والتي يتم إجراء الدراسة عليها فعلياً للتمكن من تعميم نتائجها على باقي أفراد المجتمع الكلي الذي أخذت منه. فالنسبة للدراسة الحالية فقد اقتصر إجرائها على عينة مكونة من 63 فرد، حيث تم اختيارهم بصفة عشوائية.

2.1.1. متغيرات الدراسة ومصادر البيانات

سيتم ضمن هذا العنصر التطرق إلى التعريف بمتغيرات الدراسة، إضافة إلى عرض مصادر البيانات التي تم الاعتماد عليها في بناء الدراسة.

أولاً: التعريف بمتغيرات الدراسة

شملت الدراسة الحالية عدة متغيرات والتي تم اختيارها بناء على ما تناولته بعض الدراسات السابقة، وتتمثل هذه المتغيرات في:

(أ) المتغير التابع: ويتمثلي جودة التدقيق الخارجي؛

(ب) المتغير المستقل: وهو معايير التدقيق الجزائي الخاصة بأدلة الإثبات.

ثانياً: مصادر البيانات

بغرض جمع البيانات اللازمة للدراسة تم اللجوء إلى استعمال عدة مصادر مختلفة أولية وأخرى ثانوية، وهي تتمثل فيما يلي:

(أ) المصادر الأولية:

تتعلق المصادر الأولية المعتمدة في الدراسة بالجانب العملي، و تتمثل في:

الاستبيان: فقصد الحصول على البيانات اللازمة للدراسة وجمعها من مصادرها الأولية تم توزيع استمارات استبيان على أفراد عينة الدراسة، ومن ثم تفريغها ومعالجتها باستخدام برنامج (SPSS V26) وبعض الأدوات الإحصائية للتوصل إلى نتائج الدراسة.

(ب) المصادر الثانوية:

تتعلق المصادر الثانوية المعتمدة في الدراسة بالجانب النظري، وهي متمثلة في:

كل ما هو متوفر من مراجع متنوعة حول موضوع الدراسة سواء كانت ذات صلة مباشرة أو غير مباشرة، حيث أنها شملت: المقالات العلمية العربية وأيضا الأجنبية، المؤتمرات العلمية، الكتب المطبوعة والالكترونية، بالإضافة إلى الأطروحات والرسائل العلمية المنشورة وغير المنشورة، وكذا الدراسات السابقة التي عالجت نفس موضوع الدراسة أو إحدى جوانبه.

2. الأدوات والبرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

يتناول هذا الجانب عرض الأدوات والبرامج والأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة وهو يشمل قسمين، تم في القسم الأول التطرق إلى الأداة الرئيسية التي تم اعتمادها في جمع البيانات اللازمة للدراسة، أما القسم الثاني فقد تم فيه التعريف بالبرامج والأساليب التي استخدمت في معالجة الدراسة إحصائياً.

1.2. الأدوات المستعملة في الدراسة

سيتم ضمن هذا العنصر التعريف بالأداة التي تم اعتمادها لجمع بيانات الدراسة، بالإضافة إلى التعرف على كيفية إعدادها وما تحتويه من محاور كما سيتم التأكد من الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

أولاً: الاستبيان:

تماشياً مع طبيعة الدراسة وأهدافها وكذا المنهج المتبع، فقد تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات اللازمة للدراسة، حيث تم تصميمه انطلاقاً من المزج بين الاستبيانات المستخدمة في بعض من الدراسات السابقة وذلك من خلال استخلاص الأسئلة الأكثر ملائمة للدراسة الحالية لتنسجم مع فرضياتها وأهدافها. تم إعداد أسئلة استمارة الاستبيان بناء على مقياس ليكارت (Likert) الثلاثي كميّار محدد لدرجة موافقة أو عدم موافقة أفراد العينة المبحوثة على الخيارات المحددة حول أسئلة الاستبيان، وقد تم إعطاء رمز لكل درجة من درجات سلم المقياس كما هو مبين في الجدول الموالي:

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

الجدول رقم (2-1): ترميز مقياس ليكارت الثلاثي

الدرجة	موافق	محايد	غير موافق
الرمز	1	2	3

المصدر: من إعداد الطالبتين

بعد تحديد وصياغة أسئلة الاستبيان حيث اعتمدنا في دراستنا على الاستبيان الإلكتروني تم ارسال الرابط إلى أفراد عينة الدراسة عشوائيا، حيث تم الإجابة عليه من طرف 63 فرد، حيث لم يتم استبعاد أي استمارة وعليه فقد تم قبول جميع الاستمارات وكلها صالحة للدراسة والتحليل، وهو ما يتبين في الجدول أدناه.

الجدول رقم (2-2): تصنيف الاستبيانات

الاستبيانات المقبولة		الاستبيانات المسترجعة		الاستبيانات الموزعة	
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد
100%	63	100%	63	100	63

المصدر: من إعداد الطالبتين

ثانيا: محاور الاستبيان

يحتوي الاستبيان المعتمد في هذه الدراسة على ثلاثة (03) محاور أساسية، والتي يمكن تصنيفها ضمن قسمين كالتالي:

القسم الأول: وهو يشمل محور واحد (المحور الثالث) والذي تم تخصيصه للبيانات الشخصية (المعلومات الخاصة) لأفراد العينة المبحوثة.

القسم الثاني: يشمل محورين يتعلقان بمتغيرات الدراسة (المحور الأول والثاني) بحيث يتضمن كل محور مجموعة من الأسئلة.

ويمكن توضيح ذلك التقسيم على النحو التالي:

(أ) المحور الأول: خصص للمعلومات الخاصة للمبحوثين، ويتكون من خمسة (05) أسئلة معبر عنها بخمسة عناصر تتمثل في: الجنس، الفئة العمرية، المؤهل العلمي، المهنة، وأخيرا سنوات الخبرة المهنية.

(ب) المحور الثاني: خصص للمتغير المستقل المتمثل في معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات ويتكون هذا المحور من خمسة (13) سؤال.

(ج) المحور الثالث: خصص للمتغير التابع المتمثل في جودة التدقيق الخارجي، ويتكون من ثمانية (08) أسئلة.

والجدول رقم (2-3) أدناه يوضح أسئلة (فقرات) محاور الاستبيان مصنفة وفقا لتبعية كل سؤال للمتغير، مع الإشارة إلى مصدر كل سؤال.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

الجدول رقم (2-3): فقرات الاستبيان ومصادرها

المحاور	عدد الأسئلة	المصدر
معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات	13	(ميدون و مكاوي ، 2023)
جودة التدقيق الخارجي	08	(مالطي و المبارك، 2020)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة

ثالثاً: ثبات وصدق الاستبيان

قصد التأكد من مصداقية الاستبيان المعتمد في جمع بيانات الدراسة كمقياس لمتغيراتها، تم القيام بإجراء اختبار

لقياس مدى ثبات فقراته وهو اختبار ألفا كرونباخ (α) (Cronbach Alpha)، ويشترط في هذا الاختبار أن تكون قيمة المعامل ألفا كرونباخ محصورة ما بين (0) و(1) على أن تكون أدنى قيمة دالة على وجود الثبات في الاستبيان هي القيمة 0.60 حسب (Roninson et al, 1991)، ذلك على اعتبار أنه كلما اقتربت قيمة المعامل من الواحد (1) كلما زاد ثبات فقرات الاستبيان.

فالنسبة للدراسة الحالية فقد أظهرت النتائج المتحصل عليها والموضحة في الجدول رقم (04) أن قيمة المعامل ألفا كرونباخ (α) للاستبيان ككل تساوي 0.792، وهي قيمة مقبولة كونها تفوق العتبة وهذا ما يشير إلى ثبات الاستبيان المعتمد في هذه الدراسة.

أما عن معامل صدق الاستبيان فهو المقياس الذي يمكن من خلاله التأكد من أن الاستبيان الذي تم اعتماده يتضمن أسئلة ملائمة وذات صلة بموضوع الدراسة، ويمكن الحصول على هذا المعامل عن طريق إدخال الجذر التربيعي على قيمة المعامل ألفا كرونباخ.

فبالنسبة للدراسة الحالية فيشير الجدول رقم (2-4) إلى نتائج معامل صدق الاستبيان حيث يظهر أن قيمته تساوي 0.899، وهذا ما يدل على الاتساق الداخلي لكافة أسئلة محاور استبيان الدراسة.

الجدول رقم (2-4): نتائج اختبار صدق وثبات الاستبيان

معامل الصدق	قيمة ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	الاستبيان
0.899	0.792	21	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

2.2. البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

شمل هذا العنصر التعريف بالمعالجات الإحصائية المستعملة في الدراسة من برامج وأساليب إحصائية مختلفة، والمتمثلة في:

أولاً: البرامج المستخدمة في الدراسة

يهدف دراسة وتحليل بيانات الدراسة فقد تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي "SPSS.V 26" في تفرغ ومعالجة تلك البيانات إحصائياً.

ثانياً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

تعتبر الأساليب الإحصائية عن مجموعة الإجراءات والعمليات والاختبارات التي يتم استخدامها في معالجة الدراسة إحصائياً.

ولتحقيق أهداف الدراسة الحالية واختبار فرضياتها تم إجراء التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- معامل ألفا كرونباخ (*CronbachAlpha*): وهو ما يعرف بمعامل الثبات وقد تم استخدامه بغرض تقدير مدى ثبات وصدق استبيان الدراسة.
- التكرارات والنسب المئوية: وتعرف أيضاً بالجدول التكرارية وتم اعتمادها لوصف الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: استخدمت من أجل وصف وتشخيص إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان.
- معامل الارتباط بيرسون (*Le Coefficient de Corrélation Pearson*): وذلك بهدف التحقق من وجود علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة.
- نموذج الانحدار الخطي البسيط (*Simple linear regression model*): بحيث تقوم فكرة هذا النموذج على دراسة أثر متغير مستقل واحد فقط والمتمثل في هذه الدراسة في تدقيق الحسابات على متغير تابع واحد والمتمثل في جودة المعلومات المحاسبية.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة واختبار نموذج الدراسة

تم تقسيم هذا الإطار إلى قسمين هامين:

- القسم الأول: تم فيه التطرق إلى عرض نتائج الدراسة وتحليلها.
- القسم الثاني: تم فيه اختبار النموذج النظري للدراسة وفرضياته بناء على نتائج المعالجة الإحصائية لاختبار الانحدار الخطي البسيط.

1. عرض نتائج الدراسة

يحتوي هذا الجانب على عنصرين، حيث تمثل العنصر الأول في تحديد اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة، بينما تمثل العنصر الثاني في التحليل الوصفي لمجاور الدراسة مع تفسير نتائجها.

1.1. اتجاه إجابات عينة الدراسة

يهدف معرفة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول أسئلة مجاور الاستبيان فقد تم تحديد المتوسطات الحسابية لدرجات مقياس ليكارت الثلاثي المطبق في استبيان الدراسة وحصرها ضمن مجالات محددة ومن ثم تحديد التقييم الموافق لكل مجال على حدا. والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (2-5): مجالات المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت مع تقييمها

المستوى	الرمز	مجال المتوسط الحسابي	تقييم المتوسط الحسابي
موافق	1	من 1 إلى 1.66	مرتفع
محايد	2	من 1.67 إلى 2.33	متوسط
غير موافق	3	من 2.34 إلى 3.00	منخفض

المصدر: (عز حسين، 2008، صفحة 538)

2.1. التحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد العينة

تم تحليل عينة الدراسة بغية التعرف على المتغيرات الديمغرافية وكيفية توزيع أفراد العينة وفقاً لكل متغير.

أولاً: الجنس

لقد اعتمدنا في دراستنا على تقسيم مفردات العينة حسب الجنس إلى مجموعتين تمثلت في الذكور والاناث، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (2-6): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

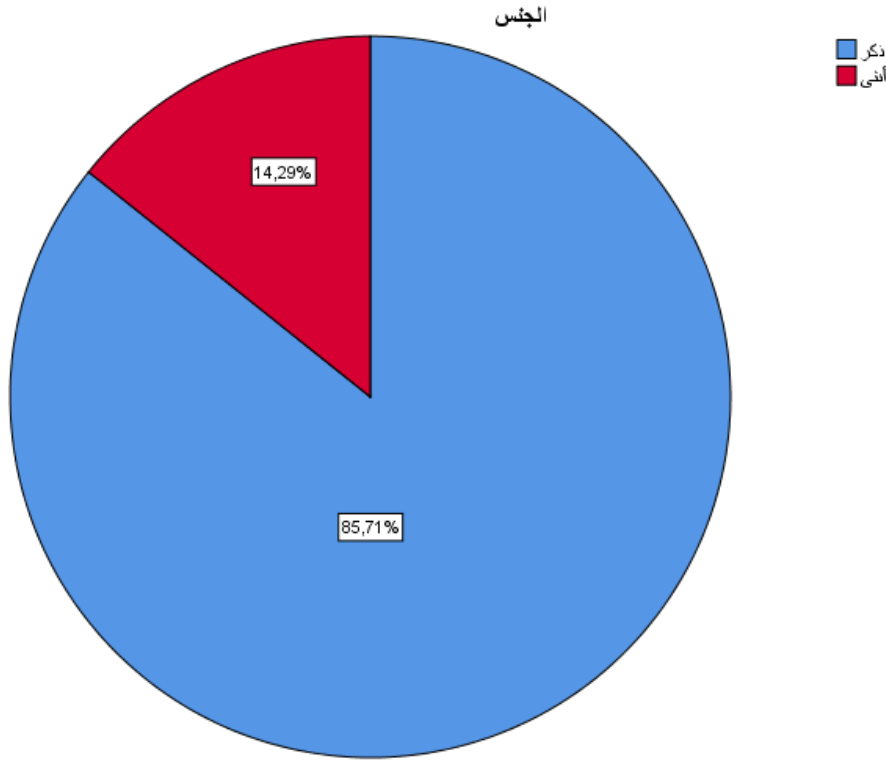
الرقم	البيان	التكرارات	النسبة %	النسبة المؤكدة %	النسبة التراكمية %
1	ذكر	54	85.7	85.7	85.7
2	انثى	9	14.3	14.3	100
	المجموع	63	100	100	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

من خلال الجدول أعلاه يتضح أنه من 63 فرد مستجوب يوجد ما نسبته 85.7% ذكورا و 14.3% إناث وهذا ما يدل أن أغلبية مراجعي الحسابات والخبراء المحاسبين هم عبارة عن ذكور وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): توزيع فراد العينة حسب الجنس



المصدر: مخرجات برنامج SPSS V26

ثانيا: الفئة العمرية

تم تقسيم الشرائح العمرية للعينة إلى فئات تتراوح بين (أقل من 30 سنة) و(من 30 إلى 40 سنة) و(من 40 إلى 50 سنة) وكذا (أكثر من 50 سنة) كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-7): توزيع افراد العينة حسب الفئة العمرية

الرقم	البيان	التكرارات	النسبة %	النسبة المؤكدة %	النسبة التراكمية %
1	(أقل من 30)	06	9.5	9.5	9.5
2	(من 30 إلى 40)	16	25.4	25.4	34.9
3	(من 40 إلى 50)	17	27	27	61.9
4	(أكثر من 50)	24	38.1	38.1	100
	المجموع	63	100	100	

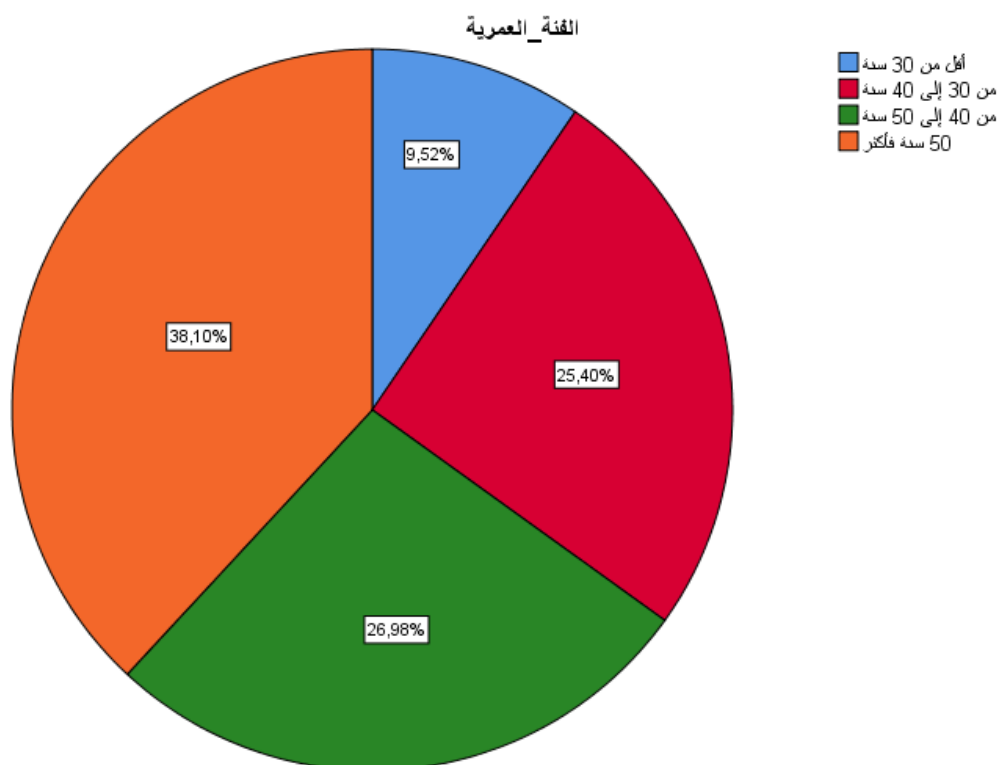
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الفئة الأكثر مساهمة هي (أكثر من 50) بنسبة 38.1% ثم تليها مباشرة الفئة (من 40 إلى 50) بنسبة 27%، وبعدها ما نسبته 25.4% وهي الفئة التي (من 30 إلى 40 سنة) في حين أن آخر فئة هي (أقل

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

من 30 سنة) بنسبة 9.5% مما يدل على أن أغلبية الأفراد المستجوبين أعمارهم كبيرة وهذا ما يتوافق مع طبيعة مهنتهم، وهذا ما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-2): توزيع افراد العينة حسب الفئة العمرية



المصدر: مخرجات برنامج SPSS V26

ثالثاً: المؤهل العلمي

تم تقسيم عينة الدراسة حسب المستويات التعليمية التالية: ليسانس، ماستر، ماجستير ودكتوراه وكما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-8): توزيع افراد العينة حسب المستوى التعليمي

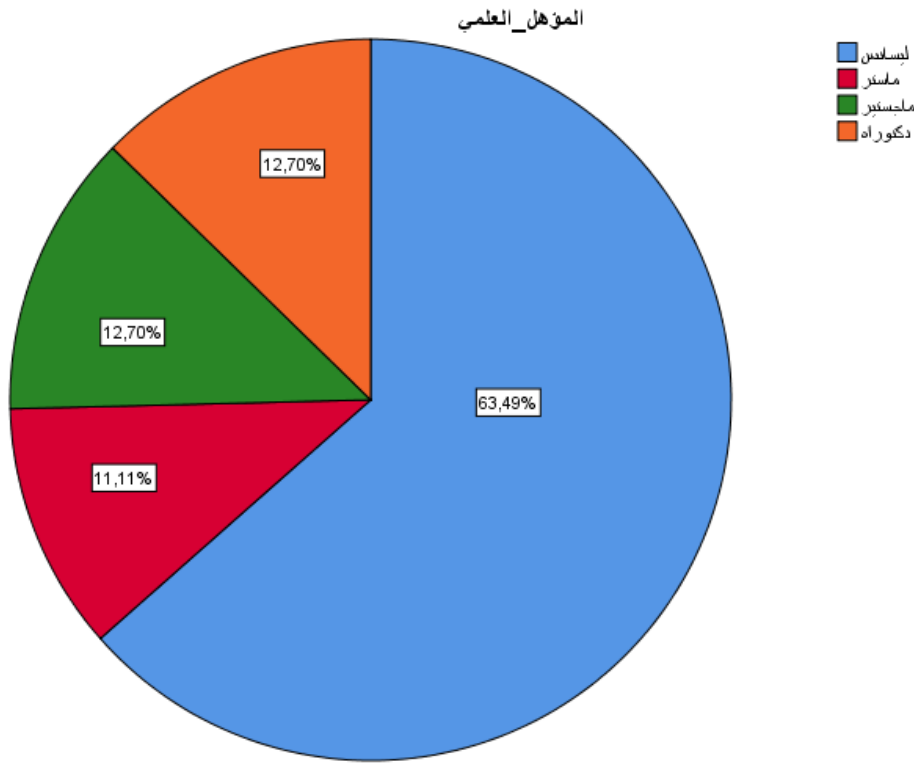
الرقم	البيان	التكرارات	النسبة %	النسبة المؤكدة %	% النسبة التراكمية
1	ليسانس	40	63.5	63.5	63.5
2	ماستر	07	11.1	11.1	74.6
3	ماجستير	08	12.7	12.7	87.3
4	دكتوراه	08	12.7	12.7	100
	المجموع	63	100	100	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

من خلال الجدول أعلاه يتضح ان المستوى التعليمي السائد في هذه العينة هو الليسانس بنسبة 63.5%، يليها الدكتوراه و الماجستير بنسبة 12.7%، ثم شهادة الماستر بنسبة 11.1%، كما أنه من بين الأفراد المستجوبين هناك 7 أفراد فقط لديهم مستوى الماستر بنسبة 11.1% وهذا ما يتوافق مع طبيعة المهنة التي تتطلب مستوى علي لا بأس به أي على الأقل مستوى الليسانس، ولتوضيح ذلك تمت الاستعانة بالشكل الموالي:

الشكل رقم (2-3): توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: مخرجات برنامج SPSS V26

رابعاً: المهنة

تم تقسيم مفردات العينة حسب المهنة إلى أربع فئات: أستاذ جامعي، خبير محاسبي، محافظ حسابات وأخيراً محاسب معتمد كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-9): توزيع افراد العينة حسب المستوى الوظيفية

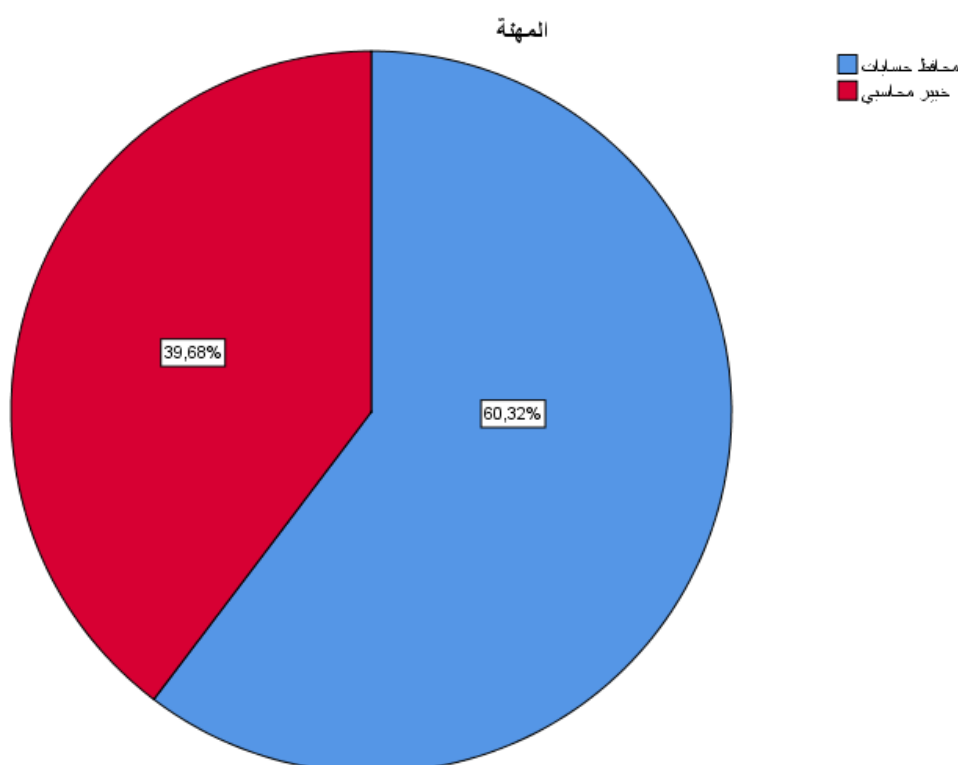
الرقم	البيان	التكرارات	النسبة %	النسبة المؤكدة %	النسبة التراكمية %
1	محافظ حسابات	38	60.3	60.3	60.3
2	خبير محاسبي	25	39.7	39.7	93.68
	المجموع	63	100	100	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

من خلال الجدول أعلاه يتضح ان 60.3% من الأفراد المستجوبين هم عبارة عن محافظي حسابات في مجال المحاسبة ثم يليهم 39.7% منهم خبراء محاسبين، وهذا دليل على أن عملية توزيع الاستبيان شملت تقريبا جميع الأفراد من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وهذا حتى تكون العينة ممثلة للمجتمع أحسن تمثيل وحتى لا يكون هناك تحيز في الإجابات بالإضافة إلى أن طبيعة موضوع دراستنا تتطلب ذلك، وللتوضيح أكثر تمت الاستعانة بالشكل التالي:

الشكل رقم (2-4): توزيع افراد العينة حسب المهنة



المصدر: مخرجات برنامج SPSS V26

خامسا: سنوات الخبرة

تم تقسيم مفردات العينة حسب سنوات الخبرة إلى الفئات التالية: 5 سنوات فأقل، من 5 إلى 10 سنوات، من 10 سنوات فأكثر، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-10): توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة

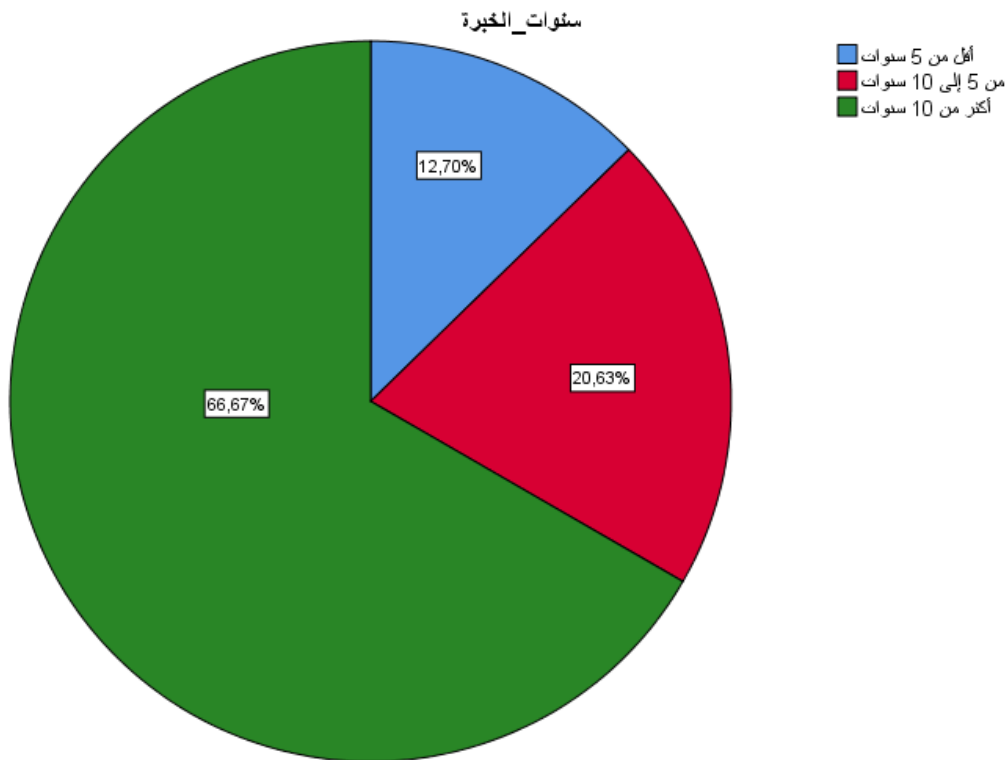
الرقم	البيان	التكرارات	النسبة %	النسبة المؤكدة %	النسبة التراكمية %
1	أقل من 5 سنوات	08	12.7	12.7	12.7
2	من 5 إلى 10 سنوات	13	20.6	20.6	33.3
3	أكثر من 10 سنوات	42	66.7	66.7	100
	المجموع	63	100	100	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

من خلال الجدول أعلاه يتضح ان أكبر فئة من العينة المدروسة تمتلك خبرة تفوق 10 سنوات بنسبة تقدر بـ66.7%، بينما تصل نسبة من يمتلكون خبرة تتراوح بين 5 و10 سنوات إلى 20.6%، والفئة التي تمتلك خبرة 5 سنوات فأقل فان نسبتها تصل إلى 12.7% وهذا ما يدل على أن معظم أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرة لا بأس بها في مجال المحاسبة والتدقيق وبالتالي فإن إجاباتهم على عناصر الاستبيان تعتبر جد مهمة في تحليل العلاقة بين عملية التدقيق وجودة المعلومة المالية، كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-5): توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: مخرجات برنامج SPSS V26.

3.1. التحليل الوصفي لمحاو الاستبيان

سيتم في هذا العنصر التطرق إلى عرض نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة المبحوثة حول أسئلة محاور إستبيان الدراسة، حيث يشمل ذلك التحليل قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة وأيضاً لكل محور كما يشمل أيضاً التقييم الموافق لكل منها على أن يكون تقييم تلك الإجابات بناء على تقييمات مجالات المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت المتطرق إليها مسبقاً (من المرتفع إلى المنخفض)، ومن ثم سوف يتم تفسير تلك النتائج.

أولاً: تحليل أسئلة (فقرات) محور عناصر تدقيق الحسابات:

كما سبق الإشارة فإن محور عناصر المزيج الترويجي الممثل خمسة أبعاد، لذلك سيتم في يلي تقديم التحليل الوصفي لإجابات كل بعد على حدا.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

أ) تحليل محور معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات:

يحتوي هذا المحور على خمسة (13) سؤال، وقد كانت نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال وللمحور ككل بعد تحليل إجابات أفراد العينة كالتالي:

الجدول رقم (2-11): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول محور معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات
1. يجمع المدقق الخارجي أدلة إثبات كافية و ملائمة فيما يتعلق بوجود المخزون و حالته.	1.06	0.304	مرتفع
2. يجمع المدقق الخارجي أدلة إثبات كافية و ملائمة فيما يتعلق بالدعاوي القضائية و النزاعات التي تخص المؤسسة.	1.63	0.679	مرتفع
3. ليتحقق المدقق من أرصدة المؤسسة التي يدقق حساباتها يلجأ غالبا إلى أسلوب التأكيدات الخارجية.	1.25	0.474	مرتفع
4. يسمح الإلتزام بمعيار التأكيدات الخارجية بالحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية.	1.22	0.419	مرتفع
5. يجمع أدلة المدقق الخارجي الإثبات للتأكد من الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على اختلالات من شأنها التأثير على الكشوف المالية.	1.22	0.552	مرتفع
6. يسمح الإلتزام بمعيار مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية التحقق مما إذا كانت طرق محاسبية ملائمة.	1.29	0.580	مرتفع
7. يقوم المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية.	1.14	0.353	مرتفع
8. يسمح الإلتزام بمعيار الإجراءات التحليلية بتحسين فهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.	1.33	0.568	مرتفع
9. إعتداد معيار السير في التدقيق يساعد المدقق في اختيار عينة ما و استخراج استنتاجات حول المجتمع الإحصائي.	1.24	0.530	مرتفع
10. على المدقق الخارجي جمع أدلة الإثبات الكافية و الملائمة للتحقق من عقلانية التقديرات المحاسبية و المعلومات المتعلقة بها في الملحق.	1.16	0.447	مرتفع
11. تقوم المؤسسة بإعلام المدقق الخارجي عن الأحداث اللاحقة من أجل تعديل التقرير إذا لزم الأمر لذلك.	1.43	0.689	مرتفع
12. يسمح معيار إستمرارية الإستغلال بمعرفة القوة المالية المستقبلية للمؤسسة ونقاط الضعف التي قد تؤدي بها للإفلاس و التصفية.	1.10	0.346	مرتفع
13. على المدقق الخارجي مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها أنها قدمت له كل المعلومات الضرورية التي تساعد في تدقيق الكشوف المالية.	1.43	0.588	مرتفع
معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات	1.2698	0.23764	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

يتبين لنا من الجدول أعلاه ان متوسط إجابات الافراد لمحور تدقيق الحسابات كانت جميعها نحو الموافقة وفقا لسلم ليكارت حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي للمحور ككل 1.26 بانحراف معياري قدره 0.23، ويفسر ذلك بأن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المدقق الخارجي يلتزم بمعايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات، ومنه نستطيع تعميم النتائج على مجتمع الدراسة المتمثل في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بأنهم يوفقون على ذلك.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

- وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه تم القيام بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه إستجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:
- في الفقرة رقم (01) بلغ المتوسط الحسابي $(1.06 < 1.66)$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المدقق الخارجي يجمع أدلة إثبات كافية و ملائمة فيما يتعلق بوجود المخزون و حالته؛
 - في الفقرة رقم (12) بلغ المتوسط الحسابي $(1.10 < 1.66)$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن معيار إستمرارية الإستغلال يسمح بمعرفة القوة المالية المستقبلية للمؤسسة ونقاط الضعف التي قد تؤدي بها للإفلاس والتصفية؛
 - في الفقرة رقم (07) بلغ المتوسط الحسابي $(1.14 < 1.66)$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المدقق الخارجي يقوم بالإجراءات التحليلية بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية ؛
 - في الفقرة رقم (10) بلغ المتوسط الحسابي $(1.16 < 1.66)$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يجب على المدقق الخارجي جمع أدلة الإثبات الكافية و الملائمة للتحقق من عقلانية التقديرات المحاسبية و المعلومات المتعلقة بها في الملحق
 - في كل من الفقرة رقم (04) و الفقرة رقم (05) بلغ المتوسط الحسابي $(1.22 < 1.66)$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن: الإلتزام بمعيار التأكيدات الخارجية يسمح بالحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية، المدقق الخارجي يجمع أدلة الإثبات للتأكد من أن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على اختلالات من شأنها التأثير على الكشوف المالية؛
 - في الفقرة رقم (09) بلغ المتوسط الحسابي $(1.24 < 1.66)$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن إعتداد معيار السبر في التدقيق يساعد المدقق في اختيار عينة ما وإستخراج إستنتاجات حول المجتمع الإحصائي
 - في الفقرة رقم (03) بلغ المتوسط الحسابي $(1.25 < 1.66)$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه ليتحقق المدقق من أرصدة المؤسسة التي يدقق حساباتها يلجأ غالبا إلى أسلوب التأكيدات الخارجية؛
 - في الفقرة رقم (06) بلغ المتوسط الحسابي $(1.29 < 1.66)$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن الإلتزام بمعيار مهام التدقيق الأولية للأرصدة الافتتاحية يسمح بالتحقق مما إذا كانت طرق محاسبية ملائمة؛
 - في الفقرة رقم (08) بلغ المتوسط الحسابي $(1.33 < 1.66)$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن الإلتزام بمعيار الإجراءات التحليلية يسمح بتحسين فهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛
 - في كل من الفقرة رقم (11) و الفقرة رقم (13) بلغ المتوسط الحسابي $(1.43 < 1.66)$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن: المؤسسة تقوم بإعلام المدقق الخارجي عن الأحداث اللاحقة من أجل تعديل التقرير إذا لزم الأمر لذلك، على المدقق الخارجي مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها أنها قدمت له كل المعلومات الضرورية التي تساعد في تدقيق الكشوف المالية؛
 - في الفقرة رقم (02) بلغ المتوسط الحسابي $(1.63 < 1.66)$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المدقق الخارجي يجمع أدلة إثبات كافية و ملائمة فيما يتعلق بالدعاوي القضائية والنزاعات التي تخص المؤسسة؛

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

(ب) تحليل فقرات محور جودة التدقيق الخارجي:

يحتوي هذا المحور على ثمانية (08) أسئلة، وقد كانت نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال وللمحور ككل بعد تحليل إجابات أفراد العينة كالتالي:

الجدول رقم (2-12): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول محور جودة التدقيق الخارجي

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات
1. يمارس المدقق الخارجي مهمته بكل موضوعية و استقلالية.	1.06	0.30	مرتفع
2. يمارس المدقق الخارجي الأساليب الإحصائية فب عملية التدقيق الخارجي .	1.06	0.24	مرتفع
3. لا ينحاز المدقق الخارجي للأساليب الإحصائية في عملية التدقيق.	1.08	0.27	مرتفع
4. يتأكد المدقق الخارجي من قدرة المؤسسة على الاستمرارية.	1.03	0.17	مرتفع
5. يتأكد المدقق الخارجي أن التسجيلات المحاسبية تمت وفق القوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	1.06	0.30	مرتفع
6. يقوم المدقق الخارجي بتوضيح الأخطاء و المخالفات الموجودة في القوائم المالية .	1.11	0.40	مرتفع
7. إشراف الهيئات المهنية على مكاتب التدقيق يرفع من جودة الخدمة المقدمة.	1.43	0.58	مرتفع
8. ينعكس الإلتزام بمعايير التدقيق الجزائية على جودة التدقيق الخارجي.	1.16	0.36	مرتفع
جودة التدقيق الخارجي	1.125	0.219	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

من الجدول أعلاه يتضح أن متوسط إجابات أفراد العينة كانت كلها في المستوى المرتفع وهذا ما يدل على أنها كلها في اتجاه الموافقة، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي للمحور ككل 1.12 بانحراف معياري قدره 0.21 وهذا ما يفسر بأن أغلبية أفراد العينة توافق على أن جودة التدقيق الخارجي تتحقق من خلال إلتزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائية ومنه نستطيع تعميم النتائج على مجتمع الدراسة المتمثل في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بأنهم يوافقون على ذلك.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه تم القيام بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه إستجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- في الفقرة رقم (04) بلغ المتوسط الحسابي $(1.03 < 1.66)$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المدقق الخارجي يتأكد من قدرة المؤسسة على الاستمرارية؛
- في كل من الفقرة رقم (01) و الفقرة رقم (02) و الفقرة رقم (05) بلغ المتوسط الحسابي $(1.06 < 1.66)$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن: المدقق الخارجي يمارس مهمته بكل موضوعية و استقلالية ، المدقق الخارجي يمارس الأساليب الإحصائية في عملية التدقيق الخارجي؛ المدقق الخارجي يتأكد أن التسجيلات المحاسبية تمت وفق القوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛
- في الفقرة رقم (03) بلغ المتوسط الحسابي $(1.08 < 1.66)$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المدقق الخارجي لا ينحاز للأساليب الإحصائية في عملية التدقيق ؛

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

- في الفقرة رقم (06) بلغ المتوسط الحسابي ($1.11 < 1.66$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المدقق الخارجي يقوم بتوضيح الأخطاء و المخالفات الموجودة في القوائم المالية؛
- في الفقرة رقم (08) بلغ المتوسط الحسابي ($1.16 < 1.66$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن الإلتزام بمعايير التدقيق الجزائية ينعكس على جودة التدقيق الخارجي؛
- في الفقرة رقم (07) بلغ المتوسط الحسابي ($1.43 < 1.66$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن إشراف الهيئات المهنية على مكاتب التدقيق يرفع من جودة الخدمة المقدمة.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

المبحث الثالث: نتائج الدراسة ومناقشتها

يتضمن هذا المبحث نتائج الدراسة التي تم التوصل إليها وأيضا مناقشتها من خلال اختبار صحة فرضيات الدراسة.

1. اختبار نموذج الدراسة:

سيتم في هذا الجانب دراسة طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل للدراسة والمتغير التابع، كما سيتم التطرق إلى اختبار فرضيات الدراسة للتأكد من صحتها وذلك بناء على نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط.

1.1. دراسة الارتباط بين متغيرات الدراسة

قصد التأكد من وجود علاقة بين متغيرات الدراسة فقد تمت دراسة علاقة الارتباط بين المتغير المستقل للدراسة والمتمثلي معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات والمتغير التابع المتمثل في جودة التدقيق الخارجي، حيث تم حساب معامل الارتباط بيرسون بين هاذين المتغيرين.

كما تجدر الإشارة إلى أن هذا الاختبار يقوم على أساس اختبار فرضيتين إحصائيتين هما:

H_0 : لا توجد علاقة ارتباط معنوية وذات دلالة إحصائية بين كل من معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات وجودة التدقيق الخارجي.

H_1 : توجد علاقة ارتباط معنوية وذات دلالة إحصائية بين كل من معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات وجودة التدقيق الخارجي.

الجدول رقم (2-13): علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة

جودة التدقيق الخارجي.		المتغيرات
مستوى الدلالة الإحصائية Sig	معامل الارتباط بيرسون	معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات
0.000	0.510	

**ارتباط عند مستوى معنوية قدره 1%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

يتبين لنا من الجدول أعلاه بأن قيمة معامل الارتباط بين تدقيق الحسابات وجودة المعلومة المالية كانت موجبة، حيث بلغت قيمة هذا المعامل 0.510، مما يدل على الارتباط الموجب بين متغيري الدراسة، وذلك ما يؤكد مستوى الدلالة الذي بلغ 0.000 أي أصغر من مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، مما يعني وجود ارتباط موجب متوسط وذو دلالة إحصائية بين معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات وجودة التدقيق الخارجي، ومنه نرفض الفرض الصفري (H_0) ونقبل الفرض البديل (H_1) والذي ينص على أنه:

"توجد علاقة ارتباط معنوية وذات دلالة إحصائية بين كل من معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة

الإثبات وجودة التدقيق الخارجي"

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

2.1. اختبار الفرضيات

من أجل دراسة فرضيات نموذج الدراسة واختبارها فقد تم إجراء اختبار نموذج الانحدار الخطي البسيط للتأكد من وجود أثر للمتغير المستقل المتمثل في تدقيق الحسابات على المتغير التابع جودة المعلومة المالية.

- الخطوة الأولى: تحديد كل من (معامل الارتباط، معامل التحديد، معامل التحديد المعدل) وذلك قصد قياس درجة العلاقة بين كل المتغير المستقل والمتغير التابع في النموذج المختبر.

- الخطوة الثانية: تحديد جدول تحليل التباين (*ANOVA*) من أجل اختبار معنوية النموذج المعتمد وذلك بناء على نتائج اختبار فيشر.

- الخطوة الثالثة: تقدير معاملات الانحدار واختبارها وذلك بهدف تحديد مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، وكذا اختبار الدلالة الإحصائية للنموذج المعتمد.

وقبل التطرق إلى اختبار الفرضية الرئيسية لابد من الإشارة إلى نموذج الدراسة الحالية المعتمد:

أ. نموذج الدراسة وفرضياتها: انطلاقاً من الإشكالية الرئيسية للدراسة المتعلقة بتأثير تدقيق الحسابات على جودة المعلومة المالية تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

مساهمة معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي

ومن أجل الإحاطة الجيدة بالفرضية الرئيسية للدراسة، قمنا بصياغة الفرضية الإحصائية التالية:

- H1: يوجد أثر موجب وذو دلالة إحصائية لمعايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي.

ب. معامل التحديد المعدل، معامل التحديد، معامل الارتباط:

من أجل اختبار هذه الفرضيات الفرعية تمت الاستعانة بنموذج الانحدار الخطي البسيط والذي تم عرض نتائجه في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-14): معامل الارتباط، معامل التحديد، معامل التحديد المعدل

معامل التحديد المعدل	معامل التحديد	معامل الارتباط
0.248	0.260	0.510

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج *SPSS V26*

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن هناك علاقة ارتباط موجبة متوسطة بين المتغير المستقل المتمثل في معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات والمتغير التابع المتمثل في جودة التدقيق الخارجي، حيث قدرت قيمة معامل الارتباط الخطي بين المتغيرين ب 0.510.

كما استطاع المتغير المستقل تفسير ما قيمته 26% فقط من المتغير التابع والباقي يعود لمتغيرات أخرى تؤثر هي الأخرى على جودة التدقيق الخارجي لم يتم إدراجها في النموذج، أما قيمة معامل التحديد المعدل بلغت قيمته 24.8% وبما أن قيمته قريبة من قيمة معامل التحديد فهذا يدل على جودة نموذج الدراسة المقترح.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

ت. جدول تحليل التباين (ANOVA)

الجدول رقم (2-15): جدول تحليل التباين (ANOVA)

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	إحصائية فيشر المحسوبة F_c	القيمة الاحتمالية Sig	مستوى الدلالة	الدلالة
الانحدار	0.781	1	0.781	21.476	0.000	0.01	دال احصائيا
البواقي	2.219	61	0.036				
الكلية	3.000	62					

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه وبناء على نتائج اختبار Fisher ان القيمة الاحتمالية للنموذج تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة (5%) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأن نموذج الانحدار ذو دلالة احصائية وان هناك واحد على الأقل من معاملات الانحدار يختلف عن الصفر، ومنه فإن نموذج دراسة أثر معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي ذو دلالة احصائية من الناحية الإحصائية الكلية.

ث. تقدير معاملات النموذج واختبارها:

الجدول الموالي يمثل تقدير معاملات النموذج واختبارها:

الجدول رقم (2-16): تقدير معاملات النموذج واختبارها

النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	قيمة ستودنت T_{cal} المحسوبة	القيمة الاحتمالية Sig	مستوى الدلالة	الدلالة
	المعامل	الخطأ المعياري	Bêta				
الحد الثابت	0.525	0.132	/	3.990	0.000	0.05	دال إحصائيا
معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات	0.472	0.102	0.510	4.634	0.000	0.05	دال إحصائيا

المتغير التابع: جودة التدقيق الخارجي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

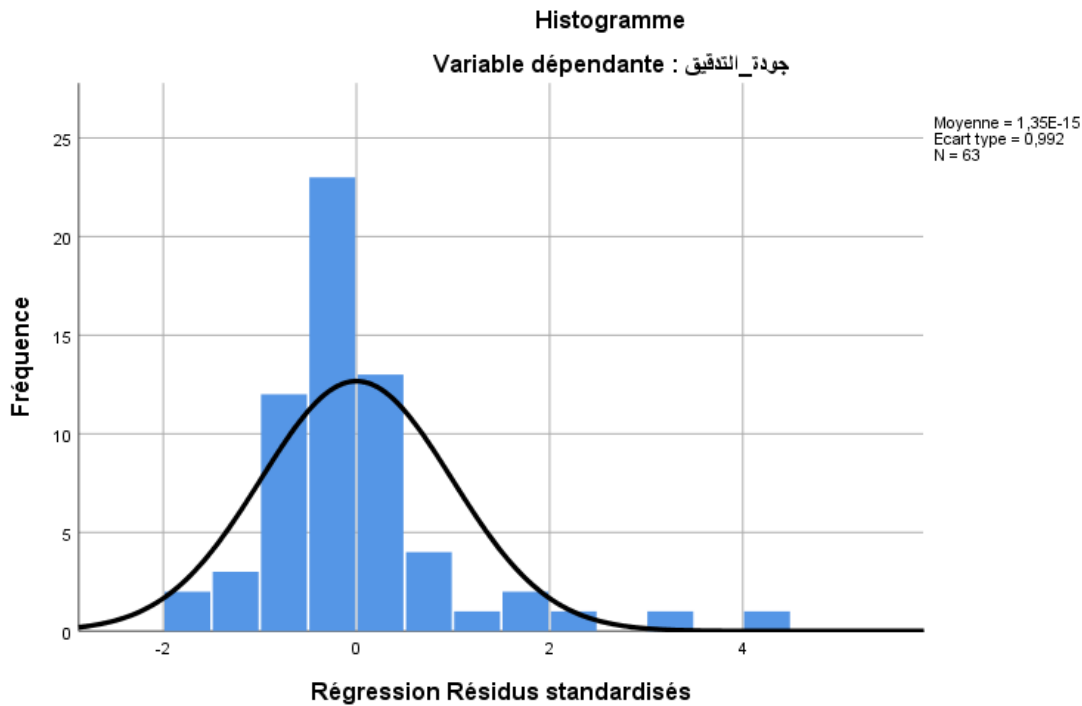
- وجود أثر موجب لمعايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي حيث بلغت قيمة هذا المعامل 0.472 وهو ذو دلالة احصائية بالاعتماد على قيمة Sig التي وجدناها تساوي 0.000 وهي اقل من مستوى الدلالة الإحصائية 5%، وهذا ما يؤدي بنا إلى قبول الفرضية H_1 التي تقول انه يوجد أثر موجب وذو دلالة إحصائية لمعايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي وهذا معناه أن معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات تحقق الجودة في التدقيق الخارجي من خلال الإلتزام بها طرف المدقق الخارجي.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

- كما أنه تجدر الإشارة إلى أنه بلغت قيمة الحد الثابت في النموذج 0.686 وهو ذو دلالة احصائية لأن قيمة Sig تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 5%.

اختبار البواقي:

سيتم في هذه الخطوة معرفة سلوك بواقي نموذج الانحدار الخطي البسيط المستخدم كما هو موضح في الشكل التالي:
الشكل رقم (2-6): اختبار التوزيع الطبيعي لبواقي النموذج

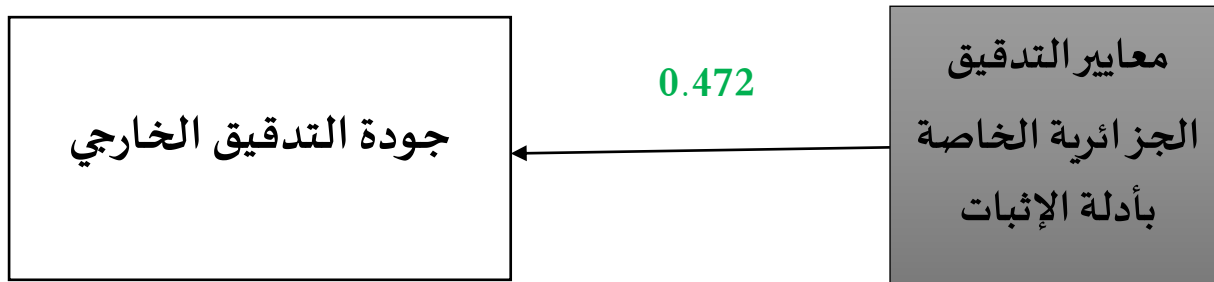


المصدر: مخرجات برنامج SPSS -V24

■ يتبين لنا من الشكل أعلاه الذي هو عبارة عن رسم المدرج التكراري الذي يمثل تكرارات البواقي المعيارية للانحدار بأن البواقي تتبع التوزيع الطبيعي بمتوسط تقريبا معدوم وانحراف معياري ثابت يساوي 0.991.

وبناء على نتائج الدراسة التطبيقية يمكن رسم النموذج النهائي للدراسة كما يلي:

الشكل (2-7): النموذج النهائي للدراسة



المصدر: من إعدادا لطلبتين الاعتماد على نتائج الانحدار الخطي البسيط

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

من خلال الشكل أعلاه والذي يبين النموذج النهائي للدراسة تتضح لنا النتائج المتوصل إليها أثبتت أن معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات تؤثر بالإيجاب على جودة التدقيق الخارجي وهذا بناء على آراء مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر.

تم في هذا الجزء التطرق إلى الجانب التطبيقي من الدراسة، حيث تضم الإجابة على إشكالية الدراسة بغرض الوصول إلى أهداف الدراسة، وذلك من خلال تحليل ومعالجة البيانات التي تم تجميعها واختبار نموذج الدراسة وفرضياته بناء على نتائج الانحدار الخطي البسيط في برنامج (SPSS V.26)، وقد كان ذلك ضمن قسمين تعلق القسم الأول بالطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة، والثاني تعلق بعرض نتائج الدراسة وتحليلها واختبار نموذج الدراسة وفرضياته.

الخاتمة

الخاتمة:

إن معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات لها دور محوري في تحسين جودة التدقيق الخارجي من خلال الرفع من أداء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في ممارسة مهامهم، فهي تضبط وتحدد المهام والأهداف المرجو تحقيقها من عملية التدقيق الخارجي، ولضمان النتيجة المبتغاة يجب الإلتزام بمعايير التدقيق في تدقيق القوائم المالية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.

وبناء على مما سبق فقد سعت هذه الدراسة إلى محاولة الإحاطة بموضوع دور معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي في الجانبين النظري والتطبيقي، وذلك من خلال دراسة وتشخيص واقعها عند المدققين الخارجيين والخبراء المحاسبين في ولايتي سيدي بلعباس ووهران، وقد أسفرت نتائج الدراسة الميدانية إلى جملة من النتائج المتعلقة بآثر معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة عملية التدقيق

1. نتائج الدراسة:

وتمثلت فيما يلي:

- الإعتماد على معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات تساعد المدقق الخارجي على جمع أدلة الإثبات تتصف بالكفاية والملائمة؛
- الإعتماد على ما ينص عليه كل معيار من معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق الخارجي؛
- الإلتزام بتطبيق هذه المعايير يجعل القوائم المالية ذات كفاءة وموثوقية مما يزيد ثقة مستخدمي هذه القوائم؛
- أهمية معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات من حيث تحديد هدف ومجال كل معيار؛
- تحسين جودة التدقيق الخارجي يساهم في تحقيق التقارب بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين؛
- تعتبر أدلة الإثبات هي الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الخارجى لإبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية؛
- حسب رأي محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولايي بلعباس ووهران تساهم معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

2. توصيات الدراسة:

- على الهيئات المشرفة على إصدار معايير التدقيق في الجزائر متابعة أداء المدققين الخارجيين عند تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛
- برمجة دورات تكوينية لتطوير قدرات المدققين لاستيعاب أكثر ومعرفة غرض ومحتوى هذه المعايير و إطلاعهم على جميع التطورات التي تخص التنظيم المهني للمهنة؛
- التنسيق بين المهنيين و الأكاديميين فيما يساعد الباحثين و الطلبة على التعمق في هذا المجال.

3. آفاق الدراسة:

- تطوير معايير التدقيق الجزائرية لتحقيق التوافق مع المعايير الدولية للتدقيق؛
- تبني معايير التدقيق الجزائرية و دورها في تضيق فجوة التوقعات؛
- استخدام تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة و التدقيق و أثره على جودة المعلومة المالية؛
- تحديد مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي في بيئة التدقيق الجزائرية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المراجع العربية:

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين. (1998). المعايير الدولية للمراجعة. منشورات المراجع العربي للمحاسبين، صفحة 04.
2. الأخضر العياشي، و إلياس شاهد. (2017). أدلة الإثبات في عملية المراجعة الإلكترونية "دراسة مقارنة بين أدلة الإثبات العادية و أدلة الإثبات الإلكترونية". مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية، 04(02)، الصفحات 277-288.
3. المجلس الوطني للمحاسبة. (2017). معايير التدقيق الجزائرية (المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017). وزارة المالية.
4. المجلس الوطني للمحاسبة. (2018). معايير التدقيق الجزائرية (المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018). وزارة المالية.
5. المجلس الوطني للمحاسبة. (2016). معايير التدقيق الجزائرية (المقرر رقم 150 المؤرخ في 11/10/2016). وزارة المالية.
6. آمال فياش، و فتحية بوعبانه. (2017). مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية -دراسة حالة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق-. مجلة الإقتصاد (12)، الصفحات 120-142.
7. إيمان خلايفية، و رضا جاوحدو. (2019). التدقيق الخارجي بين منظور معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائرية. مجلة معارف، 14 (01)، الصفحات 451-475.
8. حفيظة لصنوني. (2022). درجة الإلتزام بمعيار التدقيق الجزائري -530- السبر في التدقيق في الجزائر دراسة حالة عينة من مهني المحاسبة. مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، 18 (28)، الصفحات 683-700.
9. حمزة لعبيدي. (2022). تدقيق التقديرات المحاسبية من قبل محافظ الحسابات وفق معيار التدقيق NAA540. مجلة أبحاث للدراسات الإقتصادية و الإدارية، 05(02)، الصفحات 33-44.
10. خالد أمين عبد الله. (2016). علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية. صفحة 134.
11. رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، و عمر محمود زريقات. (2011). علم تدقيق الحسابات النظري. عمان: دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة.
12. رضوان بن عروش، و فاطيمة عليش. (2017). واقع المراجعة الخارجية في الجزائر بين المعايير المحلية و الدولية. /الملتقى الوطني حول المحاسبة و التدقيق كدعامة لتحسين الإستثمار با مؤسسات الجزائرية.
13. سامية فقير، و محمد الأمين لعروم. (01 06 2021). أهمية أدلة التدقيق في الممارسات المهنية من منظور مزاوولي المهنة بالجزائر. مجلة اقتصاد رأس المال و الأعمال، 06(01)، الصفحات 183-200.
14. سليمة بن زعمة، ريمة بصري، و يزيد تفرارات. (2018). التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية -دراسة نظرية تحليلية-. مجلة الندى للدراسات و الأبحاث الإقتصادية، 02(02)، الصفحات 80-96.
15. صدام كاطع هاشم. (2018). دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية. مجلة الدنانير (14)، الصفحات 499-517.
16. عبد الباسط ميدون، و محمد مكاوي. (2023). دور الإلتزام بمعايير الإثبات الجزائرية خلال مراحل عملية التدقيق في الرفع من جودة المعلومات المحاسبية. مجلة آفاق للبحوث و الدراسات، 06(01)، الصفحات 272-294.

المراجع

17. عبد السلام وليد، بن فرج زوينة. (2021). معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في الجزائر. *مجلة الباحث الإقتصادي*، 08(01)، الصفحات 302-316.
18. عبد الصمد عمر علي. (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي و التطبيق العملي. صفحة 280.
19. عبد الله شمائله. (2022, 12 02). أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. 05(55)، الصفحات 456-476.
20. علي عبد القادر الذنبيات. (2021). *تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية -نظرية و تطبيق-*. عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
21. عمر اقسام. (2016). *التدقيق الخارجي لمحافظ الحسابات في الجزائر*. الجزائر: دار الكاتب العربي.
22. غسان فلاح مطارنة. (2006). *تدقيق الحسابات المعاصر*. عمان: دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة.
23. فاطمة الزهراء رفايكية. (2021). التدقيق المحاسبي دروس و تطبيقات. صفحة 43.
24. لقوير، سمير. (2019). مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، باتنة: جامعة باتنة 1.
25. محمد الشمائله، و عبد الله زكي . (2022). أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *المجلة العربية للنشر العلمي*، 05(05)، الصفحات 465-476.
26. ممي اسماعيل، و عزة الأزهر. (2021). مهنة تدقيق الحسابات بين معايير التدقيق الدولية و معليير المراجعة ذات الرؤية الإسلامية الصادرة عن هيئة المحاسبة و المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية. *مجلة الأحياء*، 21(28)، الصفحات 603-614.
27. نجلاء العمري، و أصيلة نوبلي. (2021). دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الجزائرية. *مجلة المنهل الإقتصادي*، 04(02)، الصفحات 523-536.
28. نجلة نوبلي، و أصيلة العمري. (2021). دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الجزائرية. *مجلة المنهل الإقتصادي*، 04(02)، الصفحات 523-536.
29. نور الدين مزباني. (2021). الإطار الدولي للتدقيق المالي. دار النشر: مؤسسة دار الكتب.
30. هيبه صنهاجي، عبد القادر عوادي، و محمد العيد عمامرة. (2017). أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي. *مجلة العلوم الإدارية و المالية*، 01(01)، الصفحات 424-436.

المراجع الأجنبية:

31. Abulgasem Zakari, M., & Saleh Mohamed Ahmad, n. (2014). The Role of Audit Evidence Source in Enhancing the Quality and Reliability of Libyan Auditor's Report. *Review of Integrative & Economics Research*, 3(1), pp. 1-12.
32. Alsmairat, Y., Yazan Yaseen , W., Ibrahim, S., & Jarwan, A. (2022). The Effect of Audit Tenure and Internal Audit Effectiveness on External Audit Quality: Evidence from Jordanian External Auditors. *Journal of Positive School Psychology*, 6(4), pp. 2545-2561.
33. Felix I. Lessambo .(2018) .*Auditing, Assurance Services, and Forensics*.New Britain, CT, USA ،USA: Palgrave Macmillan .<https://doi.org/https://doi.org/10.1007/978-3-319-90521-1IAASB>. (2020). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (Vol. 1). New York: International Federation of Accountants. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1.pdf>

34. IFAC. (2020, 11 01). *Who We Are*. Retrieved 06 22, 2022, from <https://www.ifac.org/who-we-are/membership>
35. Ismail, S. (2022, 10). The Effect of Internal Audit Outsourcing in the Quality of the External Audit Performance (Survey Study on a Sample of Auditors in the Iraqi Environment). *Scientific Research Journal of Economics and Business Management*, 2(5), pp. 52-62.

الملاحق

الملحق الأول: إمتبيان موجه لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بولايتي بلعباس ووهران

المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن المختار - إيليزي

معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



إمتبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته، وبعد :

يسعدنا أن نضع بين أيديكم هذا الامتبيان الذي يدخل في إطار التحضير لمذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة، تحت عنوان "دور معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق"، نعلمكم بأن البيانات التي سيتم جمعها من هذا الامتبيان سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، وأنه لا توجد إجابات جيدة أو غير جيدة، نحن نهتم بأرائكم وتفكيركم، لذلك نرجو منكم الإجابة بكل موضوعية على الأسئلة الواردة بالتأشير بعلامة (X) في الخانة المناسبة.

شكرا على تعاونكم معنا، لكم منا كل التقدير والإحترام

للطالبتين: رقي شهيناز وزرقاط مريم.

تحت إشراف الأستاذ: د. ستي سيد أحمد

الملاحق

1. المحور الأول: معلومات عامة حول عينة الدراسة

الجنس:	ذكر	☐	أنثى	☐
الفئة العمرية:	أقل من 30 سنة	☐	من 30 إلى 40 سنة	☐
	من 40 إلى 50 سنة	☐	أكثر من 50 سنة	☐
المؤهل العلمي:	ليسانس	☐	ماستر	☐
	ماجستير	☐	دكتوراه	☐
المهنة	خبير محاسبي	☐	محافظ حسابات	☐
سنوات الخبرة:	أقل من 5 سنوات	☐	10-05 سنوات	☐
	أكثر من 10 سنة	☐		

2. المحور الثاني: معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
معييار التدقيق الجزائي رقم 501 العناصر المقنعة – إعتبارات أخرى				
01	يجمع المدقق الخارجي أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته.			
02	يجمع المدقق الخارجي أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بالدعاوي القضائية والنزاعات التي تخص المؤسسة.			
معييار التدقيق الجزائي رقم 505 "التأكيدات الخارجية"				
03	ليتحقق المدقق من أرصدة المؤسسة التي يدقق حساباتها يلجأ غالبا إلى أسلوب التأكيدات الخارجية.			
04	يسمح الإلتزام بمعييار التأكيدات الخارجية بالحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية.			
معييار التدقيق الجزائي رقم 510 "مهام التدقيق الأولية الأرصدة الإفتتاحية"				
05	يجمع المدقق الخارجياً أدلة الإثبات لتأكد من الأرصدة الإفتتاحية لا تحتوي على إختلالات من شأنها التأثير على الكشف المالية.			
06	يسمح الإلتزام بمعييار مهام التدقيق الأولية الأرصدة الإفتتاحية التحقق من ما إذا كانت طرق المحاسبية ملائمة.			
معييار التدقيق الجزائي رقم 520 "الإجراءات التحليلية"				
07	يقوم المدقق بالإجراءات التحليلية بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشف المالية.			

الملاحق

08	يسمح الإلتزام بمعيار الإجراءات التحليلية بتحسين فهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.		
معيار التدقيق الجزائي رقم 530 "السبر في التدقيق"			
09	إعتماد معيار السبر في التدقيق يساعد المدقق في اختيار عينة ما وإستخراج إستنتاجات حول المجتمع الإحصائي.		
معيار التدقيق الجزائي رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به"			
10	على المدقق الخارجي جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة للتحقق من عقلانية التقديرات المحاسبية والمعلومات المتعلقة بها في الملحق.		
معيار التدقيق الجزائي رقم 560 "الأحداث اللاحقة"			
11	تقوم المؤسسة بإعلام المدقق الخارجي عن الأحداث اللاحقة من أجل تعديل التقرير إن لزم الأمر ذلك.		
معيار التدقيق الجزائي رقم 570 "إستمراية الإستغلال"			
12	يسمح معيار إستمرارية الإستغلال بمعرفة القوة المالية المستقبلية للمؤسسة ونقاط الضعف التي قد تؤدي بها للإفلاس والتصفية.		
معيار التدقيق الجزائي رقم 580 "التصريحات الكتابية"			
13	على المدقق الخارجي مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها أنها قدمت له كل المعلومات الضرورية التي تساعد في تدقيق الكشوف المالية.		

3. المحور الثالث: جودة التدقيق الخارجي

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
1	يمارس المدقق الخارجي مهمته بكل موضوعية وإستقلالية.			
2	يستخدم المدقق الخارجي الأساليب الإحصائية في عملية التدقيق الخارجي.			
3	لا ينحاز المدقق الخارجي لأي طرف عند عملية التدقيق.			
4	يتأكد المدقق الخارجي من قدرة المؤسسة على الإستمرارية.			
5	يتأكد المدقق الخارجي أن التسجيلات المحاسبية تمت وفق القوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.			
6	يقوم المدقق الخارجي بتوضيح الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية.			
7	إشراف الهيئات المهنية على مكاتب التدقيق يرفع من جودة الخدمة المقدمة.			
8	ينعكس الإلتزام بمعايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق الخارجي			

شكرا على تعاونكم

الملاحق

الملحق الثاني: معامل الثبات للاستمارة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,744	13

الملحق الثالث: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	45	80,4	80,4	80,4
	أنثى	11	19,6	19,6	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

الملحق الرابع: توزيع أفراد العينة حسب العمر

الفئة_العمرية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	6	9,5	9,5	9,5
	من 30 إلى 40 سنة	16	25,4	25,4	34,9
	من 40 إلى 50 سنة	17	27,0	27,0	61,9
	سنة فأكثر 50	24	38,1	38,1	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

الملحق الخامس: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل_العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	6	9,5	9,5	9,5
	من 30 إلى 40 سنة	16	25,4	25,4	34,9
	من 40 إلى 50 سنة	17	27,0	27,0	61,9
	سنة فأكثر 50	24	38,1	38,1	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

الملحق السادس: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات_الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	8	12,7	12,7	12,7
	من 5 إلى 10 سنوات	13	20,6	20,6	33,3
	أكثر من 10 سنوات	42	66,7	66,7	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

الملاحق

الملحق السابع: توزيع أفراد العينة حسب المهنة

المهنة		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ حسابات	38	60,3	60,3	60,3
	خبير محاسبي	25	39,7	39,7	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

الملحق الثامن: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغير معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
q1	63	1,06	,304
q2	63	1,63	,679
q3	63	1,25	,474
q4	63	1,22	,419
q5	63	1,22	,552
q6	63	1,29	,580
q7	63	1,14	,353
q8	63	1,33	,568
q9	63	1,24	,530
q10	63	1,16	,447
q11	63	1,43	,689
q12	63	1,10	,346
q13	63	1,43	,588
معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات	63	1,2698	,23764
N valide (liste)	63		

الملاحق

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
q14	63	1,06	,304
q15	63	1,06	,246
q16	63	1,08	,272
q17	63	1,03	,177
q18	63	1,06	,304
q19	63	1,11	,406
q20	63	1,43	,588
q21	63	1,16	,368
جودة التدقيق الخارجي	63	1,1250	,21997
N valide (liste)	63		

الملحق التاسع: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغير جودة التدقيق الخارجي

الملحق العاشر: العلاقة الارتباطية بين معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات وجودة التدقيق الخارجي

Corrélations

	معايير التدقيق الجزائية	جودة التدقيق الخارجي
معايير التدقيق الجزائية	Corrélation de Pearson	1
الخاصة بأدلة الإثبات	Sig. (bilatérale)	,000
	N	63
جودة التدقيق الخارجي	Corrélation de Pearson	,510**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	63

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق الحادي عشر: تحليل التباين ANOVA

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1 Régression	,781	1	,781	21,476	,000 ^b
deStudent	2,219	61	,036		
Total	3,000	62			

a. Variable dépendante : جودة التدقيق الخارجي

b. Prédicteurs : (Constante), معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات

الملاحق

الملحق الثاني عشر: تقدير معاملات النموذج واختبارها

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,525	,132		3,990	,000
	معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات	,472	,102	,510	4,634	,000

a. Variable dépendante : جودة التدقيق الخارجي

الفهرس

الفهرس

الإهداء.....	I
الإهداء.....	II
شكر وعرفان.....	III
قائمة المحتويات:.....	V
قائمة الجداول:.....	VI
قائمة الاشكال:.....	VII
قائمة الملاحق:.....	VIII
قائمة الاختصارات والرموز:.....	VII
الفصل الأول.....	أ
الإطار النظري والدراسات السابقة.....	أ
تمهيد:.....	2
الدراسات باللغة العربية:.....	24
1.	
2.	
مقارنة الدراسة الحالية	29
بالدراسات السابقة والنموذج النظري للدراسة	29
خلاصة:.....	31
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية.....	2
تمهيد:.....	33
المبحث الأول: الطريقة والأدوات.....	34
1. الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة:.....	34
1.1. الطريقة المستخدمة في الدراسة.....	34
1.1.1. مجتمع وعينة الدراسة.....	34
2.1.1. متغيرات الدراسة ومصادر البيانات.....	34
2.2. البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.....	37
3.1. التحليل الوصفي لمحاو الاستبيان.....	44
2.1. اختبار الفرضيات.....	50
قائمة المراجع:.....	65
المراجع العربية:.....	65
الملخص:.....	2

الفهرس

.....	الملاحق
.....	الفهرس

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى بيان دور معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية، والثانوية والتي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة والبالغ عددها 63 فردا وبعد حصر وتجميع البيانات تم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS V 26 بواسطة نموذج الانحدار الخطي البسيط، وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود أثر موجب ذو دلالة إحصائية لمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي.

الكلمات المفتاحية: أدلة الإثبات، معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، مدقق خارجي، جودة التدقيق الخارجي، انحدار خطي بسيط.

Abstract

This study aims to explain the role of Algerian audit standards for evidence in improving the quality of external audit, The descriptive-analytical approach was used in conducting the study by collecting data from primary and secondary sources, which were obtained through the distribution of questionnaire lists to a sample of the study community of 63 individuals. After accounting and collecting the data, they were unloaded and analyzed using the SPSS V 26 program by the simple linear regression model. The study concluded several results, the most important of which is the presence of a statistically significant impact of Algerian audit standards of evidence on the quality of external audit.

Keywords: evidence, Algerian audit standards for evidence, external auditor, quality of external audit, simple linear regression model.

