



الموضوع

أثر كفاية وملائمة أدلة الإثبات على المراجعة الخارجية دراسة حالة

مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إشراف الأستاذ

• بوريب عمران

إعداد الطالبين

• عبد الهادي محمد
• عافر أحمد

أمام اللجنة المشكلة من:

رئيسا
مشرفا ومقررا
عضوا مناقشا

أستاذ مساعد - أ
أستاذ مساعد - ب
أستاذ مساعد - أ

أ.حمران محمد
أ. بوريب عمران
أ. حاجي فهيمة



الموضوع

أثر كفاية وملائمة أدلة الإثبات على المراجعة الخارجية دراسة حالة

مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إشراف الأستاذ

• بوريب عمران

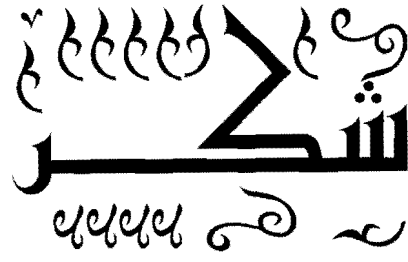
عداد الطالبين

- عبد الهادي محمد
- عافر أحمد

أمام اللجنة المشكلة من:

رئيسا	أستاذ مساعد - أ	أ. جبران محمد
مشرفا ومقررا	أستاذ مساعد - ب	أ. بوريب عمران
عضوا مناقشا	أستاذ مساعد - أ	أ. حاجي فهيمة

السنة الجامعية: 2015/2014



بداية نتقدم بالحمد و الشكر لله عز وجل ، على توفيقه لنا في
إتمام هذه المذكرة راجين منه أن تكون علما نافعا لكل من سعي
وراء طلب العلم ثم لا يفوتنا أن نشكر الأستاذ المشرف
"بوريب عمران" جزيل الشكر على قبوله الإشراف علينا، و على
صبره الشديد معنا و نصائحه القيمة، كما نشكر جميع الأساتذة
الكرام الذين قاموا بتدريسنا خلال المشوار الجامعي، و كذلك جميع
من ساهم في إنجاز هذه المذكرة من قريب أو بعيد و لو بكلمة
طيبة.

إهداء

أهدي عملي هذا إلى نور دربي ، إلى قدوتي في الحياة، إلى أعز ما أملك في الحياة، إلى أعز ما أملك في الدنيا والدي، إلى إخوتي الأعزاء و أتمنى لهم النجاح و التوفيق.

إلى الأستاذ المشرف " عمران بوريب " على توجيهاته و نصائحه القيمة.

إلى كل أصدقائي

و كل من ساعدني في هذا العمل من قريب أو بعيد

و إلى كل من تمنى لي التوفيق

محمد

المغفرة

إن التطور الذي عرفه الاقتصاد العالمي من خلال الشركات نفسها ، بنيتها و أعمالها كان مرفقا بتطور قي المراجعة، ففي السابق كانت الشركات صغيرة الحجم وذات نشاط اقتصادي بسيط مصحوب بعملية المراجعة التي كان الهدف منها مكافحة السرقة و الغش داخل الشركة، كما كان المراجع يخدم مصلحة الملاك و ليس الأطراف الخارجية، لكن بعد قيام الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر ، تطورت الشركات و اتسعت أعمالها مما زاد الحاجة إلى رؤوس الأموال و بالتالي ظهور الشركات المساهمة، الأمر الذي نتج عنه تعدد الأطراف ذات المصلحة في الشركة سواء كانوا داخليين أم خارجيين ، مما استدعى الحاجة إلى شخص ألا وهو المراجع الخارجي الذي يشترط توفر صفة النزاهة فيه، الاستقلالية و الحياد، وذلك لتقديم رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة.

إن المراجع كونه شخص مستقل عن الشركة محل المراجعة فينبغي عليه الحصول على الأدلة الكافية و الملائمة خلال عملية المراجعة، وذلك لتوفر الأساسي الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد على عدالة عرض القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع و مركزه المالي في نهاية الفترة المالية.

ورغم تعدد أنواع أدلة الإثبات المتاحة لدى مراجع الحسابات مثل الوجود الفعلي ، المستندات المؤيدة للعمليات، الإقرارات التي يحصل عليها المراجع من الغير ، وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، إلا أنها تختلف من حيث حجيتها و درجة الاعتماد عليها، لذا يجب على مراجع الحسابات أن يكون يقظا و مدركا لهذه الاختلافات خلال جمعه لأدلة الإثبات و ذلك بالعمل على توفير و تحقيق شرطي الكفاية و الملائمة. ويظهر ذلك جليا في اكتشاف الأخطاء و المخالفات الجوهرية في القوائم المالية و الإعلان عنها و الحد من التلاعبات، و انطلاقا من هنا يمكن الحكم على جودة المراجعة الخارجية التي تكون محل اهتمام لجميع أطراف المؤسسة الداخليين و الخارجيين.

1-الإشكالية الرئيسية

من أجل توضيح العلاقة بين متغيرات الدراسة ميدانيا و محاولة التأكد مما يمكن التوصل إليه في الجانب النظري قمنا بإجراء دراسة ميدانية من خلال توزيع مجموعة من الاستبيانات لدى عينة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين و عليه ينبغي طرح الإشكال الرئيسي التالي :

ما مدى تأثير كفاية و ملائمة أدلة الإثبات في جودة خدمات المراجعين الخارجيين في العينة محل الدراسة ؟

و نتدرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية :

- ❖ ما المقصود بالمراجعة الخارجية ؟ و ما هي مبادئها، معاييرها و فروضها؟
- ❖ كيف تتم تطبيق المراجعة الخارجية ميدانيا؟
- ❖ ما المقصود بأدلة الإثبات؟ وما هي أنواعها ؟
- ❖ ما المقصود بملائمة و كفاية أدلة الإثبات ؟ وما هي أهميتها في عمل مراجع الحسابات ؟
- ❖ هل تتميز أدلة الإثبات التي يجمعها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالكفاية لإصدار مختلف الأحكام؟
- ❖ هل تتميز أدلة الإثبات التي يجمعها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالملائمة لإصدار مختلف الأحكام؟
- ❖ هل يحرص مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة على جمع مختلف أنواع أدلة الإثبات المتعارف عليها؟

❖ هل يقدم مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة خدمات ذات جودة عالية؟

2-فرضيات الدراسة

2-1فرضيات رئيسية

للإجابة على إشكالية الدراسة تم الاعتماد على الفرضيات التالية :

- ❖ تتميز أدلة الإثبات التي يجمعها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالكفاية لإصدار مختلف الأحكام.

- ❖ تتميز أدلة الإثبات التي يجمعها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالملائمة لإصدار مختلف الأحكام.
- ❖ يحرص مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة على جميع مختلف أنواع أدلة الإثبات المتعارف عليها.
- ❖ يقدم مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة خدمات ذات جودة عالية.

2-2 فرضيات جزئية

- ❖ هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ لكفاية و ملائمة أدلة الإثبات في جودة الخدمات التي يقدمها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة.
- ❖ هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ لملائمة أدلة الإثبات في جودة الخدمات التي يقدمها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة.
- ❖ هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ لأنواع أدلة الإثبات التي يجمعها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة على جودة الخدمات التي يقدمونها.
- ❖ توجد فروق بدلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ في العينة حول أثر كفاية و ملائمة أدلة الإثبات على جودة المراجعة الخارجية تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية.

3-أهمية الدراسة

- ❖ التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع و سجلاته.
- ❖ الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد في الدفاتر و السجلات.
- ❖ تقليل فرص الأخطاء و الغش من خلال تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية.
- ❖ تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة.
- ❖ جودة المراجعة الخارجية تنتج قوائم و تقارير مالية صادقة تلعب دورا هاما في اتخاذ القرارات.
- ❖ ثقة المستثمرين في المعلومات المالية و المحاسبية تكون مبنية على جودة تقارير المراجعة الخارجية.

4-أهداف الدراسة

- ❖ التعرف على عملية المراجعة الخارجية في إطارها النظري و العملي.
- ❖ إدراك مدى أهمية و دور أدلة الإثبات في المراجعة و كذلك أنواعها.
- ❖ فهم العلاقة الموجودة بين كفاية و ملائمة أدلة الإثبات التي يجمعها المراجع من جهة و جودة الخدمات التي يقدمها من جهة أخرى.
- ❖ التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في العينة محل الدراسة بجميع مختلف أنواع أدلة الإثبات المتعارف عليها.
- ❖ التعرف على مدى حرص مراجعي الحسابات في العينة قيد الدراسة على خاصيتي الملائمة و الكفاية في أدلة الإثبات التي يجمعونها.
- ❖ التعرف على مدى تأثير جودة الخدمات التي يقدمها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بأنواع و كفاية و ملائمة أدلة الإثبات التي يجمعونها.

5-أسباب اختيار الموضوع

- من بين الأسباب الموضوعية و الذاتية لاختيار الموضوع :
- ❖ الرغبة في تنمية معلوماتنا بحكم قرب الموضوع من التخصص.
- ❖ التطور الكبير و المهم لمهنة المراجعة و دورها الكبير.
- ❖ عدم وجود إطار نظري يوضح العلاقة بين المراجعة الخارجية و أدلة الإثبات.

6-منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري الذي يقوم على جمع مختلف المعلومات و البيانات من أجل تكوين صورة كاملة حول الظاهرة محل الدراسة.

أما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على أسلوب دراسة حالة بالاعتماد على المنهج الاستقرائي و استخدام أدوات الدراسة كالاستبيان، لجمع المعلومات ع الاستعانة ببرنامج التحليل

الإحصائي SPSS وبرنامج EXCEL في التحليل بغرض الخروج بنتائج عامة حول الدراسة الميدانية.

7-حدود الدراسة

❖ **الحدود الزمانية:** تم إنجاز هذه الدراسة خلال السنة الجامعية 2014-2015.

❖ **الحدود المكانية:** تم إجراء الجانب التطبيقي بولاية جيجل، عنابة، بسكرة وقسنطينة على عينة من محافظتي الحسابات والخبراء المحاسبين.

8-تقسيم البحث

قصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، فصلان نظريان وآخر تطبيقي، بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة عامة، حيث تم طرح التساؤل الرئيسي في المقدمة العامة ووضع التصور العام. أما الفصل الأول فتم تخصيصه للإطار النظري للمراجعة، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية المراجعة الخارجية، بالنسبة للمبحث الثاني فكان بعنوان المعايير المقبولة قبولاً عاماً للمراجعة الخارجية، ومن ثم المبحث الثالث الذي تناول مسار عمل مراجع الحسابات، وفي الأخير إطار عمل مراجع الحسابات الخارجي.

بالنسبة للفصل الثاني فقد تمحور حول أدلة الإثبات ففي المبحث الأول تناولنا ماهية أدلة الإثبات، وفي المبحث الثاني إجراءات جمع أدلة الإثبات ومن ثم تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات في المراجعة، وأخيراً خصصنا المبحث الرابع بين جودة المراجعة الخارجية وأدلة الإثبات.

أما في الفصل الثالث فقد تم تخصيصه للدراسة التطبيقية، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية والمبحث الثاني إلى تحليل النتائج واختبار الفرضيات.

9-الدراسات السابقة

❖ عرض الدراسات السابقة

لقد تم ترتيب الدراسات السابقة لهذه الدراسة من الأحدث إلى الأقدم كما يلي:

1- طلال حمدونة، علام حمدان، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الإلكتروني) في فلسطين وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم

الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية
(سلسلة الدراسات الإنسانية)، م16، ع2011، 28.

تناولت هذه الدراسة إشكالية متمحورة حول مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات من قبل المراجعين في فلسطين في مجال الرقابة، التخطيط والتوثيق ولقد توصلت هذه الدراسة إلى إثبات أن المراجعين في فلسطين فعلاً يستخدمون تكنولوجيا المعلومات في عملهم وبالذات في الرقابة، التخطيط والتوثيق.

ما يميز دراستنا عن هذه الدراسة أنها ركزت على أدلة الإثبات الإلكترونية ومدى استخدامها في بيئة العمل الفلسطينية، أما نحن في دراستنا هذه فسوف نتناول أدلة الإثبات غير الإلكترونية مع دراسة أثرها على جودة خدمات مراجعي الحسابات وفي بيئة مختلفة هي بيئة جزائرية.

2- هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية (دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين 2006.

تناولت هذه الدراسة إشكالية مفادها ما مدى قيام مراجع الحسابات بتقييم أدلة الإثبات التي يحصل عليها ومدى كفايتها ومناسبتها لإبداء رأيه الفني المحايد على صحة القوائم المالية.

لقد قام الباحث بدراسة هذه الإشكالية في البيئة الفلسطينية وقد توصل إلى أنه توجد نسبة كبيرة من المراجعين في فلسطين يقومون بتقييم أدلة الإثبات.

في دراستنا نحن سوف لن ندرس تقييم أدلة الإثبات بل سوف نكتفي بمعرفة مدى ملائمة وكفاية الأدلة التي يجمعها مراجعو الحسابات في العينة المدروسة بالإضافة إلى محاولة معرفة تأثير هذه العوامل على جودة المراجعة.

الفصل الأول

الإطار النظري للسرابة

الخارجية

تمهيد:

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها، ويظهر هذا جليا من خلال فصل الملكية عن الإدارة فتعددت الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسات الاقتصادية هذا ما استلزم ظهور طرف في يد الحكم على مدى شرعية الأعمال التي تقوم بها هاته المؤسسات وهو ما يعرف بالمراجعة الخارجية والتي تطورت أهدافها من اكتشاف الغش والاختلاس إلى إعطاء رأي فني مما يدعم عدالة القوائم المالية وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، هذا التطور كان سببا في ظهور منظمات وقوانين تحكم عملية المراجعة وتنظيمها، فأولت عناية هامة بعمل مراجع الحسابات فأعطته حقوق وألزمته بواجبات ومسؤوليات تدخل في نطاق عمله. وللتعرف أكثر على عملية المراجعة قمنا بتقسيم الفصل الأول إلى أربعة مباحث:

❖ **المبحث الأول:** "ماهية المراجعة الخارجية "؛

❖ **المبحث الثاني:** "المعايير المقبولة قبولاً عاماً للمراجعة الخارجية "؛

❖ **المبحث الثالث:** "مسار عمل مراجع الحسابات "؛

❖ **المبحث الرابع:** "إطار عمل مراجع الحسابات الخارجي"؛

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

إن تطور الأنشطة الاقتصادية عبر الزمن وتوسع نطاق المبادلات التجارية جعل المؤسسات تتعامل مع عدة أطراف الأمر الذي استلزم الاستعانة بطرف ثالث محايد لإبلاغ مختلف بهذه الأطراف بالتطورات الحاصلة داخل المؤسسة وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسات لتلبية هذه المتطلبات.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس للسلع والخدمات المتبادلة.¹

وتستند مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة المراجعة "Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها "يستمع"

اتسع نطاق المراجعة ليشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج، فقد نشأت حاجة صاحب أو أصحاب المشروع إلى التأكد من الدقة المحاسبية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشآت وظهور شركات الأموال وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المشروع وإدارته مما دعا المساهمين على تعيين مراجعي حسابات كوكلاء للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.²

ويمكن توضيح مختلف مراحل تطور المراجعة فيما يلي:³

¹ حمدي السقا، أصول المراجعة، مطبعة ابن حيان، دمشق، سوريا، 2007، ص 13.

² خالد أمين عبدا لله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2008، ص 17-18.

³ حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص 05.

- 1- **الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500:** كانت المحاسبة في هذه الفترة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية وخصوصا العائلات المالكة، وكانت المراجعة غير معروفة، ويستعاض عنه بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك لتأكد من عدم وجود أي خطأ أو التلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة، وفي تلك الفترة كان الاهتمام منصب على المخزون السلعي (البضاعة) حيث تجرد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة، وكانت عملية المراجعة والتي عرفت في نهاية هذه الفترة تفصيلية 100% مع عدم وجود معرفة بنظام الرقابة الداخلية، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة هو توكي الدقة ومنع أي تلاعب وغش بالدفاتر.
- 2- **الفترة من 1500 إلى 1850:** في هذه الفترة كانت أهداف المراجعة مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية التدقيق كانت تفصيلية غير أنه حدث بعض التغيرات الأخرى وهي:

❖ انفصال الملكية عن الإدارة وهو ما أدى إلى زيادة الحاجة الماسة للمراجعين؛

❖ تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج .

- 3- **الفترة من 1850 إلى 1905:** شهدت هذه الفترة نموا اقتصاديا كبيرا وخاصة في المملكة المتحدة وذلك بعد انطلاق الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور المؤسسات المساهمة الكبيرة وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية والإدارة وبالتالي تبني نظرية الوكالة من قبل المؤسسات وظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة إلى المحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك المؤسسات، وعزز ذلك صدور قانون المؤسسات البريطاني سنة 1862 والذي نص بين مواده على ضرورة مراجعة المؤسسات المساهمة من قبل المراجعين.

- 4- **الفترة من 1905 إلى وقتنا الحاضر:** في هذه الفترة وخاصة بعد سنة 1940 وبظهور المؤسسات الكبيرة وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية المراجعة التي أصبحت اختبارية وفي أواخر هذه الفترة تم استخدام أسلوب العينات الإحصائية وأصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثلها للمركز المالي، ونتائج أعمال المؤسسات.

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الخارجية

رغم تعدد التعاريف المتعلقة بالمراجعة الخارجية إلا أنها تسعى لتحقيق أهداف محددة، ونظرا لأهمية المراجعة الخارجية استدعى القيام بها وفق لمبادئ متعارف عليها في ظل فروض يستوجب توفرها.

أولاً: تعريف المراجعة الخارجية

تعددت التعاريف المتعلقة بالمراجعة الخارجية وهذا لتعدد الجوانب التي تناولتها واختلاف الهيئات والكتاب الصادرة عنهم ومن بين أهم هذه التعاريف ما يلي:

❖ **عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة بأنها:** "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية تم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".¹

يلاحظ من هذا التعريف أنه يتصف بالعموم، أي أن ألفاظه تدل على معاني عدة من أنواع المراجعة.

- **وقد عرفت المراجعة كذلك بأنها:** "تلك العملية الإنتقادية التي تتم بواسطة طرف من خارج الشركة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحته وصحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها وذلك لإعطائها المصادقية حتى تتال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية".²

يستفاد من هذا التعريف أن عمل المراجع عمل انتقادي ينصب على كل الوثائق في المؤسسة سواء تعلق الأمر بالمجموعة الدفترية أو المجموعة المستندية.

❖ **و تعرف المراجعة الخارجية بأنها:** "اختبار تقني صارم من طرف مراجع مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصادقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام المبادئ

¹ محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص06.

² مسعود صديقي ومحمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي

الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، المنعقد بجامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 08-09 مارس 2005، ص07.

المحاسبية المعمول بها في تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة للوضع المالي ونتائج المؤسسة.¹

ركز هذا التعريف للمراجعة الخارجية على المواصفات التي يجب أن يتوفر عليها المراجع الخارجي.

❖ كما تعرف المراجعة الخارجية أيضا أنها: "عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذا التحقق من مدى مطابقة القوائم المالية للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المراجع من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها."²

ركز هذا التعريف على أن المراجعة هي فحص للقوائم المالية للحكم على مصداقيتها مع الاستعانة في سبيل ذلك بفحص جميع الدفاتر والسجلات الأخرى.

من خلال التعاريف السابقة للمراجعة يمكن الوصول إلى تعريف شامل لها إذ أنها: عملية جمع الإثباتات والأدلة عن أنشطة المؤسسات الاقتصادية وتقييم أنظمة رقابتها الداخلية بطريقة إنتقادية وصارمة مع مراعاة الموضوعية والحياد في فحص مختلف الوثائق والمستندات والعمليات من أجل الخروج برأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتبليغ الأطراف المعنية بذلك.

من خلال تعاريف المراجعة الخارجية يمكن استخلاص مجموعة من العناصر وهي:³

❖ تمثل المراجعة عمل انتقادي يتميز بالصرامة يقوم به شخص يتصف بالتأهيل العلمي والعملية والاستقلالية؛

❖ يقوم هذا الشخص بالتحقق من مدى احترام المبادئ المحاسبية المعمول بها وذلك عن طريق تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

❖ الخروج برأي فني محايد حول مدى سلامة القوائم المالية للمؤسسة وتوصيل هذا الرأي إلى مختلف المستفيدين.

¹ محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 06.

² محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 01.

³ محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، رسالة ماجستير، جامعة يحي فارس، المدينة، 2008،

ص ص 07-08.

وعملية المراجعة تركز على عناصر تتمثل في:

- ✓ **الفحص:** يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامة تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛
- ✓ **التحقق:** يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المنشأة عن فترة مالية معينة؛

✓ **التقرير:** هو استخلاص النتائج وإثباتها في تقرير يقدم للجهات المستفيدة من البيانات الختامية، وهو يعتبر نهاية عملية المراجعة حيث يبين فيه المراجع رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل.

ثانياً: أهداف المراجعة الخارجية

تنقسم أهداف المراجعة الخارجية إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة ويمكن حصرها في:

- 1- **الأهداف التقليدية للمراجعة الخارجية:** يمكن حصر الأهداف التقليدية للمراجعة في:¹
 - ❖ التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليها؛

- ❖ الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات؛
- ❖ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء وغش ؛
- ❖ تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المراجع المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

2- **الأهداف الحديثة للمراجعة الخارجية:** ويمكن تلخيصها فيما يلي:²

- ❖ مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها
- ❖ تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة
- ❖ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.

- ❖ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع، ويأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المشاريع بصورة عامة حيث لم يعد تحقيق أكبر قدر من الربح "Profit" الهدف الأهم بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها العمل على رفاهية المجتمع الذي يعمل فيه المشروع "welfare maximization"

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ص 14-15.

² نفس المرجع السابق.

ثالثاً: أهمية المراجعة الخارجية

تعود أهمية المراجعة كونها وسيلة تهدف إلى خدمة عدة جهات تستخدم القوائم المالية التي يعتمدها المراجع الخارجي في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها وهذه الجهات هي كما يلي:¹

1- إدارة المؤسسة: تعتمد المؤسسة على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها من قبل المراجع المحايد والمستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، كما يزيد درجة الاعتماد عليها، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافأاتهم.

2- المستثمرون: أدى ظهور المؤسسات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة المؤسسة إلى ظهور حاجة ماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لن تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام مراجع الحسابات بمراقبة تصرفات إدارة المؤسسة والتأكد من عدم انتهاك عقد المؤسسة الأساسي وقانون المؤسسات.

3- الجهات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الحكومة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي ورسم السياسات الاقتصادية للدولة وفرض ضرائب ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من قبل جهات محايد تقوم بفحص هذه البيانات فحص دقيقاً وإبداء الرأي الفني المحايد العادل لها.

4- البنوك: تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسات على إمداد تلك القروض مع فوائده في المواعيد المحددة، ومن المؤكد أن هذه المؤسسات تعتمد على تقرير مراجع حسابات هذه المؤسسات في تحديد مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي توفرها قوائمها المالية، وبـل تختلف درجة الوثوق في هذه المعلومات باختلاف اسم وسمعة مراجع الحسابات المهنية وحجم مكتبه.

المطلب الثالث: مبادئ وفروض المراجعة الخارجية

¹ عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص23.

إن الوصول إلى رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية يتطلب الالتزام بمبادئ وفروض.
أولاً: مبادئ المراجعة الخارجية:

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص: ويمكن حصر أهم مبادئ التدقيق الخارجي المرتبطة بركن الفحص فيما يلي:¹

❖ **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** ويعني في هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى .

❖ **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري:** ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير .

❖ **مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الاستغلال إلى حد أقصى من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالإسناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها .

❖ **مبدأ فحص الكفاءة الإنسانية:** ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاءة الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاءة الإنتاجية لمالها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشأة وهذه الكفاءة هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير: ويمكن تلخيص أهم مبادئ التدقيق الخارجي المرتبطة بركن التقرير فيما يلي:²

❖ **مبدأ كفاية الاتصال:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير .

¹ احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص24.

² نفس المرجع السابق.

❖ **مبدأ الإفصاح:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

❖ **مبدأ الإنصاف:** ويشير المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهنيين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

❖ **مبدأ النسبية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المراجع وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

ثانياً: فروض المراجعة الخارجية

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام النظرية التي تحكم هذا المجال، ومن ثم فإن إيجاد فروض للمراجعة عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة والتواصل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة لها تتمثل فروض المراجعة في:

1-قابلية البيانات المالية للفحص: من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر إذن لوجود هذه المهنة، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي تسترشد بها لإيجاد نظام الاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها.¹

وتتمثل هذه المعايير في:²

❖ **الملائمة:** وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها؛

❖ **قابلية البيانات للفحص:** ومعنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما يصلان إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التواصل إليها؛

❖ **البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية؛

¹ محمد سمير الصبان وعبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية للمراجعة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000، ص30.

² نفس المرجع السابق

❖ **القابلية للقياس الكمي:** وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية فالقياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية .

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة: إنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومراجع الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراجع الحسابات ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها . وهذا الفرض يعني عدم وجود تعارض حتمي ولكن لا يعني استحالة، فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض في الفترة القصيرة بين مصلحة كل منهما فإدارة المشروع قد ترى أن من مصلحتها أن تخفي بعض البيانات عن المراجع وفي هذه الحالة يجب أن يكون المراجع متيقظا لهذا الاحتمال، وعدم وجود هذا الفرض سيحتم على المراجع القيام بمراجعة تفصيلية لكل ما يقدم إليه من معلومات وإيضاحات تعدها الإدارة لعدم الثقة فيها بل وأكثر من ذلك إعداد السجلات والقوائم بنفسه قبل فحصها وإبداء الرأي.¹

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات مقدمة للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية: يشير هذا الفرض إلى مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤولياته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.² ويشير هذا الفرض إلى نقطة هامة وهي مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء، فوجود هذا الفرض قد لا يساعد على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراجع اكتشافها فإنه لن يكون لديه أي عذر في حالة عدم اكتشاف الأخطاء.³

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء: إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا كما يجعل المراجعة اقتصادية وعملية ليبني المراجعة الإختبارية بدلا من التفصيلية.⁴ وهذا

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص20.

² لقلطي الاخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص20.

³ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص26.

⁴ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص14.

الفرض لا يعني أن مراجع الحسابات لا يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية والذي يضم مجموعة من الخطوات وهي:¹

- ❖ تخطيط عملية المراجعة؛
- ❖ تقويم عملية تقييم الإدارة للرقابة الداخلية؛
- ❖ الحصول على فهم بالرقابة الداخلية؛
- ❖ اختيار وتقييم فعالية التصميم؛
- ❖ تكوين رأي عن فعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالي؛
- ❖ إصدار تقرير عن الرقابة الداخلية؛
- ❖ توصيل النتائج إلى لجنة المراجعة والإدارة.

5- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال: يقوم هذا الفرض على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معيارا يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإنه ما لم تستخدم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فإن القوائم المالية تعتبر غير صادقة وعادلة، كما أنه سيكون من الصعب على المراجعين أن يقوموا بمهمتهم وإبداء رأيهم في تلك القوائم.²

6- مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط: إن عمل مراجع الحسابات ينحصر في إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، وعمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها ويشبه هذا الدور إلى حد كبير دور المحامي الذي يستطيع أداء العديد من الخدمات للجمهور ولكن عندما يتولى الدفاع في قضية معينة فإنه يكون مقيدا بها وليس لديه الحرية المطلقة.³

7- فرص الصدق في محتويات التقرير: ويفسر هذا الفرض أن تقرير المراجع يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على عاتق المراجع ولا يستطيع

¹ براق محمد وعمر قمان، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد الإداري، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الحوكمة للحد من الفساد الإداري، المنعقد بجامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06-07 ماي، 2012، ص 07.

² عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 23.

³ نفس المرجع السابق.

نقله إلى الإدارة وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المراجع باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة أو خارجها.¹

المطلب الرابع: أنواع المراجعة الخارجية

يمكن تقسيم أنواع المراجعة حسب الزاوية المنظور إليها إلى:

1- من زاوية الإلزام القانوني: وهنا نميز بين المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية

❖ **المراجعة الإلزامية:** وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة.² ونص المشرع الجزائري من خلال المادة 715 مكرر من القانون التجاري على أنه "تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوب الحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني".³ ويتربط عن عدم تعيين المؤسسة لمراجع حسابات يراقب عملياتها وقوع هذه المؤسسة تحت طائلة العقوبات القانونية.

❖ **المراجعة الاختيارية:** هذا النوع من المراجعة يتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة وبدون وجود إلزام قانوني يحتم عليها القيام بها، كما يمكن أن تكون هذه المراجعة إما كاملة أو جزئية، والمؤسسة تطلب هذه المراجعة لزيادة الثقة بالقوائم المالية واطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المالية المعبرة عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما تستعمل خاصة في حالات انفصال أو انضمام شريك جديد وكذلك لتحديد حقوق الشركاء.⁴

2- من زاوية مجال أو نطاق المراجعة: ونميز بين نوعين من المراجعة هما:⁵

❖ **المراجعة الكاملة:** وهي التي تتضمن فحص جميع العمليات التي تمت في المنشأة خلال الفترة

المحاسبية بمعنى أن تكون مراجعة شاملة للعناصر والنواحي التالية:

✓ جميع العمليات المالية الصغيرة والكبيرة على حد سواء؛

¹ نفس المرجع السابق.

² لقلبي الأخضر، مرجع سبق ذكره، ص 22.

³ المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري، ص 188.

⁴ سفير محمد ورزقي اسماعيل، مسؤولية وصور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات المتوسطة والصغيرة في الجزائر، المنعقد بجامعة الوادي، يومي 05-06 ماي 2013، ص 05.

⁵ محمد سمير الصبان وعبد الله عبد العظيم هلال، مرجع سبق ذكره، ص ص 47-48.

- ✓ جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها؛
- ✓ جميع الحسابات التي تتضمنها دفاتر الأستاذ على اختلاف أنواعها؛
- ✓ جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة؛
- ✓ جميع المسندات والملفات والسجلات والدفاتر؛

ويلجأ المراجع الخارجي إلى إتباع أسلوب المراجعة الكاملة في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماما لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتنفيذ برنامج عمله .

❖ **المراجعة الجزئية:** هي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق أو مجال المراجعة ، بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات على سبيل الحصر وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المراجع الذي حدد له فقط دون غيره، وذلك يتعين في مثل هذه الحالات وجود اتفاق وعقد كتابي يبين حدود ونطاق المراجعة والهدف المراد تحقيقه، ويتعين على المراجع من ناحية أخرى أن يبرز في تقرير تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤولية بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات.

3- من زاوية توقيت المراجعة: تصنف المراجعة الخارجية وفقا لهذا المعيار إلى صنفين هما:¹

❖ **المراجعة المستمرة:** يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات كبيرة الحجم أين يصعب تطبيق المراجعة النهائية فيها من تحقيق الأهداف المنوطة به . وعلى مراجعي الحسابات ان يراعي ان تكون زيارته فجائية.

❖ **المراجعة النهائية:** هي المراجعة التي تتم في نهاية العام أي بعد إقفال الحسابات وإجراء قيود التسوية الجردية وإعداد قوائم نتيجة الأعمال، ويلاءم هذا النوع من المراجعة المشروعات الصغيرة التي يمكن مراجعة حساباتها في فترة قصيرة.

¹ نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة التعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009، ص25.

4- من حيث مدى الفحص وحجم الاختبارات: ويمكن تقسيم المراجعة الخارجية من حيث مدى الفحص وحجم الاختبارات إلى نوعين هما:¹

❖ **المراجعة الشاملة:** ويعني ذلك أن يقوم مراجع الحسابات لمراجعة جميع القيود والسجلات والحسابات والمستندات بشكل تفصيلي، وبالرغم من أن المراجعة الشاملة هي الإستثناء، فإنها تصلح لمراجعة المنشآت الصغيرة الحجم، أو عندما يكون المجتمع مشكلا من عدد صغير من بنود ذات قيم كبيرة حيث تكون مخاطر المراجعة عالية والوسائل الأخرى لا تعطي أدلة إثبات كافية وملائمة .

❖ **المراجعة الإختبارية:** وهي الطريقة السائدة حاليا في العمل الميداني، وتعني هذه الطريقة أن يتم تطبيق إجراءات المراجعة على جزء من المفردات على أن تتمتع كافة المفردات المعايينة بفرصة وقوع الإختيار عليها، مع مراعاة قيام المراجع بتعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات، ويتوقف حجم العينة على اعتبارات من أهمها ما يظهره فحص وتقييم المراجع الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المنشأة من ناحية ومدى مكان تطبيق إجراءات المراجعة الإختبارية من ناحية أخرى.

المبحث الثاني: المعايير المقبولة قبولا عاما للمراجعة الخارجية

تعرف معايير المراجعة الخارجية بأنها مقياس المستوى الأداء المهني المطلوب من مراجع الحسابات الخارجي المستقل، ويمكن القول بأن المعايير تعتبر النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع الخارجي، وتحدد معايير المراجعة المسؤولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بالفحص .

المطلب الأول: المعايير الشخصية

توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية وتحتوي على ثلاثة معايير وهي:

¹ حازم هاشم الألويسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2008، ص ص 60-61.

1-التدريب الفني والكفاءة: وهذا يعني أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة ويتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لا بد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب، وحتى يكون هناك ثقة لدى الأطراف الذين يهتمون بكفاءة المراجع يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والمهني والاستقلال عند إبداء الرأي وتحديد معيار الكفاءة لا بد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والتأهيل العملي، وهو أن يكون لدى المراجع مؤهلا جامعا في المحاسبة والمراجعة وكذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي وتقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية المراجعة، فمثلا يجب على مراجع الحسابات أن يكون ملما بالجوانب السلوكية والإدارة وغيرها مثل الاقتصاد والإحصاء، ولا يكفي التأهيل العلمي الذي يحصل عليه مراجع الحسابات خلال سنوات الدراسة وإنما يتطلب الأمر منه متابعة ما يستجد من معلومات وعلوم مرتبطة بعمله وكذلك زيادة معرفته الفنية عن ما يستجد في المحاسبة والمراجعة وتعديل المعايير.¹

2-الاستقلال (الحياد): غالبا ما يشار بالاستقلال على أنه حجر الزاوية في المراجعة فبدون الاستقلال فإن قيمة وظيفة تصديق المراجعين ستكون لا شيء.إن المراجعين لا يجب أن يكونوا مستقلين فقط في اتجاههم الذهني عند أداء عملية المراجعة، بحيث يتعين أن يكفي استقلالهم عن العميل مدركا عن طريق المستخدمين ويتطلب الاستقلال الموضوعية والتحرر من التحيز، فعند جمع أدلة الإثبات وتقييم عدالة القوائم المالية يجب أن يتحيز المراجع سواء تجاه مصلحة العميل أو الطرف الثالث.²

3-العناية المهنية الواجبة: وهو أن يبذل مراجع الحسابات العناية الواجبة في عملية المراجعة وعند إعداد التقرير النهائي، والهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المراجع أثناء القيام بعمله والعناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة، وكذلك تتطلب ممن يعمل في مكتب مراجعة حسابات الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.³

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص39.

² حكمية مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص25.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص40.

- ويرى البعض أنه يجب توافر عدد من الشروط في المراجع وهي:¹
- ❖ أن يبذل جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالتدقيق والتنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعميل؛
- ❖ أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء القيام بعملية المراجعة نفسها؛
- ❖ أن يعطي أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل؛
- ❖ أن يقوم بإزالة أية شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي؛
- ❖ أن يعمل دائما على تطوير خبرته المهنية؛
- ❖ الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه على أن يكون مقتنع بذلك.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

هذه المجموعة تتضمن ثلاثة معايير أساسية هي:

- 1- **التخطيط والإشراف:** يتطلب هذا المعيار أن يقوم به عند البدء بعملية المراجعة، ويتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين والإشراف عليهم ومتابعة ما يوكل إليهم من أعمال، وللقيام بعملية التخطيط والاستفادة منها يفضل تعيين مراجع الحسابات في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، حيث أنه يساعد في أن تكون الكفاءة أفضل لدى المراجع، وعملية التخطيط التي يجب أن يقوم بها المراجع يمكن أن تشمل تخطيط ومتابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك التحقق من أصول وخصوم المنشأة والفحص المستندي وكذلك قائمة نتيجة أعمال المنشأة، كم نجد أن تخطيط مهمة المراجعة يتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق الفحص. أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في النهاية أم لا.²
- و تجدر الإشارة أن معيار الأشراف والتخطيط قد ازدادت أهميته في الوقت الحاضر بسبب:³
- ❖ مراجع الحسابات يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية المراجعة؛

¹ نفس المرجع السابق.

² نفس المرجع السابق.

³ نفس المرجع السابق.

- ❖ الاعتماد المتزايد على استخدام طرق المعاينة الإحصائية؛
 - ❖ تغيير أساليب ومفاهيم المراجعة كما كانت عليه في السابق مثل استخدام المراجعة المستمرة؛
 - ❖ التغير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المنشآت محل المراجعة.
- 2- تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يجب على المراجع دراسة النظام المطبق وتقييمه وذلك ليحدد نطاق عملية المراجعة ومدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية مراجعة الحسابات، وأن تحديد النطاق عائد لتقرير المراجع وحكمه الشخصي، وأما تقدير كفاية نظام الرقابة الداخلية فيتطلب معرفة الإجراءات والأساليب المقررة وتفهمها مع التحقق إلى درجة معقولة من أن هذه الإجراءات والأساليب مطبقة فعلا وحسب الخطة المرسومة لها.¹
- ولتقييم نظام الرقابة الداخلية غرضان هما:²
- ❖ تحديد مدى الاعتماد على النظام نفسه، فالمراجع لا يستطيع إعادة إنشاء السجلات المحاسبية لجميع العمليات التي تمت خلال الفترة محل الفحص، فلا بد من وجود نظام محاسبي مرتبط بنظام الرقابة الداخلية يكفل تسجيل جميع العمليات بطريقة سليمة وإنتاج قوائم مالية تعكس هذه الأحداث بحيث يمكن للمراجع الاعتماد عليه.
 - ❖ تحديد مدى كفاية اختبارات المراجعة التي سيقوم بها المراجع لكي يمكنه من الاقتناع بعدالة القوائم المالية، وتتأثر خطة عمل المراجع بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة.
- 3- أدلة الإثبات الكافية والصالحة:** في إطار سعي المراجع إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المعلومة المحاسبية، يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية المدعمة لهذا الرأي اعتمادا على التأكد من أن كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها ومن خلال التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات، وكذا من خلال الفحص وملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي توفر

¹ خالد أمين عبدا لله، مرجع سبق ذكره، ص 58.

² بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية أداء المؤسسات، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2011، ص 30.

للمراجع أساسا معقولا وقاعدة متينة يستطيع على ضوئها من إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة،¹ ويمكن تقسيم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما:²

❖ **داخلية:** تشمل كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات وطلبات الشراء وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة.

❖ **خارجية:** تشمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك ووكالات التأمين وإدارة الضرائب وإلى غير ذلك من الأطراف الخارجية.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

يعتبر تقرير المراجع المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث يلعب هذا التقرير دورا مهما عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية للقرارات لذلك تم تقسيم معايير إعداد التقرير إلى أربعة معايير كما يلي:

أ- **إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** إن المبادئ المحاسبية في الأصل يتم اقتراحها من طرف المختصين وهيئات ويتعاقد عليها مع مستعملي القوائم المالية، بحيث أن هذه المبادئ تتصف بالقوة القانونية، فلا تخص البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة بالقبول إلا إذا أثبتت أن المبادئ المحاسبية المتفق عليها مطابقة بالحرف الواحد، لذلك يقوم المراجع بإبداء رأيه في المبادئ المحاسبية ومدى تطبيقها في المؤسسة،³ ويمكن حصر هذه المبادئ في:⁴

- ❖ مبدأ استمرارية النشاط ؛
- ❖ مبدأ استقلالية الدورات ؛
- ❖ مبدأ استقرار الوحدة النقدية ؛
- ❖ مبدأ ثبات استمرارية الطرق المحاسبية ؛
- ❖ مبدأ الحيطة والحذر؛

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 52

² نفس المرجع السابق.

³ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 34.

⁴ نفس المرجع السابق.

❖ مبدأ القيد المزدوج؛

❖ مبدأ الموضوعية.

و بعد قيام مراجع الحسابات بمراجعة القوائم المالية واستخدام أدلة الإثبات الكافية يتعين عليه إبداء رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية معقدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أما في حالة اختلاف المراجع من المؤسسة حول تطبيق المبادئ المحاسبية فإن عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو معارضاً خصوصاً إذا كان لهذا الاختلاف تأثيراً على البيانات المالية.¹

2- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: ويقضي هذا المعيار بأن يبين مراجع الحسابات في تقريره ما إذا كانت المبادئ التي طبقت في الفترة الجارية تتميز بالثبات إذا ما قورنت بالفترات السابقة والثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية لازم لإمكان إجراء المقارنات بين القوائم المالية الختامية التي تعدها المؤسسة في نهاية الفترات المالية المختلفة، لذلك فإن المعيار الثاني من معايير إعداد التقرير يضمن قابلية هذه القوائم للمقارنة بين الفترات المختلفة لثبات المبادئ المحاسبية المستخدمة، وعند تغيير المبادئ المحاسبية فإن ذلك يستلزم من مراجع الحسابات بيان طبيعة هذه التغيرات وأثرها على القوائم المالية وذلك لان عدم الثبات يؤدي إلى إظهار نتائج مضللة ومن ثم نجد أن التطبيق السليم لمعيار الثبات يستلزم فهماً واضحاً من مراجعة الحسابات للعلاقة بين الثبات والقابلية للمقارنة.²

3- الإفصاح الكافي: يتطلب هذا المعيار ضرورة إفصاح مراجع الحسابات في تقريره عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك إذا كانت هذه المعلومات حذفت من صلب القوائم المالية والملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أي أن الإفصاح المناسب للقوائم المالية مفترض ما لم يشر التقرير إلى خلاف ذلك، ومن ثم عندما يكون تقرير المراجع غير متحفظ فهذا معناه أن المراجع قد وصل إلى قناعة بأنه لا حاجة إلى فصاح أكثر صدق وعدالة القوائم المالية.³

¹ نفس المرجع السابق.

² محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 89.

³ حاتم محمد الشيشني، أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص 50.

4- إبداء الرأي: ويعتبر هذا المعيار من أكثر المعايير تعقيداً، حيث يتطلب من المدقق أن يعبر عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة بما فيها الإيضاحات المتهمة لها، أو يمتنع عن إبداء رأيه على تلك القوائم المالية، ويتضمن هذا المعيار ثلاثة أشياء هامة وهي:¹

❖ يجب أن يتضمن رأي المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة وأن المراجع قد يمتنع كلياً عن إبداء الرأي، ويقصد بالقوائم المالية كوحدة واحدة مجموعة القوائم للفترة الحالية، شأنها شأن مجموعة القوائم المالية لفترة أو أكثر سابقة والتي تقدم لغرض المقارنة؛

❖ في حالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه يجب أن يوضح أسباب ذلك الإمتناع، في كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المراجع بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يتضمن خصائص عملية المراجعة ودرجة المسؤولية التي يتحملها، وتتطلب معايير المراجعة أن يفصح المراجع بشكل واضح عن العمل أو المهمة التي قام بها ومسؤوليته عند قيامه بأداء عمله.

المبحث الثالث: مسار عمل مراجع الحسابات

تتميز عملية المراجعة الخارجية بكونها عملية منظمة يمر خلالها المراجع بمجموعة من الخطوات والإجراءات ويكون مجموعة من الوثائق والأوراق المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة، وهذا لمساعدته في نهاية العملية على إبداء رأي فني محايد يتضمنه التقرير الذي يمثل المنتج النهائي لهذه العملية.

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة

مهنة المراجعة أصبحت مهنة تنافسية وبما أن المراجع رأسماله هو سمعته في الأوساط المالية وثقة الجمهور فيه وأن يحافظ على الإستقلالية والموضوعية والكرامة، لهذا عليه عدم قبول مهمة مراجعة بيانات مالية لشركة سمعة إدارتها ليست جيدة في السوق المالي أو متهمون بالغش والاحتيال.²

أولاً: الخطوات التمهيدية

في حالة إسناد مهمة مراجعة الحسابات لأول مرة للمراجع الخارجي ولم يكن له معرفة سابقة بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة، فإنه ينبغي عليه قبل قيامه بعملية المراجعة مراعاة ما يلي :

1- التأكد من صحة تعيينه: وتختلف إجراءات التعيين بحسب الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية محل المراجعة، في حالة شركات المساهمة يتم تعيين مراجع الحسابات عن طريق قرارات الجمعية

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص ص120-121.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص45.

العامّة أو بتفويض ذلك لمجلس إدارة الشركة، أما في شركات الأشخاص والمنشآت الفردية فيتم تعيين مراجع الحسابات بموجب عقد اتفاق بينه وبين أصحاب الشركة وذلك راجع إلى كون مراجعة الحسابات بالنسبة لهذه الشركات اختيارية وليست إلزامية.¹

2- الإتصال بالمراجع السابق: عند تعيين أو انتخاب مراجع بدلا عن آخر وقبل قبول المهمة على المراجع أن يتصل بالمراجع السابق بعد أخذ إذن الشركة التي عينته، يعتبر الإتصال بالمراجع السابق من أخلاقيات المهنة وذلك لمعرفة:²

❖ سمعة إدارة الشركة؛

❖ أسباب عدم تعيينه، وهل نعود إلى الاختلاف حول تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو معايير المراجعة المتعارف عليها؛

❖ هل هناك خلافات حول تطبيق إجراء مراجعة أو خلافات حول الأتعاب؛

❖ الأمور والعمليات التي تتطلب عناية خاصة عند المراجعة؛

❖ الإطلاع على أوراق عمل مراجع الحسابات السابق.

أما في حالة أن الشركة لم تعط الإذن أو رفض المراجع السابق الإستجابة أو لم يتعاون بالكامل فإن على المراجع الجديد الأخذ بعين الاعتبار احتمالية انسحابه من المهمة، علما أن معايير المراجعة الدولية تنص على الاعتذار عن قبول المهمة.³

3- رسالة الارتباط: عند قبول مراجع الحسابات القيام بعملية المراجعة يقوم بإرسال رسالة إلى عميله وتظهر هذه الرسالة شكل والارتباط وحجم عمل المراجعة ومداه والأجر الذي سوف يدفع، وهي تمثل الهدف الذي يتم بموجبه عمل المراجعة، وهي تشكل معيارا للعمل الذي سيقوم به المراجع وتعد هذه الرسالة وسيلة لتجنب أي سوء فهم بين المراجع والعميل، وتعد هذه الرسالة بالنسبة للعملاء التي يستمر المراجع بمراجعة أعمالهم لعدة سنوات بشكل سنوي،⁴ هذا وقد أفردت معايير المراجعة الدولية معيارا خاصا لتنظيم هذه الرسالة وقد حددت مضمونها كما يلي:⁵

¹ محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعلقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص140.

² هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص46.

³ نفس المرجع السابق.

⁴ حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 217-218.

⁵ نفس المرجع السابق.

- ❖ الهدف من مراجعة البيانات المالية؛
- ❖ مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات والقوائم المالية؛
- ❖ نطاق المراجعة؛
- ❖ صيغة تقديم التقارير أو وسيلة إبلاغ أخرى لنتائج الارتباط؛
- ❖ حقيقة وجود خطر لا يمكن تجنبه وهو بقاء بعض التحريفات المادية قد لا يتمكن المراجع من اكتشافها بسبب الطبيعة الإختبارية وجوانب القصور المتأصلة لأي عملية مراجعة إضافة إلى جوانب القصور المتأصلة في أي نظام المحاسبة أو الرقابة الداخلية؛
- ❖ حرية الوصول غير لمقيدة إلى كل السجلات والمستندات والمعلومات الأخرى المطلوبة لعملية المراجعة.

4-التأكد من نطاق عملية المراجعة: يحدد نطاق مراجعة الحسابات الشكل القانوني للشركة محل المراجعة، ففي حالة شركات بالمساهمة تكون عملية مراجعة الحسابات شاملة إلزامية وليس هناك تحديد أو شروط معينة تفرض على مراجع الحسابات، فله الحق في الإطلاع على كافة الدفاتر والسجلات وطلب البيانات والإيضاحات التي يراها ضرورية لعملية المراجعة المكلف بها، أما في شركات الأشخاص والمنشآت الفردية فيحصل المراجع على حدود ونطق عملية مراجعة الحسابات المطلوبة وذلك في عقد مكتوب من أصحاب الشركة لتحديد حدود مسؤوليته.¹

5- حصول المراجع على المعلومات الأساسية: في حالة شركات المساهمة، يطلب المراجع الإطلاع على عقد التأسيس والقانون التنظيمي للشركة وحدود السلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والنظام المقرر للجمعية العامة والقرارات الخاصة بإعداد القوائم المالية وتكوين الإحتياجات وتوزيع الأرباح والسياسات العامة والهيكل التنظيمي ومستويات وتوزيع السلطات والمسؤوليات، أما في شركات الأشخاص يطلب المراجع الإطلاع على عقد الشركة لمعرفة رأس المال وحصص الشركاء، المسؤولين عن الإدارة وكيفية وحدود المسحوبات واحتساب الفوائد ونسب توزيع الأرباح والخسائر.

6- فحص النظام المحاسبي والإطلاع على نتائج الأعمال السابقة: يطلب المراجع من إدارة الوحدة الإقتصادية موضع المراجعة قائمة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وقائمة بأنواع المستندات ودورها المستندية وقائمة بأسماء المسؤولين عن الاحتفاظ بهذه

¹ محمد فصل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 140.

الأصول وكذلك طلب الإطلاع على نتيجة الأعمال والمركز المالي لسنوات سابقة ويطلع على تقرير المراجع السابق ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت فيه.

7- القيام بزيارات ميدانية على العاملين وأماكن الشركة: يقوم مراجع الحسابات بزيارات ميدانية لمقر الشركة الرئيسي والفروع والإدارات والأقسام والتعرف على مواقع الخزينة، ومخازن المواد الخام وقطع الغيار، ومخازن المنتجات الجاهزة والإطلاع على سير العمال وتسلسل العمليات في مراكز الإنتاج وطرق التخزين والصرف للنقدية والمواد.¹

ثانيا: مخطط المراجعة

بعد قيام المراجع الخارجي بالخطوات التمهيديّة لعملية المراجعة يتم التخطيط لعملية المراجعة والتي تضم الإجراءات الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف الموضوعية مسبقاً، وهذه الإجراءات هي الخطوات التفصيلية لعملية المراجعة كما يبين مخطط المراجعة بعض المعلومات مثل: الزمن المعياري والزمن الفعلي للتحقق من بند معين أو عمل إجراء معين، تاريخ الإنهاء منه وغيرها من المعلومات.

وهذا يساعد على إرشاد المساعدين لكن ومع ذلك فإن شكل المراجعة وتفاصيله سوف تختلف باختلاف درجة التعقيد في مهمته المراجعة.

ومخطط المراجعة يعتمد اعتماداً أساسياً على نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة محل المراجعة، حيث أن هناك علاقة مثبتة بين نظام الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة المتضمنة في مخطط المراجعة.²

ثالثاً: الإشراف على عملية المراجعة

يشمل الإشراف توجيه المساعدين نحو تحقيق أهداف المراجعة، فالمراجع يجب أن يقيم مهارته الفنية وإمكانياته لأداء مهمة معينة من مهام المراجعة، وبالتالي فإن المشرف على عملية المراجعة يكون مسؤولاً وبنفس الطريقة عن أن كل مهمة من مهام المراجعة قد أسندت إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة أما عناصر الإشراف الأخرى فإنها تشمل:

- ❖ إرشاد المساعدين؛
- ❖ إبلاغهم بكافة المشاكل الهامة التي صادفت عملية المراجعة؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 141.

² زاهرة توفيق سودان، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الرابية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص 75-76.

❖ فحص العمل لمنتهي؛

❖ إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق المراجعة؛¹

رابعاً: أوراق العمل

أوراق العمل هي السجلات والملفات التي يحتفظ بها المراجع للتدليل عن طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية المراجعة من إجراءات متبعة، والمعلومات التي تم الحصول عليها والالتزام بالسياسات ونتيجة عملية المراجعة، والهدف الأساسي من أوراق العمل هو مساعدة المراجع وترشيده عند ممارسة الفحص وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه وتنقسم أوراق العمل بوجه عام إلى :

1- الملف الدائم : وينشئ المراجع الملف عند أول مهمة مراجعة ومعظم سجلات هذا الملف لا تتغير ويتضمن بيانات تاريخية عن الشركة، وفي كل سنة يتم إضافة أو حذف أو تعديل بعض عناصره ويشتمل على:²

❖ عقد تأسيس الشركة؛

❖ اللوائح الداخلية؛

❖ الخرائط التنظيمية والبيانات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية؛

❖ الترتيبات أو الشروط المالية الدائمة للشركة كشروط القروض والسندات وإصدار الأسهم؛

❖ العقود مع مسؤولي الشركة الكبار كرئيس مجلس الإدارة وعقود الإيجار طويلة الأجل؛

❖ خطط المكافأة وعقود العملاء والموردين؛

❖ تحليلات أهم حسابات الميزانية والتي لها أهمية مستمرة، كأسهم رأس المال والفائض المحتجز والديون طويلة الأجل والآلات والمعدات؛

❖ نتائج الفحص التحليلي وتتضمن التغيرات السنوية في أهم النسب والمؤشرات المالية والتشغيلية ونسبة التداول ومعدل العائد على حقوق المساهمين؛

❖ ملخصات محاضر اجتماعات مجلس الإدارة؛

❖ تقدير الوقت اللازم لمراجعة إجمالي القوائم المالية؛

¹ وليم توماس قامر سونهنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، القاهرة، 1997، ص ص 275-276.

² زاهرة توفيق سودان، مرجع سبق ذكره، ص ص 80-81.

2- الملف الجاري: ويشمل وصف الإجراءات التي اتبعت لمراجعة نظم المحاسبة وأرصدة الحسابات للسنة الحالية بالإضافة إلى تعديلات وتسويات المراجعة لهذه الحسابات ويحتوي على:¹

- ❖ أرصدة حسابات الأستاذ؛

- ❖ قيود إعادة التبويب والتسوية الموصي بها؛

- ❖ أهداف المراجعة المتعلقة بموضوع المراجعة؛

- ❖ أدلة الإثبات التي جمعت لتأييد أو رفض المزاعم التي اختبرت؛

- ❖ الاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

من بين مهام المراجع الخارجي الأولي في المؤسسة تقييم نظام الرقابة الداخلية، الحكم على مدى قوة أو ضعف هذا النظام وتحديد مجال المراجعة.

أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية

يعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه الخطوات التي تقوم باتخاذها منشآت الأعمال لمنع الغش بواسطة موظفيها، وفي المعنى الواسع فإن نظام الرقابة الداخلية لمنشأة ما يحتوي على السياسات والإجراءات التي تنشأ من أجل توفير تأكيد معقول بأنه سوف يتم تحقيق أهداف المنشأة.² و تتمثل أهمية نظام الرقابة الداخلية في:³

- ❖ نجاح وكفاءة وفعالية رقابة وتقييم أداء ما تقوم به المؤسسة من أنشطة وبرامج مختلفة؛

- ❖ زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة إليهم؛

- ❖ مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثمة تحقيق الأهداف النهائية؛

- ❖ مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعديه في سبيل

- وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج عمله ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من إجمال أو تفصيل؛

- ❖ المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل

- وقوعها، ويمثل ذلك جوهر نظام الرقابة الداخلية السليم الذي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة

وقائية كلما أمكن ذلك؛

¹ نفس المرجع السابق.

² طارق عبد العال جهاد، موسوعة معايير المراجعة "شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية"، الدار الجامعية للنشر، 2004، ص 45.

³ محمد السيد سرايا، المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2008، ص 82-83.

ثانيا: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن للمراجع الخارجي من تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة بإتباع الخطوات التالية:

1- جمع الإجراءات: يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه للملخصات المكتوبة وغير المكتوبة لها. إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العام للنظام فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام جزئي حسب نفس النظرية يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية، ومثال ذلك عملية البيع للزبائن، إذ يجمع المراجع الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول العملية أو بدفن ملخص لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية لها.¹

2- اختبارات الفهم والتطابق: يحاول مراجع الحسابات في هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق القيام باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات، وفي مثال عملية البيع للزبائن، يأخذ المراجع بعض طلبيات الزبائن ويقارنها بسندات تسليم السلع، كما يقارنها بفواتير البيع المحررة ويتحرركات الجرد عبر الأماكن المعنية. إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة، الهدف من ورائه هو تأكد المراجع من أن الإجراء موجود، أنه مفهوم وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.²

3- التقييم الأولي للرقابة الداخلية: تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فعلى المراجع أن يسلط الضوء على نقاط القوة والضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، وذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها والحفاظ على نقاط قوتها، وبعد انتهاء المراجع من التقييم الأولي للرقابة الداخلية يحضر وثيقة شاملة يلخص بها وبالنسبة لكل إجراء تم فحصه: نقاط القوة والنقائص التي تم إيجادها.³

¹ يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 115.

² محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص 72-73.

³ لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2004، ص 55.

4- إختبارات الإستمرارية: يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطابقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. إن إختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطابقة باستمرار ولا تحمل خلافاً¹.

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء التطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي. بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها يقدم المراجع حوصلة من وثيقة شاملة مبينا اثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، وتمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريراً حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة.²

ثالثاً: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يستخدم المراجع الخارجي في تقييمه للرقابة الداخلية مجموعة من الأساليب تتمثل أهمها في:

1- أسلوب الإستبيان: قائمة الإستبيان أو الاستقصاء كأداة من أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية هي عبارة عن قائمة تشتمل على مجموعة من الأسئلة المباشرة، يتم إعدادها بدقة وعناية بقصد إبراز أوجه الضعف موضع الفحص والتقييم، وعادة ما يتم تخصيص قائمة مستقلة لكل فرع من فروع الرقابة الداخلية، وتكون الأسئلة موجهة للمسؤولين عن نشاطات الوحدة الاقتصادية للإجابة عليها ب (نعم) أو (لا)، والإجابة بنعم تشير إلى حالة مرضية، أما الإجابة بالنفي فتشير إلى حالة ضعف أو وجود بعض نواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية، يتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة وبعد استيفاء الإجابات يقوم مراجع الحسابات بإعداد مذكرة يوضح رأيه عن مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية.³

2- أسلوب المذكرة المكتوبة: في هذا الأسلوب يقوم مراجع الحسابات بنفسه أو بتكليف مساعديه بإعداد مذكرة تشتمل على الوصف أو شرح واف للإجراءات المتبعة لكل عملية أو وظيفة داخل

¹ احمد حلمي جمعة، مسؤولية المدقق بشأن الاتصال مع الإدارة عند تطبيق معايير التدقيق الدولية، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2002، ص45.

² محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص74.

³ محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص145.

نشاطات الوحدة الاقتصادية مع وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية والدورات المستندية وما يرتبط بها من نظم وإجراءات ويتم الحصول على معلومات المذكرة عن طريق المقابلات الشخصية للمسؤولين، والرجوع إلى الوصف الوظيفي ودليل الإجراءات المحاسبية وأية وسائل أخرى تتطلبها عملية الفحص.¹

3- أسلوب خرائط التدفق: هو عبارة عن وسيلة توضيحية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات، نقاط الرقابة المحاسبية الإدارية، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة ومخرجات النظام من سجلات وتقارير وغيرها، هذه الخرائط قد تكون موجودة أصلاً ضمن النظام المالي والإداري للشركة، وفي هذه الحالة على المراجع دراستها وفحصها واختبارها وذلك باتباع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أي نقاط ضعف بها، أما إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة فعلى المراجع أن يقوم بتصميم خرائط التدفق بعد أن يكون قد حصل على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية والوظائف المختلفة.²

رابعاً: جمع أدلة الإثبات

الإثبات في عملية المراجعة هو حصول المراجع على أدلة وقرائن تمكنه من الحصول على رأي فني محايد حول القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها، أدلة الإثبات يجب أن تتميز بالكفاية والملائمة لكي تكون فعالة ويمكن حصر أنواعها في: الوجود الفعلي، المصادقات، الفحص التحليلي، وجود نظام تسليم الرقابة الداخلية، صحة الأرصدة من الناحية الحسابية والاستفسارات من العميل.³ وسيتم التطرق إلى كل هذا بالتفصيل في الفصل الثاني.

المطلب الثالث: تقرير المراجع الخارجي

رغم أن تقرير المراجعة الخارجية لا يتجاوز صفحة أو بضعة سطور من الناحية الشكلية إلا أنه ذو أهمية بالغة من ناحية المضمون، فيكفي أنه ناتج عمل المراجع ومجموعة المهام والإجراءات التي قام بها.

أولاً: تعريف تقرير المراجع الخارجي

¹ ميلود عزور، دور الجامعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007، ص 52.

² شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 63.

³ عبد الفتاح محمد الصحن وكمال خليفة أبو زيد، المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1991، ص 31.

يمكن تعريف تقرير المراجعة الخارجية على انه المنتج النهائي لعملية المراجعة والمؤشر على انجاز المراجع الخارجي لعمله وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، كما يعتبر أداة المراجع لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصلحة في الشركة، لهذا ينبغي أن يحدد فيه وبصرامة نطاق الفحص الذي قام به.

ثانيا: مكونات تقرير المراجع الخارجي

يتكون تقرير المراجع الخارجي من مجموعة من العناصر يمكن تقديمها فيما يلي:¹

- 1- **عنوان التقرير:** يستحسن أن يعنون التقرير بعبارة " تقرير المراجع الخارجي المستقل" وذلك لان الاستقلال هو الأساس لإعداد هذا التقرير، وهو دلالة هامة لمستخدمي القوائم المالية.
- 2- **الجهة الموجه إليها التقرير:** يوجه التقرير عادة إما إلى مجلس الإدارة أو المساهمين في الشركة محل المراجعة.

- 3- **فقرة المقدمة:** يتم الإشارة فيها إلى القوائم المالية التي تمت مراجعتها مع بيان السنة أو الفترة وكذلك الإشارة إلى أن تحضير القوائم المالية هي من مسؤولية الإدارة وأن المراجع من مسؤوليته إعطاء رأي حول هذه القوائم المالية.

- 4- **فقرة التطابق:** وهي فقرة تبين التخطيط والعمل الذي قام به المراجع وتشمل:²

- ❖ المراجعة تمت انجازها حسب المعايير المتعارف عليها؛
 - ❖ هذه المعايير تتطلب تخطيط وانجاز المراجعة من اجل الحصول على تأكيدات معقولة حول خلو القوائم المالية من الانحراف المادية؛
 - ❖ المراجع قام بتقييم المبادئ المحاسبية المطبقة والتخمينات التي توصلت إليها الإدارة؛
 - ❖ قام المراجع بتقييم الصورة الإجمالية وتحضير وتقديم القوائم المالية؛
 - ❖ يعتمد المراجع من أن مراجعته قد أعطته أسسا معقولة لإبداء الرأي؛
- 5- **فقرة الرأي:** وهي تمثيل رأي المراجع الخارجي عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية التي قام بمراجعتها.

ثالثا: أنواع تقرير المراجع الخارجي

هناك اربعة انواع للتقارير التي يعدها المراجع الخارجي حسب الرأي الذي يبديه كالاتي:¹

¹ محمد الفيومي وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998، ص 399.

² هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 163.

1- التقرير النظيف: وهو الرأي الذي لا يشير فيه مراجع الحسابات إلى أي تحفظات أو استثناءات للحقائق المدرجة في القوائم المالية المرفقة بالتقرير، وحتى يستطيع مراجع الحسابات إبداء رأي لا يتضمن تحفظات فإنه من الضروري أن يتوافر شرطان أولهما أن تكون المراجعة قد تمت وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وثانيها أن تعبر القوائم المالية بصدق عن المركز المالي وعن نتائج الأعمال وأن تكون معدة وفقا للمعايير المحاسبية المقبولة والمطبقة بطريقة متجانسة سنويا، وتشتمل على جميع المعلومات والبيانات الإيضاحية التي تجعل تلك القوائم غير مضللة.

2- التقرير بتحفظ: يشير فيه المراجع الخارجي الى بعض التحفظات التي يراها ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للشركة وعلى قوائمها المالية ويكون هذا التقرير في حالة ما إذا كان هناك تحديد لنطاق عمال المراجع أو هناك عدم اتفاق مع الغدارة حول القوائم المالية.

3- تقرير عدم إبداء الرأي: يحدث في بعض الحالات أن تكون التحفظات والملاحظات جوهرية بشكل يحول دون إبداء الرأي، وقد يكون مدى المراجعة محدود بدرجة كبيرة عن المدى الذي يعتبره مراجع الحسابات ضروريا لإبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة، في مثل هذه الحالات يوضح المراجع تلك القيود ويبين بوضوح الأسباب التي تحول دون إبداء الرأي في القوائم المالية، وفيما يلي الأمثلة التي قد تبرر الامتناع عن أبداء الرأي في القوائم المالية:

❖ عدم السماح لمراجع الحسابات بالحصول على مصادقات على أرصدة العملاء عن طريق الاتصال المباشر لهم، وعدم إمكان المراجع في نفس الوقت من التحقق من صحة الأرصدة بوسائل أخرى؛

❖ عدم اقتناع مراجع الحسابات بتقييم بعض العناصر في الميزانية أو الحالات التي يكون فيها التقييم نفسه مشكوك. ويترتب عن امتناع مراجع الحسابات عن إبداء الرأي في القوائم المالية؛

❖ أن تصبح مشكوك فيها ولا يمكن الاعتماد عليها ويجب أن يظهر الامتناع عن إبداء الرأي على القوائم المالية في تقرير خاص يرفق بتلك القوائم ولا يكفي أن يضاف تحفظ في فقرة الرأي تشير إلى امتناع المراجع عن أبداء رأيه في تلك القوائم؛

¹ عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2002، ص 275.

4-التقرير السلبي: إذا رأى المراجع الخارجي بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، فإنه يصدر تقريراً سلبياً.¹

المبحث الرابع: إطار عمل مراجع الحسابات الأخرى

يمثل المراجع الخارجي الشخص الذي يمارس مهنة المراجعة الخارجية، إلا أن الدول تختلف في تسمياتها له، وفي الشروط والإجراءات القانونية المفروضة على الأشخاص الراغبين بممارسة المهنة وذلك حسب تشريعاتها، لكن تشترك في وجوب توافر التأهيل العلمي والعمل في شخص المراجع وضرورة احترامه لآداب وأخلاقيات المهنة المتعارف عليها.

المطلب الأول: شروط ممارسة المراجعة الخارجية واستقلالية المراجع أولاً: شروط ممارسة المراجعة الخارجية

قبل التطرق إلى تعيين مراجع الحسابات الخارجي تجدر الإشارة إلى الإجراءات القانونية للترخيص بمزاولة مهنة المراجع الخارجي وتجدر الإشارة إلى أننا سوف نتناول شروط ممارسة مهنة المراجعة وفقاً لمقتضيات القانون الجزائري والمتمثلة في:²

❖ أن يكون جزائري الجنسية؛

❖ حائزاً على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها، تمنح الشهادة الوطنية لمحافظ الحسابات من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو هي المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بالمعهد المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمرشحين الحائزين على شهادة جامعية تحدد عن طريق التنظيم؛

❖ أن يتمتع بكامل حقوقه المدنية والسياسية؛

❖ أن لا يكون قد صدر بحقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 130.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الصادر بتاريخ 11 جويلية 2010، قانون رقم 10، 01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص 07.

- ❖ أن يتم اعتماده من قبل الوزير المكلف بالمالية عن طريق إرسال طلب الاعتماد من قبل المترشح إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يقوم بالتحقق من مطابقته للأحكام السابقة الذكر، ويبلغ المجلس قراره بالقبول أو الرفض في أجل أربعة أشهر، حيث يحق للمرشح تقديم طعن قضائي للتشريع الساري المفعول في حالتي الرفض أو عدم التبليغ؛
- ❖ يحدد المجلس الوطني للمحاسبة في أول جانفي من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها طبقا للأحكام المنصوص عليها من قبل الوزير المكلف بالمالية؛
- ❖ بعد اعتماده يؤدي قبل قيامه بأي عمل اليمين المحدد كما في القانون أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه، ثم يقوم بالتسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛ أما عن تعيين مراجع الحسابات فان القانون الجزائري يلزم شركات الأموال بتعيين مراجع خارجي موضحا أن وجود نظام للرقابة الداخلية لا يعتبر مبررا من إعفائها من ذلك، وحق التعيين يعود بالإضافة للجمعية العامة للمساهمين لهيئة أخرى في الشركات إلا وهي الهيئة المكلفة بالمداورات وهذا بعد الحصول على الموافقة الكتابية من الجمعية العامة للمساهمين.¹

ثانيا: شروط استقلالية المراجع الخارجي

- يعتبر حق تعيين المراجع الخارجي مهما جدا لأنه يتعلق باستقلاليته وحياده، ومن أجل الحفاظ على استقلال وحياد المراجع الخارجي يشترط أن:²
- ❖ لا يملك مساهمات في الشركة محل المراجعة سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
 - ❖ لا يقوم بأعمال تسيير سواء مباشرة أو بالمساهمة أو بالنيابة عن المسيرين؛
 - ❖ لا يقوم بمهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة؛
 - ❖ لا يمارس وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة يراجع حساباتها؛
 - ❖ لا يشغل منصبا باجر في شركة قام بمراجعة حساباتها بعد أقل من 3 سنوات من انتهاء عهده؛
 - ❖ لا يقوم بأي مهمة سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة في الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها؛
 - ❖ لا يكون قد حصل على اجر أو أتعاب أو أي امتيازات أخرى خاصة تلك التي يكون في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة التي سيراجع حساباتها خلال الثلاث السنوات الأخيرة؛

¹ غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسات، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2004، ص45.

² نفس المرجع السابق.

- ❖ أن لا تربط أي مصلحة بالمراجع الخارجي الثاني في حالة تعيين مراجعين خارجيين اثنين، كما يشترط أن لا يكونا تابعين لنفس السلطة وألا ينتميان لنفس شركة المراجعة؛
- ❖ لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسؤولين في المؤسسة وأزواجهم؛

المطلب الثاني: حقوق وواجبات مراجع الحسابات الخارجي

أولاً: حقوق المراجع الخارجي

يمكن حصر حقوق مراجع الحسابات الخارجي فيما يلي:¹

- ❖ الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- ❖ الحق في الطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- ❖ يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل 6 أشهر على الأقل مراجع الحسابات كشفاً محاسبياً يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق التي ينص عليها القانون؛
- ❖ يحضر مراجع الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية العامة الخاصة بأداء مهمته؛
- ❖ تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات أتعاب مراجع الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية؛
- و هناك حقوق أخرى لمراجعي الحسابات يمكن توضيحها في:²
- ❖ يمكن لمراجع الحسابات أن يستقيل دون التخلّص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته 3 أشهر ويقدم تقريراً من المراقبات والإثباتات الحاصلة؛

¹ عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الأردن ، 2002، ص08.

² محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2011، ص65.

- ❖ حق مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة ويعتبر هذا الحق احد الضوابط التي تحول دون عزل مراجع الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام ذلك للتأثير عليه؛
- ❖ حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي حولهما وعليه ذكر الأسباب التي عرقلت عمله؛

ثانيا: واجبات مراجع الحسابات الخارجي

- تتمثل واجبات مراجع الحسابات الخارجي فيما يتعين عليه الالتزام به لإنجاز أعمال المراجعة بشكل جيد وموضوعي ويمكن حصرها فيما يلي:¹
- ❖ مراقبة إهمال الشركة؛
- ❖ مراجعة حسابات الشركة وفقا لقواعد المراجعة المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية؛
- ❖ فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة الرقابة المالية الداخلية لها والتأكد من لاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها؛
- ❖ التحقق من موجودات الشركة وملكيته لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها؛
- ❖ الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والتعليمات الصادرة عن الشركة؛
- ❖ تقديم تقرير خطي موجه للهيئة العامة وعليه أن يتلو التقرير أمام الهيئة العامة؛
- ❖ استقبال المتربصين ومنح الأجرة لهم حسب الكيفيات المنصوص عليها في التنظيم؛
- ❖ تقديم الاقتراحات التي تكون صالحة لحسن سير العمل خاصة عند اكتشاف نقائص من شأنها أن تعرقل استمرار الشركة لكن دون التدخل في التسيير؛
- ❖ مراعاة سلامة تطبيق نصوص القوانين والأنظمة والعقود؛

المطلب الثالث: مسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي

- بما أن القوانين المنظمة لمهنة المراجع الخارجي قد منحت مجموعة من الحقوق لكي يتمكن من تأدية واجباته بكل استقلالية وبالتالي إبداء رأيه الفني المحايد فقد قامت هذه القوانين بتحميله مسؤولية واجباته حيث تقسم مسؤوليات المراجع الخارجي إلى:

¹ عبد الكريم علي الرمحي، مرجع سبق ذكره، ص ص 09-10.

أولاً: مسؤولية المراجع الخارجي التأديبية

يتعرض المراجع لمسؤولية لتأديبية، حيث تمنح معظم التشريعات هذه المسؤولية إلى الجمعية المهنية أو نقابة المحاسبين والمراجعين وذلك بإعطائها سلطة مساءلة أعضائها إذا ما أخلو بالواجبات المهنية أو بآداب وسلوك المهنة، وتندرج جزاءات المسؤولية التأديبية حسب درجة الإخلال بالواجبات المهنية من قبل المهني (المراجع) عند مزاولته لمهنة المراجعة أو ارتكابه أمورا مخلة بشرفها أو ماسة بكرامتها.¹

ثانياً: مسؤولية المراجع الخارجي المدنية

و يمكن توضيح مقتضيات المسؤولية المدنية التي يمكن أن يقع تحت طائلتها المراجع الخارجي فيما يلي:²

إن مهمة مراجعة الحسابات لا تهم فقط المساهمين والأسواق المالية التي تتداول فيها هذه الأسهم بطريقة قانونية، بل تهم وبدرجات مختلفة العديد من الأشخاص الذين لديهم مصلحة مع المؤسسة لمراقبة، سواء لأنهم معها كالمستثمرين والبنوك والدائنون، إن كل هؤلاء ينتظرون من مراجع الحسابات أن يبذل العناية المهنية اللازمة في تأدية مهامه، وفي حالة لم يبذل هذه العناية المهنية فإن لهم الحق في طلب التعويض عن الضرر الذي قد ينتج عن ذلك واضعين بذلك مراجع الحسابات أمام مسؤولية مدنية.

ولكي تقوم المسؤولية المدنية على مراجع الحسابات يجب أن تتوفر 03 أركان وهي :

- ❖ حصول إهمال وتقصير من جانب مراجع الحسابات في أداء واجباته المهنية؛
 - ❖ وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال أو تقصير مراجع الحسابات؛
 - ❖ علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع؛
- إن المبدأ هو أن مراجع الحسابات أثناء تأدية مهمته ملزم بتوفير الوسائل دون النتائج، وبالتالي فإن عميله لكي يحمله المسؤولية المدنية يجب عليه أن يثبت:
- ❖ إما الخطأ العمدي؛

¹ حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص79.

² شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 12، 2012، ص96.

❖ إما التقصير من مراجع الحسابات: وهذا لا يمكن أن يقيم ألا من خلال مقارنة ما قام به مراجع الحسابات وما يجب أن يقوم به آخذا بعين الاعتبار الاجتهادات العادية وفقا للمعايير المهنية، وفيما يخص الضرر يجب أن يكون:

✓ أكيد؛

✓ مباشر؛

✓ فيه تعدي على حق مكتسب؛

إن الضرر في الغالب هو خسارة مالية يتعرض لها العميل أو الغير، كأن يستثمر شخص أمواله في شركة قبل تصفيتها على أساس أن مراجع الحسابات صادق على الصورة الوفية لها دون أي ملاحظة عن استمرارية استغلال الشركة.¹

ثالثا: مسؤولية المراجع الخارجي الجنائية

تعرف المسؤولية الجنائية بأنها المسؤولية الناجمة عن ارتكاب مراجع الحسابات جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانونا إذ تعدى الضرر نطاق الفرد الطبيعي أو المعنوي إلى نطاق الإضرار بالمجتمع وهي تنتهي إلى عقوبة يحددها المشرع لكل جريمة.²

ويمكن توضيح مقتضيات المسؤولية الجنائية التي يمكن أن يقع تحت طائلتها المراجع الخارجي في القانون الجزائري فيما يلي:³

المشرع الجزائري وفقا لأحكام المادة (02) من القانون 01/10، فإن مراجع الحسابات يتحمل المسؤولية الجنائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، كما ينص القانون المنظم للمهنة على انه يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مراجعة الحسابات بغرامة مالية تتراوح ما بين 500.000 دج و 2.000.000 دج وفي حالة العود فان الغرامة المالية تتضاعف أي تصبح ما بين 1.000.000 دج و 4.000.000 دج بالإضافة إلى السجن من 06 أشهر إلى سنة واحدة، ويعتبر ممارسا غير شرعيا لمهنة مراجعة الحسابات، كل شخص غير مسجل أوقف أو سحب تسجيله يقوم بمهام مراجعة الحسابات أو يستمر القيام بها، كما يعد مماثلا للممارسة غير الشرعية لمحافظ الحسابات انتحال صفة محافظ الحسابات أو تسمية شركة خبرة في

¹ عمر شريقي، مسؤوليات محافظ الحسابات : دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص 96 .

² هدى خليل إبراهيم الحسني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد العلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 28 ، 2011 ، ص 14 .

³ عمر شريقي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

المحاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه التسمية أو الصفة. وتنص المادة (825) من القانون التي ري على انه يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية تتراوح من 20.000 و 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين محافظي الحسابات الذين منحوا عمداً أو وافقوا على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبحث في إلغاء حق الأفضلية في اكتساب المساهمين.

و قد نصت المادة (829) من أحكام القانون التجاري على عقوبة الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة من 20.000 إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط بالنسبة لكل شخص يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مراجع الحسابات بالرغم من وجوده في حالة عدم الملائمة القانونية. كما نصت المادة (830) من القانون التجاري، انه يعاقب بالسجن من ستة أشهر إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20.000 إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مراجع حسابات يعتمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف لوكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها. ووفقاً لأحكام القانون في الفقرة الثانية من المادة (830)، فإن مراجع الحسابات تطبق عليه أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء السر المهني، أي يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر أو بغرامة من 500 إلى 5.000 دج، وفي هذا المجال فقد تناول قانون أخلاقيات المهنة من خلال المادة السادسة، الحالات التي لا يتقيد فيها مراجع الحسابات بسر المهنة وهي:¹

- ❖ إلزامية اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق؛
- ❖ بعد فتح تحقيق أو بحث قضائيين بشأنهم؛
- ❖ عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم؛
- ❖ بناء على إدارة موكلهم؛

¹ خيرة بن عباس، دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص36.

خلاصة

من خلال هذا الفصل حاولنا الاهتمام بالإطار النظري للمراجعة الخارجية التي عرفنا أنها عملية منتظمة للحصول على القرائن والأدلة يقوم بها طرف مستقل من أجل إبداء رأي فني محايد، كما لاحظنا أن القائم بعملية المراجعة يسمى بالمراجع الخارجي هذا الأخير يجب أن تتوفر فيه عدة معايير لمزاولة هذه المهنة وليستطيع القيام بالمهنة الموكلة إليه على أكمل وجه، وعمل المراجع الخارجي لا يكون عبثاً بل يتم على عدة خطوات سواء تعلق الأمر بالإجراءات الشكلية لتعيينه أو إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد تقرير المراجعة الذي يعبر فيه عن رأيه المحايد، كما نصت القوانين والتشريعات الخاصة على الإجراءات القانونية لمزاولة مهنة المراجعة، فمنحت للمراجع حقوقاً لتسهيل القيام بعمله، وفرضت عليه واجبات لا يجوز تجاوزها والتي تترتب عليها مسؤوليات: تأديبية، مدنية وجنائية.

خلاصة

من خلال هذا الفصل حاولنا الاهتمام بالإطار النظري للمراجعة الخارجية التي عرفنا أنها عملية منتظمة للحصول على القرائن والأدلة يقوم بها طرف مستقل من أجل إبداء رأي فني محايد، كما لاحظنا أن القائم بعملية المراجعة يسمى بالمراجع الخارجي هذا الأخير يجب أن تتوفر فيه عدة معايير لمزاولة هذه المهنة وليستطيع القيام بالمهنة الموكلة إليه على أكمل وجه، وعمل المراجع الخارجي لا يكون عبثاً بل يتم على عدة خطوات سواء تعلق الأمر بالإجراءات الشكلية لتعيينه أو إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد تقرير المراجعة الذي يعبر فيه عن رأيه المحايد، كما نصت القوانين والتشريعات الخاصة على الإجراءات القانونية لمزاولة مهنة المراجعة، فمنحت للمراجع حقوقاً لتسهيل القيام بعمله، وفرضت عليه واجبات لا يجوز تجاوزها والتي تترتب عليها مسؤوليات: تأديبية، مدنية وجنائية.

الفصل الثاني

أول الأبحاث في المراجعة

تمهيد:

تمثل المراجعة في حد ذاتها عملية تجميع أدلة الإثبات التي على أساسها يتمكن المراجع الخارجي من إبداء رأيه على عدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة، ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال لشركة معينة، حيث ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على وجوب حصول المراجع الخارجي على أدلة كافية ومقنعة بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة والتي تقع مسؤولية إعدادها على إدارة الشركة محل المراجعة. ويتم من خلال هذا الفصل وعلى ضوء الطرح السابق التطرق إلى العناصر الآتية من خلال تقسيم الفصل الثاني إلى أربعة مباحث:

المبحث الأول: " ماهية أدلة الإثبات "؛

المبحث الثاني: بعنوان " إجراءات جمع أدلة الإثبات "؛

المبحث الثالث: " تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات في المراجعة "؛

المبحث الرابع: " العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وأدلة الإثبات "؛

المبحث الأول: ماهية أدلة الإثبات في المراجعة

يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة الكافية والملائمة في كل مرحلة من مراحل التدقيق وذلك من أجل إبداء رأي سليم حول القوائم المالية محل الفحص والمراجعة وسنتعرف أكثر على مفهوم أدلة الإثبات في المراجعة، أهميتها وكذلك أنواعها المختلفة.

المطلب الأول: مفهوم أدلة الإثبات في المراجعة

يسعى مراجعو الحسابات إلى جمع أكبر عدد ممكن من أدلة الإثبات للتأكد من دقة المعلومات المحاسبية المقدمة له وذلك وفق طريقة منطقية ومنظمة.

أولاً: تعريف أدلة الإثبات

أدلة الإثبات عملية إقامة الدليل على صدق أو كذب البيانات التي تم تحويلها إلى القوائم المالية الختامية.

يمكن تعريف أدلة الإثبات على أنها "المعلومات التي يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات تمت مراجعتها تتفق مع المعايير الموضوعية".¹

كما تعرف أنها " كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية".²

ويمكن تعريف أدلة الإثبات أيضاً: "كل ما يجمعه المراجع ليساعده في الحكم على ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".³

وفي الأخير نلخص أن أدلة الإثبات في المراجعة عبارة عن مجموعة من المعلومات التي يحصل عليها المراجع الخارجي، والتي تتعلق بعمليات الشركة محل المراجعة، وذلك من أجل الوصول إلى رأي فني سليم ومحاييد حول عدالة القوائم المالية.

ثانياً: أهمية أدلة الإثبات

كما تبين سابقاً فإن تقرير المراجعة الخارجية يتضمن رأي المراجع الذي يهدف إلى طمأنة مستخدمي القوائم المالية على صحة نتائج الشركة وسلامة مركزها المالي، والمراجع كأى شخص خارجي عن الشركة ليس لديه معلومات أو دلائل تفيد بأن السجلات والحسابات المقدمة غير

¹ ألفين آرينز، جيمس لويك، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 238.

² عسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره. ص 117.

³ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011، ص 173.

صحيحة، لذلك عليه القيام بجمع الأدلة عن عدم دقة المعلومات المحاسبية المقدمة له وذلك وفق طريقة منظمة ومنطقية، ويشترط كفاية هذه الأدلة حتى لا تعدل لأحد فرصة معارضة المراجع الخارجي في رأيه، كما أنها تمثل أساسا يعتمد عليه لتكوين رأيه إذا كان هناك مجالا لمعارضته.¹ وعلى المراجع أثناء جمعه لأدلة الإثبات أن يقدم المعلومات التي يحصل عليها فهو باحث وراء الحقيقة، ويجب أن لا يتعجل في وصوله إلى النتائج، وأن يتذكر أن عليه واجبا تجاه هؤلاء الذي يعتمدون على رأيه ويتوقعون منه أن يكون معتدلا ومحايذا في عمله وفي وصوله ألي النتائج، فعلي المراجع أن يكون مهتما بإقناع نفسه بان البيانات المالية المقدمة للفحص دقيقة أو غير دقيقة، فإذا حصل علي معلومات حقيقية كافية لكي يقنع نفسه فانه يستطيع بذلك أن يقنع الآخرين، وعليه أن يسأل نفسه متى كان لديه شك في كفاية الدليل المقدم له هل هو كاف لإقناع الآخرين خارج الشركة أولا يقنعهم.²

المطلب الثاني: حفظ أدلة الإثبات في المراجعة

يعتمد المراجع الخارجي أثناء مراجعة العمل على الأوراق المراجعة التي تساعد في أداء مهامه وأعداد تقاريره لإبداء رأيه حول القوائم المالية محل الفحص، حيث تشمل هذه الأخيرة علي مختلف البيانات التي يحصل عليها المراجع من السجلات المحاسبية.

أولا: تعريف أوراق المراجعة

تعرف أوراق المراجعة علي أنها " كل الأدلة والقرائن التي يتم جمعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، وبواسطتها يكون المراجع الأساسي الذي يشهد إليه في أعداد التقارير والقرائن لمدى الفحص الذي قام به."³

كما تعتبر أوراق المراجعة دليلا ماديا عن الوقت المستغرق في عملية المراجعة، لذا بات من الضروري على أي مراجع الاهتمام بهذه الأوراق لاعتبارها ركيزة أساسية في كتابة التقرير. حيث تتضمن أوراق العمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، وكذا الطرق والإجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل إليها، حيث يكون لدى المراجع

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر 204، ص128.

² المرجع السابق، ص134.

³ محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر 2004، ص128.

الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لطبيعة الفحص الذي قام به والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص.¹

وتعرف أوراق العمل في المراجعة بأنها سجلات يحتفظ بها المراجع للإجراءات التي تم تنفيذها، والاختبارات التي تم إجراؤها والمعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات الملائمة التي تم التوصل إليها في مهمة المراجعة.

ثانياً: أهداف أوراق المراجعة

تتمثل الأهداف الرئيسية لأوراق المراجعة فيما يلي:²

- ❖ تعزيز وتأيد رأي المراجع الخارجي؛
- ❖ المساعدة في تنفيذ عملية المراجعة بيسر وسهولة؛
- ❖ المساعدة في تخطيط برنامج المراجعة وفي تنفيذه ولفترات لاحقة؛
- ❖ المساعدة في متابعة أعمال المراجعة والأشراف عليها ؛
- ❖ زيادة كفاءة وفعالية المراجعة ؛
- ❖ تنفيذ أعمال المراجعة من خلال الالتزام بمعايير المراجعة؛

ثالثاً: سرية وملكية أوراق المراجعة

تعتبر أوراق المراجعة ملكاً للمراجع الخارجي الذي قام بإعدادها وليست ملكاً للشركة موضوع المراجعة وفي المقابل تعتبر المعلومات الواردة بأوراق المراجعة في غاية السرية ولا يجوز البوح بها إلا بموافقة العميل.³ لكن هذه السرية تتطوي على بعض الاستثناءات، كأن تطلب المحكمة من المراجع الخارجي أن يفصح عن هذه المعلومات، أو يطلب من لجان الرقابة على الجودة كي تتمكن من تقييم جودة العمل الذي أنجزه المراجع الخارجي، أو عند التحقيق مع المراجع الخارجي للفصل في مسألة مهنية معينة، كما أن للهيئات الحكومية التي لها سلطة الإشراف على المهنة حق الاطلاع على أوراق العمل، علاوة على ذلك يجب على المراجع الخارجي أن يطبق إجراءات

¹ Laurent.HETphilippe : **la pratique de l'audit,economica**,paris,1994,p69.

² Robert castell et françois pasqualini : **le commissaire aux comptes, collection droit poche-economica**,paris 1995. P121.

³ إدريس عبد الله أشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 95.

مناسبة للحفاظ على أوراقه، وأن يحتفظ بها لفترة كافية من الزمن لمواجهة احتياجاته العملية والوفاء بأية متطلبات قانونية أو مهنية.¹

المطلب الثالث: صعوبات الحصول على أدلة الإثبات

يجب أن لا يغرب عن البال أن المدقق يواجه صعوبات جمة في أثناء جمعه للأدلة والقرائن التي يركن إليها عند إبداء رأيه المحايد ومن هاته الصعوبات:²

❖ عدم صحة وكفاية النظم المحاسبية المستعملة لدى المشروع مما يقوده لبذل الكثير من الوقت والجهد؛

❖ الاضطرار إلى استعمال العينات الإحصائية بسبب كبر عدد العمليات؛

❖ المواجهة بعدم التعاون من قبل الموظفين لأنهم ينظرون لعملية التدقيق بأكملها نظرة خاطئة؛

❖ الاضطرار إلى الاستمرار في تصعيد نسبة الاختبارات بسبب ضعف الرقابة الداخلية وكثرة الأخطاء بالسجلات؛

❖ تعقيد العمليات التي يقوم بها المدقق كالإتمادات مثلا؛

❖ الموقف الحرج الذي قد يجد المدقق الخارجي نفسه فيه بسبب عدم تناسب الأتعاب التي يتقاضاها مع تكلفة الحصول على الأدلة والقرائن؛

وترجع صعوبات الحصول على أدلة الإثبات إلى طبيعة التكاليف المنجزة وراء الحصول عليها، ويمكن تقسيم أنواع تكاليف الحصول على أدلة الإثبات إلى ثلاثة مجموعات وهي:³

❖ أدلة إثبات ذات تكاليف مرتفعة: مثل الجرد الفعلي والمصادقات. الجرد الفعلي مكلف لأنه يتطلب حضور المراجع أثناء جرد المخزون بنفسه أو بواسطة أحد مساعديه في تاريخ الميزانية أو تاريخ قريب منه. وقد تكون مخازن الشركة موزعة في مناطق جغرافية متباعدة مما يتطلب تكاليف سفر وانتقال عالية. وتعتبر المصادقة مكلفة أيضا نظرا لأن المراجع يجب أن يتتبع إجراءات محددة مقدما في عملية إعداد المصادقات، وإرسالها بالبريد، واستلام الردود ومتابعة عدم الرد، وكذلك الأمور والردود غير العادية.

¹ حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص 318.

² خالد أمين عبدا لله، مرجع سبق ذكره، ص 132-133.

³ حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص 210-211.

❖ **أدلة إثبات ذات تكلفة متوسطة:** مثل الفحص المستندي وإجراءات المراجعة التحليلية. فإذا قام موظفو العميل بتجميع المستندات وتنظيمها لتسهيل استخدامها بواسطة المراجع يصبح الفحص المستندي ذو تكلفة منخفضة نسبياً، أما في حالة قيام المراجع بالبحث عن المستندات وتنظيمها بنفسه فإن الفحص المستندي يصبح ذو تكلفة مرتفعة جداً. وحتى في حالة تقديم المستندات وإعدادها للمراجع بواسطة موظفي المنشأة، فإن المعلومات والبيانات الواردة بالمستندات تتطلب تفسيراً وتحليلاً، كما أنها قد تكون معقدة، فعلى سبيل المثال، يعتبر مضيعة للوقت أن يقرأ المراجع أو يتصفح كل تعاقدات العميل، وعقود التأجير، ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة.

وتعتبر المراجعة التحليلية أقل تكلفة من المصادقات والجرد الفعلي. وبالتالي يفضل المراجعون استبدال اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة بإجراءات المراجعة التحليلية كلما أمكن. ففي حالة إجراء فحص محدود للقوائم المالية، فإن إرسال مصادقات للعملاء ينطوي على تكاليف كبيرة ويلزم وقت كبير مما يدفع المراجعون إلى الاعتماد على إجراءات المراجعة التحليلية بشكل كبير.

❖ **أدلة إثبات ذات تكلفة منخفضة:** مثل الملاحظة، والاستفسار من العميل، والدقة الحسابية. عادة ما تتم الملاحظة في وقت متزامن مع غيرها من إجراءات المراجعة الأخرى، فيمكن للمراجع بسهولة إجراء ملاحظة بهدف تحديد مدى التزام موظفي العميل بإجراءات الجرد، وفي نفس الوقت يقوم بجرد عينة من المخزون، وتجري الاستفسارات من العميل بشكل مكثف في كل عملية مراجعة وعادة بتكلفة منخفضة نسبياً. وقد تكون بعض الاستفسارات مكلفة مثل الحصول على ورقة مكتوبة أو إقرار من العميل يوثق فيه مناقشة تمت أثناء عملية المراجعة. وقد يقوم المراجع بإجراء التحقق من الدقة الحسابية بتكلفة زهيدة حيث أنها تنطوي على القيام بحسابات بسيطة، وعمليات مطابقة يمكن إجراؤها في أي وقت ملائم للمراجع. وفي الغالب، يتم استخدام برامج الكمبيوتر الجاهزة أو الخاصة بالمراجع لإجراء أي اختبارات يرغب في أدائها.

المبحث الثاني: إجراءات جمع أدلة الإثبات في المراجعة

يطلق على مجموعة الطرق التي يستخدمها المراجع الخارجي أثناء عملية جمع أدلة الإثبات اللازمة لإبداء الرأي على عدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة بإجراءات وأدوات المراجعة والتي سنتطرق إليها في المطالب التالية.

المطلب الأول: الوجود الفعلي، المستندات، والإقرارات المكتوبة

أولاً: الوجود الفعلي

يعتبر الوجود الفعلي عن طريق الجرد من أقوى أدلة الإثبات في عملية المراجعة التي يعتمد عليها المراجع الخارجي للتأكد من صحة رصيد الحسابات التي يقوم بفحصها ومراجعتها، فمطابقة رصيد الصندوق بدفتر الأستاذ كما هو موجود فعلاً يعتبر ذلك دليلاً على صحة رصيد الصندوق، ووجود بضاعة بالمخازن مطابق لما ورد في قوائم الجرد وسجلات المخازن يعتبر دليلاً على صحة رصيد هذا البند. كما أن وجود البند لا يشكل دليلاً كافياً بل يجب أن يكون يقترن بإثبات ملكية المشروع له، حيث أنه قد توجد بضاعة مودعة بصفة أمانة بالمخازن، أي أن المؤسسة لا تمتلكها.

ثانياً: المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات المسجلة بالدفاتر

تعتبر المستندات المحاسبية أساس القيد في الدفاتر، وهي وثائق مكتوبة تلخص حدوث عمليات معينة وتكون هذه المستندات مرقمة ويتم حفظها بطريقة منظمة بحيث يمكن الرجوع إليها بسهولة عند الحاجة، وتتخذ أشكالاً مختلفة مثل فواتير المشتريات، فواتير المبيعات، سندات الصرف، سندات القبض، وبعض المستندات منها مصدر المشروع نفسه والبعض الآخر مصدره جهات خارجية أي خارج المشروع، وهذه المستندات تمثل أدلة وقرائن إثبات يستند إليها المراجع الخارجي في فحصه للبيانات المالية التي تم تسجيلها بدفتر اليومية، وعلى المراجع أن يتأكد من صحة وسلامة المستند المقدم إليه من الناحية الشكلية والموضوعية .

ثالثاً: الإقرارات المكتوبة التي يحصل عليها المراجع من الغير

في بعض الحالات التي لا يستطيع مراجع الحسابات حضور الجرد لبضاعة آخر المدة أو النقدية لدى فروع الشركة في المناطق البعيدة، فيحصل مراجع الحسابات على شهادات من إدارة الشركة تتضمن صحة وجودها وملكيته وقيمتها آخر المدة إلا أن مراجع الحسابات يجب أن يكون حريصاً في قبوله لمثل هذا النوع من الشهادات بسبب إعدادها من قبل إدارة المشروع واحتمال وجود تلاعب أو تزوير في البيانات وعليه القيام ببعض الاختبارات الكافية حتى يطمئن على صحة وسلامة تلك الشهادات.¹

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية، العمليات والدقة الحسابية

أولاً: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

¹ يوسف محمود جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص ص 176-177.

إن قوة وملائمة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يعتبر دليلا ماديا على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية كون هذا النظام يستعمل كمحدد أساسيا لنطاق الاختبار بالنسبة للمفردات موضوع الفحص والمفردات التي لا يجرى عليها الفحص. إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها وسلامتها من قوة نظام الرقابة الداخلية.¹

ثانيا :العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لإعداد القوائم المالية

إن عمل مراجع الحسابات يكون قاصرا على البيانات المحاسبية وما يتعلق بها من مستندات ودفاتر وكشوف وقوائم مالية والتي تتعلق بالفترة المالية موضوع المراجعة، أي أنها تمتد لتشمل العملية الأولى في السنة المالية حتى العملية الأخيرة من تلك السنة، بعد ذلك يبدأ المشروع في إعداد قوائم نتيجة الأعمال المركز المالي وقائمة التدفق النقدي وما يتبع ذلك من قيام المراجع من فحص ومراجعة هذه القوائم، وذلك يتطلب مدة تصل إلى شهرين أو ثلاثة أشهر، ولا يعني ذلك توقف المشروع عن تسجيل عمليات الفترة المالية التالية لحين الانتهاء من إعداد القوائم المالية وكتابة تقرير المراجعة، بل يقوم المشروع بفتح دفاتر جديدة يسجل فيها أرصدة الحسابات بقلم رصاص حتى تتضح صحة ودقة هذه الأرصدة ويقوم بتسجيل العمليات المالية بشكل عادي. وهذا الوضع يمكن المراجع من متابعة القيود المحاسبية التي يتم تسجيلها في دفاتر الفترة المالية التالية والتي قد تغطيه مؤثرات أو أدلة على صحة ما يسبق تقديمه له من بيانات أو اكتشافه أخطاء أو تزويرا في تلك البيانات.

ثالثا :الدقة الحسابية للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات

نظرا لإتباع المشروع طريقة القيد المزدوج في إثبات العمليات المالية في الدفاتر فان صحة تسجيل هذه العمليات وصحة الترحيل والترصيد تؤدي إلى توازن الحسابات وهذا ما يظهره ميزان المراجعة الشهري، وكما أن التوازن بين مجموع أرصدة الموردين بدفتر أستاذ مساعد الدائنين مع رصيد الحساب الإجمالي للدائنين بدفتر الأستاذ العام يعتبر مؤشرا على صحة إثبات العمليات وترحيلها وترصيدها ولا يعتبر هذا المؤشر مؤكدا حيث قد تتضمن الدفاتر أخطاء متكافئة قد لا يظهرها ميزان المراجعة رغم توافر التوازن بين الحسابات مما يؤدي إلى ضرورة الحصول على أدلة وقرائن أخرى تؤيده قرينة التوازن السابق الإشارة إليه.²

¹ طواهر محمد التهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسات التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص

135.

² يوسف محمد جريوع، مرجع سبق ذكره، ص 178-179 .

المطلب الثالث: نظام المصادقات والاستعانة برأي الغير

أولاً: نظام المصادقات

المصادقات عبارة عن شهادات أو إقرارات من الغير مرسلة إلى المدقق مباشرة بالموافقة أو الاعتراض على صحة أرصدة حساباتهم كما هو الحال في تدقيق حسابات العملاء، ويجب على المدقق اتخاذ الاحتياط الكافي لتتافي حدوث تلاعب في مثل تلك الإقرارات من جانب موظفي المشروع قبل الوصول إليه،¹ وفيما يلي أهم الاعتبارات الواجب أخذها في الحساب لتتافي التلاعب عند استعمال نظام المصادقات:²

- يجب أن تصدر طلبات المصادقة للغير عن إدارة المشروع نفسه لان المدقق لا يملك الصفة القانونية اتجاه الغير بما يعطيه من تلك السلطة.
- يجب أن يشرف المدقق أو من ينوب عنه على عملية إعداد هذه المصادقات وإرسالها للغير ومراجعة ما تحويه من بيانات.
- يجب أن تقوم إدارة المشروع بإخبار من ترسل إليهم المصادقات بضرورة إرسالها بعد التوقيع عليها والإجابة مباشرة إلى إدارة التدقيق.
- والمصادقات على عدة أنواع منها:³

- 1- **مصادقات ايجابية:** وهنا يطلب المراجع من العميل إرسال إقرار كتابي حول صحة أو خطأ رصيد الحساب الموضح في المصادقة. لذلك يتوقع الرد في الحالتين الخطأ والصواب.
- 2- **مصادقات سلبية:** وهنا يطلب من العميل إرسال إقرار كتابي في حالة خطأ الرصيد المبين بالمصادقة فقط، ولهذا يعاب على هذا النوع اعتبار عدم الرد صحة ومطابقة الرصيد إذ لا يستطيع المدقق الجزم حيث قد يكون عدم الرد نتيجة عدم اهتمام العميل بالرد.
- 3- **مصادقات عمياء:** وهنا لا يظهر الرصيد المطلوب المصادقة عليه في خطاب المشروع إلى المرسل إليه، وإنما يطلب من العميل إقرار كتابي بهذا الرصيد كما يظهر في دفاتره ولهذا يفضل هذا النوع من المصادقات على سابقه.

ثانياً: الاستعانة برأي الغير للحصول على أدلة الإثبات

¹ خالد أمين عبدالله، مرجع سبق ذكره، ص 136-137.

² يوسف محمد جريوع، مرجع سبق ذكره، ص 111-112.

³ المرجع السابق، ص 178-179.

مراجع الحسابات المستقل ليس عالما بكل العلوم والفنون، فهو متخصص في النواحي المحاسبية ومراجعة الحسابات، ولكن توجد بعض حقول المعرفة والعلم لا يستطيع مراجع الحسابات الحصول على الأدلة الكافية والملائمة مثل : التأمين، القانون. ولقد أجاز العرف المهني لمراجع الحسابات الاستعانة برأي خبير في النواحي المذكورة أعلاه، فمثلا في حالة رغبة المراجع الاستعانة برأي خبير للحصول على أدلة الإثبات عن كمية البترول الموجودة تحت الأرض لإحدى شركات البترول فيجب على المراجع في هذه الحالة أن يستعين برأي خبير وفقا للشروط التالية:¹

❖ مؤهلات وسمعة الخبير في هذا المجال : كأن يكون مهندسا استشاريا في عمليات البترول منذ مدة طويلة ولديه خبرة كبيرة في هذا المجال، كما يجب أن يكون من ذوي السمعة العلمية والعملية؛

❖ استقلال وحياد الخبير : يجب أن يكون الخبير مستقلا ومحايذا، ويعني الاستقلال عدم وجود أي مصلحة مالية مثل أن يكون له أسهم بكميات كبيرة في الشركة أو يكون قد حصل على قرض من الشركة؛

❖ مدى قبول المراجع الخارجي بما يحتويه تقرير الخبير من بيانات مالية؛

❖ تكلفة الحصول على الدليل؛

❖ مدة الحصول على الدليل؛

المبحث الثالث: تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات في المراجعة

يتمثل جوهر عملية المراجعة في أبداء الرأي عن عدالة وحيادية القوائم المالية لذلك تعتبر عملية جمع أدلة الإثبات الأساس الذي يعتمد عليه المراجع الخارجي لإبداء رأيه المهني. إلا أن ما نراه اليوم لكبر الشركات أو ما يعرف بالمجمعات جعل من الصعوبة فحص جميع عمليات الشركات أو المجمعات وذلك يكلف وقتا وجهدا طويلا وتكاليف عالية، مما جعل المراجع الخارجي يعمل على اختيار عينات محل المراجعة ليتم من خلالها جمع الأدلة ومن خلال هذا المبحث سنتناول كيفية استخدام المراجع الخارجي لأسلوب العينة الإحصائية ثم تحديده لكفاية وملائمة أدلة الإثبات من أجل إصدار تقريره.

المطلب الأول: استخدام المراجع الخارجي لأسلوب العينة الإحصائية

يقوم مراجعو الحسابات الخارجيون بتحديد ملائمة وكفاية أدلة الإثبات من خلال اختيار العينات من الأرصدة والعمليات والقيام بالفحص الدقيق لها.

¹ يوسف محمد جريوع، مرجع سبق ذكره، ص 111-112 .

أولاً: تعريف العينات الإحصائية في المراجعة

تعتمد ثقة المراجع الخارجي في نتيجة عملية المراجعة على عدة عوامل من أبرزها فكرة الأهمية النسبية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، ولقد اقتنع المراجعون منذ عدة سنوات انه ليس من الضروري مراجعة كل عناصر جزء معين من العمليات لكي تكون الحسابات سليمة، حيث اعتمدت هذه القناعة على أنه إذا تم اختيار عينة بحجم كاف وممثلة للمجتمع الذي أخذت منه فإن هذه العينة ستظهر نفس خواص وسمات المجتمع ككل، مع التركيز على إجبارية كفاية حجمها واختيارها بطريقة عشوائية ويقصد بهذه الأخيرة أن يكون لجميع العناصر المكونة للمجتمع نفس الفرصة في الاختيار.¹

تعرف لجنة تطبيقات المراجعة الدولية عينات المراجعة بأنها تطبيق إجراءات المراجعة على اقل من 100 % من مفردات أرصدة الحسابات الموجودة أو مجموعة العمليات ليتمكن المراجع الخارجي من الحصول على أدلة الإثبات الملزمة وكذلك ليتمكن من تقييم بعض خصائص المفردات التي تم اختيارها حتى تساعد في تكوين نتيجة بشأن المجتمع الذي سحبت منه هذه العينة.²

ثانياً: أساليب المعاينة تبعا للغرض منها

يحتاج المراجع الخارجي في إطار أدائه لأعماله إلى اختيار عينات كي تخدم أغراضا قد تختلف عن الأغراض التي تخدمها عينات أخرى، ومن أهم هذه الأنواع ما يلي:³

1- المعاينة للتقدير: تستخدم هذه الطريقة بشكل واسع لتقيس أما خصائص أو متغيرات مجتمع حيث يتم الحصول على عينة عشوائية بحجم معين ويجري إما : حصر العناصر التي تحتوي على خطأ ما أو تحديد نسبتها من المجموع، أو أن يتم تحديد متوسط أو مجموع متغير ما كان يتم تحديد مجموع المجتمع بالوحدات النقدية، وتمكن هذه الطريقة من تحديد نسبة العناصر التي لها صفات معينة من المجتمع ككل، كأن يقدر مثلا بان هناك حوالي 03 % إلى 06 % من الفواتير تحتوي على الخطاء، أو أن مجموع عناصر المجتمع حسب ما أظهرته العينة يقع بين زائد أو ناقص كذا وحدة نقدية، ونلاحظ انه وفي الحالتين تم إعطاء مدى يقع الجواب الحقيقي ضمنه، ولم يتم إعطاء رقم واحد.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العلمية، مرجع سبق ذكره، ص 136

² أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 217.

³ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 240-241.

2- المعاينة للقبول: تستخدم هذه الطريقة لأغراض ضبط الأخطاء، حيث يتم بموجبها اختيار عينة ذات حجم معين ثم يتم فحصها، فإذا أظهرت العينة أن عدد العناصر التي تحتوي على خطأ من نوع ما لا يتجاوز عددا حدده المراجع الخارجي وقبل به مسبقا فإن المجتمع يعتبر مرضيا ومقبولا، وأما إذا أظهرت العينة أن هناك عددا من العناصر يحتوي على أخطاء أكبر من العدد الذي اعتبره المراجع مقبولا، فإن المجتمع يرفض ولا يعد مقبولا، وليس سهلا تحديد المعدل المقبول والذي يجب إعادة النظر فيه على ضوء النتائج التي أظهرها فحص العينات.

3- المعاينة للاكتشاف: توجد بعض الحالات التي إذا وقعت فيها مخالفة أو خطأ واحد فقط فإنها تستدعي القيام بتحقيق ومتابعة لمعرفة أسباب ونتائج هذا الخطأ، ولتوضيح ذلك مثلا انه لدينا 2000 مستند يجب مراجعته، واخترنا منها عينة مكونة من 800 مستند لنخضعها للفحص، وكان في المجتمع مستند واحد فقط مزور، فإن احتمال اكتشاف هذا التزوير يساوي 40 % ومن الممكن اختيار عينة ذات حجم محدد وتكون على درجة معقولة من الثقة بأنها تحتوي على عنصر واحد على الأقل يحمل الصفة التي نبحث عنها وفي حالة ما إذا كان هناك عدة مستندات ضرورية فقد أعد الإحصائيين قوائم خاصة يرجع إليها المراجع الخارجي تبين حجم العينة التي يجب أن يفحصها المراجع إذا رغب في تقدير معدل حدوث خطأ معين في العمليات أو السجلات المالية والمستندات التي تفرزها.

المطلب الثاني: تحديد المراجع الخارجي لكفاية أدلة الإثبات

على المدقق أن يقوم بجمع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات والقرائن لتبرير رأيه الذي يضمنه التقرير وهو مضطر إلى الإكثار أو الإقلال من كمية الأدلة والقرائن.

أولا: تعريف كفاية أدلة الإثبات

المقصود بالكفاية أن تكون الأدلة التي يحصل عليها مدقق الحسابات بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن عدالة القوائم المالية المقدمة،¹ حيث ينبغي على المراجع تجميع الأدلة الكافية

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 177.

والمقنعة ولكن ليس هناك عددا معياريا أو كمية محددة من الأدلة التي يجب عليه جمعها، وإنما هناك محددات تتحكم وتؤثر في كمية الأدلة والبراهين.¹

ثانيا: العوامل المؤثرة في كمية الأدلة والقرائن

هناك العديد من العوامل التي يمكن أن تؤثر في كمية أدلة الإثبات التي يمكن أن يجمعها المراجع الخارجي، سنقوم بتلخيصها فيما يلي:

1 طبيعة العنصر محل الفحص: تختلف الأدلة باختلاف العنصر الذي يقوم المراجع بفحصه، فالوجود الفعلي يصلح للتحقيق من الأصول الملموسة، أما المصادقات فتصلح للتأكد من بعض الأرصدة، لذلك فعلى المراجع الخارجي جمع تلك الأدلة التي تتناسب مع ظروف الحال وطبيعة العنصر موضوع المراجعة.²

2 درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر موضوع الفحص: فكلما ازدادت احتمالات تعرض العنصر موضوع التدقيق للاختلاسات والتلاعب كلما كان على المدقق أن يجمع أكبر كمية ممكنة من الأدلة والقرائن ومن هنا نجد أن التدقيق يكون كاملا للنقدية، وأن عينات الذمم أكبر من غيرها نسبيا لأن هذه العناصر بطبيعتها أكثر عرضة للتلاعب من غيرها.

3 كلفة الحصول على الدليل أو القرينة: والتناسب هنا عكسي لأن على المدقق أن يوازن دوما بين المنفعة المتوخاة من جهة وعامل التكلفة جهدا ومالا من جهة أخرى، فإذا فاقت التكلفة المنفعة الفائدة المرجوة من الحصول على الدليل أو القرينة، عليه أن يعتمد على الحصول على بدائل أقل تكلفة، وهكذا نجد أن موضوع التكلفة يؤخذ في الاعتبار عند المقارنة بين عدد من الأدلة تتفاوت في كلفة الحصول عليها وتتفق في الأغراض التي تحققها.

4 درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية: إن وجود نظام رقابة داخلي سليم يعتبر دليلا على انتظام الدفاتر والسجلات ومن هنا جاء تحديد نطاق عملية الاختبارات اعتمادا على درجة متانة الرقابة الداخلية المستعملة، فكلما كانت الأنظمة المطبقة سليمة ودقيقة كلما انعكس ذلك على كمية الأدلة ومقدار الاختبارات وحجم العينات.

5 الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص: العلاقة بين قيمة أحد العناصر بالنسبة إلى باقي العناصر أو بالنسبة إلى مجموع الميزانية أو إلى رقم صافي الربح النهائي توضح الأهمية النسبية

¹ إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص78.

² خال أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص137.

لهذا العنصر، فإذا كان هناك خطأ أو انحراف في أحد هذه العناصر الجوهرية فإن القوائم المالية تتأثر تأثراً كبيراً.

6 كفاية الدليل لتحقيق أهداف فحص المراجع: يتوجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل جمع أدلة الإثبات والقرائن لتحقيق أهداف معينة، فقد يكون الدليل الواحد كاف لتحقيق كافة الأهداف فيكتفي به، وقد يكون الدليل قاصر على تحديد الأهداف فيضطر المراجع للبحث عن أدلة أخرى لتقريره. فالوجود الفعلي عن طريق الجرد يعتبر أقوى أدلة الإثبات في عملية المراجعة إلا أنه غير كاف في حد ذاته، وهذا الدليل يدعم التحقق من الوجود فقط وعلى المراجع إقرانه بأدلة أخرى مثل التحقق من الملكية ومن صحة التقييم وعدم وجود رهونات لصالح الغير والدقة الحسابية.

المطلب الثالث: تحديد المراجع الخارجي لملائمة أدلة الإثبات

يعود أمر تقدير مدى حجية القرائن والأدلة ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينها إلى تقدير المدقق وحكمه الشخصي المبني على خبرته ومهارته في مهنته، وبما أن الأدلة تتفاوت من حيث حجيتها ودرجة ملائمتها والاعتماد عليها، كان لابد من التعريف بملائمتها ووضع أسس معينة مبنية للمفاضلة بين الأدلة.

أولاً: تعريف ملائمة أدلة الإثبات

يقصد بملائمة أدلة الإثبات قياس نوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها، ونجد أنه يجب أن ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقتها بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية وإعداد التقرير.¹

ثانياً: العوامل المؤثرة في ملائمة الأدلة والقرائن

صلاحية الوسيلة أو الأسلوب الفني الذي يتبع في الحصول على القرينة أو دليل الإثبات، إن لكل دليل إثبات وسيلة فنية مناسبة لجمعه والحصول عليه، فالوجود الفعلي يستلزم الجرد العملي، والإقرارات الخارجية تستوجب المصادقات، ولكل أسلوب أحكامه وقواعده التي إذا لم تراعى، فقد الدليل الذي يحصل عليه المدقق حجيته وقوته.

ويمكن توضيح العوامل المؤثرة على ملائمة أدلة الإثبات فيما يلي:²

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 178.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 137.

1- مصدر القرينة: إن القرائن المنتقاة من مصادر خارجية أكثر ثقة واعتمادا من غيرها لصعوبة التواطؤ والغش والتزوير.

2- طبيعة القرائن: هناك نوعان من القرائن، إيجابية وذاتية، فالقرائن الإيجابية أقوى في حجتها لأنها لا تحتمل التأويل ولا تعتمد على التفسير الشخصي والاستنباط ومن الأمثلة عليها الوجود الفعلي والإقرارات من الغير، والمستندات القانونية الصحيحة، أما القرائن الذاتية فهي تلك التي تركز على الاجتهاد والتفسير الشخصي من قبل المدقق كتلك التي يحصل عليها نتيجة الاستفسارات التي يقوم بها عند فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية في الوحدة تحت التدقيق.

3- كيفية الحصول على القرينة: القرائن التي يحصل عليها المدقق بنفسه أقوى في حجتها من الأدلة التي يحصل عليها من الغير كأن يقوم بعملية الجرد بنفسه أو تحت إشرافه يعتبر ذلك دليل أقوى من القيام بعملية الجرد من قبل الإدارة.

4- وقت الحصول على الدليل: يؤثر وقت الحصول على الدليل على حجية ذلك الدليل ومدى تناسب ذلك الوقت مع وقت الفحص فكلما كان وقت الحصول على الدليل مقارب لوقت الفحص كلما كان الدليل ذو حجية أكبر.

5- ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص: يؤثر ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص بقوة حجيته، حيث أن الدليل المرتبط مباشرة بالعنصر محل الفحص يعتبر أقوى من الدليل الذي يرتبط بطريقة غير مباشرة، حيث أنه من الخطر أن يقبل المدقق دليل ليس له ارتباط بالعنصر محل الفحص، فمثلا القيام بعملية الجرد الفعلي تعتبر دليل على الوجود ولكن ليس دليل على ملكية المنشأة لذلك العنصر.

6- درجة إقناع القرينة: ليس من السهل أن تكون هناك قرينة حاسمة تؤدي إلى إقناع المدقق بدرجة تامة بدون وجود أي شك، لذلك يؤدي هذا الشيء إلى عدم وجود الإقناع التام لدى المدقق بدقة القوائم المالية، لذلك يجب على المدقق أن يبحث عن الأدلة التي توفر له درجة إقناع أكبر فيما يخص العنصر محل الفحص.

7- سلوك المراجع أثناء جمع الأدلة: من الضروري في عملية المراجعة استقلال المراجع وبعده التام عن جميع المؤثرات في جميع المراحل، لذا عليه أن يكون نزيها مستقلا محايدا في جمعه للأدلة وإلا فقدت موثوقيتها.

8- مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية التي تشتكي منها الأدلة: كلما توافرت ثقة المراجع في المصادر الخارجية التي حصل منها على إمامها بالمعلومات المطلوبة منها زادت

موثوقية الأدلة التي تدلي بها، وكذلك فإن استقلال المصادر الخارجية وعدم تحيزها لرغبات الغدارة يزيد من قوة الأدلة.¹

المبحث الرابع: العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وأدلة الإثبات

لقد أكدت مهنة المحاسبة والمراجعة من الناحية التاريخية على أهمية التأكيد على اداء عملية المراجعة وفق وسائل وطرق متعددة كالمتطلبات الصارمة للدخول والعمل في المهنة والحدود الدنيا للتأهيل والتدريب ووضع قواعد وآداب سلوك لا يجب الحياد عليها ووجود تنظيمات مهنية ولجان مكونة عن طريق تلك التنظيمات وأعضاء المهنة بالإضافة إلى تكوين لجان عمل لاقتراح التوصيات والتحسينات لتطوير وتعزيز جودة المراجعة، وجميع هذه الوسائل والآليات ما هي إلا حدود دنيا لجودة المراجعة إذ أن التمسك بهذه المعايير يعتبر بمثابة خط الدفاع الأول ضد كل مسؤوليات الإهمال والتقصير.

المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة

أولاً: تعريف جودة المراجعة

لقد ظهرت عدة مصطلحات في مجال المراجعة والتي تستخدم لوصف جودة عملية المراجعة منها جودة المراجعة Audi Quality رقابة الجودة Quality Control تأكيد الجودة Qualité Assurance ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص، وقد خلصت جمعية المحاسبين بهونج كونج Society Of Accoutrant Hong Kong إلى تعريف الجودة على أنها عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة المراجعة والتي يقوم بها المكتب نفسه أما رقابة الجودة فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة.²

¹ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سبق ذكره، ص ص 223-224 .

² عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2008.

وقد عرف Palm rose 1988 جودة المراجعة بأنها درجة الثقة التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية، وكما هو معروف بأن الهدف من المراجعة هو إعطاء الثقة في القوائم المالية ولهذا فإن جودة المراجعة هي احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية وهو ما يبين بأن هذا التعريف اعتمد على نتائج المراجعة المتمثلة في قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها لتعكس عملية جودة المراجعة.¹

و عرفها David son neu 1993 بأنها قدرة المراجع على اكتشاف واستبعاد الأخطاء والمخالفات الجوهرية في صافي الدخل الذي تفصح عنه القوائم المالية، وقد أكدت الدراسات أن فشل مراجع الحسابات في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية يمثل فشلا في عملية المراجعة.² و بالنسبة للباحثين الذين ربطوا بين جودة المراجعة ومدى التزام المراجع بالمعايير المهنية فقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم جودة المراجعة في المعيار رقم (220) حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة محل المراجعة للتحقق من أعمال المراجعة المنفذة تم أداؤها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.³

ومن العرض السابق يمكن القول بأن أفضل تعريف لمفهوم جودة المراجعة هو التزام مراجع الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني، فتعريف جودة المراجعة على أساس خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية يعتمد على إحدى نتائج الالتزام بالمعايير المهنية والقواعد وآداب السلوك المهني، ومن جهة أخرى فإن تعريف جودة المراجعة على أساس تخفيض الخطر الكلي للمراجعة تنقصه الدقة إلى حد ما لأن مفهوم خطر المراجعة يركز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه على أخطاء مراجع الحسابات.⁴

¹ Mahdi Salehi, & Al, **Review of international comparative management**, Volume11, N°05, 2010, p42.

² سمير محمد كامل عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد رقم 45، العدد رقم2، جويلية، 2008، ص7.

³ أحمد محمد نور وآخرون، دراسات مقدمة في مراجعة الحسابات، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007، ص07.

⁴ أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص11.

و لهذا يمكن الوصول إلى التعريف التالي لجودة المراجعة وهي أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية طبقا لمعايير المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية المكتشفة والعمل على تلبية احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.

ثانيا: أهمية جودة المراجعة

لقد واجهت مهنة المراجعة ضغوطا متزايدة في السنوات الأخيرة بسبب حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية وزيادة الدعاوي القضائية ضد المراجعين بعد تعرض الشركات الأمريكية للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من أكبر مكاتب المراجعة وللسيطرة على هذه الضغوط يجب الاهتمام بجودة المراجعة والتي تعتبر مطلبا لجميع أطراف عملية المراجعة (المراجع، الشركة محل المراجعة، المستفيدين من خدمات المراجعة، المنظمات المهنية) وتأتي أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية:¹

1- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية: تهدف معايير المراجعة إلى وضع مستويات للأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي المستقل وينجر على تقيد مراجع الحسابات بهذه المعايير ومستويات الأداء المهني الارتقاء بجودة الأداء المهني، وخصوصا معايير رقابة الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب المراجعة.

و قد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم جودة المراجعة في المعيار رقم (220) حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في مكتب المراجعة للتحقيق بأن أعمال المراجعة المنفذة قد تم أداؤها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبالتالي نجد هناك علاقة تبادلية بين جودة المراجعة والالتزام بالمعايير المهنية حيث أن أداء عملية المراجعة بمستوى جيد وملائم يؤكد تمسك المراجع بالمعايير المهنية ويؤدي إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية.²

¹ سمير كامل محمد، مرجع سبق ذكره، ص7.

² أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 7-8.

2- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية: إن جودة أداء المراجعة كوسيلة رقابية من الممكن أن تختلف من حيث أنها قدرة عملية المراجعة على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين، ويرجع السبب في ذلك إلى أن المراجعين ذوي الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية أفضل من المراجعين ذوي الجودة المنخفضة.

و هو ما أكدته لجنة Tread Way والتي أشارت إلى أن تحسين جودة المراجعة يزيد من اكتشاف الأخطاء ويحد من التحريف في القوائم المالية، و ينعكس هذا بالطبع على تدنئه تكاليف علاقة الوكالة القائمة بين المساهمين والإدارة.

3- تخفيض صراعات الوكالة: لقد ترتب على كبر حجم الشركات انفصال الملكية عن الإدارة مما شكل عدة أطراف تعرف بأصحاب المصالح في الشركات ومن منظور نظرية الوكالة فإنه يمكن تعريف العلاقة التي تقوم على الوكالة على أنها عقد يقوم من خلاله الأصيل بتعيين وكيل الإدارة لأداء خدمة ما لمصلحة الأصيل مع تفويض بعض سلطات القرارات للوكيل ،و عندما تتعارض مصالح الأصيل مع مصالح الوكيل فان الوكيل لا يعمل لتعظيم مصالح الأصيل ولتجنب أو تدنئه حدة تعارض المصالح بين الأصيل والوكيل فيقوم الأصيل ببناء نظام لمراقبة الوكيل ومراجعة القوائم المالية كوسيلة رقابية تعمل على تخفيض عدم تماثل المعلومات وتحمي مصالح الأصيل بالخصوص المساهمين والمساهمين المحتملين.

4- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات: لقد عرف Williamson الحوكمة بأنها إستراتيجية تتبناها الشركة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية ضمن منظور أخلاقي ينشأ من داخلها باعتبارها شخصية معنوية وقائمة بذاتها ولها هيكل إداري وأنظمة ولوائح داخلية تكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدراتها الذاتية وبعيدا عن تسلط أي فرد فيها وبالقدر الذي لا يضر بمصالح الفئات الأخرى ذات العلاقة.

5- أداة تنافسية جيدة: إن المنافسة على الأتعاب تعد أحد المخاطر التي تهدد مهنة المراجعة وهذا لتأثيرها على استقلال المراجعين ونطاق إجراءات المراجعة ومن ثم جودة المراجعة، إن الحد من مخاطر المراجعة وزيادة جودة عملية المراجعة يؤدي إلى زيادة القيمة المضافة والتي تعبر عن زيادة الثقة في تقارير المراجعة وزيادة درجة الاعتماد على القوائم المالية مما يؤدي إلى زيادة دور مهنة المراجعة في عملية توجيه الاستثمار وتخصيص هذه الإستثمارات بين المجالات المختلفة في المجتمع وبالتالي المساهمة في تحقيق الإستغلال الأمثل لموارد المجتمع ومن جهة أخرى فإن الارتقاء بجودة عملية المراجعة يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية لمهنة المراجعة.¹

6- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصادقية القوائم المالية: يعتبر الإهتمام بجودة المراجعة ذو أهمية كبيرة في إضفاء الثقة على تقارير المراجعة وبالتالي الدور الذي تلعبه هذه التقارير في دعم مصادقية القوائم المالية والتي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهمة بعملية المراجعة.

وقد أوضحت إحدى الدراسات أن صدق تقارير مكتب المراجعة يعبر عن جودة المراجعة في زيادة محتواها بالنسبة للمستثمرين على نحو يترتب عليه جعل هذه التقارير أكثر فائدة في مجال الاعتماد عليها لاتخاذ قرارات الإستثمار في الأوراق المالية الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة.

كما تلعب مهنة المحاسبة والمراجعة دورا هاما في رفع كفاءة أسواق رأس المال والتأثير على قرارات الاستثمار وذلك من خلال القوائم المالية حيث توفر هذه القوائم والتقارير المالية المعلومات الصحيحة والكافية للمستثمرين في الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية على أسس موضوعية بعيدا عن المضاربة والشائعات.

ثالثا: أهداف جودة المراجعة

هناك عدة أهداف لجودة المراجعة يمكن إيجازها كما يلي:²

¹ أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص38.

² رلى نعيم حسني دهمش، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن، دراسة ميدانية، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد رقم 94، دون سنة نشر، ص27.

- ❖ توفر إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة المراجعة؛
- ❖ توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة وبالالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية؛
- ❖ كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل؛
- ❖ تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام؛
- ❖ تساعد على زيادة وتحسين معنويات أعضاء مكتب المراجعة وترفع من روحهم المعنوية؛
- ❖ تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منها يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة؛

المطلب الثاني: استقلالية عمل مراجع الحسابات

أولاً: تعريف استقلالية المراجع الخارجي

تعد استقلالية المراجع الخارجي من المقومات الجوهرية اللازمة لتمكينه من أداء دوره والتعبير عن رأيه المهني المحايد والكفاء بحرية تامة، دون أن يكون لأي قيود أو عوائق شخصية أو مؤثرات خارجية أو تنظيمية تأثيرات سلبية على أدائه المهني، مما يعزز من قدرته على الإفصاح عن رأيه المهني بمنأى عن أي مصلحة ذاتية أو تحيز أو مجاملة قد تضعف الثقة في مضمون تقريره وتعد خاصية الاستقلالية من كبريات القيم المتأصلة في المهنة المراجعة الخارجية، وتعادل في جوهرها قيمة الكرامة كخاصية هامة في زيادة ثقة المستخدمين للمعلومات المحاسبية المراجعة في تقرير المراجع الذي يعد غير ذي قيمة في حالة عدم توافر عنصر الاستقلالية.¹

¹ أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1999، ص 42.

قد أوضحت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أنه لا توجد درجات في عدم الاستقلالية، فالمراجع إما أن يكون مستقلاً وإما أن يكون غير مستقل، كما أوصت تلك اللجنة أنه في الحالات التي يمتنع فيها المراجع عن إبداء الرأي في القوائم المالية بسبب عدم توافر معيار الاستقلالية، فإنه ينبغي عليه أن يشير إلى ذلك صراحة في كل صفحة من صفحات القوائم المالية وذلك لتمييز حالات الامتناع الأخرى.¹

وقد أثار معيار استقلالية المراجع الخارجي وحياده كثيراً من الجدل والنقاش بين المهنيين والأكاديميين وغيرهم من المهتمين بأعمال المهنة، وذلك نظراً لصعوبة وضع تعريف دقيق وموحد لمفهوم الاستقلالية نتيجة ارتباط ذلك المفهوم بالحالة الذهنية والخلقية للمراجع وذلك بالإضافة إلى أن العلاقات المالية التي تربط المراجع بالمنشأة التي يراجع حساباتها، وما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية قد يثير شكوك الغير الذين لا يدركون أهمية حيادية تلك المعلومات ولا الضوابط المهنية الموضوعية على استخدامها حول استقلالية المراجع وحياده.²

وهذا ما نلمسه فيما يلي حيث سنجد تعدداً وتنوعاً في التعريفات التي حولت الإحاطة بمفهوم استقلالية المراجع الخارجي.

عرف جربوع استقلالية المراجع الخارجية، علي أنه التزام المراجع الخارجي بالعدالة اتجاه الشركة التي يراجع حساباتها، وملاك المشروع من المساهمين والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية المنشورة، وكل من له علاقة بها.³

ويرى سعود أن معني الاستقلالية هو أن يكون المراجع مستقلاً في رأيه تمام الاستقلال عن الأشخاص الخاضعين لمراجعته، ويجب عليه ألا يغير من حكمه تبعاً لأهواء الشركة الخاضعة للمراجعة، وهذا يعني أن يكون المراجع متحرراً من أهوائه ونزواته ومصالحه الشخصية.⁴

¹ المرجع السابق.

² المرجع السابق، ص 42-43.

³ يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 14.

⁴ سعود مسعود الهلولي، معايير استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة بين المملكة السعودية ودولة الكويت، الإدارة العامة، العدد السابع، السعودية، 1991، ص 165.

أما القاضي فيري أن استقلالية المراجع تعني عدم وجود مصالح مادية أو غير مادية بين المراجع والمنشأة الخاضعة للمراجع تعني عدم وجود مصالح مادية أو غير مادية بين المراجع والمنشأة الخاضعة للمراجعة من جهة، وعدم ممارسة أي ضغوط أو تدخل في عمل المراجعة من قبل المنشأة أو أي جهة أخرى من جهة ثانية.¹

و تعتبر استقلالية المراجع الحجر الأساسي لبناء شخصية المراجع وهذا ما أكدت عليه معايير المراجعة المتعارف عليها بأن المراجع أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره خلال مراحل عملية المراجعة، وقد تضمن المعيار الثاني من معايير المراجعة العشر المتعارف عليها GAAS التي صدرت عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICA التأكيد على استقلالية المراجع علي نحو التالي "يجب أن يتوفر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل الاستقلال الذهني"،² كما تضمن دليل آداب سلوك المهنة الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي مزيد من الإرشادات اللازمة لمساعدة تلك المكاتب في المحافظة علي الاستقلال في المظهر.³

و قد أكد المشرع الجزائري علي أهمية استقلال مراجعي الحسابات حيث جاء في مادة (16) من القانون رقم 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لضمان ممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية يتحقق من خلال:⁴

❖ عدم القيام بأي نشاط تجاري بصفة تاجر لاسيما علي شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية كمهنة؛

❖ عدم القيام بأي وظيفة بأجر يترتب عليها نشؤ صلة خضوع قانوني ماعدا مهام التعليم والبحث في ميدان المحاسبة بصفة تعاقدية ومكملة حسب التشريع المعمول به أو في الحالات المنصوص عليها في المادتين 12 و 13 من هذا القانون؛

¹ حسين القاضي، أثر استخدام الحاسوب في المعايير المقبولة عموما، اريد البحوث والدراسات، المجلد الثاني، العدد الأول، 1991، ص 8.

² أمين السيد أحمد لطفي (3)، مرجع سابق، ص 228.

³ أمين السيد أحمد لطفي (1)، مرجع سابق، ص 110.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 91-08 مؤرخ في 1991/04/27، العدد 20، المادة 16، ص 653.

كما جاء في المادة (17) من القانون سالف الذكر عدم جواز قيام الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بتقديم أي خبرة أو استشارة لصالح مؤسسات يملكون فيها حصصا ولو بصفة غير مباشرة، كما أكد المشرع الجزائري علي أهمية استقلال مراجع الحسابات حيث ورد في المادة (30) من نفس القانون بأن تعيين محافظ الحسابات يتم عن طريق الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعدم موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية، كما أوضحت المادة (44) من نفس القانون علي أن تحديد أتعاب محافظ الحسابات يتم عن طريق الجمعية العمومية مع محافظي الحسابات وفقا للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية في إطار التشريع المعمول به.¹

كما حرص المشرع الجزائري علي تدعيم استقلالية المراجع حيث جاء في المادة (33) من القانون السالف الذكر بأنه لا يمكن للأشخاص الذين تلقوا من شركة أو هيئة خلال السنوات الثلاث الأخيرة أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى لاسيما في شكل قروض أو ضمانات أن يعينوا محافظي حسابات في الشركة أو الهيئة نفسها، كما جاء في المادة (34) من القانون سالف الذكر بأنه يمنع محافظ الحسابات من الآتي:²

- ❖ أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
- ❖ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- ❖ شغله منصبا بأجر في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد وكالة؛

كما حرص المشرع الجزائري علي ضمان استقلال مراجع الحسابات من خلال تحديده لفترة قصوى للارتباط بين مكتب المراجعة والمؤسسة محل المراجعة من خلال ما جاء في المادة (31) من القانون السالف الذكر بأنه تدوم فترة وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد لمرة واحدة، علي أنه يمكن الارتباط بين المؤسسة محل المراجعة ومحافظ الحسابات بعد مرور ثلاث سنوات بعد فترة وكالتين.³

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص ص 655-656.

² نفس المرجع، ص 655.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 655.

ثانيا: أبعاد استقلالية المراجع الخارجي

إن علاقة المراجع الخارجي بالشركة محل المراجعة قد تتأثر بكثير من العوامل أهمها الضغوط المادية، الالتزامات الاجتماعية، العلاقات الشخصية، أمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المراجع وهي:

أ- الاستقلالية في إعداد برنامج المراجعة: تعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات وحجم العمل المطلوب أدائه، وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة، ويتضمن ذلك عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة، وكذلك عدم تدخل الإدارة في تعديل الإجراءات التي حددها المراجع، أو التأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد ببرنامج المراجعة.

ب- الاستقلالية في مجال الفحص: وتعني ذلك بعد المراجع عن أي تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص، ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- 1- حق المراجع الكامل في الفحص، والاطلاع على جميع سجلات الشركة؛
- 2- التعاون المثمر والفعال بين العاملين بالشركة خلال عمليات الفحص وأداء الاختبارات؛
- 3- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمستندات التي تخضع للمراجعة، أو محاولة إرغام المراجع على قبول بعض المستندات دون مراجعة وتدقيق؛
- 4- البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة التي تؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي؛

ج- الاستقلالية في مجال إعداد التقرير: وتعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط بهدف التأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي بشأن القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- 1- ضمان عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير؛

- 2- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمراجع والمرفق مع القوائم المالية على الرغم من وجودها في تقارير أخرى قد تكون غير رسمية؛
- 3- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحتمل أكثر من معنى سواء بقصد أو بدون قصد وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في تقرير المراجعة؛
- 4- ضمان عدم وجود تدخل فيما يتعلق بتحديد المراجع لمحتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل المراجعة؛
- وتجدر الملاحظة هنا أنه يمكن استخدام هذه الأبعاد لقياس أو كشف مدى استقلالية المراجع الخارجي.¹

ثالثاً: معايير استقلالية المراجع الخارجي

في هذا الإطار قام عباس بدراسة توصل فيها إلى أن أهم العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي تتمثل في:

- 1- الخدمات الاستشارية للإدارة؛
 - 2- حجم مكتب المراجعة؛
 - 3- المنافسة بين مكاتب المراجعة؛
 - 4- الوقت المستغرق في تنفيذ عملية المراجعة؛
 - 5- الاستقامة المهنية؛
- وقد بينت هذه الدراسة أن كل عامل من العوامل السابقة له تأثير إيجابي وسلبى على استقلالية المراجع الخارجي، حيث قد تتشابك هذه الآثار، ويصعب تحديد الأثر النهائي لكل منها على الإستقلالية. وفي دراسة قام بها أبو بكر وآخرون (Abu baker et 2005) بهدف تحديد العوامل المؤثرة في استقلالية المراجعين الخارجيين من وجهة نظر الموظفين المسؤولين عن الإقراض وقد تكونت عينة الدراسة من (86) موظفاً في مصارف تجارية ماليزية وأظهرت نتائج الدراسة وجود

¹ Mautz, R, k and H.A.Sharaf, the philosophy of auditing. American accounting Association.N.g.1961.pp.232-329.

شركات مراجعة صغيرة تتولى عملية المراجعة ضمن بيئة تنافسية عالية مما يؤثر سلباً على استقلالية المراجع الخارجي، وكذلك وجود شركات مراجعة تقدم خدمات استشارية لعملائها لفترة طويلة، إضافة إلى وجود أتعاب مراجعة مرتفعة، وعدم وجود مجلس مراجعة رقابي يقوم بضبط عملية مراجعة الحسابات. كما أظهرت الدراسة أن من بين أهم العوامل التي تؤثر في استقلالية المراجع الخارجي: حجم شركة المراجعة تليها المنافسة بين شركات المراجعة ثم عدم وجود مجلس للمراجعة، وأخيراً حجم الأتعاب.¹

¹ Abu Baker, Abdul rahim & Abdul Rashid, Hafiz, (2005), **Factors Influencing Auditor Independence :Malaysian Loan Officers Perceptions. Managerial Accounting Journal**, vol.20, N°08.

خلاصة

تم من خلال هذا الفصل التعرف على ماهية أدلة الإثبات في المراجعة، وذلك من خلال ثلاثة مباحث رئيسية، من خلال "ماهية أدلة الإثبات في المراجعة" التي توصلنا فيها إلى أن أدلة الإثبات عبارة عن تلك المعلومات التي يحصل عليها المراجع الخارجي، والتي تتعلق بعمليات الشركة محل المراجعة للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، أما في "إجراءات جمع أدلة الإثبات" فقد تم التعرف على مختلف أنواع الإجراءات التي يتم بموجبها جمع أدلة الإثبات إلا أنها تختلف من حيث مدى حجيتها، قوتها، ودرجة الاعتماد عليها في عملية المراجعة، وفي الأخير في "تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات في المراجعة" التعرف على أسلوب العينات والكيفية التي يقوم من خلالها المراجع الخارجي بتحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية حول أثر كفاية و

ملائمة أولاد الإقبات على

المرحلة الخارجية

تمهيد:

بعد استيفائنا للجانب النظري من البحث، والذي تطرقنا من خلاله إلى الخلفية النظرية لموضوع الدراسة، يكون من المناسب تقديم دراسة ميدانية لمعالجة الأفكار النظرية في الواقع العملي، حيث أن عملية التنظير قد عرفت تطورا كبيرا فإنه أصبح أكثر أهمية تطبيق الأفكار النظرية في ميدان العمل والإستفادة منها، لذلك فالهدف من الدراسة الميدانية التعرف على اثر كفاية و ملائمة ادلة الاثبات على المراجعة الخارجية، من خلال توجيه الإستبيان نحو عينة الدراسة التي تتمثل في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. وسنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية، من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: تحليل النتائج وإختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

سيتم إيضاح الجانب التنظيمي للدراسة الميدانية، حيث يتم التطرق لتخطيط وتصميم أداة الدراسة، لننتقل بعدها لإبراز أساليب المعالجة الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات المجمعة، وأخيرا إجراء اختبار لأداة الدراسة للتأكد من مدى صدقها و ثباتها.

المطلب الأول: تخطيط و تصميم أداء الدراسة

سننتقل إلى مجتمع وعينة الدراسة بالإضافة إلى نوع الأداة التي استخدمت في جمع البيانات وكذا المحاور التي تغطيها.

1-مجتمع وعينة الدراسة:

❖مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث يشكلون أصحاب مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، وقد تم إدخال الخبراء المحاسبون كونهم يعدون بالضرورة محافظي حسابات، ونظرا لصغر حجم مجتمع الدراسة في ولاية جيجل تم اللجوء إلى بعض ولايات الوطن (قسنطينة و عنابة و بسكرة)، حتى تكون هذه الدراسة شاملة نوعا ما وذات مصداقية أكبر ويمكن الحكم من خلالها على موضوع الدراسة.

❖عينة الدراسة:

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع (37) إستمارة لكن لم يتم استرجاع سوى (30) منها، وبذلك تشكلت عينة الدراسة من (30) محافظ حسابات وخبير محاسبي، والجدول الموالي يوضح الاستبيانات الموزعة على مجتمع الدراسة:

جدول رقم (01): الاستبيانات الموزعة والمسترجعة من عينة الدراسة

الاستبانة	التوزيع التكراري	النسبة
الإستبانات المسترجعة	30	81.08%
الإستبانات غير المسترجعة	7	18.92%
الإستبانات الكلية	37	100%

المصدر: من إعداد الطالبين.

2- أداة الدراسة:

بغرض إكمال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والإلمام بجوانب الموضوع من الناحية العملية ثم الاستعانة بالاستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات وهذا لأهمية هذه الأخيرة كونها تعتبر

أداة مضبوطة ومنظمة لجمع بيانات الدراسة من خلال صياغة نموذج من الأسئلة موجهة لأفراد عينة الدراسة.

حيث تم تقسيم الإستبيان إلى قسمين:

❖ **القسم الأول:** يتكون من البيانات الشخصية لمجتمع الدراسة و يشمل الجنس، العمر، الوظيفة الخبرة المهنية والمؤهل العلمي.

❖ **القسم الثاني:** يتناول توجهات أفراد عينة الدراسة حول أثر كفاية وملاءمة أدلة الاثبات في تحسين أداء مراجعي الحسابات، وتم تقسيمه الى أربعة محاور كالتالي:

- **المحور الأول:**تناول تحديد كفاية ادلة الاثبات في المراجعة الخارجية و يتكون من(10) فقرات.

- **المحور الثاني:** تناول تحديد ملائمة أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية ويتكون من(12) فقرة.

- **المحور الثالث:** تناول أنواع أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية ويتكون من(12) فقرة.

- **المحور الرابع:**تناولنا فيه أداء مراجع الحسابات الخارجي و يتكون من(10) فقرات.

وقد صمم الإستبيان وفقا لمقياس ليكارت (LIKERT) الخماسي والموزعة كما يلي:

الجدول رقم (02) توزيع درجات عبارات المحاور لمقياس ليكارت الخماسي:

موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبين.

وقد تم الإعتماد في إعداد الإستبيان على الشكل المغلق، الذي يعتمد على طرح عبارات لها إجابات محددة.

المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات الم جمعة تم إستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (STATISTICAL PACKAGE FOR SOCIAL SCIENCES)، والذي يرمز له اختصارا (SPSS)، وهو برنامج يحتوي على مجموعة كبيرة من الإختبارات الإحصائية التي تتدرج ضمن الإحصاء الوصفي مثل التكرارات، المتوسطات والانحرافات المعيارية ...إلخ، وضمن الإحصاء الاستدلالي مثل معاملات الارتباط، التباين الأحادي ...إلخ.

1- المدى:

وقمنا بحساب المدى بين أكبر وأصغر قيمة لدرجات مقياس ليكارت الخماسي (4=1-5)، حيث تمثل 5 عدد الدرجات، وبحسب طول الفئة على النحو التالي:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{المدى}}{\text{عدد الفئات}}$$

$$5/4 =$$

$$0.8 =$$

وهكذا يصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): جدول التوزيع لسلم ليكارت

الفئة	[1.80-1]	[2.6-1.80]	[3.40-2.6]	[4.2-3.40]	[5-4.2]
الدرجة	1	2	3	4	5
درجة الموافقة	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبين.

2- النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض

معرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الاستفادة منها في وصف عينة الدراسة.

3- ألفا كرونباخ (Crambach'Alpha): لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

4- الانحراف المعياري: يعتبر من أكثر مقاييس التشتت أهمية لأنه مفهوم جبري محدد بدقة ومن

أقواها حساسية وأكثرها شيوعا، والفكرة الأساسية له هي أنه بدلا من إهمال الإشارات الجبرية، وعند

حساب الانحراف المتوسط نحاول التخلص من تلك الإشارات بطريقة أكثر صلاحية، وذلك بتربيع

الانحرافات وبحسب بالعلاقة التالية:

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum ni (xi - \bar{x})^2}{N}}$$

5- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient): لقياس درجة الارتباط يقوم هذا

الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق

البنائي للاستبانة، تم استخدامه كذلك في نماذج الإنحدار.

6- اختبار (T) في حالة عينة واحدة (T-Test): لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى الدرجة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك، وقد تم استخدام هذا الاختبار للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.

7- اختبار تحليل التباين الأحادي- ذو الاتجاه الواحد One Way Analysis of A NOVA (variance): لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعات البيانات.

8- اختبار (T-Test) للعينة المستقلة: لمعرفة الفروق في حالة الأسئلة التي تحتوي على خيارين الإجابة.

9- اختبار التوزيع الطبيعي: لمعرفة نوع البيانات هل تتبع توزيع طبيعي أو لا.

المطلب الثالث: اختبار أداة الدراسة

سيتم دراسة الصدق الظاهر والبنائي لأداة الدراسة (الإستبيان)، وكذا دراسة ثباتها وهذا على النحو التالي:

أولاً: صدق أداة الدراسة (الإستبيان)

يقصد بصدق أداة الدراسة "شمول الإستمارة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها"، وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال الصدق الظاهري والبنائي.

1- الصدق الظاهري للأداة (صدق المحكمين):

لاظهار الصدق الظاهري للأداة تم عرض الاستبيان على مجموعة من الاساتذة بكلية العلوم التجارية الاقتصادية و علوم التسيير بولاية جيجل. (انظر الملحق 02).

2- صدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبانة (الصدق البنائي):

بعد التأكد من الصدق الظاهري لأهداف الدراسة، تم توزيع الإستبيان على عينة الدراسة البالغة (30)، وقد قمنا بحساب الاتساق الداخلي للإستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابع له كالتالي:

❖ الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: تحديد كفاية ادلة الاثبات في المراجعة الخارجية.

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم 04): الصدق الداخلي لفقرات المحور الاول.

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يساعد تقييم نظام الرقابة الداخلية مراجعي الحسابات في تحديد كمية أدلة الاثبات الواجب استعمالها.	0.184	0.329
02	يجمع مراجعوا الحسابات الخارجيين أدلة اثبات اكبر حول العناصر التي تكون محل شك او اخطاء أكبر.	0.394	0.031
03	يختار المراجعون الخارجيون دليل الاثبات الأقل تكلفة و الأكثر اقناعا.	0.681	0.000
04	اذا توفر للمراجعين الخارجيين اكثر من وسيلة اثبات في المراجعة الخارجية فانهم يختارون الأقل تكلفة.	0.733	0.000
05	يوازن مراجعوا الحسابات عند جمعهم لادلة الاثبات بين تكلفة الحصول على الدليل و المنفعة المحصلة منه.	0.433	0.017
06	عندما تزداد الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص فان المراجعين الخارجيين يقومون بجمع اكبر عدد ممكن من ادلة الإثبات.	0.502	0.005
07	الحكم الشخصي هو الذي يحدد الأهمية النسبية لكل عنصر محل محل الفحص في المراجعة الخارجية.	0.457	0.011
08	طبيعة العناصر محل الفحص تفرض على مراجعي الحسابات الإكثار من ادلة الاثبات المستعملة.	0.423	0.020
09	يلجا مراجعوا الحسابات الى جمع عدد اكبر من الأدلة اذا تعلق الامر بعناصر معرضة بكثرة للتلاعبات.	0.624	0.000
10	يحرص مراجعوا الحسابات على جمع أدلة اثبات كافية لتحقيق أهداف الفحص.	0.194	0.304

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أن القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لأغلب فقرات المحور الأول هي قيم موجبة مما يدل أن أغلب فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

ب- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني (تحديد ملائمة ادلة الاثبات في المراجعة):

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم (05): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني.

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يراعي المراجعون الخارجيون النزاهة في جمعهم للأدلة.	0.488	0.006
02	يراعي المراجعون الخارجيون الاستقلالية في جمعهم للأدلة.	0.463	0.010
03	يراعي المراجعون الخارجيون الحياد في جمعهم للأدلة.	0.561	0.001
04	الأدلة التي يحصل عليها مراجعوا الحسابات بأنفسهم تكون ذات ثقة أكبر من التي يحصلون عليها من الغير.	0.466	0.010
05	يعتمد مراجعوا الحسابات على الأدلة المكتوبة أكثر من الأدلة الشفهية.	0.421	0.020
06	الأدلة التي يحصل عليها مراجعوا الحسابات من خارج الشركة تكون ذات ثقة أكبر من التي يحصلون عليها من داخل الشركة.	0.408	0.025
07	عندما يكون نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة فعال فإن أدلة الاثبات تنال ثقة أكبر بالنسبة للمراجعين الخارجيين.	0.253	0.178
08	يحرص مراجعوا الحسابات على الحصول على أدلة الإثبات في الوقت المناسب.	0.467	0.009
09	يحرص مراجعوا الحسابات على جمع أدلة الإثبات التي ترتبط أكثر بالعنصر محل الفحص.	0.579	0.001
10	يقوم المراجعون الخارجيون عند جمعهم أدلة الإثبات بمراعاة قواعد كل اجراء يستخدمونه.	0.367	0.046
11	يقوم مراجعوا الحسابات بإجراء فحوصات إضافية عند تعارض الأدلة.	0.428	0.018
12	توافق الأدلة التي يحصل عليها المراجعون من مصادر مختلفة يعتبر دليلا إضافيا.	0.530	0.003

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أن القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لأغلب فقرات المحور الثاني هي قيم موجبة مما يدل أن أغلب فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

ج- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (انواع ادلة الاثبات):

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم (06): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث.

الرقم	العبرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	التحقق من ملكية الأصل و تقييمها يحتاج إلى الوجود الفعلي.	0.180	0.341
02	تعتبر مشاهدة المراجعين الخارجيين لأصول الشركة دليلاً على وجودها فعلاً.	0.377	0.040
03	يستخدم المراجعون الخارجيون أسلوب المصادقات للتحقق من بعض أرصدة الشركة محل المراجعة.	0.358	0.052
04	يعتمد مراجعوا الحسابات المستندات بكثرة كأدلة اثبات عند قيامهم بعملية المراجعة.	0.583	0.001
05	تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسات.	0.645	0.000
06	يستعمل المراجعون الخارجيون أسلوب المصادقات للتحقق من صحة أرصدة حسابات العملاء المدينين و الشهادات الواردة من البنوك و التي تتضمن أرصدة المؤسسات لديها.	0.663	0.000
07	يقوم المراجعون الخارجيون بتحليل الوضعية المالية للمؤسسات باستخدام النسب المالية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها.	0.345	0.062
08	وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يقلل من نسبة الاختبارات التي يقوم بها المراجعون الخارجيون.	0.539	0.002
09	تستمد قوة القرينة أو الدليل من قوة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات محل المراجعة.	0.235	0.211

10	يقوم المراجعون الخارجيون بالتأكد من صحة الأرصدة من الناحية الحسابية و إستعمالها كدليل لعملية المراجعة.	0.283	0.129
11	يقوم المراجعون الخارجيون بتوجيه أسئلة شفوية أو كتابية للعملاء للتأكد من عمليات خاصة.	0.498	0.005
12	يلجأ المراجعون الخارجيون الى الإستفسار من العملاء لنزع الغموض عن العمليات المتعلقة بالدورة المحاسبية.	0.517	0.003

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أن القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لأغلب فقرات المحور الثالث هي قيم موجبة مما يدل أن أغلب فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

د- الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع (اداء مراجع الحسابات الخارجي):

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم (07): الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع.

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يلتزم المراجعون عند أدائهم للمهام في مراجعة الحسابات بمعايير المراجعة.	0.619	0.000
02	يلتزم المراجعون عند أدائهم لمهامهم بإجراءات المراجعة.	0.679	0.000
03	يلتزم المراجعون عند تأدية مهام المراجعة بأخلاقيات و أداب المهنة.	0.614	0.000
04	يقوم المراجعون الخارجيون باكتشاف الأخطاء المرتكبة و الموجودة في القوائم المالية.	0.147	0.439
05	أعمال مراجعي الحسابات تساهم في تحسين جودة المعلومات المالية للمؤسسات محل الفحص.	0.387	0.035
06	يقدم المراجعون الخارجيون تقارير تساهم في زيادة الثقة و المصداقية بين الاطراف ذات المصلحة في القوائم المالية.	0.567	0.001
07	تقارير المراجعين تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على	0.501	0.005

		إتخاذ القرار.	
0.105	0.302	تقارير المراجعين الخارجيين تساهم في التنبؤ بالمستقبل و عدم الوقوع في نفس الاخطاء مجددا.	08
0.066	0.339	تساهم أعمال المراجعين في تدنية فجوة التوقعات الخاصة بالمراجعة الخارجية.	09
0.008	0.472	لا تلجأ المؤسسات بكثرة الى الخبرة المضادة بعد إنتهاء مراجعي الحسابات من عملهم.	10

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أن معظم القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات المحور الرابع هي أغلبها قيم موجبة مما يدل أن أغلب فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ الصدق الداخلي لجميع محاور الدراسة:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، والجدول التالي بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة:

الجدول رقم (08): معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي

لفقرات الاستبانة.

المحاور	معامل الارتباط بالمعدل الكلي	مستوى الدلالة
المحور الأول	0.485	0.007
المحور الثاني	0.807	0.000
المحور الثالث	0.567	0.001
المحور الرابع	0.526	0.003

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور هي أقل من 0.05. كما أن معاملات الارتباط موجبة مما يدل على أن محاور الإستبيان صالحة لقياس ماوضعت لقياسه.

ثانيا: ثبات أداة الدراسة

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وللتحقق من ثبات الاستبيان تم قياس معامل "ألفا كرونباخ" والذي يأخذ قيم تتراوح ما بين الصفر والواحد الصحيح، حيث أنه كلما اقتربت قيمته من الواحد كان الثبات مرتفعاً، وكلما اقترب من الصفر كان الثبات منخفضاً، ويوضح الجدول رقم (09) معاملات الثبات.

الجدول رقم (09): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور أداة الدراسة.

محاور الاستبيان	عدد العبارات	ثبات المحاور
المحور الأول	10	0.622
المحور الثاني	12	0.631
المحور الثالث	12	0.627
المحور الرابع	10	0.622
معدل الثبات العام	44	0.721

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أن معاملات الثبات الخاصة بكل المحاور تزيد عن النسبة المقبولة إحصائياً والبالغة 0.6، وبهذا نكون قد تأكدنا من صدق وثبات الاستبانة، وبالتالي قابلة للدراسة والتحليل.

المبحث الثاني: تحليل النتائج و اختبار الفرضيات

نرمي من خلال هذا المبحث إلى التعرف على الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، مع اختبار التوزيع الطبيعي وكذلك تحليل فقرات وفرضيات الدراسة.

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

يتضمن الجزء الأول من الاستبيان بيانات موضوعية، نوعية وكمية متعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفية، وسيتم التطرق لها وتحليلها.

أولاً: العمر

يبين الجدول أدناه توزيع أفراد العينة حسب العمر:

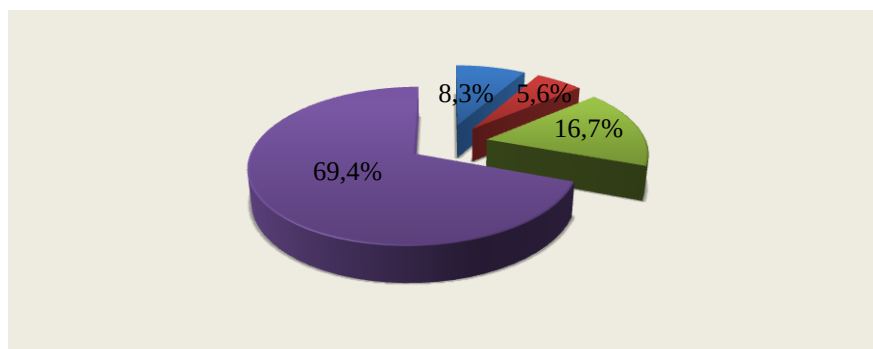
الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر.

فئة العمر	التكرار	النسبة المئوية
من 25 سنة الى 29 سنة	1	3.3%
من 30 سنة الى 34 سنة	3	10%
من 35 سنة الى 39 سنة	0	0%
من 40 سنة الى 44 سنة	11	36.7%
من 45 سنة فما فوق	15	50%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أن أكبر فئة عمرية لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين هي التي تنتمي إلى المجال من 45 سنة فأكثر ، بتكرار مقداره 15 فردا ونسبة مئوية %، تليها الفئة التي تنتمي إلى المجال من [40 سنة- 44 سنة] بتكرار مقداره 11 فردا ونسبة مئوية 36.7%، ثم الفئة العمرية التي تنتمي الى المجال [30 سنة- 34 سنة] بتكرار 3 أفراد ونسبة مئوية 10%، ثم الفئة العمرية [25 سنة- 29 سنة] فرد واحد و نسبة مئوية 3.3%، آخر مرتبة كانت للفئة العمرية التي تنتمي إلى المجال من [35 سنة - 39 سنة] بعدد أفراد يساوي 0 ونسبة 0%، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (01): نسبة توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج EXCEL.

ثانيا: الوظيفة

يوضح الجدول الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة:

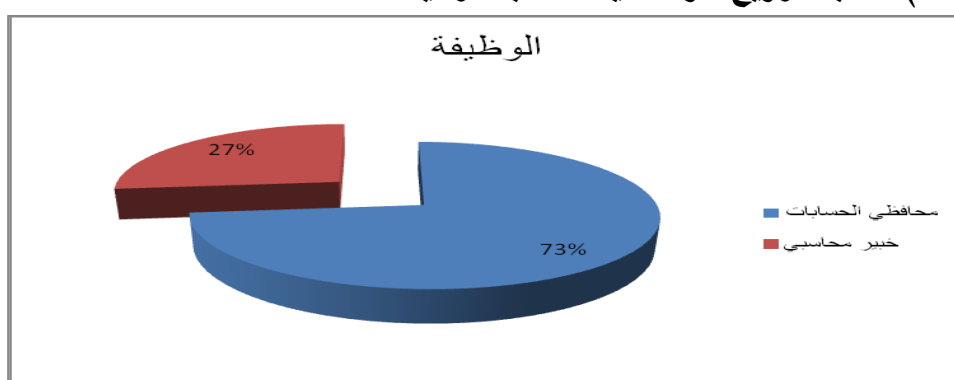
الجدول رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
---------	---------	----------------

محافظ الحسابات	22	73.3%
خبير محاسبي	08	26.7%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد العينة تمثل محافظي الحسابات بتكرار 22 فردا ونسبة مئوية 73.3% إذ يمثل هؤلاء العينة المستهدفة لتحقيق أهداف الدراسة، وفي المرتبة الثانية نجد الخبراء المحاسبين بتكرار 08 أفراد ونسبة مئوية 26.7%، ويوضح الشكل الموالي هذا التوزيع: الشكل رقم (02): نسبة توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج EXCEL.

ثالثا: المستوى التعليمي

فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي:

الجدول رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي.

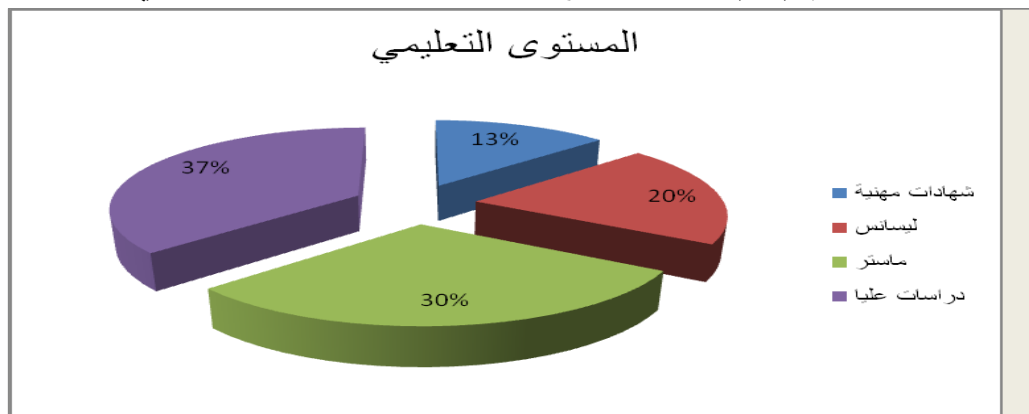
المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
شهادة مهنية	4	13.3%
ليسانس	6	20%
ماستر	09	30%
دراسات عليا	11	36.67%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من الجدول أن المؤهل العلمي أو المستوى التعليمي يعد مرتفع، حيث كانت الأغلبية من يحملون درجة دراسات عليا بما نسبته 36.67% بتكرار (11)، يليهم 9 أفراد حاملين لشهادة ماستر أ بما نسبته 30% متبوعة بفئة شهادة ليسانس بنسبة 20% بتكرار (6)، أما الشهادات المهنية

فجاءت في اخر الترتيب بنسبة مئوية 13.3 و تكرار قدره (4)، والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي:

الشكل رقم (03): نسبة توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج EXCEL.

رابعاً: الخبرة المهنية

وتشمل على توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية:

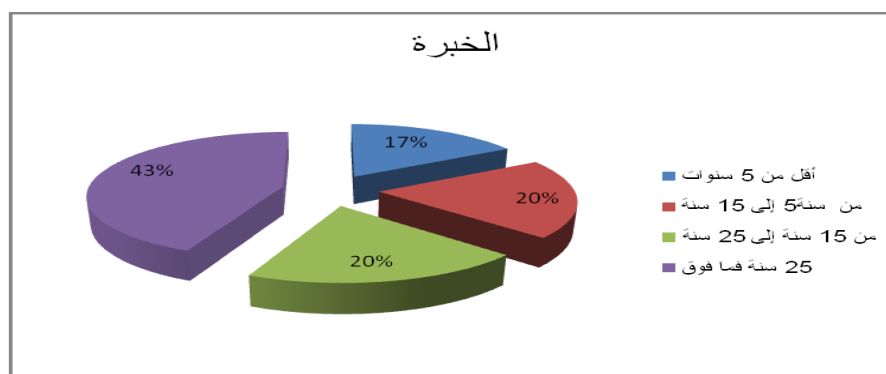
الجدول رقم (13): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية.

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	5	16.7%
من 5 سنوات إلى 15 سنة	06	20%
من 15 سنة إلى 25 سنة	6	20%
أكثر من 25 سنة	13	43.3%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج SPSS.

نلاحظ من الجدول أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة من 25 سنة فأكثر حيث بلغ عدد أفراد هذه الفئة 13 فرداً أي ما نسبته 43.3% من مفردات العينة، في حين تساوت الفئة من 15 إلى 25 سنة خبرة بتكرار 06 أفراد بنسبة مئوية 20% ، و الفئة من 5 إلى 15 سنة ، آخر مرتبة كانت فئة أقل من 5 سنوات بتكرار 05 أفراد أي بنسبة 16.7%، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (04): نسبة توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج EXCEL.

المطلب الثاني: تحليل فقرات و فرضيات الدراسة

أولاً: تحليل فقرات الإستبانة

لتحليل البيانات تم استخدام اختبار T، وهذا لمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة، حيث سنقوم بداية بتحديد المتوسط الحسابي للفقرة، ثم قيمة t المحسوبة ومقارنتها مع قيمة t الجدولية، إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والقيمة الاحتمالية أصغر من 0.05 نقبل الفقرة، أما في حالة العكس فهذا يعني أن إجابات أفراد العينة تؤول نحو الرفض. ويتم تحديد المجال الذي ينتمي إليه المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، أما إذا كان المتوسط الحسابي ينتمي إلى المجال المتوسط، فإن القرار النهائي يتم أخذه على أساس قيمة t المحسوبة والقيمة الاحتمالية.

1- تحليل فقرات المحور الأول: تحديد كفاية ادلة الاثبات في المراجعة الخارجية

تم تحليل بيانات إجابة المبحوثين المتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة الخاصة بمراجعي الحسابات باستخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت نتائج متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة و هي 3 أم لا، و تم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الأول من المحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (14) : تحليل فقرات المحور الأول:

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
-------	--------	-----------------	-------------------	--------	-------------------

01	يساعد تقييم نظام الرقابة الداخلية مراجعي الحسابات في تحديد كمية أدلة الإثبات الواجب استعمالها.	3.77	0.728	5.769	0.000
02	يجمع مراجعوا الحسابات الخارجيين أدلة إثبات اكبر حول العناصر التي تكون محل شك أو أخطاء أكبر.	4.33	0.547	13.35 ₉	0.000
03	يختار مراجعوا الحسابات الخارجيين دليل الإثبات الأقل تكلفة و الأكثر إقناعا.	3.73	0.740	5.430	0.000
04	إذا توفر للمراجعين الخارجيين أكثر من وسيلة إثبات في المراجعة الخارجية فإنهم يختارون الأقل تكلفة.	3.33	0.959	1.904	0.067
05	يوازن مراجعوا الحسابات عند جمعهم لأدلة الإثبات بين تكلفة الحصول على الدليل و المنفعة المحصلة منه.	3.90	0.548	9.000	0.000
06	عندما تزداد الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص، فإن المراجعين الخارجيين يقومون بجمع أكبر عدد ممكن من أدلة الإثبات.	4.27	0.583	11.89 ₄	0.000
07	الحكم الشخصي هو الذي يحدد الأهمية النسبية لكل عنصر محل الفحص في المراجعة الخارجية.	3.27	1.081	1.352	0.187
08	طبيعة العناصر محل الفحص تفرض على مراجعي الحسابات الإكثار من أدلة الإثبات.	3.97	0.490	10.80 ₂	0.000
09	يلجأ مراجعوا الحسابات الى جمع عدد أكبر من الادلة إذا تعلق الأمر بعناصر معرضة بكثرة للتلاعبات.	4.50	0.572	14.35 ₅	0.000
10	يحرص مراجعوا الحسابات على جمع أدلة إثبات كافية لتحقيق أهداف الفحص.	3.87	0.681	6.966	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم 01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.77 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 5.769 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد مراجعي الحسابات في تحديد كمية ادلة الاثبات الواجب استعمالها.

الفقرة رقم 02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.77 تنتمي إلى المجال [3.40-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 13.359 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أيجمع مراجعوا الحسابات الخارجيين ادلة اثبات اكبر حول العناصر التي تكون محل شك او اخطاء اكبر.

الفقرة رقم 03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.73 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.2]، وقيمة t المحسوبة تساوي 5.430 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، اي يختار المراجعون الخارجيون دليل الاثبات الاقل تكلفة و الاكثر اقناعا.

الفقرة رقم 04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.33 وهي تنتمي الى المجال [2.6-3.40] وقيمة t المحسوبة تساوي 1.904 وهي أقل من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.067 وهي أكبر من 0.05، أيإذا توفر للمراجعين الخارجيين اكثر من وسيلة اثبات في المراجعة الخارجية فانهم لا يختارون الاقل تكلفة.

الفقرة رقم 05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.90 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 9.000 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أييوازن ملراجعوا الحسابات عند جمعهم لادلة الاثبات بين تكلفة الحصول على الدليل و المنفعة المحصلة منه.

الفقرة رقم 06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.27 وهي تنتمي الى المجال [4.20-5] وقيمة t المحسوبة تساوي 11.894 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، و هذا يدل على انه عندما تزداد الاهمية النسبية للعنصر محل الفحص، فان المراجعين الخارجيين يقومون بجمع اكبر عدد ممكن من ادلة الاثبات.

الفقرة رقم 07: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.27 وهي تنتمي الى المجال [2.6-3.40] وقيمة t المحسوبة تساوي 1.352 وهي اقل من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية

تساوي 0.187 وهي اكبر من 0.05، هذا يعني ان الحكم الشخصي لا يحدد الاهمية النسبية لكل عنصر محل الفحص في المراجعة الخارجية.

الفقرة رقم 08: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 10.802 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على ان طبيعة العناصر محل الفحص تفرض على مراجعي الحسابات الاكثار من ادلة الاثبات المستعملة.

الفقرة رقم 09: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.50 وهي تنتمي الى المجال [4.2-5] وقيمة t المحسوبة تساوي 14.355 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على انه يلجا مراجعوا الحسابات إلى جمع عدد اكبر من الأدلة إذا تعلق الامر بعناصر معرضة بكثرة للتلاعبات.

الفقرة رقم 10: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.87 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 6.966 و هي اكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي اقل من 0.05، مما يعني ان مراجعي الحسابات يحرصون على جمع اثبات كافية لتحقيق أهداف الفحص.

ب- تحليل فقرات المحور الثاني: تحديد ملائمة أدلة الاثبات في المراجعة الخارجية.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات المحور الثاني من الاستبانة:

الجدول رقم (15) : تحليل فقرات المحور الثاني:

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	يراعي المراجعون الخارجيون النزاهة في جمعهم للأدلة.	4.20	0.610	10.770	0.000
02	يراعي المراجعون الخارجيون الإستقلالية في جمعهم للأدلة.	4.30	0.535	13.310	0.000
03	يراعي المراجعون الخارجيون الحياد في جمعهم للأدلة.	4.17	0.747	8.558	0.000
04	الأدلة التي يحصل عليها مراجعوا	3.93	0.907	5.635	0.000

				الحسابات بأنفسهم تكون ذات ثقة أكبر من التي يحصلون عليها من الغير .	
05	4.00	0.788	6.952	0.000	يعتمد مراجعوا الحسابات على الأدلة المكتوبة أكثر من الأدلة الشفهية.
06	3.43	0.817	2.904	0.007	الأدلة التي يحصل عليها مراجعوا الحسابات من خارج الشركة تكون ذات ثقة أكبر من التي يحصلون عليها من داخل الشركة.
07	4.00	0.587	9.327	0.000	عندما يكون نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة فعال فإن أدلة الإثبات تنال ثقة أكبر بالنسبة للمراجعين الخارجيين.
08	4.07	0.640	9.133	0.000	يحرص مراجعوا الحسابات على الحصول على أدلة الإثبات في الوقت المناسب.
09	4.17	0.461	13.857	0.000	يحرص مراجعوا الحسابات على جمع أدلة الإثبات التي ترتبط أكثر بالعنصر محل الفحص.
10	4.40	0.563	13.614	0.000	يقوم المراجعون الخارجيون عند جمعهم أدلة الإثبات بمراعاة قواعد كل إجراء يستخدمونه.
11	4.10	0.481	12.535	0.000	يقوم مراجعوا الحسابات بإجراء فحوصات اضافية عند تعارض الأدلة.
12	3.97	0.890	5.950	0.000	توافق الأدلة التي يحصل عليها المراجعون من مصادر مختلفة يعتبر دليلاً إضافياً.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم 01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.20 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.20] وقيمة t المحسوبة تساوي 10.770 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن مراجعي الحسابات يراعون النزاهة في جمعهم للادلة.

الفقرة رقم 02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.30 وهي تنتمي الى المجال [4.20-5] وقيمة t المحسوبة تساوي 13.310 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أيان المراجعين الخارجيين يراعون الاستقلالية في جمعهم للادلة.

الفقرة رقم 03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.17 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 8.558 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، ما يدل على ان المراجعين الخارجيين يراعون الحياد في جمعهم للادلة.

الفقرة رقم 04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.90 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 5.635 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أيان الدلة التي يحصل عليها مراجعوا الحسابات بانفسهم تكون ذات ثقة اكبر من اتي يحصلون عليها من الغير.

الفقرة رقم 05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.00 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 6.952 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي يعتمد مراجعوا الحسابات على الادلة المكتوبة اكثر من الادلة الشفهية.

الفقرة رقم 06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.43 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 2.904 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.007 وهي اقل من 0.05، ما يدل على ان الادلة التي يحصل عليها مراجعوا الحسابات من خارج الشركة تكون ذات ثقة اكبر من التي يحصلون عليها من داخل الشركة.

الفقرة رقم 07: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.00 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.20] وقيمة t المحسوبة تساوي 9.327 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية

تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي عندما يكون نظام الرقابة الداخلية للشركة مل المراجعة فعال فان ادلة الاثبات تتال ثقة اكبر بالنسبة للمراجعين الخارجيين.

الفقرة رقم 08: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.07 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.20] وقيمة t المحسوبة تساوي 9.133 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي يحرص مراجعوا الحسابات على الحصول على ادلة الاثبات في الوقت المناسب.

الفقرة رقم 09: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.17 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.20] وقيمة t المحسوبة تساوي 13.857 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، اي يحرص مراجعوا الحسابات على جمع ادلة الاثبات التي ترتبط اكثر بالعنصر محل الفحص.

الفقرة رقم 10: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.40 وهي تنتمي الى المجال [4.2-5] وقيمة t المحسوبة تساوي 13.614 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، اي يقوم المراجعون الخارجيون عند جمعهم لادلة الاثبات بمراعاة قواعد كل اجراء يستخدمونه.

الفقرة رقم 11: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.10 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.20] وقيمة t المحسوبة تساوي 12.535 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، اي يقوم مراجعوا الحسابات باجراء فحوصات اضافية عند تعارض الادلة.

الفقرة رقم 12: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.20] وقيمة t المحسوبة تساوي 5.950 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي ان توافق الادلة التي يحصل عليها المراجعون الخارجيون من مصادر مختلفة يعتبر دليلا اضافيا.

ج-تحليل فقرات المحور الثالث:انواع ادلة الاثبات

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات المحور الثالث من الاستبانة:

الجدول رقم (16) : تحليل فقرات المحور الثالث:

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	التحقق من ملكية الاصل و تقييمها يحتاج الى الوجود الفعلي.	4.33	0.479	15.232	0.000
02	تعتبر مشاهدة المراجعين الخارجيين لأصول الشركة دليلا على وجودها فعلا.	3.53	1.074	2.719	0.011
03	يستخدم المراجعون الخارجيون أسلوب المصادقات للتحقق من بعض أرصدة الشركة محل المراجعة.	3.63	0.556	6.238	0.000
04	يعتمد مراجعوا الحسابات المستندات بكثرة كأدلة اثبات عند قيامهم بعملية المراجعة.	4.10	0.548	11.000	0.000
05	تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسات.	3.43	0.774	3.067	0.005
06	يستعمل المراجعون الخارجيون أسلوب المصادقات للتحقق من صحة ارصدة حسابات العملاء المدينين و الشهادات الواردة من البنوك و التي تتضمن أرصدة المؤسسات لديها.	3.90	0.607	8.115	0.000
07	يقوم المراجعون الخارجيون بتحليل الوضعية المالية للمؤسسات باستخدام النسب المالية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها.	3.27	0.944	1.547	0.133
08	وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يقلل من نسبة الاختبارات التي يقوم بها المراجعون الخارجيون.	3.80	0.664	6.595	0.000
09	تستمد قوة القرينة او الدليل من قوة نظام	3.60	0.621	5.288	0.000

				الرقابة الداخلية للمؤسسات محل المراجعة.	
10	يقوم المراجعون الخارجيون بالتأكد من صحة الارصدة من الناحية الحسابية و إستعمالها كدليل لعملية المراجعة.	4.07	0.450	12.990	0.000
11	يقوم المراجعون الخارجيون بتوجيه اسئلة شفوية أو كتابية للعملاء للتأكد من عمليات خاصة.	3.77	0.971	4.323	0.000
12	يلجأ المراجعون الخارجيون الى الإستفسار من العملاء لنزع الغموض عن العمليات المتعلقة بالدورة المحاسبية.	3.63	0.765	4.535	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم 01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.33 وهي تنتمي الى المجال [4.2-5] وقيمة t المحسوبة تساوي 15.232 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، اي ان التحقق من ملكية الاصل و تقييمها يحتاج الى الوجود الفعلي.

الفقرة رقم 02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.53 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 2.719 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.011 وهي أقل من 0.05، اذ تعتبر مشاهدة المراجعين الخارجيين لاصول الشركة دليلا على و جودها فعلا.

الفقرة رقم 03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.63 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.20] وقيمة t المحسوبة تساوي 6.238 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، اي يستخدم المراجعون الخارجيون اسلوب المصادقات للتحقق من بعض ارصدة الشركة محل المراجعة.

الفقرة رقم 04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.10 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.20] وقيمة t المحسوبة تساوي 11.000 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية

تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، اي يعتمد مراجعوا الحسابات المستندات بكثرة كادلة اثبات عند قيامهم بعملية المراجعة.

الفقرة رقم 05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.43 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.20] وقيمة t المحسوبة تساوي 3.067 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.005، اي ان المستندات المتأتية من خارج المؤسسة اقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسات.

الفقرة رقم 06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.90 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.20] وقيمة t المحسوبة تساوي 8.115 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، اي يستعمل المراجعون الخارجيون اسلوب المصادقات للتحقق من صحة ارصدة حسابات العملاء المدينين و الشهادات الواردة من البنوك و التي تتضمن ارصدة المؤسسات لديها.

الفقرة رقم 07: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.27 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.20] وقيمة t المحسوبة تساوي 1.547 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.133 وهي أكبر من 0.05، اي لا يقوم المراجعون الخارجيون بتحليل الوضعية المالية باستخدام النسب المالية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها.

الفقرة رقم 08: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.80 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.20] وقيمة t المحسوبة تساوي 6.595 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، اي ان وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يقلل من نسبة الاختبارات التي يقوم بها المراجعون الخارجيون.

الفقرة رقم 09: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.60 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.20] وقيمة t المحسوبة تساوي 5.288 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، تستمد قوة القرينة او الدليل من قوة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات محل المراجعة.

الفقرة رقم 10: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.07 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.20] وقيمة t المحسوبة تساوي 12.990 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، اي يقوم المراجعون الخارجيون بالتأكد من صحة الارصدة من الناحية المحاسبية واستعمالها كدليل لعملية المراجعة.

الفقرة رقم 11: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.77 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 4.323 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، اي يقوم المراجعون الخارجيون بتوجيه اسئلة شفوية او كتابية للعملاء للتأكد من عمليات خاصة.

الفقرة رقم 12: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.63 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 4.535 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي يلجا المراجعون الخارجيون الى الاستفسار من العملاء لنزع الغموض عن العمليات المتعلقة بالدورة المحاسبية.

د- تحليل فقرات المحور الرابع: اداء مراجع الحسابات الخارجي

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الرابع من المحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (17) : تحليل فقرات المحور الرابع:

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	يلتزم المراجعون عند أدائهم للمهام في مراجعة الحسابات بمعايير المراجعة.	4.00	0.743	7.374	0.000
02	يلتزم المراجعون عند أدائهم لمهامهم بإجراءات المراجعة.	4.27	0.640	10.846	0.000
03	يلتزم المراجعون عند تأدية مهام المراجعة باخلاقيات و اداب المهنة.	4.37	0.669	11.195	0.000
04	يقوم المراجعون الخارجيون باكتشاف الأخطاء المرتكبة و الموجودة في القوائم المالية.	3.87	0.681	6.966	0.000
05	أعمال مراجعي الحسابات تساهم في تحسين جودة المعلومات المالية للمؤسسات محل الفحص.	3.67	0.802	4.551	0.000
06	يقدم المراجعون الخارجيون تقارير تساهم في زيادة الثقة و المصداقية بين	4.07	0.521	11.217	0.000

				الأطراف ذات المصلحة في القوائم المالية.	
07	0.000	9.109	0.681	4.13	تقارير المراجعين تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على إتخاذ القرار.
08	0.000	8.377	0.434	3.87	تقارير المراجعين الخارجيين تساهم في التنبؤ بالمستقبل و عدم الوقوع في نفس الأخطاء مجددا.
09	0.000	6.595	0.498	3.60	تساهم اعمال المراجعين في تدنية فجوة التوقعات الخاصة بالمراجعة الخارجية.
10	0.000	3.612	0.556	3.37	لا تلجأ المؤسسات بكثرة إلى الخبرة المضادة بعد إنتهاء مراجعي الحسابات من عملهم.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم 01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.00 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 7.374 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04 ، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن مراجعوا الحسابات يلتزمون عند ادائهم للمهام في مراجعة الحسابات بمعايير المراجعة.

الفقرة رقم 02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.27 وهي تنتمي الى المجال [4.2-5] وقيمة t المحسوبة تساوي 10.846 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04 ، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي يلتزم المراجعون عند ادائهم لمهامهم باجراءات المراجعة.

الفقرة رقم 03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.37 وهي تنتمي الى المجال [4.2-5] وقيمة t المحسوبة تساوي 11.195 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04 ، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي يلتزم المراجعون عند تادية مهام المراجعة باخلاقيات و اداب المهنة.

الفقرة رقم 04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.87 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 6.966 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04 ، والقيمة الاحتمالية

تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي يقوم المراجعون الخارجيون باكتشاف الاخطاء المرتكبة في القوائم المالية.

الفقرة رقم 05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.67 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 4.551 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04 ، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي ان اعمال مراجعي الحسابات تساهم في تحسين جودة المعلومات المالية للمؤسسات محل الفحص.

الفقرة رقم 06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.07 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.20] وقيمة t المحسوبة تساوي 11.217 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04 ، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي يقدم المراجعون الخارجيون تقارير تساهم في زيادة الثقة و المصدقية بين الاطراف ذات المصلحة في القوائم المالية.

الفقرة رقم 07: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.13 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 9.109 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04 ، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي ان تقارير المراجعين تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على اتخاذ القرار.

الفقرة رقم 08: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.87 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 10.933 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04 ، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي ان تقارير المراجعين الخارجيين تساهم في التنبؤ بالمستقبل وعدم الوقوع في نفس الاخطاء مجددا.

الفقرة رقم 09: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.6 وهي تنتمي الى المجال [3.40-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 6.595 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04 ، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي ان اعمال المراجعين تساهم في تدنية فجوة التوقعات الخاصة بالمراجعة الخارجية.

الفقرة رقم 10: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.37 وهي تنتمي الى المجال [2.6-3.40] وقيمة t المحسوبة تساوي 3.612 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.04 ، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05، أي لا تلجا المؤسسات بكثرة الى الخبرة المضادة بعد انتهاء مراجعي الحسابات من عملهم.

ثانيا: اختبار الفرضيات:

1- اختبار الفرضية الأولى: تتميز أدلة الاثبات التي يجمعها مراجعوا الحسابات في العينة محل الدراسة بالكفاية لإصدار مختلف الاحكام.

H_0 : تتميز أدلة الاثبات التي يجمعها مراجعوا الحسابات في العينة محل الدراسة بالملائمة لإصدار مختلف الاحكام.

H_1 : لا تتميز أدلة الاثبات التي يجمعها مراجعوا الحسابات في العينة محل الدراسة بالكفاية لإصدار مختلف الاحكام.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى:

الجدول رقم (18): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الأولى

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	16.747	2.04	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$ DF=29				

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 16.747 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04 ، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1 ، أي أنه: "تتميز أدلة الاثبات التي يجمعها مراجعوا الحسابات في العينة محل الدراسة بالكفاية لإصدار مختلف الأحكام.

2- اختبار الفرضية الثانية:

H_0 : تتميز أدلة الاثبات التي يجمعها مراجعوا الحسابات في العينة محل الدراسة بالكفاية لإصدار مختلف الاحكام.

H_1 : لا تتميز أدلة الاثبات التي يجمعها مراجعوا الحسابات في العينة محل الدراسة بالملائمة لإصدار مختلف الأحكام.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثانية:

الجدول رقم (19): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الثانية

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	19.232	2.04	0.000	قبول

DF=29	درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$
-------	---

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 19.232 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1 ، أي أنه: "تتميز ادلة الاثبات التي يجمعها مراجعوا الحسابات في العينة محل الدراسة بالملاءمة لاصدار مختلف الاحكام.

3- اختبار الفرضية الثالثة:

H_0 : يحرص مراجعوا الحسابات في العينة محل الدراسة على جمع مختلف أدلة الإثبات المتعارف عليها.

H_1 : لا يحرص مراجعوا الحسابات في العينة محل الدراسة على جمع مختلف أدلة الإثبات المتعارف عليها.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

الجدول رقم (20): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	15.398	2.04	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$		DF=29		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 15.398 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04 ، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1 ، أي أنه: "يحرص مراجعوا الحسابات في العينة محل الدراسة على جمع مختلف ادلة الاثبات المتعارف عليها.

4- إختبار الفرضية الرابعة:

H_0 : يقدم مراجعوا الحسابات في العينة محل الدراسة خدمات ذات جودة عالية.

H_1 : لا يقدم مراجعوا الحسابات في العينة محل الدراسة خدمات ذات جودة عالية.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

الجدول رقم (21): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الرابعة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	19.029	2.04	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$ DF=29				

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 19.029 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1 ، أي أنه: "يقدم مراجعوا الحسابات في العينة محل الدراسة خدمات ذات جودة عالية".

5- اختبار فرضيات الأثر:

يتم في هذا الجزء اختبار الفرضيات التي تدرس الأثر بين المتغيرات المستقلة و المتغير التابع و التي تم إختبارها عن طريق نموذج الانحدار الخطي البسيط، من المعروف احصائيا ان الطرق العلمية تستلزم توفر بعض الشروط لذا قبل تطبيق تحليل الانحدار لإختبار فرضيات الدراسة يجب اجراء بعض الاختبارات وذلك من اجل ضمان ملائمة البيانات لافتراضات تحليل الانحدار و ذلك على النحو التالي:

❖ **اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:** من اجل التحقق من فرضية التوزيع الطبيعي تم اللجوء الى اختبار كولمغروف-سمرنوف تمهيدا لاستخدام اسلوب تحليل الانحدار باعتباره احد الاساليب الاحصائية المعلمية في اختبار الفرضيات وتشتط الاختبارات المعلمية ان يكون توزيع البيانات معلميا. من خلال برنامج spss يمكن اجراء هذا الاختبار كما يتضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (22): إختبار التوزيع الطبيعي.

المحاور	العنوان	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور		0.128	0.200

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات الـ SPSS.

نلاحظ من الجدول أن القيمة الاحتمالية لمجموع محاور الدراسة تساوي 0.2، وهي أكبر من القيمة المقدرة إحصائياً والتي تساوي 0.05، وهذا يدل على أن بيانات الدراسة تتبع توزيعاً طبيعياً ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

❖ اختبار الملائمة وخطية العلاقات:

بعد التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، تم استخدام أسلوب التباين Anova للتحقق من خطية العلاقة بين المتغيرين المستقلين والمتغير التابع، أي هناك علاقة خطية بين المتغير التابع والمتغيرين المستقلين تفسرها معادلة الانحدار جيداً، ومن خلال برنامج SPSS تم الحصول على النتائج التالية الخاصة بالعلاقات التي تعكس اختبار فرضيات الدراسة.

الجدول رقم (23): اختبار الملائمة وخطية العلاقات

التابع	المستقل	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط مربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
جودة المراجعة الخارجية	كفاية أدلة الإثبات	الانحدار	0.304	1	0.304	4.419	0.045
		البواقي	1.926	28	0.609		
		الكلي	2.230	29			
التابع	المستقل	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط مربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
جودة المراجعة الخارجية	ملاءمة أدلة الإثبات	الانحدار	1.084	1	0.77	8.005	0.025
		البواقي	1.146	28	0.77		
		الكلي	2.230	29			
التابع	المستقل	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط مربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
جودة	نوعية	الانحدار	0.044	1	0.044		

المراجعة الخارجية	أدلة الإثبات	البواقي	1.048	28	0.78	10.559	0.001
		الكلية	2.230	29			

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات الـ SPSS.

نقوم باختبار الفرضيات باستعمال اختبار T للعينة الواحدة (T_test)، وهذا بالإعتماد على قاعدة القرار التالية:

❖ إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية (H₁) وبالتالي الفرضية البديلة (H₀) مرفوضة.

❖ إذا كانت t المحسوبة أصغر من t الجدولية نرفض الفرضية (H₁) ونقبل الفرضية البديلة (H₀).

❖ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (sig) المعتمد (0.05) نقبل الفرضية (H₁).

❖ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتج عن اختبار T للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية (H₁).

جدول رقم (24): نتائج نموذج الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الأولى

معامل الارتباط r		0.369		
معامل التحديد R ²		0.136		
قيمة (F): 4.419				
المتغير	معاملات غير موحدة	معاملات موحدة	قيمة (t)	معنوية (t)
		بيتا (B)		
الثابت (CONSTANT)	2.641	0.631	4.185	0.000
	0.337	0.160	2.102	0.045

المصدر: من إعداد الطلبة إعتمادا على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول السابق أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار و المتمثلة في معامل التحديد (R²) قد بلغت قيمته 0.136، و هو يشير إلى اثر المتغير المستقل (كفاية ادلة الاثبات) على المتغير

التابع (جودة المراجعة الخارجية) بنسبة 13.6%، و أن باقي النسبة و المقدرة بنسبة 86.4% من التأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير كفاية ادلة الاثبات، و بلغ معامل الارتباط (r) القيمة 0.369، مما يدل على وجود علاقة موجبة بين المتغيرين، كما تشير قيمة F التي ظهرت معنوية بنسبة ثقة 95 % إلى ملائمة خط الانحدار للعلاقة بين المتغيرين. في حين بلغت قيمة معلمة الميل (معامل الانحدار) و التي تمثل معامل المتغير المستقل 0.337، مما يشير أيضا إلى العلاقة الايجابية بين المتغيرين إحصائيا، وقد ظهر مستوى المعنوية 0.045 و هو أقل من 0.05 مما يشير معنوية معلمة الميل ، أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الحد الثابت) فقد بلغت 2.641 بمستوى معنوية 0.000 و هي أقل من 0.005 مما يشير إلى معنويتها إحصائيا، و بذلك فإن ظهور معنوية معلمتي الانحدار يشير إلى أهمية هذا المتغير في تفسير اتباينات في المتغير التابع. و بالتالي و مما سبق من التحليل لنتائج الاختبار التي يعرضها الجدول يؤدي بنا إلى قبول الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على:

>>كفاية أدلة الاثبات التي يجمعها مراجعوا الحسابات في العينة محل الدراسة تؤثر على جودة الخدمات التي يقدمونها<<

جدول رقم (25): نتائج نموذج الإنحدار لاختبار الفرضية الفرعية الثانية

معامل الارتباط r		0.486		
معامل التحديد R ²		0.235		
قيمة (F): 8.005				
المتغير	معاملات غير موحدة	معاملات موحدة	قيمة(t)	معنوية(t)
الثابت(CONSTANT)	3.271	0.962	4.724	0.000
ملائمة أدلة الإثبات	0.170	0.170	1.86	0.325

المصدر: من إعداد الطالبين إعتقادا على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول السابق أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار و المتمثلة في معامل التحديد (R^2) قد بلغت قيمته 0.235، و هو يشير إلى اثر المتغير المستقل (ملائمة أدلة الاثبات) على المتغير

التابع (جودة المراجعة الخارجية) بنسبة 23.5%، و أن باقي النسبة و المقدرة بنسبة 76.5% من التأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير ملائمة ادلة الاثبات، و بلغ معامل الارتباط (r) القيمة 0.486، مما يدل على وجود علاقة موجبة بين المتغيرين، كما تشير قيمة F التي ظهرت معنوية بنسبة ثقة 95 % إلى ملائمة خط الانحدار للعلاقة بين المتغيرين.

في حين بلغت قيمة معلمة الميل (معامل الانحدار) و التي تمثل معامل المتغير المستقل 0.170، مما يشير أيضا إلى العلاقة الايجابية بين المتغيرين إحصائيا، وقد ظهر مستوى المعنوية 0.325 و هو أكبر من 0.05 مما يشير إلى عدم معنوية معلمة الميل، أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الحد الثابت) فقد بلغت 3.271 بمستوى معنوية 0.000 و هي أقل من 0.005 مما يشير إلى معنويتها إحصائيا، و بالتالي و مما سبق من التحليل لنتائج الاختبار التي يعرضها الجدول يؤدي بنا إلى رفض الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على: ملائمة ادلة الاثبات التي يجمعها مراجعوا الحسابات في العينة محل الدراسة تؤثر على جودة الخدمات التي يقدمونها، و قبول الفرضية البديلة: ملائمة ادلة الاثبات التي يجمعها مراجعوا الحسابات في العينة محل الدراسة لا تؤثر على جودة الخدمات التي يقدمونها.

جدول رقم (26): نتائج نموذج الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة

معامل الارتباط r		0.470			
معامل التحديد R ²		0.220			
قيمة (F): 10.559					
المتغير	معاملات غير موحدة	معاملات موحدة	قيمة (t)	معنوية (t)	
					بيتا (B)
لثابت (CONSTANT)	نوع أدلة الإثبات		0.699	4.484	0.000
		-0.140	0.184	-0.173	0.461

المصدر: من إعداد الطالبين إعتقادا على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول السابق أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار و المتمثلة في معامل التحديد (R^2) قد بلغت قيمته 0.220، و هو يشير إلى اثر المتغير المستقل (ملائمة ادلة الاثبات) على

المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية) بنسبة 22%، و أن باقي النسبة و المقدرة بنسبة 88 % من التأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير ملائمة ادلة الاثبات، و بلغ معامل الارتباط (r) القيمة 0.470، مما يدل على وجود علاقة موجبة بين المتغيرين، كما تشير قيمة F التي ظهرت معنوية بنسبة ثقة 95 % إلى ملائمة خط الانحدار للعلاقة بين المتغيرين. في حين بلغت قيمة معلمة الميل (معامل الانحدار) و التي تمثل معامل المتغير المستقل- 0.137، مما يشير أيضا إلى العلاقة ايلبية بين المتغيرين إحصائيا، وقد ظهر مستوى المعنوي 0.461، و هو أكبر من 0.05 مما يشير الى عدم معنوية معلمة الميل ، أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الحد الثابت) فقد بلغت 4.484 بمستوى معنوية 0.000 و هي أقل من 0.005 مما يشير إلى معنويتها إحصائيا، و بالتالي و مما سبق من التحليل لنتائج الإختبار التي يعرضها الجدول يؤدي بنا إلى رفض الفرضية الفرعية لثانية و التي تنص على: نوعية أدلة الاثبات التي يجمعها مراجعوا الحسابات في العينة محل الدراسة تؤثر على جودة الخدمات التي يقدمونها، و قبول الفرضية البديلة: نوعية أدلة الإثبات التي يجمعها مراجعوا الحسابات في العينة محل الدراسة لا تؤثر على جودة الخدمات التي يقدمونها.

المطلب الثالث: أثر السمات الشخصية لعينة الدراسة

تم استخدام اختبار "تحليل التباين الأحادي One Way Analysis of A NOVA، لإختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول "الإلتزام بأخلاقيات المهنة ودوره في تحسين جودة خدمات المراجعة" تعزى إلى العوامل الديمغرافية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.

أولاً: إختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس:

بما أن السؤال يحتوي على إختبارين فقط سوف نقوم باختبار الفروق عن طريق استخدام إختبار t للعينة المستقلة، فهو المناسب في هذه الحالة.

يوضح الجدول رقم (27) نتائج إختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الجنس:

الجدول رقم(27): إختبار T للعينة المستقلة

الجنس	التكرار	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
-------	---------	---------------	-------------------	--------	-------------------

0.592	0.54	0.19846	3.9452	22	ذكر	جميع المحاور
	3	0.10433	3.9148	08	انثى	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول يظهر أن قيمة t المحسوبة تساوي 0.543 وهي أقل من قيمة t الجدولية (2.04)، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.592 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة حول أثر كفاية و ملائمة أدلة الإثبات على المراجعة الخارجية تعزى الجنس للمبحوثين.

ثانيا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر

يوضح الجدول رقم (28) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير العمر:

الجدول رقم (28): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر

القيمة الاحتمالية	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	
0.061	2.779	0.074	3	0.221	داخل المجموعات	جميع المحاور
		0.026	26	0.688	بين المجموعات	
		/	29	0.909	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.061 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير العمر عند مستوى دلالة 0.05.

ثالثاً: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

بما أن السؤال يحتوي على اختياريين فقط سوف نقوم باختبار الفروق عن طريق استخدام اختبار t للعينة المستقلة، فهو المناسب في هذه الحالة.

يوضح الجدول رقم (29) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الوظيفة:

الجدول رقم(29): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرار	الشهادة المهنية	
0.553	0.05 -9	0.18776	3.9360	22	محافظ حسابات	جميع المحاور
		0.15507	3.9403	08	خبير محاسبي	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول يظهر أن قيمة t المحسوبة تساوي -0.059 وهي أقل من قيمة t الجدولية (2.04)، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.553 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة حول أثر كفاية و ملائمة أدلة الإثبات على المراجعة الخارجية تعزى الوظيفة للمبحوثين.

رابعاً: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الخبرة

يوضح الجدول رقم (30) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الخبرة:

الجدول رقم(30): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة

القيمة الإحتمالية	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	
		0.013	3	0.038	داخل المجموعات	

0.770	0.377	0.033	26	0.871	بين المجموعات	جميع المحاور
		/	29	0.909	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.770 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة 0.05.

خامسا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

الجدول رقم(31): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

القيمة الإحتمالية	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	جميع المحاور
0.383	1.060	0.33	3	0.099	داخل المجموعات	
		0.031	26	0.810	بين المجموعات	
		/	29	0.909	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يتبين من خلال الجدول أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.383 وهي أكبر من 0.05 وهذا يعني أن المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة لا يشكل فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر كفاية و ملائمة ادلة الإثبات على المراجعة الخارجية.

خلاصة

فبعد جمع المعلومات وتبويبها وتحليلها وفق متطلبات الدراسة بمساعدة البرامج الإحصائية تم التوصل لتحديد مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. كما تم التوصل للإجابة على الفرضيات التي تعتبر كأداة للتحقق من مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية أو عدمها بين مختلف المؤشرات وذلك من أجل مطابقة النتائج مع ما هو موضح في الجانب النظري.

وسيتم التطرق في الخاتمة العامة إلى أهم نتائج الدراسة، والتي من أهمها وجود موافقة على أن المراجع الخارجي يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية خاصة من حيث المصادقية.

وفاقیہ

نوجد أساليب عديدة لجمع أدلة الإثبات حيث يختار المراجع الخارجي أدلة إثبات كافية وملائمة يستند عليها لإبداء رأيه الفني المحايد على عدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة، وتلعب جودة المراجعة الخارجية دورا كبيرا من خلال خدمة الأطراف المعنية بالمعلومات المالية والمحاسبية من أجل اتخاذ مختلف القرارات الإدارية والاستثمارية.

ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة: ما هو أثر كفاية وملائمة أدلة الإثبات على جودة خدمات المراجعين الخارجيين في العينة محل الدراسة؟ وذلك عن طريق القيام بدراسة تحليلية لآراء عينة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين محل الدراسة وتمثلت نتائج الدراسة النظرية فيما يلي:

- ❖ حاجة الإنسان إلى المراجعة جعل تطورها يتسع مع مرور الزمن.
- ❖ تمثل المراجعة عمل انتقادي يتميز بالصرامة يقوم به شخص يدعى المراجع يشترط فيه النزاهة، الحياد والاستقلالية.
- ❖ هناك عدة أطراف داخلية وخارجية تعتمد على تقارير المراجع الخارجي لرسم سياستها الاقتصادية.
- ❖ مبادئ المراجعة الخارجية تتعلق بركن الفحص والتقرير.
- ❖ المعايير المعتمدة في المراجعة الخارجية مقياس لمستوى الأداء المهني للمراجع الخارجي.
- ❖ عملية مراجع الحسابات الخارجي منتظمة تمر بمجموعة من الخطوات والإجراءات.
- ❖ مزاولة مهنة المراجعة في الجزائر تستلزم مجموعة من الإجراءات القانونية للترخيص.
- ❖ يتمتع المراجع الخارجي بمجموعة من الحقوق كما أن عليه واجبات يجب عليه القيام بها بشكل جدي وموضوعي.
- ❖ لمراجع الحسابات الخارجي مسؤوليات يتحملها من أجل تأدية واجباته بكل استقلالية.
- ❖ يعتمد المراجع الخارجي أثناء عمله على الأوراق المراجعة التي تساعد في أداء مهامه.
- ❖ أوراق المراجعة تشمل كل الأدلة والقرائن التي جمعها المراجع لإظهار ما قام به من عمل.
- ❖ تهدف أوراق المراجعة إلى تغريب وتأييد رأي المراجع الخارجي.
- ❖ يقوم المراجع الخارجي بجمع أدلة الإثبات عن طريق إجراءات محددة.

- ❖ يعتبر الوجود الفعلي من أقوى أدلة الإثبات في عملية المراجعة.
- ❖ أسلوب العينة الإحصائية وأسلوب المعاينة تبعاً للغرض طرق لضبط الأخطاء وتطبيق إجراءات المراجعة.
- ❖ كفاية أدلة الإثبات أن تكون بالقدر الكافي والضروري لإبداء الرأي الفني.
- ❖ هناك عوامل مؤثرة في كمية الأدلة والقرائن باختلاف العنصر محل الفحص.
- ❖ ملائمة أدلة الإثبات هي قياس لنوعية أدلة الإثبات ومدى موثوقيتها.
- ❖ يجمع مراجعو الحسابات الخارجيين أدلة إثبات أكبر حول العناصر التي تكون محل شك أو أخطاء أكبر.
- ❖ عندما تزداد الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص، فإن المراجعين الخارجيين يقومون بجمع أكبر عدد ممكن من أدلة الإثبات.
- ❖ يلجأ مراجعو الحسابات إلى جمع عدد أكبر من الأدلة إذا تعلق الأمر بعناصر معرضة بكثرة للتلاعبات.
- ❖ يستخدم المراجعون الخارجيون أسلوب المصادقات للتحقق من بعض أرصدة الشركة محل المراجعة.
- ❖ تقارير المراجعين الخارجيين تساهم في التنبؤ بالمستقبل وعدم الوقوع في نفس الأخطاء مجدداً.
- ❖ يلجأ مراجعو الحسابات إلى جمع عدد أكبر من الأدلة إذا تعلق الأمر بعناصر معرضة بكثرة للتلاعبات.
- ❖ عندما تزداد الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص، فإن المراجعين الخارجيين يقومون بجمع أكبر عدد ممكن من أدلة الإثبات.
- ❖ أدلة الإثبات التي يجمعها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة تتميز بالكفاية لإصدار مختلف الأحكام.
- ❖ يحرص مراجعو الحسابات على جمع أدلة الإثبات التي ترتبط أكثر بالعنصر محل الفحص.
- ❖ يقوم المراجعون الخارجيون عند جمعهم أدلة الإثبات بمراعاة قواعد كل إجراء يستخدمونه.

- ❖ يحرص مراجعو الحسابات على جمع أدلة الإثبات التي ترتبط أكثر بالعنصر محل الفحص.
 - ❖ أدلة الإثبات التي يجمعها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة تتميز بالملائمة لإصدار مختلف الأحكام.
 - ❖ التحقق من ملكية الأصل وتقييمها يحتاج إلى الوجود الفعلي.
 - ❖ يعتمد مراجعو الحسابات المستندات بكثرة كأدلة إثبات عند قيامهم بعملية المراجعة.
 - ❖ يحرص مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة على جمع مختلف أنواع أدلة الإثبات المتعارف عليها.
 - ❖ يقدم مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة خدمات ذات جودة عالية.
 - ❖ تبين أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ لكفاية و ملائمة أدلة الإثبات في جودة الخدمات التي يقدمها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة.
 - ❖ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ لملائمة أدلة الإثبات في جودة الخدمات التي يقدمها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة.
 - ❖ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ لكفاية أدلة الإثبات في جودة الخدمات التي يقدمها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة.
 - ❖ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ لأنواع أدلة الإثبات التي يجمعها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة على جودة الخدمات التي يقدمونها. بينما لوحظ عدم وجود فروق ذو دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ في العينة محل الدراسة حول أثر كفاية و ملائمة أدلة الإثبات على جودة المراجعة الخارجية تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية.
- التوصيات و الإقتراحات :**
- ❖ ضرورة قيام المراجعين الخارجيين بالتطوير المستمر و الدائم لأداتهم من خلال المشاركة في المحاضرات و الندوات العلمية المتخصصة ، و المشاركة في الدورات التكوينية و التي تواكب كل ما هو جديد.
 - ❖ على المراجعين الخارجيين العمل على تقديم تقارير المراجعة من أجل ذات جودة عالية لتوفير القناة للإطراف المستخدمة للقوائم المالية للشركة محل المراجعة.

- ❖ توعية المراجعين الخارجيين بأهمية أنواع أدلة الإثبات و الفصل بين اختيار نوع الدليل المقنع مع توفر شرطي الكفاية و الملائمة.
- ❖ ضرورة تفعيل الجمعيات المهنية للقيام بمسؤولياتها لوضع معايير و إصدار قوانين و تسريحات تنظم مهنة المراجعة في الجزائر.
- ❖ ضرورة قيام الجامعات الجزائرية بتطوير برامجها بما يكفل رفع مستوى الطلبة لتمكين من دخول المدارس الخاصة بمهنة المراجعة.
- ❖ دور التغيير الإلزامي الخارجي في التحسين من جودة المراجعة الخارجية.

فائزہ اور راجیہ

المراجع باللغة العربية

أولاً- الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنش والتوزيع، عمان، 2005.
2. أحمد حلمي جمعة، مسؤولية المدقق بشأن الاتصال مع الإدارة عند تطبيق معايير التدقيق الدولية، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2002.
3. أحمد محمد نور وآخرون، دراسات مقدمة في مراجعة الحسابات، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007.
4. أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1999.
5. آلفين آرينز، جيمس لويك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، 2002.
6. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006.
7. حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
8. حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008.
9. حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2008.
10. حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
11. حسين القاضي، أثر استخدام الحاسوب في المعايير المقبولة عموماً، أربد البحوث والدراسات، المجلد الثاني، العدد الأول، 1991.
12. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
13. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2008.
14. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011.

15. زاهرة توفيق سودان، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
16. طارق عبد العال جهاد، موسوعة معايير المراجعة" شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية"، الدار الجامعية للنشر ، 2004.
17. عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2002.
18. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر 2004.
19. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
20. عبد الفتاح محمد الصحن وكمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1991.
21. عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الأردن ، 2002.
22. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011.
23. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
24. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .
25. محمد السيد سرايا، المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2008.
26. محمد الفيومي وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998.
27. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
28. محمد سمير الصبان وعبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية للمراجعة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000.
29. محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.

30. محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر 2004.
31. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
32. محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، دراسة متعلقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
33. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
34. وليم توماس قامر سونهنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، القاهرة، 1997.
35. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007 .

ثانياً: المقالات

1. رلى نعيم حسني دهمش، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن، دراسة ميدانية، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد رقم 94، دون سنة نشر.
2. سعود مسعود الهلولي، معايير استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة بين المملكة السعودية ودولة الكويت، الإدارة العامة، العدد السابع، السعودية، 1991.
3. سمير محمد كامل عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد رقم 45، العدد رقم 2، جويلية، 2008.
4. شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 12، 2012.
5. هدى خليل إبراهيم الحسني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد العلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 28 ، 2011.

ثالثا: الرسائل الجامعية

1. بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية أداء المؤسسات، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2011.
2. حكمية مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.
3. حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012.
4. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، جامعة الحديدية، اليمن، 2008.
5. غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسات، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2004.
6. لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2004.
7. لقلطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.
8. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2011.
9. محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، رسالة ماجستير، جامعة يحي فارس، المدية، 2008.
10. ميلود عزور، دور الجامعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007.
11. خيرة بن عباس، دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.

رابعا: المداخلات

1. براق محمد وعمر قمان، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد الإداري، مداخلات مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول

الحوكمة للحد من الفساد الإداري، المنعقد بجامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06-07 ماي، 2012.

2. سفير محمد ورزقي إسماعيل، مسؤولية وصور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات المتوسطة والصغيرة في الجزائر، المنعقد بجامعة الوادي، يومي 05-06 ماي 2013.

3. سفير محمد ورزقي إسماعيل، مسؤولية وصور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات المتوسطة والصغيرة في الجزائر، المنعقد بجامعة الوادي، يومي 05-06 ماي 2013.

4. مسعود صديقي ومحمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، المنعقد بجامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 08-09 مارس 2005.

5. نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة التعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009

خامسا: القوانين

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 91-08 مؤرخ في 27/04/1991، العدد 20، المادة 16.

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الصادر بتاريخ 11 جويلية 2010، قانون رقم 10، 01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

3. القانون التجاري الجزائري.

المراجع باللغة الفرنسية

1. Abu Baker, Abdul rahim & Abdul Rashid, Hafiz, (2005), Factors Influencing Auditor Independence :Malaysian Loan Officers Perceptions. Managerial Accounting Journal, vol.20, N°08.
2. Mautz, R, k and H.A.Sharaf, the philosophy of auditing. American accounting Association.N.g.1961
3. Laurent.HETphilippe : la pratique de l'audit,economica,paris,1994

4. Mahdi Salehi, & Al, Review of international comparative management, Volume11, N°05, 2010
5. Robert castell et françois pasqualini : le commissaire aux comptes, collection droit poche-economica, paris 1995.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر
	إهداء
أ	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية
08	تمهيد
09	المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية
09	المطلب الأول : التطور التاريخي للمراجعة الخارجية
11	المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الخارجية
15	المطلب الثالث: مبادئ وفروض المراجعة الخارجية
19	المطلب الرابع: أنواع المراجعة الخارجية
22	المبحث الثاني: المعايير المقبولة قبولاً عاماً للمراجعة الخارجية
22	المطلب الأول: المعايير الشخصية
23	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني
25	المطلب الثالث: معايير اعداد التقرير
27	المبحث الثالث: مسار عمل مراجع الحسابات
27	المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة
32	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
36	المطلب الثالث: تقرير المراجع الخارجي
38	المبحث الرابع: إطار عمل مراجع الحسابات الخارجي
39	المطلب الأول: شروط ممارسة المراجعة الخارجية واستقلالية المراجع
40	المطلب الثاني: حقوق وواجبات مراجع الحسابات الخارجي
42	المطلب الثالث: مسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي
46	خلاصة
	الفصل الثاني: أدلة الإثبات في المراجعة
48	تمهيد

49	المبحث الأول: ماهية أدلة الإثبات
49	المطلب الأول: مفهوم أدلة الإثبات في المراجعة
50	المطلب الثاني: حفظ أدلة الإثبات في المراجعة
52	المطلب الثالث: صعوبات الحصول على أدلة الإثبات
53	المبحث الثاني: إجراءات جمع أدلة الإثبات في المراجعة
54	المطلب الأول: الوجود الفعلي, المستندات, والإقرارات المكتوبة
55	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية, العمليات اللاحقة, والدقة المحاسبية
56	المطلب الثالث: نظام المصادقات والاستعانة برأي الخبير المحاسبي
57	المبحث الثالث: تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات في المراجعة
58	المطلب الأول: استخدام المراجع الخارجي لأسلوب العينات الإحصائية
59	المطلب الثاني: تحديد المراجع الخارجي لكفاية أدلة الإثبات
61	المطلب الثالث: تحديد المراجع الخارجي لملائمة أدلة الإثبات
63	المبحث الرابع: العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وأدلة الإثبات
64	المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق
69	المطلب الثاني: استقلالية عمل مراجع الحسابات
76	خلاصة
	الفصل الثالث:دراسة ميدانية حول أثر كفاية وملائمة أدلة الإثبات على المراجعة الخارجية
78	تمهيد
79	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية
79	المطلب الأول: تخطيط وتصميم أداء الدراسة
80	المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية
82	المطلب الثالث:اختبار أداة الدراسة
88	المبحث الثاني:تحليل النتائج واختبار الفرضيات
88	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة
92	المطلب الثاني: تحليل فقرات وفرضيات الدراسة
113	المطلب الثالث: أثر السمات الشخصية لعينة الدراسة
117	خلاصة

119	خاتمة
124	قائمة المراجع
	فهرس المحتويات
	قائمة الأشكال والجداول
	الملاحق

فهرس الجداول و الأشكال

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	الإستبانات الموزعة والمسترجعة من عينة الدراسة	79
02	توزيع درجات عبارات المحاور لمقياس ريكارت الخماسي	80
03	جدول التوزيع لسلم ريكات	81
04	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول	83
05	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني	84
06	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث	85
07	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع	86
08	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة	87
09	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور أداة الدراسة	88
10	توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر	89
11	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	90
12	توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي	90
13	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	91
14	تحليل فقرات المحور الأول	93
15	تحليل فقرات المحور الثاني	95
16	تحليل فقرات المحور الثالث	99
17	تحليل فقرات المحور الرابع	102
18	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الأولى	105
19	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الثانية	106
20	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الثالثة	107
21	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الرابعة	107
22	اختبار التوزيع الطبيعي	108
23	اختبار الملائمة وخطية العلاقات	108
24	نتائج نموذج الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الأولى	110
25	نتائج نموذج الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الثانية	111

112	نتائج نموذج الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة	26
113	اختبار T للعينة المستقلة	27
114	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر	28
114	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة	29
115	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة	30
115	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي	31

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	نسبة توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر	89
02	نسبة توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	90
03	نسبة توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	91
04	نسبة توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	92

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان اثر كفاية وملائمة أدلة الإثبات على المراجعة الخارجية, حيث تم التطرق إلى أهم جوانب الإطار النظري للمراجعة الخارجية من مفاهيم وأهداف, أنواعها, مبادئها وفروضها.

ونظرا لارتباط عملية المراجعة بالمؤهلات العلمية للمراجعة و الكيفية التي تتم بها مهنة المراجعة تم تناول المعايير المقبولة قبولاً عاماً للمراجعة الخارجية وإجراءات عمل مراجع الحسابات الذي أعطاه المشرع الجزائري حقوق وألزمه بواجبات تقع تحت طائلته مسؤوليات تأديبية, مدنية وأخرى جنائية.

كما تم التطرق إلى مفهوم كفاية وملائمة أدلة الإثبات, وللتحقق من فرضيت الدراسة أجرينا دراسة ميدانية من خلال توزيع استمارة استبيان على عينة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين و تحليل النتائج المحصل عليها, والتي انبثت لنا صحة اغلب فرضيات الدراسة وخاصة منها المتعلقة بأثر كفاية وملائمة أدلة الإثبات على المراجعة الخارجية.

الكلمات المفتاحية: كفاية وملائمة أدلة الإثبات, جودة المراجعة الخارجية.

Résumé :

Cette étude avait pour but de démontrer l'effet que peut avoir des pièces à conviction comptables suffisantes et adéquates sur l'audite externe.

En premier lieu, on s'est intéresser aux cadre théorique de l'audite externe (définitions, buts, types et principes de base).

Par la suite on a abordé les normes comptables reconnues dans le domaine de l'audite externe et les procédures suivies par les commissaires aux comptes du moment où leurs travail dépend de leurs connaissances scientifiques et les méthodes de travail en audite notant que ces méthodes et procédures sont dictées par le législateur en une somme de droits et devoirs qui impliquent sa responsabilité morale, civile, et pénale.

Nous avons terminé par la définition du concept de suffisance et adéquation des pièces à convictions comptable. Afin de vérifier les hypothèses de notre étude nous avons procédé à un échantillon de commissaires aux comptes et expert

comptables et qui a produit un ensemble de données qui après analyse à nous nous permis de s'assurer des hypothèses avancé au préalable et surtout celles qui concernes l'effet des pièces à convictions comptables suffisantes et adéquates sur l'audite externe.

Mots clés: suffisance et adéquation des pièces à convictions comptable, qualité de l'audite externe.