

## دور تحديد حجم أتعاب مدقق الحسابات في تحسين جودة خدمات التدقيق بالجزائر

ط.د بن حمادة أسماء<sup>1\*</sup> ، ط.د بوركايب نصر الدين<sup>2</sup>

<sup>1\*</sup> جامعة الجيلاي بونعامة بخميس مليانة، الجزائر، مخبر الاقتصاد الرقمي في الجزائر  
<sup>2</sup> جامعة الجيلاي بونعامة بخميس مليانة، الجزائر، مخبر الاقتصاد الرقمي في الجزائر

### Article Info

#### Article history:

Received : July – November 2021

Received in revised form : July – November 2021

Accepted : July – November 2021

DOI: 10.46988/ICAF.01.12.2021.013

### ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور تحديد حجم أتعاب مدقق الحسابات في تحسين جودة خدمات التدقيق بالجزائر وتم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي لتعريف مشكلة الدراسة وتحديد الإطار النظري للدراسة. كما تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) للإجابة على أسئلة البحث واختبار الفرضيات. استخدم الباحثان الاستبانة كأداة للدراسة الميدانية حيث وزعت على عينة الدراسة المكونة من ممارسي مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر (خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات) في الجزائر وعددها (50) استبانة وقد خص البحث إلى ما يلي:

- تعتبر جودة خدمات التدقيق ذات أهمية من وجهة نظر مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية.  
- توجد عدة عوامل تؤثر في تحديد مدقق الحسابات لأتباعه: تمثلت في السمعة المهنية لمكتب التدقيق، الخبرة والتأهيل العملي لفريق التدقيق، المنافسة بين مكاتب التدقيق، حجم أتعاب مدقق الحسابات، كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق.  
- توجد علاقة بين أتعاب مدقق الحسابات وجودة خدمات التدقيق حيث أن ارتفاع درجة المنافسة (اعتماد المنافسة في تحديد الأتعاب) بين مكاتب التدقيق يؤثر سلبا على جودة خدمات التدقيق، وخاصة المنافسة في تقدير أتعاب التدقيق للحصول على عملاء جدد.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق، أتعاب مدقق الحسابات، المنافسة

### 1. المقدمة

إن المعيار الأول والأهم لتقديم خدمات تدقيق مناسبة سواء في البلدان المتقدمة أو النامية، هو تحقيق العدالة والموضوعية عند تحديد خدمات التدقيق. أثار هذا الموضوع مؤخرا اهتمام الأكاديميين والمهنيين. وهذا الاهتمام ينبع من النطاق الواسع للخدمات التي يقدمها المدققون، فضلاً عن العديد من العوامل التي تؤثر على الأتعاب المفروضة على هذه الخدمات، وعن الدقة والموضوعية التي تتم بها عملية التدقيق، والثقة التي يتمتع بها مستخدموها، ووضع البيانات المالية في تقرير مدقق الحسابات. نتيجة لذلك، نكتشف أن غالبية شركات التدقيق الكبرى في العالم قد اعتمدت مؤخراً وبشكل كبير على فكرة إعادة تعريف الخدمات المهنية التي تقدمها بحيث ينتقل التركيز إلى مخاطر الأعمال التي يواجهها العملاء، وبالتالي المساهمة في تحسين الأداء والربحية المستقبل.

تعتبر خدمات التدقيق سلعة اقتصادية، وتعتبر أتعاب المدقق مصدراً رئيسياً لإيرادات مكاتب التدقيق، وبالتالي فهي تسعى جاهدة لزيادتها من أجل الحصول على أفضل عائد ممكن من استثمارها في المهنة. من ناحية أخرى، تفرض هذه الأتعاب ضغوطاً مالية على المنظمات الخاضعة للرقابة، وهي تكلفة يتم تكبدها في عملية التدقيق. لكسب منفعة تتميز بالجودة والنوعية، وهو مطلوب للمكاتب التي ترغب في الارتقاء بمهنتها والحفاظ على عملائها، الذين يطلبون مستوى عالي من الخدمة مقابل المال الذي يدفعونه. الجدير بالذكر أن عملية احتساب أتعاب المدقق تتأثر في النهاية بعوامل العرض والطلب التي تؤثر على الموقف التفاوضي لكل مقدم خدمة (مدقق). من ناحية أخرى، يعتقد المدققون أن الأتعاب التي يفرضونها على عملائهم غير كافية مقارنة بتكاليف التدقيق التي يتكبدها وأهمية العمل الذي يقومون به.

بسبب التسعير غير العادل لخدمات التدقيق، قد يتردد العديد من المهنيين بالعمل في هذا المجال، مما يؤدي إلى انخفاض جودة الخدمة. نظراً لصعوبة حساب أسعار التدقيق المقبولة لكلا الطرفين، فتحتدي المدققين ينشأ عندما يكون المكتب المهني مطلوباً لتقديم خدمات التدقيق بأفضل مستوى ممكن من الجودة مع تحصيل أقل أتعاب ممكنة.

### 1.1. إشكالية البحث

بناء على ما سبق فإن دور تحديد أتعاب مدقق الحسابات في تحسين جودة خدمات التدقيق من المواضيع التي حظيت باهتمام علمي ومهني كبير على الصعيد الدولي لما تشكله من أهمية كبيرة وخاصة في ظل الانتقادات الموجهة للمهنة، في الجزائر لم يلق هذا الموضوع نصيبه من البحث والدراسة العلمية حتى الآن، لذلك سنحاول تسليط الضوء عليه من خلال تناولنا لدور أتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق.

- وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:
- ما هو دور تحديد حجم أتعاب مدقق الحسابات في تحسين جودة خدمات التدقيق؟  
وللتفصيل أكثر في الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:
1. ما هي أهمية جودة خدمات التدقيق بالنسبة لمدقق الحسابات ومستخدمي القوائم المالية؟
  2. ما هي العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدقق الحسابات في الجزائر؟
  3. هل لأتعاب مدقق الحسابات دور في تعزيز جودة خدمات التدقيق؟

#### 1.2. فرضيات البحث

- كإجابة مؤقتة سنعتمد الفرضيات التالية، المستخلصة من الدراسات السابقة:
- تعتبر جودة خدمات التدقيق ذات أهمية من وجهة نظر مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية.
  - توجد عدة عوامل تؤثر في تحديد مدقق الحسابات لأتعابه.
  - توجد علاقة تأثير طردية لأتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق.

#### 1.3. أهمية موضوع البحث

تستمد هذه الدراسة أهميتها من ناحية حجم الاستفادة: وهذا باستفادة المجتمع العلمي والأكاديمي ومن الناحية العلمية تعد امتداد للدراسات السابقة التي تناولت موضوع أتعاب مدقق الحسابات وجودة خدمات التدقيق والعوامل المؤثرة عليها من وجهة نظر المدققين ومستخدمي القوائم المالية أما بالنسبة لكيفية الاستفادة من خلال تحقيق هدف علمي وهو إضافة مرجع جديد في هذا المجال. أما من الناحية العملية تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية معرفة المهنيين لوجود علاقة بين أتعابهم وجودة خدمات تدقيق الحسابات والتي تعتبر خدمة أساسية لجودة المعلومات المقدمة للجمهور وبالتالي فإن على أعضاء المهنة واجب مهني وقانوني لرعاية مصالح الجمهور وتقديم خدمات على درجة عالية من الجودة .

#### 1.4. أهداف البحث

تهدف هذه الدراسة بصفة أساسية إلى توضيح دور تحديد أتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق ولكي يتحقق هذا الهدف لا بد من تحقيق الأهداف الفرعية المندرجة تحته وهي:

- توضيح مفهوم جودة التدقيق من خلال صورها المختلفة بالإضافة إلى أهميتها.
- تحديد العناصر المؤثرة على جودة عملية التدقيق والتي سوف تستخدم كعناصر وسيطيه بين أتعاب مدقق الحسابات وجودة التدقيق.
- دراسة قياس وتقييم جودة خدمات التدقيق والمساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة تدقيق الحسابات.
- توضيح العلاقة بين أتعاب مدقق الحسابات وبين عناصر جودة عملية التدقيق.

#### 1.5. منهج البحث

يمثل منهج البحث في الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المحددة، وبناءً على طبيعة الدراسة التي تهدف إلى معرفة أثر أتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق اعتمدنا على المنهج الوصفي الذي استعملناه في الجانب النظري وفق الدراسات السابقة لتحليل العلاقة بين المتغيرين، وتصميم استبيان مكون من (18) عبارة وتوزيعه على عينة مكونة من (50) موزعة على مجتمع الدراسة (خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات).

#### 2. عرض وتحليل الدراسات السابقة

تناول العديد من الباحثين دراسات حول ما يتعلق بموضوعنا:

##### 2.1. الدراسات العربية

#### - الدراسة الأولى كانت دراسة (رجب، 2016)

الغرض من هذه الدراسة التي حملت عنوان "علاقة أتعاب التدقيق بإدارة الأرباح" هو دراسة علاقة أتعاب التدقيق بإدارة الأرباح في قطاعات شركات التأمين وشركات البنوك المدرجة في بورصة فلسطين من جهة، ولتحديد العوامل المرتبطة بإدارة الأرباح من ناحية أخرى، وكذلك لإظهار نوع العلاقة بين كل من هذه العوامل والأرباح الإدارية يتكون مجتمع الدراسة من 49 شركة مدرجة في بورصة فلسطين. فيما يلي أهم نتائج الدراسة: إن أتعاب التدقيق المتغيرة لها علاقة جيدة بإدارة الأرباح للشركات المدرجة في بورصة فلسطين في قطاع التأمين، ولكن لها علاقة سلبية بإدارة الأرباح للشركات المدرجة في بورصة فلسطين في القطاع المصرفي في مجالات شركات التأمين والشركات المصرفية المدرجة في بورصة فلسطين، التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، الخسائر، الرافعة المالية، ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية وإدارة الأرباح.

من هذه الدراسة نلاحظ أن العنوان يشير إلى مشكلة البحث، وأهداف الدراسة وقابلة للتحقيق في ضوء الظروف المتاحة حولها، وتناول المحتوى الأطر النظرية الخاصة بالمشكلة في الدراسة وعرض الباحث نتائج البحث وفقاً لأسئلته عرضاً دقيقاً وواضحاً وكان الباحث موضوعي في طريقة جمع البيانات وحجم العينة المدروسة مناسب لإجراء الدراسة الميدانية للدراسة.

#### - الدراسة الثانية كانت دراسة (برير، 2014)

تحمل الورقة عنوان جودة التدقيق كمقدمة لسد فجوة التوقعات بين مستخدمي البيانات المالية ومدققي الحسابات مع دراسة حالة جزائرية نظراً لأن أصحاب الحسابات وخبراء المحاسبة ومديري البنوك المسؤولين عن الدراسات هم مستخدمي البيانات المالية في الجزائر، فقد تم توزيع حجم العينة (42) على المجموعة المستهدفة والمتمثلة محافضي الحسابات وخبراء المحاسبة والمدراء المكلفين بالدراسات في البنوك باعتبارهم الطرف المستخدم للقوائم المالية في الجزائر وتوصلت نتائج البحث إلى إن المؤهلات العلمية للمدقق وخبرته المهنية، بالإضافة إلى معرفته بمعايير التدقيق المقبولة عموماً، تعمل كأطر حاسمة لتحسين أدائه وكفاءة عملية التدقيق لسد الفجوة يجب على الجامعات والمعاهد الوطنية الانخراط في عملية التطوير الدائم والمستمر من أجل مواكبة المنشورات الحديثة من خلال المعرفة بمعايير التدقيق والمحاسبة في جميع أنحاء العالم. لاحظنا من هذه الدراسة أن العنوان يتضمن متغيرات واضحة وتشير إلى مشكلة البحث وتبرزها بشكل محدد، أهداف الدراسة واقعية وقابلة للتحقيق في ضوء الظروف المتاحة حولها، وتناول الإطار النظري جميع متغيرات البحث والعلاقة بينها في الدراسة وعرض الباحث نتائج البحث وفقاً لأسئلته عرضاً دقيقاً وواضحاً وكان الباحث موضوعي في طريقة جمع البيانات لكن قلة حجم العينة المدروسة مقارنة بالعدد الإجمالي للمجتمع المختار والمراجع عددها مناسب.

#### - الدراسة الثالثة كانت دراسة (نجم، 2012)

الغرض من هذه الدراسة التي تحمل عنوان العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المدقق الخارجي في قطاع غزة، هو التعرف على العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المدقق الخارجي في قطاع غزة وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من منظور من أجل تحديد أهمية كل عامل في تحديد مستوى الأتعاب تم استخدام الأسلوب التحليلي الوصفي الذي يهتم بوصف الظاهرة بدقة كما هي موجودة في الواقع، وتعتمد على دراسة الظاهرة كما هي موجودة في الواقع. تشكل مكاتب التدقيق في قطاع غزة مجتمع الدراسة حيث تم توزيع (80) استبانة على مجتمع الدراسة وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أحد المعايير الأساسية لتحديد أتعاب التدقيق هو الوقت اللازم لتخطيط عملية التدقيق وتنفيذها، بالإضافة إلى حجم عمل المرفق الخاضع للتدقيق من أهم الجوانب التي تحدد بشكل إيجابي تحديد الأتعاب سمعة مكتب التدقيق. إن استقلالية مكتب التدقيق وخبرته، فضلاً عن نزاهة موظفي المكتب، كلها عناصر تؤثر على قرار أتعاب المدقق يتم تحديد الأتعاب حسب مستوى كفاءة وامتانة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وكذلك اكتشاف المدقق لزيادة الجهد. نلاحظ من هذه الدراسة أنه تم عرض العنوان بدقة ووضوح تم بيان مجتمع الدراسة فيه لكن تم حصر مشكلة الدراسة من خلال طرحها لمتغيرين فقط فحين عنوان البحث تمت صياغته على وجود العديد من المتغيرات حيث إن حجم العينة مناسب لحجم المجتمع الأصلي، تسلسل الأهداف مع خطوات البحث وتناول الإطار النظري جميع متغيرات البحث، بالنسبة لنتائج البحث مرتبطة بشكل واضح بالأسئلة التي تم عرضها، وحدثة المصادر، والمراجع، وتنوعها.

#### - الدراسة الرابعة كانت دراسة (جبران، 2010)

بعنوان العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من منظور المحاسبين القانونيين في اليمن. كان الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق وكيفية تحسين موثوقيتها. وتكونت حجم العينة من (109) استبانة أعطيت للمحاسبين القانونيين في اليمن من قبل أصحاب مكاتب التدقيق في الجمهورية اليمنية، وتوصلت الدراسة إلى أن كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية وإلمام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها من المؤثرات الهامة في جودة عملية تدقيق الحسابات، أن تنظيم مكتب التدقيق وسمعته وشهرته تجعله أكثر حرصاً على توظيف مدققين ذوي كفاءة وخبرة عالية مما يؤثر إيجاباً على جودة تدقيق الحسابات، أن العوامل الخاصة بإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المدقق ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية وأتعاب المدقق للعميل محل التدقيق تؤثر إيجاباً على جودة أعمال التدقيق. لاحظنا من خلال عرض هذه الدراسة وجود ارتباط بين العنوان والهدف والمحتوى والنتائج حيث استخدم الباحث الطريقة الوصفية لملاءمتها للبحث والاستبانة كأداة لجمع البيانات لأنها ملائمة للحصول على المعلومات للتوصل للنتائج التي يمكن تعميمها في زمن دراسته، وتنوع وكفاية المدقق ذات صلة بالدراسة.

#### - الدراسة الخامسة كانت دراسة (سويدان، 2008)

بعنوان بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان، كان الهدف من الدراسة هو تحديد تأثير عدة متغيرات (حجم الشركة، درجة تعقيد عملياتها، مخاطر التدقيق نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة، وحجم مكتب التدقيق) على تحديد أتعاب التدقيق لعينة من 107 شركة أردنية مدرجة في بورصة عمان. ومن أبرز نتائج الدراسة أتعاب التدقيق على المستوى الإجمالي لعينة الدراسة وعلى المستوى القطاعي (البنوك، التأمين، الخدمات، الصناعات). وكان من أهم نتائج الدراسة أحد أهم العناصر في حساب أتعاب التدقيق هو حجم المنظمة. تفرض شركات التدقيق الكبيرة أتعاب تدقيق أكبر من شركات التدقيق الصغيرة مما يشير إما إلى التفاوتات في جودة خدمات التدقيق التي تقدمها المكاتب الكبيرة مقابل المكاتب الصغيرة، أو أن المكاتب الكبيرة لها مكانة مهيمنة في سوق خدمات التدقيق مما يسمح لها بفرض معدلات أعلى. عدد الفروع الداخلية والخارجية للشركة له تأثير مفيد على أتعاب التدقيق. الزيادات في أتعاب مدقق الحسابات ناتجة عن زيادة عدد وتوزيع فروع الشركة وكذلك زيادة الجهد المبذول من قبل المدقق.

لاحظنا في هذه الدراسة أن عنوان الدراسة واضح ومختصر والأهداف مصاغة بشكل واضح ومفهوم أما بالنسبة للمحتوى فطريقة عرض الإطار النظري أوضحت أهمية الدراسة وعينة الدراسة غير مناسبة لأن الباحث ركز على جمع الدراسات من الشركات المدرجة في البورصة والبنوك لكن النتائج حول مكاتب التدقيق وعدم حداثة المدقق المستخدمة لكنها مرتبطة بموضوع الدراسة وتفسير النتائج منطقي.

#### - الدراسة السادسة كانت دراسة (التوجيهي والنافعابي، 2008)

بعنوان جودة خدمة التدقيق دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المدققين في المملكة العربية السعودية، كان الهدف من هذه الدراسة هو معرفة رأي المدققين في العناصر التي يمكن أن تؤثر على جودة خدمات التدقيق التي تقدمها مكاتب المحاسبين القانونيين وكذلك تحديد العناصر التي تؤثر على تفضيل مكتب التدقيق بين العملاء تكونت عينة الدراسة من 95 مدقق، واستخدم الباحثون المنهج الوصفي والتحليلي ونتائج التحليل تمثلت في وجوب الاهتمام بجودة خدمات تدقيق الحسابات، لأنها تمثل مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق ومن وجهة نظر مدققي الحسابات فإن المحددات الثلاثة الأكثر تأثيراً التي تؤثر على جودة التدقيق (الخبرة العملية لأعضاء مكتب التدقيق في مجال التدقيق، والموضوعية عند فحص وتقييم البيانات المالية وكتابة تقرير عنها، والكفاءة العملية للتدقيق. أعضاء المكتب المتمثلون بشهادات أكاديمية). وبحسب الدراسة فإن المعايير الثلاثة الأكثر تأثيراً في قرار التفضيل بين شركات التدقيق هي التفاعل السابق بين مكتب التدقيق والعميل، وأتعاب التدقيق، وسمعة وشهرة الشركة أو مكتب المحاسبة. أظهرت نتائج الدراسة أن واحداً أو أكثر من نوع وظيفة المدقق وعمره ومؤهلاته التعليمية ومؤهلاته المهنية وخبرته لها تأثير كبير على عدد من خصائص الجودة والتفضيل. لاحظنا في هذه الدراسة أن العنوان يحدد ميدان المشكلة تحديداً دقيقاً، أما المحتوى لم يتضمن على بعض الأطر النظرية والأهداف مرتبطة بتساؤلات البحث والمشكلة. أجابت النتائج عن جميع تساؤلات الدراسة وفروضها والمدقق كافية ومرتبطة بالدراسة.

#### - الدراسة السابعة كانت دراسة (الشاطري والعنقري، 2006)

بعنوان انخفاض مستوى أتعاب التدقيق وآثاره على جودة الأداء المهني، كان الهدف من الدراسة هو معرفة كيف أثرت أتعاب التدقيق المنخفضة على جودة التدقيق، واستمرارية المكاتب المهنية، وزيادة سوء السلوك المهني، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها: عدم وجود تأثير كبير لانخفاض الأتعاب المهنية على جودة التدقيق وحقيقة أن انخفاض الأتعاب المهنية يؤثر على إجماع المهنيين عن ترك المهنة والفسل في جذب الكفاءات المهنية، فضلاً عن زيادة المنافسة والتجاوزات المهنية، و حقيقة أن ظاهرة الأتعاب المهنية المنخفضة لها تأثير أكبر على شركات التدقيق الصغيرة منها على شركات التدقيق المتوسطة والكبيرة من حيث الحجم. لاحظنا في هذه الدراسة طول المقدمة والتي شرحها الباحث من خلال الاستشهاد ببعض النتائج السابقة، وعناصر الاستبيان عملية وصرحة وخالية من الغموض. قامت الباحثة بعمل جداول مناسبة لعرض نتائج البحث وتنظيمها بشكل منطقي مما لفت انتباهنا. ترتبط نتائج البحث ارتباطاً وثيقاً بالإطار النظري الذي اعتمد عليه الباحث، لكن الباحث لم يقارن نتائجه بنتائج الدراسات السابقة.

### 2.2. الدراسات الأجنبية

#### - Determinants of Audit Fees Evidence from Jordan (kikhia, 2014)

هدفت هذه الدراسة لتحليل العوامل الرئيسية لتحديد أتعاب تدقيق الحسابات بلغ حجم العينة (117) شركة غير مالية مدرجة في بورصة عمان، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث تم التوصل إلى النتائج إلى أن أتعاب مدقق الحسابات في الأردن متصلة بشكل إيجابي مع مدى حجم الشركة محل التدقيق وتعقيد عمليات التدقيق، أن تجاهل مخاطر التدقيق قد تشكل تهديداً على شهرة وسمعة شركات تدقيق الحسابات مما يؤثر سلباً على أتعابها.

لاحظنا من هذه الدراسة أن العنوان يشير إلى مشكلة البحث ويبرزها بشكل محدد، وأهداف الدراسة وقابلة للتحقيق في ضوء الظروف المتاحة حولها، وتناول المحتوى الأطر النظرية الخاصة بالمشكلة في الدراسة وعرض الباحث نتائج البحث وفقاً لأسئلته عرضاً دقيقاً وواضحاً وكان الباحث موضوعي في طريقة جمع البيانات وحجم العينة المدروسة مناسب لإجراء الدراسة الميدانية للدراسة.

#### - Factors affecting the quality of Auditing The Case of Jordanian Commercial Banks (Al-Khaddash, Nawas, & Ramadan, 2013)

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر العديد من العوامل التي تؤثر على جودة تدقيق الحسابات، تم توزيع (85) استبانة على مجتمع الدراسة المتكون من مديريين ماليين في القطاع المصرفي الأردني ومدققي الحسابات (الداخليين والخارجيين) حيث تم التوصل إلى وجود علاقة إيجابية هامة بين جودة تدقيق الحسابات والعوامل المتمثلة في (كفاءة وسمعة مكتب المحاسبة والتدقيق، أتعاب المدقق، حجم مكتب التدقيق، التخصص المهني) لا يوجد اختلاف في جودة تدقيق الحسابات بين التدقيق الداخلي والخارجية، سمعة وكفاءة وأتعاب التدقيق من المتغيرات التي تؤثر تأثيراً كبيراً على مستوى جودة تدقيق الحسابات.

لاحظنا في هذه الدراسة أن العنوان يحدد المشكلة تحديداً دقيقاً، أما المحتوى فتم عرض الإطار النظري حيث أوضح أهمية الدراسة وعينة الدراسة غير مناسبة بالنسبة لمجتمع الدراسة المتمثل في مديريين ماليين في القطاع المصرفي باستثناء المدققي الحسابات (الداخليين والخارجيين) التي تمحورت حولها نتائج الدراسة والأهداف مرتبطة بتساؤلات البحث والمشكلة أجابت النتائج عن جميع تساؤلات الدراسة وفروضها والمدقق كافية ومرتبطة بالدراسة.

### - Determinants of Audit Fees Evidence from the Companies Listed in Bahrain (Joshi & Al-Bastaki, 2000)

الغرض من هذه الدراسة هو التعرف على العوامل التي تؤثر على الأتعاب المفروضة على تدقيق حسابات الشركات المساهمة المدرجة في سوق البحرين للأوراق المالية، باستخدام نموذج الانحدار البسيط والمتعدد الذي تكون فيه الأتعاب متغيراً تابعاً والعديد من المتغيرات المستقلة تشمل حجم الشركة، ومدى تعقيد عملية التدقيق ومخاطرها، وتوقيت عملية التدقيق، ونسبة الأرباح، فقد توصلت هذه الدراسة والتي أجريت على عينة مكونة من (38) شركة مدرجة في سوق البحرين للأوراق المالية إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق وكل من حجم الشركة موضع التدقيق ودرجة تعقيد عملياتها وخطورة عملية التدقيق.

لاحظنا من هذه الدراسة واضح ومختصر والأهداف مصاغة بشكل واضح ومفهوم أما بالنسبة للمحتوى فطريقة عرض الإطار النظري أوضحت أهمية الدراسة أما بالنسبة لعينة الدراسة غير مناسبة لقلتها أجابت النتائج عن جميع تساؤلات الدراسة وفروضها والمراجع كافية ومرتبطة بالدراسة.

### 3. المبحث الأول: قياس أثر أتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق

#### 3.1. جودة خدمات التدقيق: مفاهيم أساسية

حظيت مسألة جودة خدمة التدقيق باهتمام كبير من الباحثين في مجال التدقيق، ولسبب وجيه: جودة التدقيق العالية هي الأساس الرئيسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية، كما أنها تلعب دوراً مهماً. دور في المساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع والاستقرار المالي.

#### 3.2. طبيعة جودة خدمات التدقيق

على الرغم من أهمية مفهوم جودة خدمة التدقيق، لم يتمكن الباحثون والعلماء من الاتفاق على تعريف واضح وكامل ومتفق عليه. هذا بسبب وجود العديد من وجهات النظر المتميزة. وقد وصفها البعض بأنها احتمالية اكتشاف المدقق للعيوب والعيوب في نظام المحاسبة الخاص بالعميل وتسجيل هذه المعلومات في تقريره. (التميمي، 2012، ص 204).

الجودة وفقاً لهذا التعريف، تعتمد على شرطين أساسيين: اكتشاف العيوب والثغرات في نظام محاسبة العميل، وتسجيل ما يجده في التقرير الذي ينتجه عند اكتمال عملية التدقيق. كانت جودة خدمة التدقيق أفضل والعكس صحيح، ومع ذلك، فقد تم انتقاد هذا التعريف باعتباره مفهوماً نظرياً لتدقيق جودة الخدمة يصعب وضعه موضع التنفيذ، لأن تقدير درجة اكتشاف المدقق للأخطاء والمخالفات الجوهرية في البيانات المالية، ثم الإبلاغ عنها، يتوقف على القدرة على تقدير حجم الأخطاء والمخالفات الجوهرية في البيانات المالية مقدماً قبل أداء خدمات التدقيق، ثم استخراج نسبة الأخطاء المكتشفة إلى الأخطاء المقدرة، ومن المؤكد أن تقدير مقدار الأخطاء والمخالفات الجوهرية في البيانات المالية قبل إجراء التدقيق أمر صعب، وبالتالي فإن تقدير درجة الجودة التشغيلية للتدقيق وفقاً لهذا المفهوم أمر صعب.

عرفها البعض على أنها السمات التي تميز الرأي المهني للمدقق، والتي تؤدي إلى تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية، بينما ذكر البعض الآخر أن أفضل طريقة لتحديد جودة خدمة التدقيق هي ربطها بمخاطر التدقيق (Audit Risk). وبالتالي فهي تكون عندما يقلل مدقق الحسابات خطر الاكتشاف (Detection Risk) إلى الحد الذي يكون عنده مستوى خطر التدقيق المقبول (Acceptable Audit Risk) منخفضاً إلى أقصى درجة ممكنة ويرى البعض بأن مفهوم جودة خدمة التدقيق هو مفهوم متعدد الأوجه يجب أن يكون محل اهتمام جميع المشاركين في التدقيق. لقد ذكروا أن هناك خمس مجموعات أساسية معنية بمفهوم جودة التدقيق: معدي البيانات المالية، والمستخدمين الخارجيين، ومنظمي المهنة، وأعضاء شركات المحاسبة والتدقيق. (أبو هين، 2005، ص 46).

ويوضح مما سبق أن هناك مجموعة متنوعة من وجهات النظر حول مفهوم جودة خدمة التدقيق، كل منها يركز على جانب مختلف من الجودة. بناءً على ما سبق، يمكن تعريف جودة خدمات التدقيق على أنها عملية التدقيق تتم بكفاءة وفعالية وفقاً لمعايير وقواعد التدقيق المهني وأخلاقيات السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية، فضلاً عن ضوابط مراقبة الجودة مع الإفصاح.

#### 3.3. أهمية جودة خدمات التدقيق

بسبب وجود عمليات احتيال وتحريفات جوهرية في البيانات المالية، فضلاً عن زيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مدققي الحسابات، فقد واجهت مهنة التدقيق ضغطاً متزايداً وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، خاصة بعد فشل العديد من الشركات الأمريكية الكبرى على الرغم من بياناتها المالية المدققة من قبل أكبر مكاتب التدقيق، وللتغلب على تلك الضغوط يجب على جميع أطراف عملية التدقيق (المدقق، الشركة المدققة، المستفيدون من خدمات التدقيق، المنظمات المهنية) الانتباه إلى جودة خدمات التدقيق، وهو مطلب ضروري لجميع أطراف عملية التدقيق. (المدقق، والشركة المدققة، والمستفيدون من خدمات التدقيق، والمنظمات المهنية)، وتتبع أهمية جودة خدمات التدقيق من المجالات التالية:

#### • تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية

تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق لأنها تشمل على سياسات وإجراءات تهدف إلى تعزيز أداء الأفراد ومكاتب التدقيق. تُستخدم معايير مراقبة الجودة، على وجه الخصوص، لتحديد إجراءات التدقيق وتنفيذها لتقييم جودة خدمات التدقيق.

وبالتالي نجد أن هناك علاقة متبادلة بين جودة خدمات التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عالي الجودة، وأدائها بمستوى جودة مناسب يؤكد التزام المدققين بالمعايير المهنية وتساهم في سد فجوة التوقعات والتي تم تعريفها على أنها الفرق بين توقعات مجتمع مدققي الحسابات وأدائهم الفعلي. (مصطفى، 2008، ص 8).

#### • تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية

نظراً لأن المدققين ذوي الجودة العالية يجدون الأخطاء والتناقضات في البيانات المالية أفضل من مدققي الحسابات ذوي الجودة المنخفضة، فقد اكتسب هذا العنصر الكثير من الاهتمام من المنظمات المهنية والعديد من الدراسات في الثمانينيات والتسعينيات خاصة بعد فشل العديد من الشركات المهمة. وهذا ما أكدته لجنة (Treadway)<sup>1</sup> والتي أشارت إلى أن تحسين جودة خدمات التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء والحد من التحريف في القوائم المالية.

#### • تخفيض صراعات الوكالات

من المفترض أنه كلما زاد تضارب المصالح بين الوكيل (الإدارة) والمدير (المساهمين)، زادت تكلفة الوكالة، وكلما ارتفعت تكلفة الوكالة، زادت الحاجة إلى مكاتب التدقيق التي تقدم خدمات عالية الجودة، على عكس الشركات ذات الحد الأدنى من تضارب المصالح وبالتالي انخفاض تكاليف الوكالة. إذا اعترفنا بوجود هذه المعارضات، فإن خدمات التدقيق التي تساعد في تقليل حدة تلك المعارضات مطلوبة، وأنه كلما اشتدت حدة الصراعات كلما كانت الحاجة ماسة إلى تدقيق الحسابات ذات الجودة العالية أي أن هناك علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلب على المستويات العليا لجودة خدمات تدقيق الحسابات.

#### • المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات

الحوكمة هي استراتيجية تتبناها الشركة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية ضمن منظور أخلاقي ينشأ من داخلها ككيان قائم بذاته ومكتفٍ ذاتياً بهيكل إداري وأنظمة داخلية تضمن تحقيقها لتلك الأهداف بقدراته الخاصة ودون هيمنة أي فرد فيه، إلى الحد الذي لا يضر بمصالح المجموعات الأخرى ذات الصلة.

الهدف من الحوكمة هو ضمان أن تكون المنظمة وقضاياها شفافة وعادلة. تؤدي زيادة كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي وزيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية بشكل عام والمتعاملين في أموال سوق رأس المال بشكل خاص في تقارير التدقيق إلى آثار حوكمة إيجابية تبرر الالتزام بمعايير الجودة، سواء كان لها تأثير على التدقيق الداخلي أو في أسواق رأس المال، وذلك لرفع كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي وزيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية بشكل عام والمتعاملين في أموال سوق رأس المال بشكل خاص في تقارير التدقيق مما ينعكس إيجابياً على تدعيم الدور الإيجابي لتدقيق الحسابات في حوكمة الشركات. (مطير، 2011، ص 6).

#### • أداة تنافسية جيدة

تعتبر المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة تدقيق الحسابات، وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلال المدققين، ونطاق إجراءات التدقيق ومن ثم جودة خدمات تدقيق الحسابات وهذا ما جعل لجنة (Cohen)<sup>2</sup> تحذر من تأثير المنافسة على نطاق جودة خدمات التدقيق المقدمة، كما منع قانون ممارسة المهنة المدققين من التنافس فيما بينهم على تكاليف التدقيق بصورة تسيء إلى المهنة، ونتيجة لذلك، تعد الجودة أداة استراتيجية فعالة لاكتساب ميزة تنافسية في صناعة الخدمات، فضلاً عن كونها وسيلة لزيادة الحصة السوقية وزيادة الربحية وزيادة سعادة العملاء وولائهم.

الغرض من كل ممارس في سوق خدمات التدقيق هو تقديم خدمات تدقيق عالية الجودة، وهذا أحد المجالات التي تختلف فيها مكاتب التدقيق. إن المنافسة النوعية، على عكس التنافس السعري، تزيد من جذب العملاء وتعزز مصداقية تقارير التدقيق ودرجة الاعتماد عليها. (برير، 2014، ص 8).

<sup>1</sup> لجنة Treadway تشكلت عام 1985 لدراسة التقارير المالية الاحتياطية والطرق الكفيلة لمنع الغش في التقارير المالية في الشركات الأمريكية وقد أصدرت تقريرها عام 1987 الذي أكد أهمية دور لجنة التدقيق في تحسين نزاهة القوائم المالية، وتضمن توصيات بهدف زيادة فاعلية لجان التدقيق.  
<sup>2</sup> لجنة Cohen: لجنة من الدارسين المستقلين برئاسة (Manual Cohen) وتمويل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، تكونت في عام 1974 لدراسة مسؤوليات المدققين وتوقعات المجتمع، وقد أصدرت اللجنة تقريرها المبدئي عام 1977 وتقريرها النهائي في عام 1978 وأوصت فيه بضرورة إدخال بعض التعديلات على الهيكل التنظيمي للمهنة وخصوصاً فيما يتعلق بعمل معايير التدقيق.

### • زيادة الثقة في تقرير مدقق الحسابات ومصداقية القوائم المالية

نظرًا للدور المهم الذي تلعبه التقارير المدققة في إضفاء المصداقية على البيانات المالية، والتي تُستخدم في اتخاذ القرارات من قبل الأطراف المشاركة في عملية التدقيق، فمن المهم الانتباه إلى جودة خدمات التدقيق من أجل تعزيز الثقة في التقارير المدققة، فإن تحسين جودة خدمات تدقيق الحسابات يدعم الثقة في مصداقية القوائم المالية وكفاية الإفصاح المحاسبي، وبالتالي زيادة ثقة الجمهور بالقوائم المالية عند اتخاذ القرارات (المرشد، 2013، ص 44).

### 3.4. العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق المرتبطة بمكتب التدقيق

تحيط بعملية التدقيق العديد من العوامل تتمثل في:

#### • حجم مكتب التدقيق

بالإشارة إلى أكبر أربع شركات تدقيق في أمريكا والمعايير العالية للتدقيق التي تقدمها والتي نالت استحسان معظم المنظمات المهنية الدولية، أظهرت العديد من الدراسات وجود ارتباط مباشر قوي بين حجم مكتب التدقيق وجودة خدمات التدقيق. يتم تدقيق المكاتب الصغيرة بشكل مشابه لنظيراتها الأكبر، ويتم تصنيف المكاتب بناءً على مجموعة متنوعة من العوامل، بما في ذلك عدد المتخصصين في حسابات صناعات محددة، والالتزام العلمي بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، وعدد الفروع والإدارات التي تنتمي إلى المركز الرئيسي، وما إلى ذلك، فقد أُعتبر عامل حجم مكتب التدقيق من أقوى العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق ويساهم في قياس جودة الخدمات التي تقدمها شركات تدقيق الحسابات (دوارة، 2014، ص 28).

يوضح الجدول أهم الصفات التي تتميز بها المكاتب الكبيرة على المكاتب الصغيرة وفق الآتي:

**الجدول رقم (1):** يوضح الصفات التي تتميز بها المكاتب الكبيرة على المكاتب الصغيرة

الصفات المميزة للمكاتب الصغيرة	الصفات المميزة للمكاتب الكبيرة
لا يتوفر فيها ذلك التصنيف الهائل من فئات التوظيف.	تتوفر لديها كافة فئات التوظيف من شركاء ومدققين ذو مستويات مختلفة من التخصص العلمي.
لا يتوفر لديها عدد مدققين كبير.	يتوافر لديها عدد مدققين كبير.
لا يتجاوز فروعها في أغلب الأحيان حدود الدولة.	اتساع نشاطها داخل الدولة ويكون لها فروع دولية.
قلة عدد عملياتها	كثرة عدد عملياتها
قلة التخصصات المتوفرة لدى المكتب المتوافقة مع صناعات العميل	يقسم المكتب داخلياً إلى عدد من الأقسام المتخصصة مع امتلاك الخبرات.

المصدر: (الأهل، 2008، ص 9).

#### • سمعة مكتب التدقيق

تتطور سمعة مكتب التدقيق بمرور الوقت بمعنى التاريخ الذي رسمه مكتب التدقيق في المهنة، ولأن هذا التاريخ هو الشيء الوحيد الذي لا يمكن تغييره، فإن عامل سمعة مكتب التدقيق يجذب الكثير من الاهتمام من أطراف التدقيق باعتباره بالكامل، ويعتبر مؤشراً فنياً سريعاً لمستخدمي القوائم المالية، كما ذكر سابقاً. عندما يفكر مستخدم البيانات المالية في شركة تدقيق، يتبادر إلى الذهن اسم الشركة، تاريخ شركة التدقيق وسمعتها (شابي، 2016، ص 43).

#### • الدعاوي القضائية المرفوعة على مكتب التدقيق

تعتبر عملية التدقيق بمثابة عقد وكالة بين الأطراف المختلفة ومكتب التدقيق، وبالتالي إذا لم تتحقق الفائدة لمستخدمي البيانات المالية بسبب عدم وجود تدقيق الجودة والكفاءة، فمن المتفق عليه أن أي عقد يتضمن ما يلي: يستفيد كلا الطرفين ويتطلب من كل طرف أن يكون العائد من العقد أكبر من التكلفة، وتكون عملية التدقيق بمثابة عقد وكالة بين الأطراف المختلفة ومكتب التدقيق، وبالتالي إذا لم تتحقق الفائدة لمستخدمي القوائم المالية لعدم اكتشاف المدقق للأخطاء المادية والفاعلية المطلوبة يؤدي إلى رفع دعاوى قضائية ضد مكتب التدقيق، لا سيما عندما يتكبد المستخدم خسائر مالية كبيرة نتيجة اعتماده على البيانات المالية التي تحتوي على مخالفات واضحة أو تواطؤ مكتب التدقيق. (بوشناق، 2012، ص 59).

#### • المنافسة بين مكاتب التدقيق

أظهرت العديد من الدراسات أن المنافسة بين شركات التدقيق تؤدي إلى زيادة الجودة، لكن بعض الكتاب يختلفون، معتقدين أن المنافسة بين شركات التدقيق قد تؤدي إلى انخفاض في الجودة لأن المنافسة تقلل الأتعاب. يمكن توضيح أن المنافسة بين شركات التدقيق تؤدي إلى زيادة الجودة وذلك للأسباب التالية: (محمد نور وآخرون، 2007، ص 17)

- في ظل التنوع وزيادة جودة خدمات التدقيق، أصبحت مكاتب التدقيق أكثر وعياً بالحاجة إلى تسويق خدماتها، وبدأ الاهتمام بجودة خدمات التدقيق في الارتفاع من أجل تمييز مكتب التدقيق عن غيره.
- يجب أن يستند القرار المعقول لتوظيف مدقق الحسابات والتعاقد معه إلى معايير موضوعية والمزايا المتوقعة، وليس فقط على أقل سعر؛
- يتم الحكم على جودة التدقيق من خلال كفاءة السوق، والتي تخشى تأثير المنافسة على استقلالية المدقق، مما يقلل من جودة التدقيق. (صبيحي، 2001، ص 381).

#### • تخصص مكتب التدقيق لتدقيق قطاع صناعي معين

يعني تخصص ديوان المحاسبة أنه متخصص في تدقيق قطاع معين من النشاط الاقتصادي كالبنوك، وأنه يقوم بذلك بحضور مدققي حسابات من ذوي الخبرة في هذا القطاع، مما يعود بالفائدة على الجانبين. توسع شركة التدقيق حصتها في السوق وترفع مقدار الأموال التي تكسيها كمتخصص في هذا المجال. كما يوفر هذا القطاع الوقت للعميل من خلال معرفته المسبقة بنشاطه والتي تتجاوز موضوع التعريف بالنشاط، وينعكس ذلك في رضا مستخدم القوائم المالية عندما يكتشف أن القوائم المالية قد تم تدقيقها من قبل الشركات المتخصصة في تدقيق البيانات المالية.

#### • أتعاب مكتب التدقيق

في ظل المنافسة الحادة في سوق التدقيق تميل الأتعاب إلى التقلب متأثرة بعامل العرض والطلب، كما أن أتعاب التدقيق لها تأثير كبير على استقلالية المدقق وجودة الخدمات التي يقدمها. الأتعاب هي أيضاً أحد المعايير التي تؤثر على قرارات تفضيل شركات التدقيق. نظراً لأن تكلفة الخدمة المقدمة لا تغطيها الأتعاب المدفوعة، فإن أتعاب مكتب التدقيق المنخفضة نتيجة المنافسة الشديدة تنعكس في جودة الخدمة التي يقدمها المكتب، وأن انخفاض أتعاب التدقيق يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات والخبرات ذات الأجور المرتفعة، وزيادة التجاوزات المهنية وأن تأثير انخفاض أتعاب التدقيق على المكاتب الصغيرة أشد مما يضطرها إلى مسابرة الأوضاع الراهنة (الشاطري والعنقري، 2006، ص 103).

وتكون الأتعاب منخفضة بشكل نسبي غالباً في بداية التعاقد. هذا بسبب عاملين. الأول هو أن مكتب التدقيق يريد الحصول على عميل، والثاني هو أن مكتب التدقيق غير قادر على تقدير مقدار الجهد والوقت المنقوض، مما يسمح للعميل بالتفاوض بشأن أتعابه. (التويجري والنافعابي، 2008، ص 255).

#### • عوامل أخرى مرتبطة بمكتب التدقيق

من أهم العوامل (مدى التزام مكتب التدقيق بالمعايير المقبولة) ، وهذا العامل من البديهيات والأسس التي يجب أن يقوم عليها مكتب التدقيق ، وهو خط الدفاع الأول والأخير ضد أي الاتهام بالإهمال أو التلاعب أمام أي محكمة أو خبير قانوني ، على الرغم من حقيقة أن هناك مرونة في هذه المعايير يستفيد منها أي مُعد بيانات ، إلا أن هذه المرونة تساعد في التطبيق الفعلي والعملية لهذه المعايير، عامل آخر هو التقدم التقني في عملية التدقيق وخاصة الروتينية التي لا تتطلب الكثير من الاهتمام خاصة في الشركات الكبيرة التي لديها الكثير من البيانات مما يسمح للمدقق بالتركيز على أهم البيانات ، واتباع تقنية المعلومات في مكتب التدقيق هو أحد جوانب جودة خدمات التدقيق. يجب على المكتب أيضاً تحسين فعالية المدققين من خلال استخدام التكنولوجيا والتعرف على أحدث حلول التدقيق الإلكتروني (GAS)<sup>3</sup>

#### 3.5. العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق

إن لفريق التدقيق أثر كبير على الجودة وأداء المهمة بكفاءة وفعالية يمكن عرضها كما يلي:

#### • استقلال مدقق الحسابات

لقد حظيت مشكلة استقلالية المدقق باهتمام كبير وكانت موضوعاً للعديد من الدراسات الأكاديمية، كما أن استقلالية المدقق هي واحدة من أهم اهتمامات مستهلكي البيانات المالية الذين يرغبون في الوثوق بالمعلومات الواردة في تلك المستندات. نتيجة لذلك، يمكن الادعاء بأن استقلالية المدقق هي حجر الزاوية في مهنة التدقيق. وحتى من حيث تفكيره، فإن استقلالية المدقق هي قدرته على العمل بأمانة وموضوعية (الخزندان، 2008، ص 45).

<sup>3</sup> **Generalized Audit Software**: وهي برامج عامة لا تخص تطبيق معين، وإنما يمكن استخدامها على مدى واسع لعملاء مختلفين ولتطبيقات مختلفة، وتستخدم لإجراء اختبارات التحقق من صحة الأرصدة والمجاميع وعمليات الاحتساب لكثير من الحسابات والعمليات، مثل المخصصات والخصم واحتساب النسب المالية ومخزون إعادة الطلب وغيرها.



### • خبرة فريق التدقيق

تتكون الخبرة بشكل عام من اجتماع المعرفة والمهارة، وتبرز خبرة الفريق بشكل جلي من خلال تدقيق النظير وهي من الطرق التي استخدمت في قياس خبرة فريق التدقيق، يتم تقييمها من قبل مكاتب ذات خبرة عالية تنتمي إلى منظمات مهنية محايدة تقوم بمراجعة عمل فريق مكتب التدقيق، بهدف رفع مستوى أداء المهنة في الدولة. (فراش، 2001، ص50).

### • الإشراف الجيد على فريق التدقيق

غالبًا ما ينقسم فريق التدقيق إلى مديرين مسؤولين عن عملية التدقيق، والإشراف على المدقق، والعمل الميداني ونتيجة لذلك يتمثل دورهم في تقديم المشورة والتوجيه إلى فريق التدقيق المسؤول عن العملية، بالإضافة إلى تخطيط وإدارة التدقيق. الذي يتطلب من المدقق المسؤول عن العملية إبلاغ مساعديه بمسؤولياتهم ومهامهم والإجراءات التي يجب أن يتبعوها والأهداف التي يجب أن يحققوها، ويدخل ضمن عملية الإشراف تخصيص المدققين على عمليات التدقيق تخصيصاً جيداً يتوافق مع قدراتهم وخبراتهم.

### • التواصل الجيد لفريق التدقيق فيما بينهم وبين العميل

تساعد عملية الاتصال الفعال بين فريق التدقيق في سد الفجوات والثغرات في عمليات عملية التدقيق، مما يساعد على تحسين جودة خدمة التدقيق. (الدهراوي، 2002، ص 233).

### 3.6. العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق المرتبطة بالشركة محل التدقيق

تتلخص هذه العوامل في عاملين بارزين هما حجم الشركة محل التدقيق وتعقد عملياتها والثاني نظام الرقابة الداخلية للشركة.

### • حجم الشركة محل التدقيق وتعقد عملياتها

من العناصر التي تحدد جودة خدمات التدقيق هو حجم الشركة، خاصة عندما تكون عملياتها كبيرة، مما يزيد من مخاطر الاحتيال الخفي. تدقيق عالي الجودة للتأكد من مالكي ودائني الشركة أن البيانات المالية تعكس بدقة الوضع المالي القوي للشركة.

### • نظام الرقابة الداخلية للشركة

يعد نظام الرقابة الداخلية الهيكل الرقابي الذي تقوم عليه أي الشركة، وهو الحارس الأمين لتداول الشركة وتسييرها السليم للعمليات، من فصل السلطات إلى توزيع المهام. تقدير المدقق لحجم الاختبارات. كلما كان نظام الرقابة الداخلية أقوى، قل حجم العينة التي يجب فحصها، وبالتالي تكلفة التدقيق، والعكس صحيح.

### • تعقد مهام التدقيق

إن تعقد مهمة التدقيق يعتبر أحد أهم المحددات الرئيسية لشكل وتفصيل برنامج التدقيق، حيث إن تعقد المهمة يعتبر بمثابة مرادف إما لصعوبة المهمة كمية الطاقة الذهنية التي يجب أن يوليها الفرد لأداء المهمة أو كمية التجهيز البشري المطلوبة لأداء المهمة أو هيكل المهمة) المدخلات، التجهيز والمخرجات) حيث أن لهذا التعريف بعدين الأول يتعلق بالشخص القائم بأداء المهمة (المدقق) والثاني يتعلق بهيكل المهمة ذاتها وأن الأسباب التي تؤدي لتعقد مهمة التدقيق والمرتبطة بكل بعد هي:

- الأسباب المتعلقة بالبعد الأول: التطور التكنولوجي وأثره على شكل تقرير المعلومات) شكل جدولي أو شكل بياني (وهيكل معرفة وخبرة ومهارة المدقق؛
- الأسباب المتعلقة بالبعد الثاني: تعقد المدخلات مثل زيادة كمية المدخلات، عدم وضوح المدخلات وتعقد عملية التجهيز مثل زيادة كمية إجراءات التجهيز، وعدم وضوح إجراءات التجهيز وتعقد المخرجات مثل زيادة كمية المخرجات، وعدم وضوح المخرجات (الأهدل، 2008، ص38).

### 3.7. قياس وتقييم جودة الخدمات

على الرغم من أن العديد من الدراسات والأبحاث السابقة حاولت قياس جودة خدمات التدقيق، لا يوجد مقياس موحد شامل معترف به من قبل الجميع، حيث ركز كل منهم على وجهة نظر محددة. قد يكون هذا بسبب الاختلافات في مفهوم الجودة وتعدد الأطراف ذات الصلة التي تهتم بتدقيق جودة الخدمة. فقام كل طرف بالتركيز على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق ومحاولة قياس هذه الجودة من وجهة نظره، إضافة إلى سيطرة العنصر البشري على المراحل المختلفة للتقييم، وتأثر تقييم مستوى الجودة باتجاهات المتعاملين وإدراكاتهم الشخصية (أبو هين، 2005، ص 58).

وفي ضوء هذا الخلاف الواقع يمكن التمييز بين اتجاهين أساسيين:

### • الاتجاه الأول

يركز هذا الاتجاه على تقييم خدمات التدقيق والخدمات ذات الصلة بناءً على مستوى تفانيها لمعايير التدقيق المهني، بدلاً من مقدار التشبع الذي حققته الخدمة للمستفيدين. حجم مكتب التدقيق، حجم الشركة الخاضعة للتدقيق، عدد الدعاوى المرفوعة ضد مكتب التدقيق، قدرة مكتب التدقيق

على اكتشاف الأخطاء والاحتيايل والتلاعب، شدة المنافسة السعرية بين شركات التدقيق، الالتزام بالأخلاقيات والمهنية قواعد السلوك، وحجم التقارير المطلوبة، والتغيير الإلزامي للمدقق.

### • الاتجاه الثاني

يقيم هذا الاتجاه بصحة نموذج تقييم الخدمات المشتركة (SERVQUAL)<sup>4</sup> لتقييم جودة خدمات التدقيق على أساس أن خدمات التدقيق مماثلة للخدمات العامة الأخرى التي يتم تطبيقها على مجموعة واسعة منها، مثل الصحة والخدمات والتعليمية والخدمات المصرفية. وكذلك فإن أصحاب هذا الاتجاه لا يرون أن هناك أي خصوصية لخدمات تدقيق الحسابات تميزها عن باقي الخدمات وتحد وتمنع من إخضاعها لنموذج تقييم (SERVQUAL) للخدمات وبموجب نموذج (SERVQUAL) يتم الحكم على درجة التطابق بين توقعات المستفيدين، مثل الأداء الفعلي، من خلال معرفة مدى التطابق بين عدة جوانب، أبرزها الجوانب الملموسة، مثل درجة الموثوقية، مثل درجة الاستجابة، والتعاطف، والأمن وقياس الفرق بين توقعات المستفيدين من الخدمة كالأداء الفعلي من وجهة نظر المستفيدين من الخدمة. (أبويوسف، 2011، ص30).

### 3.8. وسائل تحسين جودة خدمات التدقيق

نظرا لضعف أداء فريق التدقيق خلال مهمة التدقيق، فقد تفشل عملية التدقيق، وقد يتعرض المدققون للتقاضي بسبب الإهمال والإهمال أثناء أعمال التدقيق. في الشركات المدققة، يتم تشكيل المدققين القانونيين ولجان التدقيق.

### 3.9. تطوير التأهيل العلمي والعملية للمدقق

يعتبر معيار التأهيل العلمي والعملية للمدقق الحسابات أول وأهم معايير التكوين الشخصي حيث اهتمت معايير التدقيق العامة بالصفات الشخصية للمدقق، كما يغطي كيفية تحسين هذا المؤهل من خلال التدريب العملي وكيفية تحسين القدرات العلمية والعملية للمدقق أثناء الممارسة المهنية. قدرًا كافيًا من التعليم الرسمي في المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى قدر مناسب من الخبرة العملية في العمل الذي يقومون به، بالإضافة إلى قدر مناسب من التعليم المهني المستمر، مثل الكفاءة المهنية للمدقق (التعليم والخبرة، وكذلك التعليم المهني المستمر) هو الركيزة الأولى التي تقوم عليها جودة التدقيق، لأن كفاءة المدقق هي الركيزة الأولى التي تقوم عليها جودة التدقيق وهي تساعد في الكشف. التناقضات وعدم الدقة في سجلات العملاء. فان تنفيذ متطلبات معيار التأهيل العلمي والعملية للمدقق الرسمي تمثل اللبنة الأولى التي يجب توافرها في أي شخص يرغب في الانضمام إلى مهنة التدقيق وتعمل على توفير مدققين ذوي كفاءة عالية مما يؤدي إلى تحسين جودة خدمات التدقيق (الأهل، 2008، ص 62).

### 3.10. معايير الرقابة على جودة التدقيق

تتجسد متطلبات ضمان جودة خدمات التدقيق في مجموعة من العمليات والسياسات التي وضعتها مكاتب التدقيق لتقديم تأكيد معقول بأن مهام التدقيق قد اكتملت وفقاً للمبادئ الأساسية. نتيجة لذلك، طور عدد من المنظمات المهنية من مختلف البلدان عدداً من المعايير التي يجب على مكاتب التدقيق اتباعها، ومن تلك المنظمات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)<sup>5</sup> والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)<sup>6</sup> نظرا لأهمية الرقابة على جودة خدمات التدقيق، تم إصدار سنة 1994 المعيار الدولي رقم (220) الخاص بالرقابة على جودة خدمات التدقيق والذي يهدف إلى تحديد معايير وتوفير إرشادات للرقابة على الجودة، وأكد المعيار على أن يتم تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب التدقيق، وأن طبيعة ونطاق سياسات وإجراءات رقابة الجودة تتوقف على مجموعة من الاعتبارات مثل حجم المكتب، وانتشاره الجغرافي، والهيكل التنظيمي، والتكلفة والعائد من الجودة ويتضمن المعيار رقم (220) سياسات لرقابة مستوى الأداء تحتوي على العناصر التالية: (جبران، 2010، ص 21).

<sup>4</sup> SERVQUAL: هو أداة ووسيلة لقياس الفرق بين توقعات العملاء عن الخدمة والخدمة المقدمة لهم فعلا، ولقد صمم النموذج من افتراض مؤداه أن مستوى جودة الخدمة التي يحصل عليها العميل يمكن تحديدها من خلال الفجوة بين توقعاتهم عن جودة الخدمة وبين جودة الخدمة التي تم الحصول عليها فعلا، وكذلك قياس أهمية كل بعد من الأبعاد المكونة لجودة الخدمة.

<sup>5</sup> American Institute Of Certified Public Accountants: هو تنظيم مهني للمحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة CPA تأسس عام 1887 وهو أكبر جمعية في العالم تمثل مهنة المحاسبة، مع ما يقرب من 370,000 عضو في 128 بلد ويمثل الأعضاء المعتمدون العديد من مجالات الممارسة، ويضع المعهد العديد من المعايير الأخلاقية للمهنة.

<sup>6</sup> International Federation of Accountants: تم تأسيسه في عام 1977 وهو منظمة عالمية تقوم بخدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنة المحاسبة في العالم و المساهمة في تطوير الاقتصاد الدولي من خلال إنشاء معايير مهنية عالمية المستوى والتشجيع على اعتمادها ويضم في عضويته 157 عضوا ومنظمة من 123 بلدا يقوم بإصدار معايير تتعلق بمجال تدقيق الحسابات.

### • المتطلبات المهنية

وهو يشير إلى تمسك مكتب التدقيق بمثل الاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والأخلاقيات المهنية من قبل موظفيه. توفر هذه العناصر، ولا سيما استقلالية المدقق، أساس جودة التدقيق. ستكون بقية متطلبات التدقيق مصدر قلق ثانوي في حالة عدم وجود هذه الركيزة، ولقد تناولت قواعد وأخلاقيات وسلوك المهنة في الاتحاد الدولي للمحاسبين هذه العناصر بشيء من التفصيل، ومن أهم الإجراءات لضمان الامتثال لعنصر الرقابة هذا إبلاغ موظفي المكتب على جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والصدق والموضوعية والسرية والسلوك المهني.

### • المهارات والكفاءة

يجب على مكاتب التدقيق أن تعين أشخاصاً لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال التدقيق بعناية مهنية واجبة، وينقسم هذا العنصر الرقابي إلى توظيف وتعيين أفراد مؤهلين تأهيلاً متخصصاً، التطوير المهني من خلال إعداد الدورات التدريبية للأفراد، واختيار وتأهيل المدربين، وتوفير معلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية، الترقية الوظيفية كما يجب وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسؤولية في المكتب، مع تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم الأداء الشخصي والكفاءة المتوقعة مثل المعرفة الفنية، القدرة على التحليل، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة مع العملاء وكذلك تقييم أداء الأفراد وإشعارهم بتقدمهم من خلال استخدام النماذج التي يمكن تنميطها لغرض تقييم أداء الأفراد، ومتابعة هذه التقييمات.

### • توزيع مهام عملية التدقيق

يقصد بها إسناد عملية التدقيق إلى فريق عمل متمكن يمتلك مستويات من التدريب المهني والكفاءة المهنية في ضوء الظروف المحيطة بعملية التدقيق، وذلك من خلال العديد من الإجراءات مثل تحديد مهام كل فرد في فريق العمل من مدقق رئيسي ومدققين ومساعدتهم، وتحديد الشخص المشرف على فريق العمل ليكون مسؤولاً عن توزيع الأفراد على مهام التدقيق مع مراعاة عند التوزيع لبعض العناصر مثل عدد المدققين ومتطلبات الوقت، تقييم مؤهلات الأفراد من حيث الخبرة ولتحقيق هذا التوازن يجب الأخذ بعين الاعتبار حجم عملية التدقيق، توفر الخبرات الخاصة بالأفراد، احتياجات العملاء وغيره.

### • الإشراف

يشير إلى الإشراف أو متابعة العمل على جميع المستويات من أجل ضمان إكمال المهمة على أعلى مستوى ممكن. يعد التخطيط لعملية التدقيق وتوفير العمليات للحفاظ على معايير جودة المكتب للعمل المنتج، بالإضافة إلى تقديم التدريب العملي أثناء تنفيذ التدقيق، من بين التقنيات التي يمكن استخدامها لتحقيق ذلك.

### • التشاور

يجب أن يتشاور الشريك المسؤول في مكتب التدقيق مع الآخرين ذوي الخبرة المناسبة من داخل الشركة أو خارجها، وأنه يجب عقد اجتماعات دورية مع فريق العمل من قبل الشريك المسؤول في مكتب التدقيق.

### • قبول أو إنهاء العمل مع العملاء

يجب على مكتب التدقيق إنشاء بروتوكولات لتحليل العملاء المحتملين قبل قبول المهام والحفاظ على العلاقات المستمرة مع العملاء الحاليين، بالإضافة إلى مراعاة استقلاليته وقدرته على خدمة العميل بشكل ملائم.

### • الرقابة

يجب على مكتب التدقيق أن يراقب باستمرار مدى ملاءمة وفعالية سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لغرض تقييم فعالية نظام مراقبة الجودة في مكتب التدقيق، وكذلك مدى تطبيقه أثناء عملية التدقيق وأداء العمل. المتعلقة بوظائف مراقبة الجودة، من خلال تحديد إجراءات الرقابة اللازمة بغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2010، ص9).

### 3.11. أساليب الرقابة على جودة خدمات التدقيق

اهتمت المنظمات المهنية والتشريعات الحكومية في العديد من الدول بالرقابة على جودة خدمات التدقيق وتوصلت إلى العديد من الوسائل التي يمكن استخدامها لتحقيق ذلك، ففي الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال يوجد أسلوب للرقابة على جودة خدمات التدقيق المتمثل في مراجعة النظير (Peer Review) أما بالنسبة للجزائر تم إنشاء لجنة لمراقبة النوعية للرقابة على جودة خدمات التدقيق.

### • الأسلوب الأول: مراجعة النظير

في عام 1977 لم يكن هناك أية أداة أو وسيلة لتنظيم أداء مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، بل كان التنظيم قاصراً على الممارسات المهنية الفردية مما أدى إلى زيادة عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق وزيادة الضغوط على مهنة المحاسبة خصوصاً من قبل

الكونجرس، وفي استجابة لانتقادات الكونجرس وتقرير لجنة مسؤوليات المدققين ولتسهيل برامج المعهد المتعلقة بالرقابة على الجودة عن طريق التنظيم الذاتي أعدت مراجعة النظر كأحد متطلبات الانضمام للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. وتقوم فكرة مراجعة النظر على قيام مكتب تدقيق حسابات مستقل يطلق عليه اسم مراجع النظر يقوم بفحص مكتب تدقيق آخر من أجل ضمان تنفيذ نظام مراقبة الجودة من خلال دراسة وتقييم مدى كفاية سياسات وإجراءات نظام الرقابة المستخدم من قبل المكتب المدقق من خلال الفحص. أوراق عمل الملفات والتقارير والعمليات. (الشوا، 2010، ص 51).

### ● الأسلوب الثاني: لجنة مراقبة النوعية

تم إنشاء لجنة مراقبة النوعية كهيئة جزائية هدفها مراقبة نوعية الأشغال المنجزة من طرف مدققي الحسابات على غرار مهن المحاسبة الأخرى المتمثلة في مهنتي خبير محاسب ومحاسب معتمد في الجزائر بحيث لا تمس هذه الرقابة حرية مهنة محاسبي الحسابات التي سنتكفل بها لجنة مراقبة النوعية التي سيتم إنشاؤها ضمن المجلس الوطني للمحاسبة للجنة متساوية الأعضاء تتشكل من محترفين وممثلين عن الإدارة المالية مهمتها مراقبة نوعية الأشغال التي يقوم بها هؤلاء المحترفون في المحاسبة بصفة عامة، من خلال برنامج تدخلات ميدانية من أجل الإطلاع على ظروف ممارسة مهن المحاسبة، حيث تهدف بالدرجة الأولى إلى حماية المحترفين من خلال مساعدتهم على تحديد حاجياتهم في مجال التكوين إذ أن عدم التحكم في المهنة قد يؤدي إلى تحقيقات محاسبتية غير مواتية أو خاطئة (عمار، 2011).

### 3.12. تدعيم استقلال المدقق

حاولت المنظمات المهنية وضع معايير للتحكم في الاستقلالية، لكن هذه اللوائح كانت غامضة ومفتوحة للتفسير، وكانت تفتقر إلى تعريف محدد وصريح للاستقلالية بالإضافة إلى تعليمات محددة لاستخدامها في التدقيق. تتميز الأفكار المنشورة حول هذا الموضوع بالغموض والغموض. منذ نشأة مهنة التدقيق، أولت المنظمات المهنية والباحثون اهتماماً وثيقاً لاستقلالية المدقق كواحدة من أهم القضايا، حيث يمثل أحد المعايير العامة التي تحكم عمل المدقق المتمثلة في نزاهة واستقامة ونصح المدقق وهي عنصر مهم من عناصر الثقة في القوائم المالية (بوتين، 2008، ص 26). وبالتالي في التدقيق، يعتبر الاستقلال مفهوماً نسبياً، مما يعني أنه من المستحيل الحصول على الاستقلال الكامل، ولكن يمكن تحقيق درجات مختلفة من الاستقلال. ويرتبط ذلك بطبيعة التدقيق، مما يستلزم تواصل المدقق المستمر مع إدارة الشركة للحصول على أوراق تدعم حدوث الأنشطة والحصول على أتعابه. نظراً لصعوبات تحقيق الاستقلال المطلق في التدقيق، فقد جاهدت المنظمات المهنية والأبحاث المنشورة في مهنة التدقيق لتطوير عدد من الأفكار لزيادة استقلالية المدقق إلى أعلى مستوى يمكن تحقيقه.

### 3.13. طبيعة أتعاب مدقق الحسابات

تعتبر عملية تحديد أتعاب مدقق الحسابات محل اهتمام وجدل في الواقع المحاسبي عموماً وفي الواقع القانوني خصوصاً، وازداد هذا الاهتمام مع تقدم الحياة الاقتصادية ونمو الشركات وتطورها، وكذلك ما يصاحب ذلك من تطور وتعقيد تدقيق العمليات وزيادة المسؤوليات المهنية والقانونية للمدققين، وقد تخضع أحياناً لعملية تحديد أتعاب المدقق. بالنظر إلى طبيعة التدقيق كعملية غير ملموسة، فهو أحد مواضيع المناقشة في الشركة.

### 3.14. مفهوم أتعاب مدقق الحسابات

تعرف أتعاب المدقق بأنها المبالغ أو الأجور أو الأتعاب التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات شركة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين الشركة محل الفحص وبين المدقق وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدين ويتطلب القيام بعملية التدقيق بذل جهد ووقت من قبل المدقق، وينعكس هذا الجهد والوقت في شكل تكلفة أو تكاليف إنجاز هذه الخدمة بكل جزئياتها من فحص ومخاطرة والتقرير عنها، ولا شك أن هذه التكاليف تدخل في شكل سعر خدمة التدقيق في سوق خدمات التدقيق مثلها مثل بقية الخدمات والسلع في السوق.

ونتيجة لذلك، يمكن اعتبار خدمة التدقيق سلعة اقتصادية، وأتعاب التدقيق هي المصدر الأساسي لإيرادات مكاتب التدقيق. ونتيجة لذلك، أصبحت أتعاب التدقيق هي الهدف الذي يسعى مكتب التدقيق لتحقيقه من أجل تحقيق أفضل عائد ممكن من ممارسة هذه المهنة من جهة، ومن جهة أخرى، أصبحت أتعاب التدقيق هي الهدف الذي يسعى مكتب التدقيق إلى تحقيقه. تسعى جاهدة لتحقيق أفضل عائد ممكن من ممارسة هذه المهنة. ومن ناحية أخرى تمثل أتعاب التدقيق عبئاً مالياً على الشركات الخاضعة للتدقيق، تتوقع أن تحصل مقابلته على منفعة تبرر تحمله وفقاً لمبدأ التكلفة والعائد والجدير بالذكر أن تحديد الأتعاب يتم مسبقاً قبل البدء بعملية التدقيق ولا بد لمدقق الحسابات أن يأخذ عدد من العناصر عند قبوله للأتعاب بحيث تكون تغطي التكاليف المباشرة مثل رواتب المساعدین في عملية التدقيق وتغطي مصاريف التنقل للمدقق ومساعدیه لإتمام عملية التدقيق، تغطي المصاريف غير المباشرة مثل نصيب عملية التدقيق للعميل من مصاريف المكتب.

بالإضافة إلى الأتعاب المتفق عليها بين المدقق والعميل، يجب على العميل أن يعرض مدقق الحسابات عن أي مصروفات يدفعها أو يتكبدها أثناء أداء عمله والتي تتعلق بأعمال الشركة، لأنها مصنفة على أنها مسألة أتعاب. ويجب على المدقق مراعاة عدد من العوامل عند تحديد الأتعاب. والمتمثلة في الوقت المطلوب لإنجاز العمل المطلوب منه، وعدد الموظفين (المساعدین) الذين سيقومون بمعاونة المدقق والأجور اللازمة لكل فئة منهم (مدقق مساعد ومدققين، مبتدئين، المتربصين في حالة الجزائر)، والعمل المطلوب من المدقق والمهارة اللازمة وإذا كان هناك خدمات إضافية مطلوبة مثل استشارات ضريبية أو أمور إدارية أخرى، التكاليف المباشرة لعملية التدقيق مثل الأجور ومصاريف التنقل لتدقيق أعمال

الفروع وغيرها، سمعة مكتب التدقيق وسنوات الخبرة، ووقت التدقيق المطلوب في نهاية السنة المالية أو في وقت آخر وأيضاً قدرة العميل على الدفع ومدى أهمية تقرير المدقق له (المطارنة، 2006، ص84).  
على هذا الأساس يمكن القول بأن الجودة هي أحد وجهي العملة، والآخر هو مقدار الأتعاب، ويجب أن تكون الأتعاب عادلة ومنتاسبة مع العمل الذي سيقوم به، فضلاً عن سمعة مكتبه واحترافه. الخبرة، وكذلك درجة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها.

### 3.15. أشكال أتعاب التدقيق

تختلف الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات من العميل وفقاً للشكل الذي تأخذه:

- الأتعاب الثابتة: وهي المبلغ الذي يحدد مسبقاً ويكون ثابتاً غير قابل للزيادة في المستقبل، ولكن يجب أن يكون المبلغ متناسباً مع المهمة المطلوبة من المدقق (الرفاعي، 2009، ص125).
- الأتعاب المتغيرة: وهذه الأتعاب تحدد من قبل المدقق وفقاً للوقت الذي سوف تستغرقه عملية التدقيق والجهد الذي سوف يبذله، ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل سوف تستغرق فيه عملية التدقيق أو لكل يوم عمل يستغرق في عملية التدقيق (الطميزي، 2009، ص 82).

### 3.16. العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدقق الحسابات

إن من حق مدقق الحسابات الذي يقوم بتقديم خدمات مهنية لعملائه بأمانة وموضوعية وفقاً للمعايير الفنية المناسبة الحصول على أتعاب مقابل تلك الخدمات التي يؤديها، ومشكلة تحديد أتعاب التدقيق يمكن القول أن هذه الأتعاب تتأثر بعدة أمور تخفضها أو ترفعها، حيث أن العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب التدقيق يمكن حصرها في ثلاث مجموعات حيث تشمل المجموعة الأولى العوامل المرتبطة بالشركة محل التدقيق، في حين تتضمن المجموعة الثانية العوامل ذات الصلة بمكتب أو شركة التدقيق التي تتولى القيام بالتدقيق، أما المجموعة الأخيرة فتشتمل على عوامل أخرى متنوعة، وفيما يلي يتم التعرف على تلك المجموعات ويتم تصنيف العوامل حسب أهميتها ومدى استخدامها في الدراسة التطبيقية:

#### • العوامل المرتبطة بالشركة محل التدقيق

تتمثل العوامل المرتبطة بالشركة محل التدقيق في بعض المؤشرات المستخرجة من القوائم المالية وبعض العوامل الأخرى التي لا تعتمد على القوائم المالية والتي قد يأخذها المدقق في اعتباره وهو بصدد تقرير أتعابه عند التعاقد على تدقيق الشركة وتتضمن تلك العوامل "حجم الشركة الذي يمكن التعبير عنه بإجمالي الأصول أو إجمالي المبيعات أو الإيرادات، حجم المديونية (المدينون)، نسبة المديونية (نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول)، قيمة المخزون ونسبة المخزون لإجمالي الأصول، صافي رأس المال العام، معدل العائد على الأصول، صافي التدفقات النقدية التشغيلية، عدد أنشطة أو فروع أو أقسام الشركة ومدى وجود فروع خارجية للشركة، مدى توفر نظام المراقبة الداخلية، مدى اعتماد التدقيق الخارجي على التدقيق الداخلي بالشركة، طبيعة القطاع (بنوك - شركات صناعية) وتاريخ انتهاء السنة المالية للشركة، القيمة السوقية لأسهم الشركة.

#### • العوامل المرتبطة بالمدقق ومكتب التدقيق

تتمثل تلك العوامل في كل ما يتعلق بالمدقق أو بمكتب التدقيق ويمكن أن يكون ذا تأثير على عملية تحديد أتعاب التدقيق وتشمل تلك العوامل على نوعية مكتب التدقيق (محلي، أو مرتبط بمكاتب تدقيق دولية) وحجم مكتب التدقيق ويمكن قياسه عن طريق عدد المدققين بالمكتب أو حجم الإيرادات السنوية للمكتب أو عدد عمليات التدقيق التي يقوم بها المكتب أو إجمالي عدد عمليات التدقيق سواء عمليات تدقيق أو خدمات استشارية أخرى، تخصص مكتب التدقيق في صناعة معينة، تقدير المدقق لخطر التدقيق، طول فترة التعاقد بين مكتب التدقيق والشركة محل التدقيق، مدى وجود تحفظات في التقرير السابق لتدقيق حسابات الشركة وسمعة مكتب التدقيق، وخبرة المدقق والخبرة المتراكمة لدى مكتب التدقيق التي يمكن قياسها بعمر مكتب التدقيق. وفي ضوء ما تقدم من المتوقع زيادة أتعاب التدقيق كلما زاد حجم مكتب التدقيق (نجم، 2012، ص 49).

#### • عوامل أخرى متنوعة

تشتمل هذه العوامل على العوامل التي قد يكون لها تأثير على أتعاب التدقيق، ولكنها لم ترد ضمن المجموعتين السابقتين هذه العوامل وهي وجود تشريعات ومعايير محاسبية والتدقيق ملزمة للشركات ومكاتب التدقيق ووجود قواعد سلوك مهني ملزمة، الفترة بين تاريخ التعاقد وتاريخ تقديم تقرير التدقيق والفترة بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ تقديم تقرير التدقيق، المنافسة بين مكاتب التدقيق ومدى تطور المحاسبة والتدقيق في البلد التي تقدم فيه خدمات التدقيق (رجب علي، 2016، ص 31).

### 3.17. محددات أتعاب مدقق الحسابات

يعين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة وذلك بعد موافقة محافظي الحسابات من بين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية حسب ما (القانون 10-10، 2010، م26) تنص المادة 26 من القانون 01-10 المتعلق بالمهنة الثلاث الجديد: «تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابياً، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية» (بن جميلة، 2011، ص 42).

وبمقتضى المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 32-11 المؤرخ في 27/01/2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، يجب على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر شروط بغية تعيين محافظ حسابات من طرف الجمعية العامة وذلك في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات (المرسوم التنفيذي 32-11، 2011، م03) حيث ما جاءت به المادة 26 من القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المذكورة أعلاه والمتمثلة في الانتقاء المهني الذي سيعين بناء على دفتر الشروط مفاد هذه الفكرة أن الشركة وقبل أن تنتهي مهمة محافظ الحسابات الحالي وفي السنة الأخيرة منها تنشر إعلانا بحاجتها إلى محافظ حسابات وعلى أساس دراسة ملفات عدد من المترشحين الراغبين والمسجلين في المنظمة المهنية، لا بد من الإشارة في هذا الإطار إلى حاجة كل من الطرفين إلى معلومات الطرف الآخر للاقتراح والتقييم، فالمهني الراغب في الترشح يحتاج إلى معلومات كاملة عن الشركة مثل تنظيم الكيان وفروعه، تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة، ومعلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة بحيث يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان ويلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسهر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات ويوضح محافظ الحسابات في عرضه الموارد المرصودة والمؤهلات المهنية للمتدخلين، التقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها وأجل إيداعها، ويجب أن تتوافق الأجل والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبني .

كما يسمح له بزيارة الشركة لتقدير حجمها وحجم العمل والجهد المطلوب مع الالتزام بالسهر المهني أما الشركة فتحتاج لتقييم العرض المقدم لها إلى المعلومات الآتية المتمثلة في السيرة المهنية، الترخيص بالممارسة والتجربة السابقة خاصة في شركات من نفس القطاع، المؤهلات العلمية، حجم المكتب وإمكاناتها المادية والبشرية ومخطط التدخل والعمل، وأهم شيء مبلغ الأتعاب المقترح.

يجب أن يتضمن دفتر الشروط على عرض عن الهيئة وملخص عن الملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم بالإضافة إلى التقارير الواجب إعدادها، الوثائق الإدارية الواجب تقديمها، نموذج رسالة ترشح والمؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية

لتقييم العرض تنشئ الشركة لجنة لدراسة العروض على الأقل ثلاثة عروض وتمنح لكل محور من المعلومات السابقة عددا من النقاط يحددها قانونها الداخلي، وفي النهاية يتم ترتيب العروض حسب التقييم وتوضع أمام الجمعية العامة للاختيار وفي الحياة العلمية وانطلاقا من تجربة المهنيين فكثيراً ما يكون هذا العنصر هو الفاصل في عملية الاختيار والتعيين وهناك رأيين اتجاه هذه الطريقة .

الرأي الأول: ينطلق من فكرة أن عمل محافظ الحسابات عمل خدمي وجب فتحه للمنافسة من جهة ومن جهة أخرى تحديد مقابله (الأتعاب) مسبقاً، وهنا يرى أن أنسب طريقة للتعيين هي دفتر الشروط .

الرأي الثاني: وهو رأي مخالف لطريقة التعيين ويريد الإبقاء على الطريقة السابقة وعدم التفرد خاصة أن تحديد الأتعاب كانت بواسطة جدول رسمي تحدده وزارة المالية، كما أنه ينطلق من خصوصية مهمة محافظ الحسابات التي ليست خدمة عادية يتم فيها تحديد مقابلها مسبقاً (مسامح، 2014، ص 54).

إن الطريقة السابقة كانت معمول بها في الجزائر إلى غاية سنة 2010 أي انتهت عند تطبيق طريقة دفتر الشروط، فالانتقاء عن طريق المناقصة يسمح بتقليص أتعاب مقدمي الخدمات وضمان أحسن توزيع للأشغال بين هؤلاء قصد تفادي استحواد بعض المكاتب على عمليات تدقيق حسابات المؤسسات العمومية، سيسمح بتخفيض عروض محافظي الحسابات ألباغبية الفوز بالصفقة، وكسر احتكار بعض المكاتب التي استحوذت في وقت سابق على أغلب عمليات تدقيق حسابات المؤسسات العمومية ففي ظل المنافسة الحادة (الرأي الثاني) تميل الأتعاب إلى التقلب متأثرة بعامل العرض والطلب ولأتعاب التدقيق تأثير كبير على جودة الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات كما أنه في حال تدهور أتعاب مكتب التدقيق نتيجة المنافسة الشديدة ينعكس ذلك على جودة الأداء التي يقدمها المكتب بسبب أن تكلفة الخدمة التي يقدمها لا تغطيها الأتعاب المتقاضاة، وتكون الأتعاب منخفضة بشكل نسبي غالباً في بداية التعاقد ويعود ذلك بسبب الأول أن المكتب يريد اكتساب العميل لديه والثاني أن مكتب التدقيق لا يستطيع تقدير الجهد والوقت المبذول مما يمكن العميل من المساومة على أتعابه (دوارة، 2014، ص 33) .

### 3.18. دور تحديد حجم أتعاب مدقق الحسابات في تحسين جودة خدمات التدقيق

يعد تحديد أتعاب التدقيق مسألة ذات أهمية كبيرة للمدقق (القائم بعملية التدقيق) وللعميل (طالب الخدمة) وذلك لأن كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة للعميل مع قيمة الأتعاب المدفوعة للمدقق، نظراً لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات أثره على جودة التدقيق وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متضاربة فبعض الدراسات أوضحت إلى أن هناك علاقة طردية بين جودة التدقيق وأتعاب عملية التدقيق في حين توصل البعض الآخر إلى وجود علاقة عكسية .

ومن الدراسات التي توصلت إلى وجود علاقة طردية دراسة (Copley et al, 1994, p 245) والتي أشارت إلى أن لجنة ((Cohen ولجنة Treadway)) اقترحت أن الأتعاب المنخفضة تعد أحد أسباب انخفاض جودة التدقيق وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين جانب العرض لجودة التدقيق وأتعاب عملية التدقيق، وعلاقة عكسية بين جانب الطلب لجودة التدقيق وأتعاب عملية التدقيق، وأكد (سامح، 2012، ص 736) على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين قيمة أتعاب مدقق الحسابات وجودة الأرباح الممثلة في انخفاض المستحقات الكلية بحيث ترتبط الأتعاب المرتفعة ببذل جهد أكبر وبالتالي ارتفاع مستوى جودة خدمات التدقيق.

أما بخصوص الدراسات التي أشارت إلى وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق والأتعاب، فقد توصلت دراسة طلبه إلى أن أتعاب عملية التدقيق ذات علاقة عكسية مع جودة التدقيق، وأن أتعاب عملية التدقيق تعتبر من أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق وذلك نظراً لأن المدقق

لا يستطيع في البداية تقدير حجم العمل المطلوب أدائه أو حجم الخدمة المطلوبة بدقة، وعليه تتم المساومة على الأتعاب، مما يؤثر على استقلال المدقق وبالتالي جودة التدقيق (الأهدل، 2008، ص 23).

#### 4. المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

##### 4.1. مجتمع وعينة الدراسة

يتألف مجتمع الدراسة من ممارسي مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر (خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات) حيث تم الجمع بين مهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسب باعتبار أن الخبير المحاسب مؤهل لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب المادة (18) من قانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ولقد قمنا بتوزيع 50 استبانة على عينة الدراسة. بحيث اقتصر مجتمع الدراسة على ولاية عين الدفلى والولايات المجاورة لها (البلدية، شلف، الجزائر) كون استحالة إجراء الدراسة على كافة ربوع الوطن.

##### 4.2. الأدوات الإحصائية المستعملة في التحليل

من حيث الأدوات المستعملة في تحليل البيانات، فقد استعملنا برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS Version 23) لتفريغ بيانات الاستبيانات المجمعة ومعالجتها إحصائياً، أما من حيث أسلوب التحليل فقد اعتمدنا على كل من الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي لمعالجة البيانات والوصول لنتائج مدعمة بمؤشرات إحصائية تفسرها.

##### 4.3. اختبار ثبات وصدق الاستبيان

تم اعتماد نموذج الاستبيان كأداة للدراسة الميدانية حيث بني من عدة زوايا تخدم موضوع الدراسة بالاعتماد على الدراسة النظرية، احتوى هيكله على قسمين رئيسيين حيث خصص القسم الأول على مجموعة من المعلومات العامة عن العينة بهدف التعرف على خصائصها (السن والمؤهل العلمي والوظيفة والخبرة المهنية) أما القسم الثاني فتضمن ثلاثة محاور هي:

- **المحور الأول:** أهمية جودة خدمات تدقيق الحسابات، ويتكون من ست عبارات.
  - **المحور الثاني:** العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدقق الحسابات، ويتكون من ست عبارات.
  - **المحور الثالث:** تأثير أتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق، ويتكون من ست عبارات.
- والجدول التالي يبين معاملات الثبات لمختلف محاور الدراسة.

##### الجدول رقم (2): توزيع معامل ألفا كرونباخ.

المحور	العنوان	عدد العبارات	معامل الثبات Alpha Cronbach	معامل الصدق
المحور 1	أهمية جودة خدمات تدقيق الحسابات.	6	0.626	0.791
المحور 2	العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدقق الحسابات.	6	0.766	0.875
المحور 3	تأثير أتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق.	6	0.809	0.899
<b>المجموع</b>		<b>18</b>	<b>0.823</b>	<b>0.907</b>

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول السابق:

أن جميع لقد تراوحت جميع معاملات ألفا كرونباخ للمحاور بين 0.626 و 0.809 وهي تقترب من الواحد الصحيح كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور 0.823 وهو ما يعني بأن الاستبيان يتميز بالثبات. أما فيما يخص الصدق فقد تراوحت معاملاته للمحاور بين 0.791 و 0.899 وهي تقترب من الواحد الصحيح، كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور 0.907 مما يدل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق. نستخلص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها سواء لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح بما يعني أن الاستبيان يتميز بالثبات والصدق إذ نجده يعبر عن العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة.

##### 5. تحليل نتائج الإجابات على الاستبيان

إن الهدف من هذا المبحث هو تحليل نتائج الدراسة الميدانية وذلك عن طريق التحليل الإحصائي لمحاور الدراسة وفرضياتها، إضافة إلى استخدام اختبار T-.

## 5.1. التحليل الإحصائي لمحاور الدراسة

- تحليل نتائج المحور الأول  
يوضح الجدول الآتي إجابات عينة الدراسة حول أهمية جودة خدمات التدقيق.

الجدول رقم (3): إجابات عينة الدراسة حول أهمية جودة خدمات التدقيق

المؤشرات الإحصائية				الاستجابات					التكرار النسبة	رقم العبارة
الترتيب	الاتجاه	المعياري الانحراف	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	% (ن)	
1	موافق بشدة	0.646	4.54	31	15	4	0	0	ت	1
				62	30	8	0	0	%	
6	موافق	0.909	4.10	19	21	6	4	0	ت	2
				38	42	12	8	0	%	
5	موافق بشدة	0.664	4.26	18	28	3	1	0	ت	3
				36	56	6	2	0	%	
4	موافق بشدة	0.848	4.34	25	20	3	1	1	ت	4
				50	40	6	2	2	%	
3	موافق بشدة	0.756	4.40	28	14	8	0	0	ت	5
				56	28	16	0	0	%	
2	موافق بشدة	0.673	4.42	26	19	5	0	0	ت	6
				52	38	10	0	0	%	
				المتوسط العام لمحور أهمية جودة خدمات تدقيق الحسابات						

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3) أن الاتجاه العام لعينة الدراسة تركز حول الموافقة بشدة على أغلب العبارات المكونة للمحور الأول (أهمية جودة خدمات تدقيق الحسابات)، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذا المحور 4.343 وهي تدرج ضمن الفئة الخامسة من المتوسط المرجح لمقياس ليكرت الخماسي (4.20 - 5) وتمثل فئة الإجابة "موافق بشدة" كما بلغت قيمة الانحراف المعياري 0.446 وهي قيمة صغيرة تدل عن تشتت طفيف عن القيمة المرجعية (المتوسط الحسابي 4.343) وهذا يدل على توافق وتجانس إجابات أفراد عينة الدراسة وتركزها حول موافقتهم بشدة على أن جودة خدمات التدقيق ذات أهمية لمدقق الحسابات، وهذه نتيجة منطقية وهي نفس النتيجة التي تم التوصل إليها في دراسة (التويزري والنافعابي، 2008) بعنوان جودة خدمة المراجعة دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين" في المملكة العربية السعودية.

- تحليل نتائج المحور الثاني  
يوضح الجدول الآتي اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدقق الحسابات.

الجدول رقم (4): إجابات عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدقق الحسابات.

المؤشرات الإحصائية				الاستجابات					التكرار النسبة	رقم العبارة
الترتيب	الاتجاه	المعياري الانحراف	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	% (ن)	
1	موافق بشدة	0.609	4.58	31	18	0	1	0	ت	1
				62	36	0	2	0	%	
5	موافق	0.822	3.76	8	26	12	4	0	ت	2
				16	52	24	8	0	%	
2		0.792	4.16	17	27	3	3	0	ت	3



	موافق			34	54	6	6	0	%	
6	غير موافق بشدة	0.471	1.68	0	0	0	34	16	ت	4
				0	0	0	68	32	%	
3	موافق	0.872	3.88	12	24	10	4	0	ت	5
				24	48	20	8	0	%	
4	موافق	0.822	3.76	8	26	12	26	8	ت	6
				16	52	24	52	16	%	
	موافق	0.506	3.64	المتوسط العام لمحور العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدقق الحسابات						

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (4) أن الاتجاه العام لعينة الدراسة حول المحور الثاني (العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدقق الحسابات) تركز حول الموافقة على أغلب العبارات المكونة للمحور الثاني ماعدا العبارتين (1) و(4) التي كانت إجاباتهم موافق بشدة و غير موافق بشدة على الترتيب حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذا المحور 3.64 وهي تندرج ضمن الفئة الرابعة من التوسط المرجح لمقياس ليكرت الخماسي (3.40-4.19) وتمثل فئة الإجابة "موافق" كما بلغت قيمة الانحراف المعياري 0.506 وهي قيمة صغيرة تدل عن تشتت طفيف جدا عن القيمة المرجعية (3.64) وبالتالي فإجابات أفراد عينة الدراسة متجانسة وتركزت حول موافقتهم على العوامل المؤثرة في تحديد مدقق الحسابات لأتعابه والرفع من مطالبه، وهذه نتيجة منطقية وهي نفس النتيجة التي تم التوصل إليها في دراسة (نجم، 2012) بعنوان العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة سعت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة.

#### • تحليل نتائج المحور الثالث

يوضح الآتي اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول تأثير أتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق.

الجدول رقم (5): إجابات عينة الدراسة حول تأثير أتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق

رقم العبرة	التكرار النسبة	الاستجابات							المؤشرات الإحصائية		
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري			
1	ت	0	3	0	36	11	4.10	0.678	موافق		
	%	0	6	0	72	22					
2	ت	1	3	5	21	20	4.12	0.961	موافق		
	%	2	6	10	42	40					
3	ت	1	2	3	24	20	4.20	0.881	موافق بشدة		
	%	2	4	6	48	40					
4	ت	0	5	5	21	19	4.08	0.944	موافق		
	%	0	10	10	42	38					
5	ت	3	5	6	15	21	3.92	1.226	موافق		
	%	6	10	12	30	42					
6	ت	0	2	3	26	19	4.24	0.744	موافق بشدة		
	%	0	4	6	52	38					
		المتوسط العام لمحور تأثير أتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق							4.11	0.659	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5) أن الاتجاه العام لعينة الدراسة حول المحور الثالث (تأثير أتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق) تركز حول الموافقة على أغلب العبارات المكونة للمحور الثالث ماعدا العبارتين (3) و(6) التي كانت إجاباتهم بموافقتهم بشدة، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذا المحور 4.11 وهي تندرج ضمن الفئة الرابعة من التوسط المرجح لمقياس ليكرت الخماسي (3.40-4.19) وتمثل فئة الإجابة "موافق" كما بلغت قيمة الانحراف المعياري 0.659 وهي قيمة صغيرة تدل عن تشتت طفيف جدا عن القيمة المرجعية (4.11) وبالتالي فإجابات أفراد عينة الدراسة متجانسة وتركزت حول موافقتهم حول تأثير أتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق وهذه نتيجة منطقية وهي نفس النتيجة التي تم التوصل إليها في دراسة (جبران، 2010) بعنوان العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن.

## 6. اختبار الفرضيات

من خلال هذا البند سنقوم باختبار فرضيات البحث

### 6.1. اختبار الفرضية العامة المتعلقة بدور تحديد أتعاب مدقق الحسابات في تحسين جودة خدمات التدقيق بالجزائر

سنقوم في هذه المرحلة باختبار الفرضية العامة وذلك عن طريق، اختبار فرضياتها الجزئية وذلك باستخدام اختبار T- لعينة واحدة (one sample t-test) والذي يستعمل لاكتشاف وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية لمتوسط المجتمع الذي سحبت منه العينة بمقارنته بقيمة ثابتة، ومن أجل تحقيق هذا الغرض تم اختيار المتوسط الحسابي الافتراضي (Test Value = 3) الذي حدد باستخدام طريقة العلامة الوسطى على تدرج مقياس ليكرت الخماسي للحكم على المتوسطات الحسابية، وتكون الفرضية محققة بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها (الفرضية البديلة) أي وجود تأثير لتلك الفرضية بمعنى مدى تأثيرها على جودة خدمات التدقيق عندما  $\text{Sig}(\alpha) \leq 0,05$  عند درجة حرية 49 كما يكون التأثير سلبا (الفرضية الصفرية) بمعنى عدم تأثير عبارة جزئية للفرضية على جودة خدمات التدقيق عندما تكون  $\text{Sig}(\alpha) \geq 0,05$  عند درجة حرية 49

#### • اختبار الفرضية الأولى

تعتبر جودة خدمات التدقيق ذات أهمية من وجهة نظر مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، ولقد حددت كل من الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

- الفرضية الصفرية: لا تعتبر جودة خدمات التدقيق ذات أهمية من وجهة نظر مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية.
- الفرضية البديلة: تعتبر جودة خدمات التدقيق ذات أهمية من وجهة نظر مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية.

يحتوي الجدول الآتي نتائج اختبار T- لعينة واحدة لأهمية جودة خدمات التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية.

الجدول رقم (6): اختبار T- لأهمية جودة خدمات التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية

Test Value = 3					
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t
Upper	Lower				
1,4701	1,2166	1,34333	,000	49	21,300
المحور 1					

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يتبين من الجدول رقم (6) أن قيمة الدلالة المحسوبة للفرضية الأولى تساوي 0.000 أقل من قيمة الدلالة الافتراضية والمقدرة ب 0.05 وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على وجود أهمية لجودة خدمات تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية.

#### • اختبار الفرضية الثانية

توجد عدة عوامل تؤثر في تحديد مدقق الحسابات لأتعابه، ولقد حددت كل من الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

- الفرضية الصفرية: لا توجد عوامل تؤثر في تحديد مدقق الحسابات لأتعابه.
- الفرضية البديلة: توجد عوامل تؤثر في تحديد مدقق الحسابات لأتعابه.

يحتوي الجدول التالي نتائج اختبار T- وجود عدة عوامل تؤثر في تحديد مدقق الحسابات لأتعابه.

الجدول رقم (7): اختبار T- لوجود عدة عوامل تؤثر في تحديد مدقق الحسابات لأتعابه

Test Value = 3					
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t
Upper	Lower				
,7804	,4929	,63667	,000	49	8,900

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

يتبين من الجدول رقم (7) أن قيمة الدلالة المحسوبة للفرضية الثانية تساوي 0.000 وهي أقل من قيمة الدلالة الافتراضية والمقدرة بـ 0.05 عند درجة حرية 49، وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على وجود عدة عوامل تؤثر في تحديد مدقق الحسابات لأتعابه.

#### • اختبار الفرضية الثالثة

توجد علاقة تأثير طردية لأتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق، ولقد حددت كل من الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

- الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة تأثير طردية لأتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق.
- الفرضية البديلة: توجد علاقة تأثير طردية لأتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق.

يحتوي الجدول الآتي نتائج اختبار T- لوجود علاقة تأثير طردية لأتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق.

**الجدول رقم (8):** نتائج اختبار T- لوجود علاقة تأثير أتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق

Test Value = 3					
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t
Upper	Lower				
1,2974	,9226	1,11000	,000	49	11,901

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

يتبين من الجدول رقم (8) أن قيمة الدلالة المحسوبة للفرضية الثالثة تساوي 0.000 أقل من قيمة الدلالة الافتراضية والمقدرة بـ 0.05 عند درجة حرية 49، وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على وجود علاقة تأثير طردية لأتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق.

#### 6.2. نتائج اختبار الفرضيات

من خلال دراستنا لموضوع دور تحديد أتعاب مدقق الحسابات في تحسين جودة خدمات التدقيق بالجزائر وما تطرقنا له في الشق النظري والدراسة الميدانية من خلال اختبار الفرضيات المطروحة في بداية الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

**الفرضية الأولى:** "تعتبر جودة خدمات التدقيق ذات أهمية من وجهة نظر مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية" توصلنا من خلال الدراسة النظرية للفصل الأول من الاتفاق على مضمون الفرضية وقلنا بأن جودة خدمات تدقيق الحسابات هي عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقاً للمعايير المهنية للتدقيق وقواعد وأداب السلوك المهني الصادر عن المنظمات المهنية وضوابط رقابة الجودة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة بما يحقق للأطراف ذات الصلة الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق، حيث يتعين على مدققي الحسابات الاهتمام بها لأنها تمثل مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية تدقيق الحسابات (مدقق الحسابات، الشركة محل التدقيق، المستفيدين من خدمات التدقيق، المنظمات المهنية) وهي محققة من خلال إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية والمتمثلة في اختبار المحور الأول من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة على مختلف العبارات المكونة للاستبانة وقد كانت في مجملها لها تأثير في بيان أهميتها بين مدققي الحسابات مستخدمي القوائم المالية.

**الفرضية الثانية:** "توجد عدة عوامل تؤثر في تحديد مدقق الحسابات لأتعابه" لقد قلنا في الفصل الأول بأن من حق مدقق الحسابات الذي يقوم بتقديم خدمات مهنية لعملائه بأمانة وموضوعية وفقاً للمعايير الفنية المناسبة الحصول على أتعاب مقابل تلك الخدمات التي يؤديها، ومشكلة تحديد أتعاب التدقيق يمكن القول أن هذه الأتعاب تتأثر بعدة أمور تخفضها أو ترفعها، وقد دعم هذا القول من خلال اختبار عينة الدراسة وأثبتت بأنه توجد عدة عوامل تؤثر في تحديد مدقق الحسابات لأتعابه.

**الفرضية الثالثة:** "توجد علاقة تأثير طردية لأتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق" حيث قمنا في الجزء النظري من البحث بإيضاح العلاقة التي تربط أتعاب مدقق الحسابات وتأثيراتها على جودة خدماتها، أما شق الدراسة الميدانية فنجد أفراد عينة الدراسة قد وافقوا على كل العبارات التي تفرعت على هذا المحور وهو ما يدل على أن تحديد أتعاب التدقيق مسألة ذات أهمية كبيرة للمدقق (القائم

بعملية التدقيق) وللعميل (طالب الخدمة) وذلك لأن كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة للعميل مع قيمة الأتعاب المدفوعة للمدقق، وبالتالي فالفرضية محققة من خلال وجود تأثير طردي لأتعاب مدقق الحسابات على جودة خدماته.

## 7. النتائج

- يتوجب على التنظيمات المشرفة على المهنة تطوير ومتابعة أداء المدققين الممارسين للمهنة وإعلامهم بكل جديد بخصوص مهنة التدقيق خاصة فيما يتعلق بمعايير التدقيق الدولية وقواعد وأداب السلوك المهني؛
- على المنظمات المهنية الوطنية إلزام مكاتب التدقيق بإنشاء قسم خاص يعنى بالرقابة على جودة عملية التدقيق؛
- يجب على مكاتب التدقيق تخفيض المنافسة غير المهنية بينها، وخاصة عدم تخفيض الأتعاب في محاولة جذب عملاء جدد كون ذلك يهدد جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات؛
- فرض نظام مناسب وعلمي لكيفية تحديد الأتعاب، بحيث تكون الأتعاب مناسبة لما يبذله المدقق من جهد ووقت في عملية التدقيق وما تتطلبه العملية من خبرة ومهارة وما يحيط بها من صعوبات ومخاطر، وألا يترك ذلك للمساومة بين الطرفين خوفاً من تأثير ذلك على جودة أداء التدقيق؛
- ان هناك بعض العوامل ذات أثر إيجابي على جودة خدمات التدقيق وهي: السمعة المهنية لمكتب التدقيق، الخبرة والتأهيل العملي لفريق التدقيق، والمنافسة بين مكاتب التدقيق، وحجم أتعاب مدقق الحسابات كما أن البعض الآخر من العوامل ذو أثر سلبي على جودة خدمات التدقيق وهي: كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق؛
- تنظيم مكتب التدقيق، وسمعته، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه يؤثر إيجابياً على جودة خدمات التدقيق، حيث أن سمعة ومكانة هذا المكتب تجعله أكثر حرصاً على توظيف مدققين ذوي كفاءة وخبرة عالية ليعزز مكانته بين مكاتب التدقيق الأخرى؛
- إن تحكم مدقق الحسابات في عملية التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ووجود نظام رقابة داخلية سليم للمؤسسة محل التدقيق له الأثر الواضح على جودة خدمات التدقيق؛
- الشركة محل التدقيق من العوامل المهمة المحددة لأتعاب مدقق الحسابات، ومن أكثر العوامل المرتبطة بالشركة محل التدقيق تأثيراً على الأتعاب هي حجم الشركة ودرجة تعقد أنشطتها وحجم معاملاتها؛
- مكتب التدقيق من العوامل المهمة المحددة لأتعاب مدقق الحسابات، حيث أن أكثر العوامل المرتبطة بالمدقق وبمكتب التدقيق تأثيراً على الأتعاب هي خبرة فريق التدقيق؛
- ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق يؤثر سلباً على جودة خدمات التدقيق، وخاصة المنافسة في تقدير أتعاب التدقيق للحصول على عملاء جدد؛
- تخفيض المدقق لأتعابه المهنية من أجل اجتذاب العملاء يؤثر سلباً على جودة خدمات التدقيق حيث أن ذلك قد يدفعه إلى بعض المكاتب التي تركز على الجودة التنازل والانسحاب من السوق؛
- أتعاب التدقيق المنخفضة لا تسمح للمدقق بتغطية تكاليف عملية التدقيق والاستعانة بمدققين مساعدين ولا تساعد على تغطية تكاليف التكوين المستمر مما يصعب على مدقق الحسابات ضمان جودة مرتفعة لخدمات التدقيق.

## 8. المناقشة

بعد تدقيق أدبيات الدراسات السابقة فأهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة يمكن تلخيصه في النتائج التالية كما يلي:  
فيما يخص بند جودة خدمات التدقيق والعوامل المؤثرة فيها، فكان هناك تأثير على جودة التدقيق لكل من التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات وإلمامه بمعايير التدقيق المتعارف عليها تعتبر من الأطر الهامة في الرفع من أداء وجودة عملية التدقيق على حسب دراسة (برير، 2014) ودراسة (جبران، 2010) وفيما يتعلق بتنظيم مكتب التدقيق وسمعته وشهرته تجعله أكثر حرصاً على توظيف مدققين ذوي كفاءة وخبرة عالية مما يؤثر بالإيجاب على جودة التدقيق وكذلك فيما يخص العوامل المتعلقة بإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية تؤثر أيضاً على جودة أعمال التدقيق حسب دراسة (جبران، 2010) وفيما يتعلق بدراسة (التويجري والنفعاوي، 2008) توصلنا إلى أن كل من الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية، الخبرة العملية لأعضاء مكتب التدقيق، الكفاءة العلمية لأعضاء المكتب هي من أكثر العوامل المؤثرة في الجودة على عملية التدقيق.

أما فيما يخص بند أتعاب مدقق الحسابات أشارت دراسة (نجم، 2012) إلى أن الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وكذا السمعة وشهرة المكتب تؤثر إيجاباً على تحديد الأتعاب وكذا الاستقلالية خبرة مكتب التدقيق والنزاهة التي يتمتع بها العاملين بالمكتب تؤثر إيجاباً على تحديد الأتعاب، أما دراسة (سويدان، 2008) فيعتبر كل من حجم الشركة وتعدد فروعها الداخلية والخارجية من أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق، وفيما يخص دراسة (الشاطري والعنقري، 2006) توصلنا إلى أن انخفاض الأتعاب المهنية تؤثر على عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية ودراسة (رجب، 2016) وربطها بمتغير إدارة الأرباح وتوصلت لوجود علاقة سلبية بين الأتعاب وإدارة الأرباح.

من خلال نتائج الدراسات السابقة نجد أن معظم الدراسات السابقة تناولت موضوع أتعاب مدقق الحسابات وجودة خدمات التدقيق من عدة مداخل حيث أن بعضها بحث في أتعاب مدقق الحسابات مع ربطها بمتغيرات أخرى والآخر تطرق لجودة خدمات التدقيق والعوامل المؤثرة فيها وقد نظرت الدراسات إلى البحث في مفهومها ووسائل تحسينها كما تناولت دراسات أخرى تأثير أحد العوامل مثل إدارة الأرباح، إضافة إلى ما سبق فإن هذه الدراسة تتميز بأنها تناولت دور أتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق، وتعتبر مكملة ومجمعة لما جاءت به هذه

الدراسات، إضافة إلى أنها تتضمن عوامل أخرى تتعلق بأتعاب التدقيق عدا عن المذكورة في هذه الدراسات فيما يخص مستوى المنافسة في تحديد أتعاب مدقق الحسابات، وكذلك تضمنت الدراسة الحالية عوامل أخرى تتعلق بجودة خدمات التدقيق عدا عن العوامل المذكورة في الدراسات السابقة، تركز على تطوير وسائل تحسين جودة خدمات التدقيق وتفعيلها بغية تحسين جودة أداء مدقق الحسابات وهو ما يرقى إلى تطوير مخرجات عملية التدقيق سواء من حيث الممارسة أو كأداة رقابية وإشرافية على مستوى مكاتب التدقيق تم الإشارة إلى لجنة مراقبة النوعية كهيئة جزائرية إشرافية ورقابية.

## 9. الخاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع دور أتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق معالجة إشكالية البحث التي تدور حول الكيفية التي يمكن لأتعاب مدقق الحسابات أن تكون لها دورا في تحسين جودة خدمات التدقيق، وبالتالي محاولة تحديد أتعاب مدقق الحسابات مبني على مسببات وعوامل مؤثرة وإيجاد الوسائل التي ترفع من جودة خدمات التدقيق عن طريق إيجاد السبل الكفيلة التي يحتذى بها عند ممارسة مهنة التدقيق مع إيجاد السياسات والإجراءات التي يمكن أن ينشأ عنها نظام لرقابة جودة هذه الخدمات، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة الموضوع من خلال جمع الدراسات النظرية كما تعرضنا إلى الإطار العام لجودة خدمات التدقيق مبهدين بذلك لدراسة أهم مكوناتها والمتمثلة في التعريف بكل من مفهوم جودة خدمات التدقيق وكذلك أهميتها وطرق قياسها كما تناولنا وسائل تحسين خدمات التدقيق من خلال الالتزام بمختلف معاييرها بغية إعطاء أكثر فعالية لهذه العملية تناولنا اهتمامات الهيئة المهنية التي تقوم بعملية الرقابة والإشراف على مهنة التدقيق في الجزائر وكذلك تعرضنا لطبيعة أتعاب مدقق الحسابات ومحدداتها. ومن المعوقات التي صادفتنا حادثة الموضوع وقلة البحث فيه على المستوى الوطني في حدود علم الباحثين بالإضافة إلى أن هناك مناقشة وإشكالية بين المهنيين بعد تغيير طريقة تحديد الأتعاب فيما يخص أتعابهم وخاصة من يطلبون أتعاب أقل وتأثيرها في جودة الخدمات المقدمة من قبلهم.

## 10. آفاق البحث

يوصي الباحثين باستمرار إجراء الدراسات والبحوث في هذا المجال والتي تأخذ بالاعتبار العديد من الجوانب والمتغيرات التي لم يتم تغطيتها في هذه الدراسة والتي يمكن أن تلقي مزيداً من الضوء على التفاوت في أتعاب التدقيق بين المدققين الحسابات في الجزائر، لذلك يمكن اقتراح إجراء الدراسات التالية:

- مدى العلاقة بين درجة اعتماد المدقق الخارجي على نظام التدقيق الداخلي للشركة موضع التدقيق وأتعاب مدقق الحسابات؛
- قياس وتقييم جودة خدمات تدقيق الحسابات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية والشركات محل التدقيق؛
- العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات في الجزائر.

## References

### أولاً: المراجع باللغة العربية

27. عمارة، أمين. (2011). اعتماد على المناقصة لاختيار محافظي الحسابات. [www.djazairss.com/almasaa](http://www.djazairss.com/almasaa).
- أبو يوسف، محمد سالم. (2011). تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220. رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين.
- أبو هين، إيباد حسن حسين. (2005). العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين. رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين.
- أمين عبد الله، خالد. (2014). تدقيق الحسابات النظرية. الطبعة الأولى. مصر: دار الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.
- الأهدل، عبد السلام سليمان قاسم. (2008). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة أسبوط. اليمن.
- بربر، أحمد (2014). جودة المراجعة مدخلا لتضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة قاصدي مرباح. ورقلة. الجزائر.
- بن جميلة، محمد. (2011). مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة منتوري. قسنطينة. الجزائر.
- بوتين، محمد. (2008). المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق. الطبعة الثالثة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- بوشناق، مريم. (2012). دور مراقبي الحسابات في الارتقاء بجودة المراجعة. مذكرة ماستر. جامعة محمد خيضر. بسكرة. الجزائر.
- التميمي، جمانة حنظل. (2012). العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية. مجلة الاقتصاد والإدارة. المجلد (5). العدد (10). الأردن.
- التميمي، هادي. (2006). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية. الطبعة الثالثة. الأردن: دار وائل للنشر.
- التويجري، عبد الرحمن علي والناعابي، حسين محمد. (2008). جودة خدمة المراجعة. مجلة جامعة الملك عبد العزيز. المجلد (22). العدد (1). المملكة العربية السعودية.
- جبران، محمد علي. (2010). العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن. بحث مقدم في الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية: تحديات القرن الواحد والعشرون. اليمن.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. وزارة المالية. القانون رقم 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المؤرخ في 29/06/2010. (العدد 42).
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. وزارة المالية. المرسوم التنفيذي رقم 11-32 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات. المؤرخ في 27/01/2011. العدد (7).
- حامد، مصطفى صادق. (2001). تحليل كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف غش الإدارة. مجلة جامعة الملك عبد العزيز. المجلد (15). العدد (1). الرياض.
- الخنزدار، أية جار الله نعمان. (2008). مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله. رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين.

- الخطيب، خالد والرفاعي، خليل. (2009). علم تدقيق الحسابات النظري والعملية. الطبعة الأولى. الأردن: دار المستقبل.
- الدراوي، كمال الدين. (2002). مناهج البحث في مجال المحاسبة. مصر: الدار الجامعية الجديدة للنشر.
- دوارة، سامر. (2014). أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة حلب. سوريا.
- رجب مصطفى رجب، علي. (2016). علاقة أتعاب التدقيق بإدارة الأرباح. رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين.
- رزق نجم، مها. (2012). العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات. رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين.
- سامح، محمد رضا رياض أحمد. (2012). أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال. المجلد(8). العدد(4). الأردن.
- سويدان، ميشيل. (2008). بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق. مجلة جامعة الملك عبد العزيز. المجلد (24). العدد (1). المملكة العربية السعودية. السعودية.
- شابي، هنية. (2016). العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر. مذكرة ماستر. جامعة محمد خيضر. بسكرة. الجزائر.
- الشاطري، إيمان حسين والعنقري، حسام عبد المحسن. (2006). انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني. مجلة جامعة الملك عبد العزيز. الاقتصاد والإدارة. المجلد(20). العدد(1). جدة. المملكة العربية السعودية.
- صبيحي، محمد حسي عبد الجليل. (2001). دور لجان المراجعة في تدعيم استقلال المراجع الداخلي في البنوك التجارية. المجلة العلمية للدراسات التجارية. العدد (2). مصر.
- الصيرفي، محمد عبد الفتاح. (2006). البحث العلمي الدليل التطبيقي للباحثين. الطبعة الأولى. الأردن: دار وائل للنشر.
- الطميزي، أحمد. (2009). تدقيق الحسابات. لبنان: دار التقدم العلمي.
- عيد المصدر، مرشد. (2013). أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق. رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين.
- فراش، رباب عبد الملك. (2001). أثر الخبرة على أداء المراجع الخارجي. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة الملك عبد العزيز. السعودية.
- مازن ظافر الشوا، ديمة. (2012). مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني. رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (2010). إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. الجزء الأول. نيويورك: مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- مسامح، مختار. (2014). واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنيحة من طرف محافظ الحسابات بين الإلزام القانوني والالتزام المهني. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية. العدد (12). باتنة. الجزائر.
- المطارنة، غسان فلاح. (2006). تدقيق الحسابات المعاصر. الطبعة الأولى. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- مطر، رأفت حسين. (2011). آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية لحوكمة الشركات. موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي. [www.iefpedia.com/arab/cat:1198p=2](http://www.iefpedia.com/arab/cat:1198p=2)
- نور، أحمد محمد وعبيد، حسين أحمد وشحاتة السيد شحاتة. (2007). دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات. الإسكندرية: الدار الجامعية.

#### ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- Al-khaddash, Husam and Alnawas, Rana and Ramadan Abdulhadi. (2013). Factors Affecting The Quality of Auditing. International Journal of Business and Social Science. Vol)4(. No)11.(
- Copley, paul and Doucet, Mary and Gaver Kenneth. (1994). A simultaneous Equations Analysis of Quality Control Review Outcomes and Engagement Fees for Audits of Recipients of Federal. The Accounting Review. Vol)69(. N)01.)
- Joshi and Hasan AL-Bastaki. (2000). Determinants of Audit Fees Evidence from the Companies Listed in bahrain. International Journal of Auditing .
- kikhia, Hasan yahia. (2015). Determinants of Audit Fees. Accounting and Finance Research. vol(4). No.(10)