

أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي

- دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الشرق الجزائري -

The effect of the auditor adherence to the national auditing standards on the quality of the external audit - Field study on a sample of chartered accountants in the eastern states of Algeria -

طواف فاتح¹، رقايقية فاطمة الزهراء² Reguaiguia Fatma Zahra² Taouaf Fateh¹,

¹ جامعة محمد الشريف مساعدي-سوق أهراس، مخبر المالية، المحاسبة، الجباية والتأمين، taouaffateh92@gmail.com

² جامعة محمد الشريف مساعدي-سوق أهراس، مخبر البحوث والدراسات الاقتصادية، zorafinance@yahoo.fr

تاريخ النشر: 31/12/2020

تاريخ القبول: 17/12/2020

تاريخ الاستلام: 16/09/2020

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى ضرورة تبني محافظي الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق باعتبارها الخطوط الاسترشادية الحديثة للمهنة، بهدف تعزيز جودة التدقيق الخارجي في البيئة الاقتصادية الجزائرية، ولتحقيق هذا الغرض تم استخدام استبيان إحصائي موجه إلى عينة من مكاتب محافظي الحسابات.

وقد توصلت الدراسة إلى أن أبرز العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي يمكن تعزيزها بفعالية بالالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق، كما يمكن لمحافظ الحسابات تدارك بعض النقائص، من خلال السعي بجدية إلى الرقي بأعمال التدقيق إلى المستوى العالمي.

كلمات مفتاحية: التدقيق الخارجي، المعايير الجزائرية للتدقيق، جودة التدقيق، محافظ الحسابات.

تصنيف JEL: C12، M42، M40.

Abstract:

The study aims to the necessity of the auditors adopting the Algerian auditing standards, in order to obtain the quality of external auditing in the Algerian economic environment, and to achieve this purpose a statistical questionnaire directed to a sample of the auditors' offices was adopted.

The study found that the most important factors affecting the quality of external auditing can be strengthened effectively by adhering to the Algerian auditing standards, and auditors can remedy some of the deficiencies, by seriously seeking to advance audit work to the global level.

Keywords: External audit; Algerian auditing standards; Quality of audit; Governor of accounts.

Jel Classification Codes: C12, M42, M40.

Résumé:

L'étude vise à la nécessité pour les auditeurs d'adopter les normes d'audit algériennes, afin d'obtenir la qualité de l'audit externe dans l'environnement économique algérien, et pour atteindre cet objectif, un questionnaire statistique a été utilisé à auprès d'un échantillon de bureaux des commissaires aux comptes.

L'étude a révélé que les facteurs les plus importants affectant la qualité de l'audit externe peuvent être renforcés efficacement en adhérant aux normes d'audit algériennes, et les auditeurs peuvent remédier à certaines des lacunes, en cherchant sérieusement à faire progresser les travaux d'audit au niveau mondial.

Mots-clés: Audit externe; Normes d'audit algériennes; Qualité de l'audit; Commissaires aux comptes.

Codes de classification de Jel: C12, M42, M40.

1. مقدمة:

يتصدر مفهوم جودة مهنة التدقيق قمة اهتمامات مجتمع الأعمال الدولي والمؤسسات المالية العالمية الآن، وذلك إثر العديد من حالات الفشل والعسر المالي التي منيت بها الشركات الكبرى في الآونة الأخيرة، وانهميار أسواق المال في بعض بلدان العالم، في ظل التطورات الحاصلة في عصرنا، والخوف من تكرار ذلك مستقبلا. ونظرا لأهمية هذه المهنة فقد سنت معايير و موثائق دولية تحدد كل ما يخصها، ولمواكبة هذه التطورات أبدت الجزائر كباقي الدول اهتمامها بهذه المهنة، وسعت لتحسينها و تطويرها وذلك بإعطائها إطارا قانونيا وخاصة بعد إصدار القانون 10_01 الذي يتعلق بشروط وكيفيات ممارسة هذه المهنة، وقد قامت حديثا بإصدار ستة عشرة معيارا والتي تعتبر بمثابة إرشادات عامة تساعد محافظ الحسابات في الوفاء بمسؤوليته المهنية عند أداء مهامه، ومن أهم ما يميز مراجعة الحسابات كمهنة، أنها تؤدي بمعرفة شخص مؤهل مستقل ومحيد ومسؤول مهنيًا، والهدف من ذلك هو ضمان تطبيق معايير الجزائرية للتدقيق.

1.1. الإشكالية: انطلاقا مما سبق يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

ما أثر التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الوطنية على جودة التدقيق الخارجي؟

2.1. الأسئلة الفرعية: من التساؤل الرئيسي يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل لمحافظ الحسابات دور في تحقيق الجودة على مستوى مكتبه بالتزامه بالمعايير الجزائرية للتدقيق؟
- هل لمحافظ الحسابات دور في تحقيق خاصية الجودة في مهمة التدقيق الخارجي بالتزامه بالمعايير الجزائرية للتدقيق؟
- هل لمحافظ الحسابات دور في تحقيق خاصية الجودة في بيئة التدقيق بالتزامه بالمعايير الجزائرية للتدقيق؟
- كيف يتم تجسيد خاصية الجودة في مهنة التدقيق الخارجي من خلال التزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق؟

3.1. فرضيات الدراسة: يمكن صياغة فرضية رئيسية لهذا البحث على النحو التالي:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي.

من هذه الفرضية يمكن صياغة مجموعة من الفرضيات الفرعية كما يلي:

- 01/ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدور محافظ الحسابات في تحقيق خاصية الجودة على مستوى مكتبه؛
- 02/ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدور محافظ الحسابات في تحقيق خاصية الجودة في مهمة التدقيق الخارجي؛
- 03/ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدور محافظ الحسابات في تحقيق خاصية الجودة في بيئة التدقيق.

4.1. أهداف الدراسة: يمكن تلخيص أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- التركيز على مهنة محافظة الحسابات و جودتها في البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
 - تسليط الضوء على واقع التدقيق الخارجي في ظل الإصدارات الحديثة للمعايير الجزائرية للتدقيق؛
 - إجراء دراسة ميدانية لمعرفة أثر التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الوطنية على جودة التدقيق الخارجي.
- 5.1. منهج الدراسة: سيتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال وصف متغيرات الدراسة (جودة التدقيق الخارجي، محافظ الحسابات، المعايير الجزائرية للتدقيق) بالاعتماد على مجموعة من المراجع من الكتب، أبحاث جامعية و مقالات تطرقت لذات الموضوع، و القيام بتحليلها وذلك لتبيان أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى تصميم استبيان يتضمن ثلاث محاور رئيسية توزع على عينة من محافظي الحسابات، لتبيان واقع التدقيق الخارجي وكذلك مدى تقيد محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق وما أثر ذلك على جودة التدقيق الخارجي.

6.1. الدراسات السابقة: بعد الإطلاع على الدراسات السابقة التي تناولت جزئيا الموضوع محل الدراسة، تم الأخذ بعين الاعتبار الدراسات التالية:

- دراسة نوح لبوز ومبارك بوعلاق (2019)، مقال في مجلة إضافات اقتصادية، بالجزائر، العدد 01، والموسوم بـ "تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات"، حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق المعايير

الجزائرية للمراجعة على جودة تقارير محافظ الحسابات، من خلال أسئلة مقابلة على مجموعة من محافظي الحسابات وهيئات لها علاقة بإعداد واستخدام المعايير الجزائرية للتدقيق، وأبرزت هذه الدراسة أن الالتزام بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في البيئة المحاسبية الجزائرية مازالت تحتاج إلى تطوير لتتوافق بشكل كامل مع واقع بيئة الأعمال الجزائرية.

• دراسة إسراء كاظم عبيد حسن اللهبي وصالح نوري خلف (2013)، مقال بمجلة دراسات محاسبية ومالية، بالعراق، العدد 23، والموسوم بـ: "نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، حيث جاءت هذا البحث لدراسة واقع ودور الهيئات المنظمة للتدقيق الخارجي في جمهورية العراق في تحقيق جودة التدقيق، وتحديد المعوقات التي حالت من دون تحقيق فاعلية رقابة الجودة على مكاتب مراقبي الحسابات، وتوصل الباحثان إلى عدم وجود معيار لرقابة الجودة يلزم تنفيذه من قبل مراقبي الحسابات، وضعف التنسيق بين مجلس مهنة مراقبة و تدقيق الحسابات، ونقابة المحاسبين و المدققين، ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية.

• دراسة نورالهدى بهلولي (2017)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس _ سطيف 1، غير منشورة، والمعنونة بـ: "أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر"، حيث هدفت هذه الدراسة للوقوف على أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، من خلال استقصاء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المقدرين بـ 2097 مبحوث، أين توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لتكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة، وأن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ إلى معايير التدقيق الدولية.

2. الخلفية النظرية لمتغيرات الدراسة (جودة التدقيق الخارجي، محافظ الحسابات، المعايير الجزائرية للتدقيق)

من خلال هذه الخلفية سيتم التطرق إلى الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة:

1.2 مفهوم التدقيق الخارجي:

عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية التدقيق على أنه: "عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد مدى الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات" (حماد، 2004، صفحة 27).

ويمكن القول كذلك أن: "التدقيق هو علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص إنفادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات و القوائم المالية للمشروع، بهدف إبداء رأي في محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة" (الخطيب، 1998، صفحة 09).

2.2 تعريف التدقيق الخارجي:

يعرف التدقيق الخارجي بأنه الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر المنشأة و سجلاتها و مستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه مكافأة تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، ذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة (متولي، 2009، صفحة 29).

3.2 أنواع التدقيق الخارجي في الجزائر:

حيث يتم التفريق بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي للحسابات وهي (بوتين، 2003، صفحة 27):

• التدقيق القانوني (Audit Légal): أي الذي يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية الذي يقوم به محافظ الحسابات (Commissaire aux comptes)؛

• التدقيق التعااقدي (الاختياري) (Audit Contractuel): الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة و التي يمكن تجديدها سنويا؛

• الخبرة القضائية (Expertise Judiciaire): الذي يقوم به محترف خارجي بطلب من المحكمة.

4.2 العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي:

تعددت وتنوعت العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، وذلك بسبب تعدد الدراسات والأبحاث التي تبنتها والتي تنوعت أهدافها ودوافعها، وتقتصر العوامل المؤثرة عمومًا على ثلاث جهات نظر كما يلي (Omar, 2015, pp. 290-291):

- من وجهة نظر الكشف عن الأخطاء والاحتيال: حيث لاقى موضوع الجودة اهتماما كبيرا بين الباحثين في محاولة لوضع مفهوم محدد وواضح له، ومن بين التعريفات التي وضعت التعريف الذي جاء به (Angelo): أنها تقدير للسوق لاحتمالية قيام المدقق باكتشاف الانحراف في النظام المحاسبي للزبون محل التدقيق ثم قيام المدقق بالتقرير عن ذلك الانحراف (سعيد غزال و عبد الخالق يحي، 2013، صفحة 334).

- من منظور الالتزام بالمعايير المهنية: أوضحت نشرة معايير التدقيق التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عام 1974، أن جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق، و الالتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة و التدقيق (مسامح و لقويرة، 2017، صفحة 448).

وحيث أشار أيضا الإتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم جودة التدقيق في المعيار رقم 220 (رقابة الجودة لأعمال التدقيق، حيث أوضح أنه ليطم أداء أعمال التدقيق بجودة عالية يجب أن يتم وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها (طالب حسين و محمد، 2019، صفحة 66).

- من منظور القدرة على تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية: و يمكن تعريف جودة التدقيق بأنها إرضاء رغبات العميل في حدود ضوابط المهنة، وأنَّ العميل هو الذي يحكم على جودة التدقيق من خلال ما حصل عليه من نتائج وما كان ينتظره، والفرق بينهما يعرف ب (فجوة التوقعات)، وجودة التدقيق لا يخرج مفهومها عن المفهوم العام للجودة فهي مجموعة الخصائص النوعية للعملية التدقيقية التي تؤدي إلى خدمة أطراف آخرين بدرجة مقبولة، وعلى أساس هذا المفهوم العام عرف جودة التدقيق بأنها "خصائص الأداء المهني للمدقق التي تشبع حاجات مستخدمي القوائم المالية (محمود محمد، 2014، صفحة 367).

5.2 المعايير الجزائرية للتدقيق

انطلاقا من 04 فيفري 2016 بدأت الجزائر في إصدار المعايير المنظمة لمهنة التدقيق إلى غاية 24 سبتمبر 2018، والتي شملت ستة عشرة معيارا، وكطبيعة أي معيار فإنها وضعت لتتماشى مع البيئة الاقتصادية الجزائرية، و كذلك مع القوانين والتشريعات المتعلقة بمهنة المراجعة، وفي التالي ملخص لهذه الإصدارات الأربعة:

1.5.2 الإصدار الأول لمعايير التدقيق الوطنية: حسب المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية، و الذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق كما يلي (وزارة المالية، المقرر رقم 002، 2016):

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

2.5.2 الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الوطنية: حسب المقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية، و الذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق كما يلي (وزارة المالية، المقرر رقم 150، 2016):

- المعيار الجزائري للتدقيق _ 300_ "تخطيط تدقيق الكشوفات المالية";
- المعيار الجزائري للتدقيق _ 500_ "العناصر المقنعة";
- المعيار الجزائري للتدقيق _ 510_ "مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية";
- المعيار الجزائري للتدقيق _ 700_ "تأسي الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية".

3.5.2 الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الوطنية: حسب المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية، و الذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق كما يلي (وزارة المالية، المقرر رقم 23، 2017):

- المعيار الجزائري للتدقيق_510_ "الإجراءات التحليلية"؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق_570_ "استمرارية الاستغلال"؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق_610_ "استخدام أعمال المدققين الداخليين"؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق_620_ "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".
- 4.5.2 الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الوطنية: حسب المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزارة المالية، و الذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق كما يلي (وزارة المالية، المقرر رقم 77، 2018):
- المعيار الجزائري للتدقيق_230_ "وثائق التدقيق"؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق_501_ "العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة"؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق_530_ "السّبر في التدقيق"؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق_540_ "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به".

3. دراسة ميدانية استقصائية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الشرق الجزائري:

1.3 منهجية البحث الميداني وأداة الدراسة:

- منهجية البحث الميداني: قصد الإجابة على إشكالية الدراسة نحاول القيام بدراسة ميدانية استقصائية على عينة من محافظي الحسابات خلال سنة 2020، بحيث صممت استمارة بالاعتماد على بعض المراجع وبالرجوع إلى بعض أهل الاختصاص في ذلك، قصد القيام بتوزيعها على عينة الدراسة، حيث و بعد توزيع 78 (أي على 78 مكتب لمحافظة الحسابات) استمارة واستلام الإجابات تم بناء الدراسة على 70 إجابة تم انتقاءها من أصل 72 رد مستلم.
 - أداة الدراسة: تم الاعتماد في جمع البيانات الميدانية على استمارة صممت بناء على خصوصية موضوع البحث اشتملت على ثلاث محاور رئيسية، المحور الأول به أربع أسئلة متعلقة بالبيانات الشخصية لعينة البحث (الجنس، المؤهل العلمي، عدد عمال المكتب، الخبرة)، أما المحور الثاني به 16 عبارة متعلقة بالمتغير المستقل المتمثل في الالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق أما المحور الثالث به 21 عبارة متعلقة بالمتغير التابع وهو جودة التدقيق الخارجي.
- وقد تم الاعتماد على سلم ليكارت الخماسي في إعداد اختيارات الإجابة كما يلي:

الجدول 1: أوزان الاختيارات و مجال المتوسط الحسابي وفق سلم ليكارت الخماسي

الاختيار	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
القيمة	1,00 – 1,79	1,80 – 2,59	2,60 – 3,39	3,40 – 4,19	4,20 – 5,00

المصدر: من إعداد الباحثين

2.3 اختبار ثبات وصدق الاستمارة

تم الاعتماد في هذا الاختبار على أشهر الاختبارات التي يقدمها برنامج (Spss₂₃) وهو اختبار معامل ألفا كرومباخ، وبعد إدخال البيانات في البرنامج كانت نتائج الاختبار كما يلي:

الجدول 2: اختبار الثبات وفق معامل ألفا كرومباخ

المحور	عدد العبارات	معامل الثبات Alpha Cronbach	معامل صدق المحك
مدى الالتزام بالمعايير	16	0.729	0.853
جودة التدقيق الخارجي	21	0.791	0.889
الاستبيان ككل	37	0.873	0.934

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج Spss₂₃

بما أن قيمة معامل ألفا كرومباخ للاستبيان ككل هي 0.873 وهي قيمة أكبر من 0.6، وبالتالي يمكن القول أنه لو تم توزيع نفس عدد الاستمارات على نفس العينة أو على عينة مماثلة لكانت نسبة التطابق في الإجابات 87.30%، وبالتالي يمكن القول أن الاستمارة تمتاز بالثبات، كما يتم قياس صدق الاستمارة بجذر قيمة معامل ألفا كرومباخ وفي هذه الحالة تكون قيمة معامل صدق المحك الإجمالي هي 93.40%، بمعنى أن الاستمارة قادرة على تحقيق أهداف البحث بدرجة كبيرة.

3.3 تحليل البيانات المتعلقة بالخصائص الوصفية للعينة:

في هذه النقطة من التحليل نقوم بعرض كل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة كما يلي:

الجدول 3: توزيع أفراد عينة البحث حسب المتغيرات النوعية والترتيبية

متغير الجنس		متغير المؤهل العلمي		متغير الخبرة (السنوات)		متغير عدد العاملين في المكتب	
ذكر	62 (% 86,6)	ليسانس	29 (% 41,4)	أقل من 10	23 (% 32,9)	أقل من 5	57 (% 81,4)
أنثى	08 (% 11,4)	ماستر	22 (% 31,4)	من 10 إلى 15	31 (% 44,2)	من 5 إلى 10	13 (% 18,6)
		دراسات عليا	19 (% 27,2)	أكثر من 15 سنة	16 (% 22,9)	أكثر من 10	00 (% 0,00)
المجموع	70 (% 100)	المجموع	70 (% 100)	المجموع	70 (% 100)	المجموع	70 (% 100)

المصدر: من إعداد الباحثين

نلاحظ من خلال الجدول أن وحدات الدراسة تتكون من 86,6% ذكور كأكثر نسبة، بينما الباقي والمقدر بـ 11,4% إناث، ويعود ذلك إلى أن القوى العاملة في مجال التدقيق في الجزائر هم ذكور، أما بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي يتضح أن 41,4% من عينة الدراسة يحملون شهادة ليسانس، في حين 31,4% منهم يحملون شهادة ماستر، بينما تمثلت نسبة الأفراد المستجوبون و الذين يحملون شهادات من الدراسات العليا 27,2%، وبذلك يتضح أن هناك تنوع في الشهادات المهنية للأشخاص المبحوثين مما يعزز الإجابات المتحصل عليها؛ ونلاحظ بالنسبة لمتغير الخبرة فتمثل نسبة 32,9% من لديهم خبرة أقل من 10 سنوات، وكانت نسبة 44,2% للذين يتمتعون بخبرة من 10 إلى 15 سنة، وتمثل نسبة 22,9% من يتمتعون بخبرة مهنية تفوق 20 سنة، ويشير هذا إلى أن الدراسة اشتملت على أفراد لهم الخبرة الكافية و القدرة العلمية على ممارسة أعمال التدقيق؛ أما بالنسبة لمتغير عدد العاملين بالمكتب فتمثلت نسبة 81,4% للمكاتب التي تحتوي على أقل من 5 عاملين، ونسبة 18,6% للمكاتب التي تحتوي على من 5 إلى 10 عاملين كحد أقصى.

4.3 الاتجاه العام لإجابات العينة على محاور الدراسة:

قصد معرفة الاتجاه العام (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري وأهمية كل عبارة في المحور) لإجابات العينة لكل عبارة في المحور أو للمحور ككل، تم تحليل البيانات الميدانية الممثلة لاختيارات العينة حول عبارات المحور الثاني (R1) والمحور الثالث (R2) باستخدام برنامج (Spss₂₃).

- تحليل محور مدى الالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق: في هذا المحور سوف نقوم بتسليط الضوء حول مدى التزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق، وكذلك مدى كفاية هذه المعايير لأداء مهامهم على أكمل وجه، من خلال صياغة 16 عبارة موجهة إلى عينة الدراسة، وتم التوصل إلى المخرجات التي يصفها الجدول التالي:

الجدول 4: الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول المحور الأول

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاختيار	الأهمية في المحور
1	يعالج م.ج.ت رقم 210 كامل الواجبات اللازمة على المراجع للاتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمته.	4.20	0.62	موافق تماما	2
2	يبين م.ج.ت رقم 505 للمراجع الإجراءات اللازمة التي تساعد على التعامل مع التأكيدات الخارجية كدليل مثبت ومقنع.	3.97	0.72	موافق	4
3	يلبي م.ج.ت رقم 560 احتياجات المراجع في الجزائر المتعلقة بالأحداث اللاحقة.	3.58	0.77	موافق	8
4	يوضح م.ج.ت رقم 580 بشكل تام كل ما يخص التصريحات الكتابية المحصلة من طرف الإدارة في إطار مراجعة القوائم المالية.	3.11	0.73	محايد	15
5	يساعد م.ج.ت رقم 300 المراجع على بناء إستراتيجية عامة وبرنامج عمل متناسبين مع أهداف مهامه.	3.22	0.66	محايد	16
6	يعطي م.ج.ت رقم 500 مفهوما واضحا للعناصر المقنعة و كذلك الإجراءات الكافية التي تمكن المراجع من الحصول عليها على أكمل وجه.	3.85	0.72	موافق	5
7	يمكن م.ج.ت رقم 510 المراجع من التعامل مع الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية في البيئة الاقتصادية الجزائرية.	3.50	0.65	موافق	12
8	تبني م.ج.ت رقم 700 يؤدي إلى إعداد تقرير سليم و موحد في الجزائر.	3.48	0.77	موافق	13
9	يقدم م.ج.ت رقم 520 للمراجع شرحا كافيا للإجراءات التحليلية لجمع العناصر المقنعة لتأسيس رأيه.	3.55	0.81	موافق	9
10	يبين م.ج.ت رقم 570 جميع الإجراءات الواجب اتخاذها حول الأحداث أو الظروف التي من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.	4.10	0.72	موافق	3
11	يعطي م.ج.ت رقم 610 للمراجع حق الانتفاع بأعمال المدقق الداخلي دون أية حدود.	3.75	0.69	موافق	6
12	يساعد م.ج.ت رقم 620 المراجع للاستغلال الأمثل لأعمال الخبير دون أية قيود.	4.30	0.57	موافق بشدة	1
13	يعطي م.ج.ت رقم 230 منهجا واضحا للتعامل مع وثائق التدقيق بشكل يتوافق مع القيود القانونية المتعلقة بها.	3.64	0.66	موافق	7
14	يضع م.ج.ت رقم 501 حيز التنفيذ الإجراءات الكافية التي تمكن المراجع من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول المخزونات والقضايا والمنازعات و المعلومات القطاعية.	3.55	0.58	موافق	10
15	يعطي م.ج.ت رقم 530 الإجراءات المناسبة و الكافية للحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها استنتاجات مثالية حول المجتمع الإحصائي.	3.41	0.67	موافق	14
16	يغطي م.ج.ت رقم 540 جميع الواجبات المرتبطة بالتقديرات المحاسبية للحصول على الأدلة الكافية و الملائمة حول معقوليتها و دلالتها.	3.51	0.73	موافق	11
	المتوسط العام	3.67	0.69	موافق	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج Spss23

بعد ملاحظة اتجاه إجابات العينة على عبارات المحور الثاني (R1) ككل نجد أن قيمة المتوسط الحسابي 3.67 بانحراف معياري 0.69، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي تقع ضمن مجال الاختيار موافق (3,40 - 4,19)، ومنه يمكن القول أن الاتجاه

العام لإجابات العينة حول المحور الثاني (R1) المتعلق بمدى الالتزام وكفاية المعايير الجزائية للتدقيق لأداء مهام محافظي الحسابات على أكمل وجه، تركزت حول الاختيار موافق وبانحراف معياري ضعيف.

- تحليل محور جودة التدقيق الخارجي: تنطرق الدراسة في هذا العنصر إلى دراسة آراء أفراد العينة فيما يخص دور محافظي الحسابات في تحقيق جودة التدقيق الخارجي، من خلال صياغة مجموعة من أسئلة حول محددات جودة التدقيق الخارجي متمثلة في 21 عبارة، وذلك تمهيدا لمعرفة دور المعايير الجزائية للتدقيق على توفير هذه المحددات.

➤ تحليل دور محافظ الحسابات في تحقيق خاصية الجودة في مكتبه: وبعد تحليل البيانات الميدانية تم التوصل للمخرجات الموضحة في الجدول التالي:

الجدول 5: الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول المحور الفرعي الأول

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاختيار	الأهمية في المحور
1	يعتبر ارتباط مكتب التدقيق مع مكتب تدقيق عالمي دليلا على تأدية مهام التدقيق بمعايير جودة عالية.	2.42	0.71	غير موافق	6
2	يعتبر معدل الدعاوي القضائية مؤشر لقياس سمعة مكتب التدقيق.	4.17	0.68	موافق	1
3	أتعاب التدقيق المرتفعة تحفز المدققين على بذل جهد أكبر وتحسين جودة الخدمة التي يقدمونها.	3.98	0.78	موافق	2
4	التخصص الصناعي لمكتب التدقيق يقود إلى مستوى عال من الكفاءة التقنية للمدقق، ومن ثم تحسين سمعته في السوق	3.61	0.72	موافق	4
5	يعتبر التأهيل العلمي المطلوب لمزاولة المهنة والخبرة العملية من مؤشرات كفاءة المدقق الخارجي.	3.54	0.79	موافق	5
6	جودة الخدمة المقدمة من قبل مكتب التدقيق متوقعة على التنظيم الداخلي الجيد له، ومستوى الجهود المبذولة من طرف المدققين.	3.64	0.76	موافق	3
	المتوسط العام	3.56	0.74	موافق	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج Spss²³

بعد ملاحظة اتجاه إجابات العينة على عبارات المحور الفرعي الأول نجد أن قيمة المتوسط الحسابي 3.56 بانحراف معياري 0.74، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي تقع ضمن مجال الاختيار موافق (3,40 - 4,19)، ومنه يمكن القول أن الاتجاه العام لإجابات العينة حول المحور المتعلق بدور محافظ الحسابات في تحقيق خاصية الجودة في مكتبه، تركزت حول الاختيار موافق وبانحراف معياري ضعيف.

➤ تحليل دور محافظ الحسابات في تحقيق خاصية الجودة في مهمة التدقيق الخارجي: وبعد تحليل البيانات الميدانية تم التوصل للمخرجات الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول 6: الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول المحور الفرعي الثاني

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاختيار	الأهمية في المحور
7	الزيارات المتكررة لمواقع العمل في المؤسسة تؤدي إلى التخطيط السليم لمهمة التدقيق	3.77	0.80	موافق	3
8	تعطى الأولوية لجودة الأداء عند إعداد موازنة وقت المهمة	3.51	0.69	موافق	7
9	يتم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بعد دراسته وتقييمه	3.45	0.87	موافق	9
10	يتم بذل العناية المهنية الكافية والشك المهني بالتقيد بالقوانين والتشريعات والمعايير الجزائية للتدقيق	3.50	0.77	موافق	8
11	يتلخص جوهر عملية التدقيق الخارجي في جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة ومن ثم	4.01	0.73	موافق	2

				تقومها بصورة موضوعية.	
12	يتم تحديد المسؤوليات ومتابعة أعمال أعضاء فريق التدقيق وتقييم أدائهم	3.75	0.69	موافق	4
13	الاتصالات المباشرة و التفاعلية بين المدققين والمؤسسة محل التدقيق يساهم في جودة الأداء	4.35	0.56	موافق بشدة	1
14	يتم الاهتمام بشكل التقرير ومحتواه من حيث الوضوح وسهولة الفهم وإصداره يكون في الوقت المناسب	3.74	0.71	موافق	5
15	يستطيع المدقق تجنب كل الأحداث التي من شأنها انتقاص النزاهة والمصدقية عند تقديم رأيه.	3.55	0.58	موافق	6
المتوسط العام		3.73	0.71	موافق	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج Spss₂₃

بعد ملاحظة اتجاه إجابات العينة على عبارات المحور الفرعي الثاني نجد أن قيمة المتوسط الحسابي 3.73 بانحراف معياري 0.71، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي تقع ضمن مجال الاختيار موافق (3,40 – 4,19)، ومنه يمكن القول أن الاتجاه العام لإجابات العينة حول المحور المتعلق بدور محافظ الحسابات في تحقيق خاصية الجودة في مهمة التدقيق الخارجي، تركزت حول الاختيار موافق وبانحراف معياري ضعيف.

➤ تحليل دور محافظ الحسابات في تحقيق خاصية الجودة في بيئة التدقيق: وبعد تحليل البيانات الميدانية تم التوصل للمخرجات الموضحة في الجدول التالي:

الجدول 7: الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول المحور الفرعي الثالث

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاختيار	الأهمية في المحور
16	تنطبق القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي إلى جميع القضايا المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي.	2.41	0.82	غير موافق	5
17	وجود لجنة للرقابة على الجودة تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة	2.22	0.83	غير موافق	6
18	يتمتع على مكتب التدقيق تقديم أي خدمة أخرى بخلاف التدقيق لمؤسسة محل التدقيق	3.87	0.67	موافق	1
19	يتمنع اللجوء إلى تخفيض أتعاب التدقيق وكذلك الأتعاب الشرطية على مكاتب التدقيق بغرض جذب العملاء	3.61	0.64	موافق	2
20	التشريعات تلزم المؤسسات بالتغيير الدوري للمدققين وذلك لدعم استقلاليتهم	3.38	0.74	محايد	4
21	يعتبر الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية معيار للمفاضلة بين مكاتب التدقيق	3.57	0.77	موافق	3
المتوسط العام		3.17	0.74	محايد	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج Spss₂₃

بعد ملاحظة اتجاه إجابات العينة على عبارات المحور الفرعي الثالث نجد أن قيمة المتوسط الحسابي 3.17 بانحراف معياري 0.74، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي تقع ضمن مجال الاختيار محايد (2,60 – 3,39)، ومنه يمكن القول أن الاتجاه العام لإجابات العينة حول المحور المتعلق بدور محافظ الحسابات في تحقيق خاصية الجودة في بيئة التدقيق، تركزت حول الاختيار محايد وبانحراف معياري ضعيف.

5.3 اختبار فرضيات الدراسة:

قبل اختبار فرضيات الدراسة، يجب أولاً التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من خلال الاختبار التالي:

- اختبار طبيعية توزيع البيانات الميدانية: قصد معرفة مدى إتباع توزيع بيانات البحث الميداني للتوزيع الطبيعي نستعمل اختبار كولموغوروف سميرونوف الذي يوفره برنامج (Spss₂₃)، لأن حجم العينة أكبر من 50 بحيث توضع الفرضيات التالية:

➤ **فرضية العدم (H_0):** بيانات المحورين ($R1$) و ($R2$) تتبع التوزيع الطبيعي وتقبل هذه الفرضية لما يكون مستوى المعنوية (sig) أكبر من 0.05.

➤ **فرضية البديل (H_1):** بيانات المحورين ($R1$) و ($R2$) لا تتبع التوزيع الطبيعي وتقبل هذه الفرضية لما يكون مستوى المعنوية (sig) أقل من 0.05.

بالرجوع إلى برنامج ($Spss_{23}$) كانت نتائج الاختبار كما تظهر في الجدول التالي:

الجدول 8: اختبار الطبيعية لبيانات البحث الميداني

اختبار كولموغوروف سميرونوف			
المعنوية	درجة الحرية	الإحصائية	
0.200	70	0.084	المحور R1
0.200	70	0.077	المحور R2

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج $Spss_{23}$

نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لبيانات المحور ($R1$) في اختبار كولموغوروف سميرونوف بقيمة 0.200، وبالتالي نقبل الفرضية (H_0) ونرفض الفرضية (H_1)، بمعنى بيانات المحور ($R1$) تتبع التوزيع الطبيعي، كما نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لبيانات المحور ($R2$) في اختبار كولموغوروف سميرونوف بقيمة 0.200، وبالتالي نقبل الفرضية (H_0) ونرفض الفرضية (H_1)، بمعنى بيانات المحور الثاني ($R2$) تتبع أيضا التوزيع الطبيعي.

• **دراسة علاقة الارتباط:** وذلك لاختبار الفرضية الرئيسة للدراسة عن طريق معامل **Pearson** الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول 9: معامل الارتباط بين متغيرات الدراسة (**Pearson**)

جودة التدقيق الخارجي	الالتزام بالمعايير الجزائية للتدقيق		
	معامل بيرسون	مستوى الدلالة	حجم العينة
الارتباط بين الالتزام بالمعايير الجزائية للتدقيق وجودة التدقيق الخارجي	0.848	0.000	70
** الارتباط دال عند مستوى 0.05			

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج $Spss_{23}$

يظهر لنا وجود علاقة ارتباط طردية قوية بين الالتزام بالمعايير الجزائية للتدقيق من قبل محافظي الحسابات وجودة التدقيق الخارجي، حيث بلغت 0.848 وهو دال عند مستوى 5%، وهذا يعني أن تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق من قبل المدققين الخارجيين سوف يساهم في تحقيق جودة التدقيق الخارجي.

إذا بالنسبة للفرضية الرئيسة التي تفيد بأنه: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظ الحسابات بالمعايير الجزائية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي" هنا نرفض فرضية العدم H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تقضي بوجود علاقة ارتباط طردية قوية بين التزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائية للتدقيق وجودة التدقيق الخارجي عند مستوى 0.000 وهو دال إحصائيا كونه أقل من 0.05.

• **اختبار ($One\ sample\ t\ test$):** أستخدم لأنه الأكثر ملائمة لاختبار الفرضيات الفرعية وتقضي قاعدة القرار بقبول H_0 ورفض الفرضية البديلة H_1 إذا كانت t المحسوبة أقل من t الجدولية، فكانت نتائج الاختبار الموضحة في الجدول التالي:

الجدول 10: اختبار **One sample t test**

أبعاد الاستبانة	t	مستوى الدلالة	القرار
جودة مكتب التدقيق	70.331	0.000	رفض H_0
جودة مهمة التدقيق الخارجي	86.290	0.000	رفض H_0
جودة بيئة التدقيق	64.456	0.000	رفض H_0

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج $Spss_{23}$

وبناء على مخرجات spss الموضحة في الجدول أعلاه يمكن تحليل الفرضيات كما يلي:

- رفض الفرضية H_0 التي تفيد بأنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدور محافظ الحسابات في تحقيق خاصية الجودة لمكتبه، لأن t المحسوبة أكبر من الجدولية عند مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من 0.05؛
- رفض الفرضية H_0 التي تقضي بأنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدور محافظ الحسابات في تحقيق خاصية الجودة في مهمة التدقيق الخارجي، كون t المحسوبة أكبر من الجدولية عند مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من 0.05؛
- رفض الفرضية H_0 التي تقضي بأنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدور محافظ الحسابات في تحقيق خاصية الجودة في بيئة التدقيق، لأن t المحسوبة أكبر من الجدولية عند مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من 0.05.

6.3 إختبار فرق المتوسطات (ANOVA one way)

قصد معرفة مدى تأثير خصائص عينة الدراسة التي تحتل أكثر من اختيارين (المؤهل العلمي، الخبرة، عدد العاملين في المكتب) على إجابات العينة حول محوري الدراسة (R1) و (R2) نضع الفرضيتين:

➤ فرضية العدم (H_0): لا يوجد تأثير للمتغيرات الوصفية (المؤهل العلمي، الخبرة، عدد العاملين في المكتب) على إجابات العينة حول محوري الدراسة (R1) و (R2)، وتقبل هذه الفرضية لما يكون مستوى المعنوية (sig) أكبر من 0.05.

➤ فرضية البديل (H_1): يوجد تأثير للمتغيرات الوصفية (المؤهل العلمي، الخبرة، عدد العاملين في المكتب) على إجابات العينة حول محوري الدراسة (R1) و (R2)، وتقبل هذه الفرضية لما يكون مستوى المعنوية (sig) أقل من 0.05.

بالاعتماد على برنامج (Spss23) كانت النتائج لهذا الاختبار الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول 11: اختبار ANOVA one way

المتغير	المحور	قيمة F المحسوبة	مستوى المعنوية
المؤهل العلمي	R1	2.659	0.77
	R2	3.287	0.43
الخبرة	R1	0.564	0.572
	R2	2.769	0.070
عدد العاملين بالمكتب	R1	2.210	0.142
	R2	2.144	0.148

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج Spss23

نلاحظ أن قيم مستوى المعنوية المتعلقة بتأثير المتغيرات الوصفية كلها على إجابات العينة حول عبارات محوري الدراسة (R1) و (R2) كلها أكبر من القيمة 0,05، وبالتالي نقبل الفرضية (H_0)، أي لا يوجد تأثير للمتغيرات الوصفية (المؤهل العلمي، الخبرة، عدد العاملين في المكتب) على إجابات العينة حول محوري الدراسة (R1) و (R2).

4. خاتمة:

بعد تطرق الدراسة لأهم المفاهيم المتعلقة بمتغيرات البحث من خلال الإطار النظري حيث تناولت تعريف التدقيق الخارجي ومن ثم التركيز على المعايير الجزائرية للتدقيق، بدءاً من أول إصدار لها في 04 فيفري 2016 إلى غاية الإصدار الأخير في 24 سبتمبر 2018 والمتمثلة في مجملها في 16 معياراً، أما في المتغير التابع للدراسة فقد تم تغطية أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي، وفي للجانب التطبيقي تم السعي إلى معرفة الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تحقيق جودة التدقيق الخارجي من خلال التزامه بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

1.4 النتائج: توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:

- إن التزام محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق سوف يساهم بشكل كبير في تحقيق جودة التدقيق الخارجي، وهذا حسب الأدوات الإحصائية التي أثبتت وجود علاقة ارتباط طردي قوية بين هذين المتغيرين، فبعد تشخيص أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي أدركنا أنه يمكن تحقيق جزء كبير منها بالالتزام محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق، وهذه إجابة على إشكالية الدراسة:

- توصلت الدراسة إلى أن لدى محافظي الحسابات بالتزامهم بالمعايير الجزائرية للتدقيق القدرة على تحقيق خاصية الجودة على مستوى مكاتبتهم، واعتبروا ذلك مرتبطا بمعدل الدعاوي القضائية المنخفض بالدرجة الأولى بالإضافة إلى التنظيم الداخلي الجيد لمكاتبتهم، أتعاب التدقيق، التخصص الصناعي، والتأهيل العلمي، إلا أن معظم المكاتب أهملوا مقياس من مقاييس جودة التدقيق الخارجي ألا وهي ارتباط مكاتبتهم بأحد مكاتب التدقيق العالمية، وهنا تجيب الدراسة على السؤال الفرعي الأول؛
- بالنسبة لدور محافظ الحسابات في تحقيق خاصية الجودة في مهمة التدقيق الخارجي، فتوصلت الدراسة إلى أن العينة المبحوثة على استطاعة لتحقيق ذلك من خلال بذل العناية المهنية الكافية والشك المبني بالتقيد بالقوانين والتشريعات والمعايير الجزائرية للتدقيق بالدرجة الأولى، بالإضافة إلى الموازنة الجيدة لوقت المهمة، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، متابعة أعمال أعضاء فريق التدقيق، والاهتمام بشكل التقرير ومحتواه، وهذا ما يثبت مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في تحقيق أحد عوامل جودة التدقيق، وفي هذه النتيجة إجابة على السؤال الفرعي الثاني للدراسة؛
- بالنسبة لدور محافظ الحسابات في تحقيق خاصية الجودة في بيئة التدقيق الخارجي، تبين أن هذه الأخيرة تفتقر إلى بعض المتطلبات الأساسية اللازمة لتحقيق جودة هذه المهنة، ومن أهمها غياب لجنة للرقابة على الجودة تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، عدم تركيز القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي على جميع القضايا المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى غياب ثقافة العمل حول الأخذ بعين الاعتبار الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية كمعيار للمفاضلة بين مكاتب التدقيق، ولكن هذه العقبات لا تعني استحالة تحقيق خاصية الجودة في بيئة التدقيق بل ستصعب على محافظي الحسابات تحقيقها، وفي هذه النتيجة إجابة على السؤال الفرعي الثالث للدراسة؛
- ويمكن القول أن خصائص البيئة الاقتصادية الجزائرية كالتكوين المهني الغير كاف للمدققين وكذلك الضغوطات الكبيرة التي تحد من استقلالية محافظي الحسابات تعتبر من بين أهم العوامل المؤثرة على مدى إرساء المعايير الجزائرية للتدقيق، وبالتالي فهي تعتبر من بين العقبات التي تواجههم لتحقيق جودة مهنتهم.
- 2.4 التوصيات: على ضوء النتائج السابقة نقدم مجموعة من التوصيات للمؤسسة كما يلي:
- لا بد أن تولي أهمية بالغة عند التوظيف ومراعاة التخصص العلمي والمستوى التعليمي، حتى يتسنى لمحافظي الحسابات فهم المعايير ومن ثم إرسائها بشكل مناسب؛
- يجب إتمام إصدار بقية المعايير الجزائرية للتدقيق ليتسنى لمحافظي الحسابات الحصول على مرشدا موحدا، الذي يمكنهم من الاستغلال الأمثل للمعايير التدقيق الدولية التي لم تنص عليها المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- زيادة الاهتمام بشخص محافظ الحسابات وذلك لأهميته البالغة في توجيه الاقتصاد الوطني، وذلك عن طريق إعطائه مكانة في المنظومة القانونية كافية لحمايته و الرفع من مكانته؛
- وضع القوانين و التشريعات المنظمة للمهنة بالشكل الذي يتناسب مع المعايير و أن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات جودة التدقيق الخارجي؛
- القيام بتخصيص دورات تكوينية لمحافظي الحسابات لتوضيح المعايير الجزائرية للتدقيق، مع الأخذ بعين الاعتبار المناهج التكوينية الدولية و كذا مناهج التكوين المعتمدة لدى الدول المتقدمة في المهنة.

5. قائمة المراجع

• المراجع العربية:

- خالد راغب الخطيب. (1998). *الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات*. عمان، الأردن: المستقبل للنشر والتوزيع.
- سعاد سعيد غزال، و فيحاء عبد الخالق يحي. (2013). تفعيل دور مهنة تدقيق الحسابات في ظل الأزمة المالية العالمية. *مجلة تنمية الرافدين*، 112 (35).
- سهام طالب حسين، و يعقوب محمد. (2019). الآفاق المختلفة لتفعيل جودة التدقيق الخارجي بالجزائر. *مجلة التكامل الإقتصادي*، 07 (03).
- طارق عبد العال حماد. (2004). *موسوعة معايير المراجعة-شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية*. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- عبد الكريم محمود محمد. (2014). جودة التدقيق قراءة جديدة لمفهوم قديم. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*، 2014 (05).
- عصام الدين محمد متولي. (2009). *المراجعة وتدقيق الحسابات*. صنعاء: دار الكتاب الجامعي.
- محمد بوتين. (2003). *المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- مختار مسامح، و سمير لقويوة. (2017). مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق. *مجلة الاقتصاد الصناعي*، 07 (03).
- وزارة المالية. (04 فيفري، 2016). المقرر رقم 002. *المعايير الجزائرية للتدقيق (210-505-560-580)*.
- وزارة المالية. (11 أكتوبر، 2016). المقرر رقم 150. *المعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700)*.
- وزارة المالية. (15 مارس، 2017). المقرر رقم 23. *المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620)*.
- وزارة المالية. (24 سبتمبر، 2018). المقرر رقم 77. *المعايير الجزائرية للتدقيق (230-501-530-540)*.

• المراجع الأجنبية:

(s.d.).

Omar, A. A. (2015). Requirements for improving the external audit quality in Algeria. *journal of economic and financial studies* , 08 (01), 290-291.