الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université de Jijel
Faculté des Sciences Economiques et Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales

جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضـــوع

الإلتزام بأخلاقيات المهنة ودوره في تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات

دراسة عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

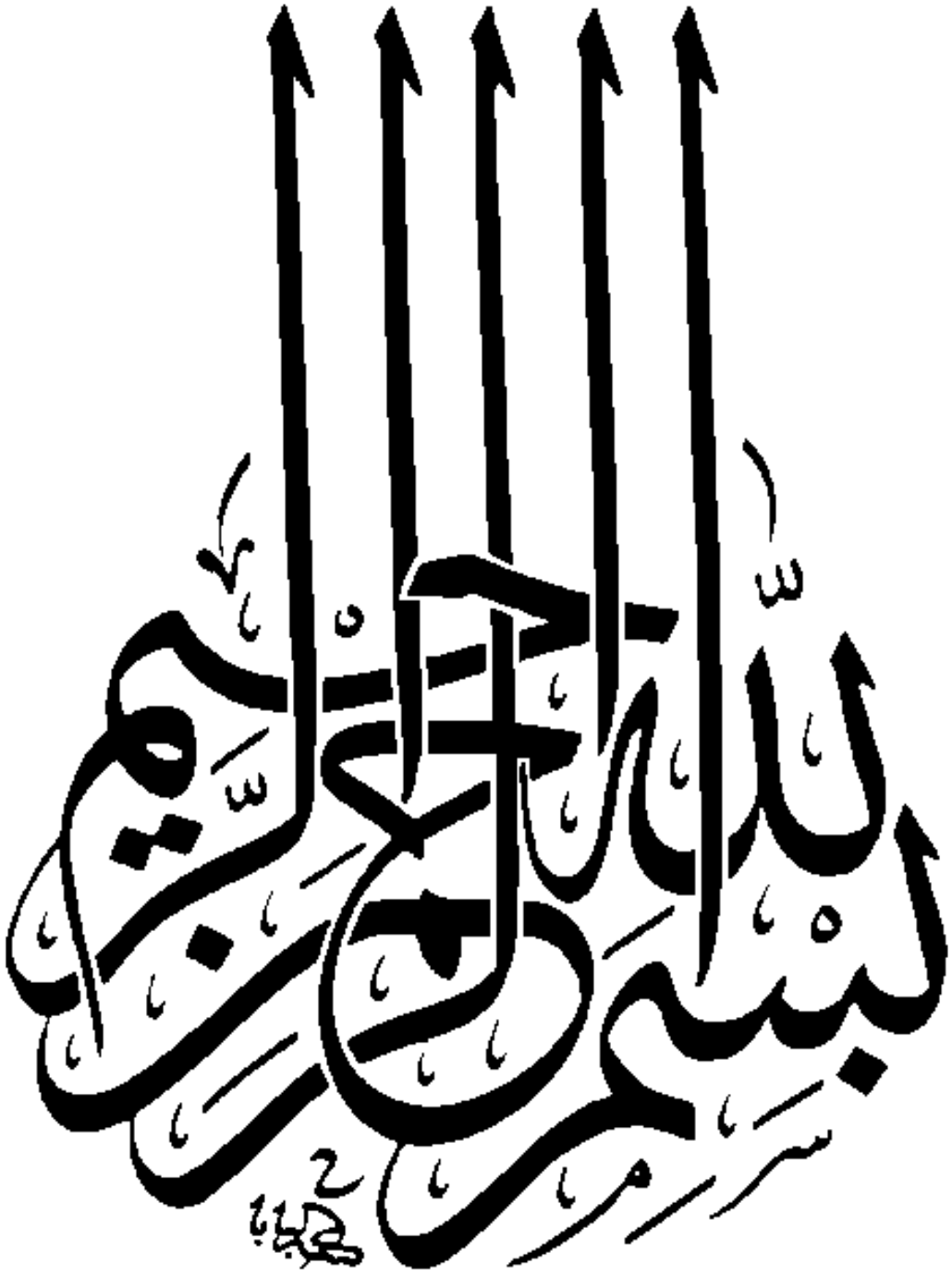
إعداد الطلبة
حسام بوطفارة
عقبي خرفي

إشراف الأستاذ
عمران بوريب

أمام اللجنة المشكلة من:

د. الطيب بولحية	أستاذ محاضر –ب–	رئيسا
أ. عمران بوريب	أستاذ مساعد –ب–	مشرفا ومقررا
أ.عبد الحكيم بولحيلة	أستاذ مساعد –أ–	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2014


بسم الله الرحمن الرحيم

شکر و تقدیر

شكر و تقدير

بسم الله الذي هدانا وأنار لنا طريق العلم وصلى الله وسلم على خاتم النبيين.

وإمام المرسلين محمد صلى الله عليه وسلم.

نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ الفاضل "بوريب عمران"

لقبوله الإشراف على هذه المذكرة ودعمه العلمي وتوجهاته القيمة.

الشكر والتقدير كذلك لأعضاء لجنة المناقشة ولكل الأساتذة الذين كان لهم الفضل خلال مشوارنا الدراسي.

كما نتقدم بالشكر إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد.

إهداء

إهداء

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله...

إلى إخوتي الأعزاء...

إلى كل الأحباب والأصدقاء...

حسام + عقبي

قائمة المحتـــويات

قائمة المحتويات

مقدمـــة.....أ

الفصل الأول: مدخل للمراجعة الخارجية

تمهيد 08

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية 09

المطلب الأول: تطور المراجعة الخارجية وتعريفها 09

المطلب الثاني: أهداف المراجعة الخارجية وأهميتها..... 12

المطلب الثالث: مبادئ وفروض المراجعة الخارجية..... 15

المطلب الرابع: أنواع المراجعة الخارجية 17

المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولا عاما..... 19

المطلب الأول: المعايير العامة أو الشخصية..... 19

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني..... 21

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير 23

المبحث الثالث: تنفيذ عملية المراجعة الخارجية..... 25

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة 25

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية 28

المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات..... 31

المطلب الرابع: إعداد التقرير 33

خلاصة..... 36

الفصل الثاني: دستور وآداب مهنة المراجعة الخارجية

تمهيد 38

المبحث الأول: سلوك وأخلاقيات مراجع الحسابات 39

المطلب الأول: حقوق وواجبات مراجع الحسابات 39
المطلب الثاني: مسؤوليات مراجع الحسابات..... 43
المطلب الثالث: المبادئ الأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة الخارجية 47
المبحث الثاني: مدخل لجودة المراجعة الخارجية 51
المطلب الأول: مفهوم جودة خدمات المراجعة الخارجية..... 51
المطلب الثاني: أهمية وأهداف جودة خدمات المراجعة الخارجية..... 52
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة الخارجية..... 54
المطلب الرابع: وسائل تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية 58
المبحث الثالث: أثر أخلاقيات المهنة على جودة خدمات مراجع الحسابات 60
المطلب الأول: بيان أثر أخلاقيات المهنة على جودة خدمات مهنة المراجعة حسب نموذج التوقعات/الأداء..... 60
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات وأثرها على جودة خدماته .. 62
المطلب الثالث: التأثيرات الخارجية على السلوك الأخلاقي لمراجع الحسابات وأثرها على جودة خدماته..... 64
خلاصة.....65
الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول الإلتزام بأخلاقيات المهنة ودوره في تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية
تمهيد 67
المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية 68
المطلب الأول: تخطيط وتصميم أداء الدراسة 68
المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية 69
المطلب الثالث: إختبار أداة الدراسة.....71
المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة 82
المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة 82

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة 85
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.....102
المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة 102
المطلب الثاني: تحليل الفروق بين المتوسطات 108
خلاصة.....111
خـــاتمة 113
قائمة المراجع.....117
قائمة الملاحق.
قائمة الأشكال.
قائمة الجداول.

مقدمة

تطور الاقتصاد وتزايد حاجيات المجتمع أدى إلى ظهور شركات كبيرة، صاحبها انفصال ملكية هذه الشركات عن إدارتها وتوسع الفجوة بين الإدارة نفسها وفروعها المختلفة، وهو ما أظهر حاجة أصحاب هذه الشركات إلى التعرف على مدى كفاءة الإدارة في أداء مهامها وتقييم أداء الفروع الإدارية المختلفة والاستغلال الأمثل لموارد الشركة، وبالتالي ظهور مهنة المراجعة الخارجية كأداة رقابية فعالة في يد الملاك أو المساهمين لرقابة من أوكلت لهم إدارة تلك الشركات.

تمثل جودة المراجعة الخارجية مطلبا ضروريا لكافة أطراف عملية المراجعة، فالمراجع يهمه أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية لإضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص على أن تتم عملية المراجعة الخارجية بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة، والمستفيدون يرغبون أن تتم عملية المراجعة الخارجية بجودة عالية بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تم مراجعتها، والتي سيعتمدون عليها عند إتخاد قراراتهم. كما أن المنظمات المهنية تسعى إلى الارتقاء بجودة المراجعة الخارجية للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة، وذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها ميدانيا.

تؤدي قواعد السلوك المهني إلى وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء مهنة المراجعة الخارجية واللازمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني، إضافة إلى تعريف كافة المهتمين بالمهنة بهذه القواعد التي تحكم تصرفات أعضائها، وبالتالي ترفع من مكانة المهنة وأعضائها، وتكون تقاريرهم ونتائج أعمالهم ذات موضع ثقة عالية، بجانب إتاحة الفرصة لهم لأداء مهمتهم بكفاءة مرتفعة، وتكمن أهمية السلوك الأخلاقي في سعي مراجع الحسابات لتحسين كفاءة جودة خدماته والتزامه بأداء الخدمة على أكمل وجه ممكن، مع الاهتمام بمصالح العملاء أفضل اهتمام بما يتفق مع مسؤولية المهنة تجاه المجتمع بصفة عامة.

1- الإشكالية

من خلال ما تقدم، وحتى نتمكن من الإلمام بموضوع الدراسة قمنا بتوزيع إستبانة على مجموعة من الخبراء المحاسبين ومراجعي الحسابات، وذلك قصد بيان مدى مساهمة الالتزام بأخلاقيات المهنة ودوره في تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية، ومن هنا يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة الالتزام بأخلاقيات المهنة في تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية؟

وانطلاقا من التساؤل الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمراجعة الخارجية، ومعاييرها، ومبادؤها وفروضها؟
- كيف يتم تطبيق المراجعة الخارجية ميدانيا؟

❖ فيما تتمثل حقوق وواجبات ومسؤوليات مراجع الحسابات؟

❖ ما المقصود بالسلوك الأخلاقي لمهنة المراجعة الخارجية؟ وما هي مبادؤه؟

❖ ما المقصود بجودة خدمات المراجعة الخارجية؟ وما هي العوامل المؤثرة عليها؟ ووسائل تحسينها؟

❖ ما مدى التزام المراجعين الخارجيين في العينة محل الدراسة بآداب وأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية؟

❖ ما مدى جودة الخدمات التي يقدمها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة؟

2- الفرضيات

للإجابة على الإشكالية الرئيسية، والتساؤلات الفرعية قمنا بصياغة مجموعة من الفرضيات التي سنعتمد عليها في دراستنا، والتي سوف نقوم بتأكيدها أو نفيها أثناء الدراسة وتتمثل في:

❖ يلتزم مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية؛

وقد انبثق عن هذه الفرضية عدد من الفرضيات الفرعية هي:

✓ يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالاستقلالية؛

✓ يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالأمانة والاستقامة؛

✓ يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالمصداقية؛

✓ يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالنزاهة والشفافية؛

✓ يحفظ مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة سر المهنة؛

✓ يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالكفاءة المهنية اللازمة؛

❖ تمتاز الخدمات التي يقدمها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بجودة عالية؛

❖ يساهم إلتزام المراجعين الخارجيين بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية في العينة محل الدراسة في تحسين جودة الخدمات التي يقدموها.

3- أسباب اختيار الموضوع

إن دوافع ومبررات اختيارنا لهذا الموضوع تعود إلى عدة عناصر نذكر منها:

❖ الدور الذي تلعبه القيم الأخلاقية في الارتقاء بالمهن المختلفة في المجتمعات؛

❖ الرغبة في التعرف على المستجدات في مجال الدراسة؛

❖ معرفة ميدان المراجعة الخارجية والتعرف على ما يحيطها من إجراءات؛

❖ الميول الشخصي لميدان المراجعة والمحاسبة؛

❖ قلة الدراسات النظرية والتطبيقية التي تناولت هذا الموضوع؛

❖ ارتباط الموضوع بمجال التخصص في المحاسبة والجباية؛

4- أهمية الدراسة

تكمن أهمية المراجعة الخارجية في كونها أداة تخدم أطراف عديدة تقوم باستخدام القوائم النهائية، التي يعدها مراجع الحسابات من أجل تلبية احتياجاتهم المختلفة.

تنبع أهمية هذه الدراسة من خلال قياس مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني، التي تعتبر جزءا رئيسيا من الأخلاق المهنية، التي يجب أن يتمتع بها العاملون في مهنة المراجعة الخارجية، حيث تعتبر الأخلاق المهنية حجر الأساس لنجاح مهنة المراجعة.

تعتبر جودة المراجعة الخارجية مفيدة ومهمة، حيث تنعكس أهميتها على مصداقية القوائم المالية، تلك المصداقية لا تتحصل عليها إلا من خلال تحقيق مراجعة ذات جودة عالية، إذ تتجلى أهمية جودة المراجعة الخارجية، من خلال تأكيد التزام المراجعين بالمعايير المهنية، وزيادة الموثوقية في تقارير المراجعة والقوائم المالية.

5- أهداف الدراسة

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:

❖ التعرف على المراجعة الخارجية، معاييرها، ومبادؤها وتطبيقها ميدانيا؛

❖ معرفة مدى جودة الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات، العوامل المؤثرة عليها ووسائل تحسينها؛

❖ التعرف على أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية، وأهميتها في الحياة العملية للمراجعين؛

❖ التعرف على حقوق وواجبات المراجع الخارجي ومسؤولياته؛

❖ إبراز دور أخلاقيات المهنة في تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية؛

❖ التعرف على مدى جودة الخدمات التي يقدمها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة.

6- أدوات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على مصادر متنوعة للحصول على البيانات اللازمة كما يلي:

❖ **المصادر الأولية:** والمتمثلة في الاستبيان حيث تم توزيعه على عينة معتبرة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لمعرفة رأيهم حول الموضوع.

الأدوات الإحصائية والمتمثلة في تقنيات الإحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري).

البرامج والمتمثلة في برنامج spss وبرنامج excel.

❖ **المصادر الثانوية:** والمتمثلة في الكتب، مذكرات التخرج السابقة التي تهتم ببعض جوانب الموضوع، بالإضافة للقوانين.

7- الدراسات السابقة

يمكن توضيح بعض الدراسات السابقة، التي لها علاقة بموضوعنا فيما يلي:

❖ دراسة خيراني العيد، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة**، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، سنة 2013، وتتمحور إشكالية الدراسة حول مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة.

تهدف هذه الدراسة إلى فهم جودة عملية التدقيق والعوامل المؤثرة على عمل مراجع الحسابات، بالإضافة إلى إبراز العوامل المساهمة في ضبط مخاطر عملية المراجعة.

❖ إياد حسن حسين أبوهين، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين**، البحث عبارة عن رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، سنة 2005، إشكالية البحث تتمحور حول معرفة العوامل التي يمكن أن يستعين بها المراجعين في التطبيق العملي لتحسين جودة خدمات المراجعة، وأهم الوسائل المقترحة لتطوير جودة المراجعة.

قام الباحث بدراسة نظرية لمفهوم جودة المراجعة، وقد حاول تحليل وتحديد الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة، والمساهمة في التعرف على كيفية تضييق فجوة التوقعات مع تقديم بعض الإرشادات للجمعيات المهنية المنظمة للمهنة.

لقد تطرق الباحثان في هاتين الدراستين إلى العوامل المؤثرة على جودة خدمات مراجعي الحسابات بصفة عامة، وهو ما سنتناوله في دراستنا هذه، إذ سنخصص من بين العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجع مساهمة أخلاقيات المهنة في التأثير على الجودة.

❖ عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، **قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، سنة 2012، إشكالية البحث تتمثل في مدى تأثير قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية.

قام الباحث بعرض الإطار العام لأخلاقيات مهنة التدقيق مع الإهتمام بالجانب الأخلاقي في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، ومساهمة قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في تحسين جودة المعلومات لمستخدمها. كما قام بتحديد الجوانب الإيجابية المساعدة في تحسين جودة عملية المراجعة والوقوف على السلبيات التي تحد من فاعلية عملية المراجعة.

أجرى الباحث دراسته على الشركات الصناعية بالكويت، وسنقوم بمحاكاة هذه الدراسة بتطبيقها على مراجعي الحسابات في الجزائر وبالضبط في العينة التي قمنا باختيارها.

8- حدود الدراسة

تتمثل الحدود الزمنية والمكانية لدراستنا في:

❖ **الحدود الزمنية:** تحددت الدراسة الميدانية من بداية مارس إلى نهاية أفريل؛

❖ **الحدود المكانية:** لقد تمت هذه الدراسة، على مستوى كل من ولاية جيجل، ميلة وقسنطينة.

9- المنهج المتبع

لمعالجة جوانب بحثنا اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يعتمد على جمع المعلومات والبيانات على الظاهرة المدروسة، وتحليلها وتفسيرها، قصد الوصول إلى نتائج محددة، وهذا في الفصلين الأول والثاني، بالإضافة إلى استخدام أسلوب دراسة حالة في الفصل التطبيقي، من خلال توزيع استبيان على عينة الدراسة.

10- هيكل الدراسة

قمنا بتقسيم دراستنا هذه إلى فصلين يمثلان الجانب النظري، وفصل ثالث تطبيقي يعكس الدراسة.

الفصل الأول: والذي جاء تحت عنوان مدخل للمراجعة الخارجية، تضمن ثلاثة مباحث مقسمة كالتالي:

❖ المبحث الأول: يتناول ماهية المراجعة الخارجية من خلال تطورها وتعريفها، وإبراز أهدافها وأهميتها، وكذا مبادؤها، فروضها وأنواعها.

❖ المبحث الثاني: يتناول معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولا، حيث تطرقنا فيه إلى المعايير العامة أو الشخصية، وكذلك معايير العمل الميداني، بالإضافة إلى معايير إعداد التقرير.

❖ المبحث الثالث: ويتضمن عملية تنفيذ المراجعة الخارجية من خلال قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة، تقييم نظام الرقابة الداخلية، جمع أدلة الإثبات، بالإضافة إلى إعداد التقرير.

الفصل الثاني: والذي جاء تحت عنوان دستور وآداب مهنة المراجعة الخارجية، وتتضمن ثلاثة مباحث مقسمة كالتالي:

❖ المبحث الأول: يتحدث عن سلوك وأخلاقيات مراجع الحسابات، حيث تطرقنا فيه إلى حقوق وواجبات مراجع الحسابات، بالإضافة إلى المسؤوليات الواقعة عليه، وكذا المبادئ الأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة الخارجية.

❖ المبحث الثاني: والذي تناول جودة خدمات المراجعة الخارجية من حيث مفهومها، أهميتها وأهدافها والعوامل المؤثرة عليها، بالإضافة إلى وسائل تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية.

❖ المبحث الثالث: ويتضمن أثر أخلاقيات المهنة على جودة خدمات مراجع الحسابات من حيث بيان أثر أخلاقيات المهنة على جودة خدمات مهنة المراجعة حسب نموذج التوقعات/الأداء، العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات وأثرها على جودة خدماته، بالإضافة لتأثيرات الخارجية على السلوك الأخلاقي لمراجع الحسابات وأثرها على جودة خدماته.

الفصل الثالث: تطرقنا فيه إلى الدراسة الميدانية من خلال إعداد استبيان، وتوزيعه على عينة الدراسة المتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، كونهم محافظي حسابات سابقين للوقوف على مدى مساهمة الالتزام بأخلاقيات المهنة في تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي "spss".

الفصل الأول

مدخل للمراجعة الخارجية

تمهيد:

إن التطورات الاقتصادية التي شهدها العالم، كان لها أثر كبير في توسع المؤسسات الصغيرة ذات العمليات التجارية البسيطة إلى مؤسسات ضخمة يصعب فيها التسيير لكثرة العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأطراف المتعاملة معها وانفصال الملكية عن الإدارة، ما أدى إلى تبني مهنة المراجعة الخارجية استجابة لمختلف هذه التطورات الاقتصادية.

ونتيجة لإمكانية وجود تعارض ما بين الإدارة من جهة والملاك والمساهمين من جهة أخرى، وجدت مهنة المراجعة الخارجية التي تهدف إلى الخروج برأي فني محايد ومستقل، والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، ومنع اكتشاف مختلف حالات الأخطاء والغش.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى مدخل للمراجعة الخارجية من خلال ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولا عاما.

المبحث الثالث: تنفيذ عملية المراجعة الخارجية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

تؤدي المراجعة دورا هاما في نجاح المؤسسات الاقتصادية، خاصة بعد تطورها وتوسعها وانفصال الملكية فيها وبروز الشركات المتعددة الجنسيات، وذلك من خلال تلبية مختلف الطلبات على خدماتها وترشيد قرارات مستخدمي المعلومات المالية.

المطلب الأول: تطور المراجعة الخارجية وتعريفها

في هذا المطلب سوف نستعرض الجوانب الموضحة لتعريف المراجعة الخارجية بالإضافة للتطور التاريخي الذي شهدته المهنة.

الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية

ظهرت الحاجة إلى مراجعة الحسابات أولا لدى الحكومات، وذلك لحاجتها لمراقبة موظفيها الذين يقومون بصرف النفقات وتحصيل الإيرادات نيابة عنها، وتدل الوثائق التاريخية على أنه تم استخدام المراجعة في حكومات قدماء المصريين، اليونانيين والإغريقيين الذين اشتهروا بدقة تنظيم حساباتهم، فقد استخدموا المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، حيث أن كلمة مراجع الحسابات (Auditing) مشتقة من كلمة لاتينية (Audire) ومعناه تستمع.[1]

❖ **من العصر القديم حتى سنة 1500م:** في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية (خصوصا العائلات المالكة)، وكانت المراجعة غير معروفة، ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة، وفي تلك الفترة كان الاهتمام منصبا على المخزون السلعي (البضاعة) حيث تجرد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر، كما أنه في عهد الإمبراطورية الرومانية كانت الدفاتر المحاسبية تتلى على مسمع من الحاكم وبحضور مستشاريه وذلك للوقوف على ممتلكاته، ولمنع أو اكتشاف أي تصرفات غير مسؤولة من قبل القائمين على تلك الممتلكات وحفظه الحسابات. وعموما في هذه الفترة من التاريخ كان الهدف من عملية المراجعة هو التأكد من أمانة القائمين على الشؤون المالية، وكانت عملية المراجعة في نهاية هذه الفترة تفصيلية 100% مع عدم وجود نظم الرقابة الداخلية.[2]

---

[1]– خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية**–، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص17.

[2]– إدريس عبد السلام إشتيوي، **المراجعة – معايير وإجراءات**–،الطبعة الخامسة، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2008، ص17.

❖ **الفترة من 1500م إلى 1850م:** في هذه الفترة لم يكن هناك تغير يذكر في أهداف المراجعة يميزها عن الفترة التي سبقتها، حيث كانت أهداف المراجعة لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية المراجعة كانت تفصيلية، غير أنه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهي انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى زيادة الحاجة للمراجعين، تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج، وكنتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع، ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.[1]

❖ **الفترة من 1850م حتى 1905م:** هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا، وخاصة في المملكة المتحدة، وذلك بعد انطلاق الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور الشركات المساهمة الكبيرة، وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية (أصحاب المشروع) والإدارة، حيث استلم المتخصصون الوظائف الإدارية في الشركات المساهمة، وظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة إلى المحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك الشركات، وبناءً على هذا كله أصبح الجو مهيئًا للمراجعة كمهنة، أن تبرز وتظهر إلى حيز الوجود، وخاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القائمين على أموالهم وممتلكاتهم، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 والذي نص بين مواده على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات. وفي أواخر هذه الفترة كانت أهداف المراجعة تتمثل في اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر واكتشاف الأخطاء الفنية بالإضافة إلى اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.[2]

❖ **الفترة من 1905 حتى وقتنا الحاضر:** في هذه الفترة وخاصة بعد سنة 1940 وبظهور الشركات الكبيرة وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادًا كليًا في عملية المراجعة، وفي أواخر هذه الفترة استخدم أسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة، ومن ثم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع، أما الهدف الأساسي لعملية المراجعة فأصبح إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للشركات، أما اكتشاف الأخطاء والتلاعب فلم يعد الهدف الأساسي لعملية المراجعة، بل ذلك يتأتى كنتيجة طبيعية لقيام المراجع

[1]– المرجع السابق، ص18.

[2]– هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص17.

مهمته على أحسن وجه.[1]

خلاصة القول أن المراجعة في الوقت الحاضر تقوم على العينات الإحصائية للعمليات المختلفة، وتعتمد اعتمادًا كليًا على نظام الرقابة الداخلية المطبقة فعلاً بالشركة، وأصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للشركة، أما اكتشاف الغش والتلاعب وغيرها فهو هدف ثانوي وليس أساسيًا، ومن ذلك يستنتج أن المراجع ليس مسؤولاً عن عدم اكتشاف أي تلاعب أو غش إذا ما أثبت عدم تقصيره في إتباع الإجراءات الضرورية للمراجعة في سبيل تحقيق معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها.

الفرع الثاني: تعريف المراجعة الخارجية

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها، ومن بين أهم التعاريف ما يلي:

تعرف المراجعة الخارجية بأنها: " عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصًا انتقاديًا منظمًا، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة ".[2]

ركز هذا التعريف على أن المراجعة الخارجية فحص نظام الرقابة الداخلية، أي أنه أعطى أهمية في تعريف المراجعة الخارجية لتقييم نظام الرقابة الداخلية، الذي يعتبر خطوة مهمة في مسار عمل مراجع الحسابات.

تعرف المراجعة الخارجية بأنها: " اختبار تقني صارم من طرف مدقق مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه في كل الظروف وعلى مدى احترام المبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة للوضعية المالية ونتائج المؤسسة".[3]

ركز هذا التعريف في تعريفه للمراجعة الخارجية على المواصفات التي يجب أن يتوفر عليها مراجع الحسابات.

---

[1]– إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص20.

[2]– خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص13.

[3]– بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، رسالة ماجستير جامعة سطيف1، 2011، ص ص04.

المراجعة الخارجية عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر 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 ".[1]

ركز هذا التعريف على فحص القوائم المالية للحكم على مصداقيتها من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية.

كما تم تعريفها بأنها: " نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعينة لحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة ".[2]

وفق هذا التعريف المراجعة الخارجية هي نظام للمعلومات، تتكون من مدخلات تتمثل في القاوائم المالية ومعالجة تتم من خلال الفحص بالإضافة إلى مخرجات تتمثل في مفرير مراجع الحسابات.

يلاحظ من التعاريف السابقة أنها اختلفت في الزاوية التي ينظر منها إلى المراجعة الخارجية من حيث أهمية المنطلق في المراجعة لكنها متفقة على أن الهدف هو الوصول إلى الحكم على مدى مصداقية المعلومات المعروضة في القوائم المالية، وهو أحدث أهداف المراجعة المعاصرة.

كما يلاحظ من هذه التعاريف كذلك أنها متفقة على أن الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات لا بد أن يكون فحصا انتقاديا كما أن على مراجع الحسابات أن يقوم بمراجعة مختلف الدفاتر والسجلات التي تقوم المؤسسة بمسكها.

من خلال التعاريف السابقة فإننا نخلص إلى أن المراجعة الخارجية عملية منظمة لفحص نظام الرقابة الداخلية، يقوم بها مهني مؤهل مستقل عن المؤسسة، من خلال فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذا التحقق من تعبير القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وذلك للخروج برأي فني محايد (التقرير) حول سلامة القوائم المالية للمؤسسة، وتوصيل هذا الرأي للأطراف المعنية بنتائج المراجعة الخارجية.

المطلب الثاني: أهداف المراجعة الخارجية وأهميتها

المراجعة الخارجية وافقت نشوء الحضارة الإنسانية وتطورت بتطورها، وكذلك بالنسبة لأهدافها وأهميتها، وفيما يلي سنستعرض أهمية وأهداف المراجعة الخارجية:

الفرع الأول: أهداف المراجعة الخارجية

يمكن تقسيم أهداف المراجعة الخارجية إلى أهداف تقليدية وأهداف حديثة كما يلي:

---

[1]– محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص01.

[2]– محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص39.

أولا: الأهداف التقليدية

تنقسم الأهداف التقليدية للمراجعة الخارجية إلى:[1]

1- الأهداف الرئيسية: ويمكن تلخيصها فيما يلي:

❖ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها؛

❖ إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها إدارة المنشأة، لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات، ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.

2- الأهداف الفرعية: وتتمثل في:

❖ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير؛

❖ تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والتزوير عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشأة، وما تحدثه زيارات مراجع الحسابات المفاجئة من أثر في نفوس العاملين؛

❖ طمأنة من يطلعون على الحسابات الختامية والميزانية المنشورة والمرفق بها تقرير مراجع الحسابات كالدائنين وحملة السندات وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثمار أموالهم؛

❖ اعتماد الفاحص الضريبي على الحسابات التي قام بمراجعتها مراجع موثوق، وتقليل الإجراءات الروتينية أثناء الفحص ومعاونة مصلحة الضرائب إذا قدم مراجع الحسابات تقريره الضريبي كاشفا عن المخالفات الضريبية؛

❖ يعاون مراجع الحسابات المنشأة في ملأ الاستمارات وتقديم التقارير المختلفة إلى الهيئات الحكومية والرقابية كالجهاز المركزي للإحصاء والمؤسسة العامة والوزارات التابعة لها الوحدة الاقتصادية.

ثانيا: الأهداف الحديثة

يمكن تلخيصها في النقاط التالية:[2]

❖ مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛

❖ تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة؛

❖ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.

---

[1]- نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة العمليات المالية**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، الأردن، 2009، ص ص20-21.

[2]- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر، الأردن، 2009، ص11.

الفرع الثاني: أهمية المراجعة الخارجية

إن أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتمادًا كبيرًا على البيانات المالية، التي يعتمدها مراجع الحسابات المستقل وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات، والتي تختلف تبعًا لاختلاف مصالحها وأهدافها، ومن الفئات المستفيدة من المراجعة نذكر:[1]

1- المساهمون: يعتبر المساهمون المستخدم الأول لتقرير مراجع الحسابات، باعتبارهم الملاك الذين يعتمدون على المراجع ليساعدهم في الرقابة على إدارة الشركة كوكيل عنهم، ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات: عائد السهم، الأداء المالي للشركة ومن ثم القيمة السوقية للشركة في البورصة.

2- إدارة الشركة: تعتمد إدارة الشركة على القوائم المالية التي يتم اعتمادها من قبل المراجع المحايد والمستقل، إذ يمثل تقريره أداة لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك أو المساهمين، فهو ذو تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة.

3- المؤسسات التمويلية والاستثمارية: تعتبر البنوك والمؤسسات الاستثمارية مثل صناديق وشركات الاستثمار في الأوراق المالية، الممول الأول للاقتصاد، ولذلك فهي تعتمد على المعلومات التي توفرها القوائم المالية للشركات المقترضة أو المستثمرين في أوراقها المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان، وتعتمد هذه المؤسسات على تقرير مراجع الحسابات في تحديد مدى إمكانية الاعتماد والوثوق في المعلومات التي توفرها القوائم المالية.

4- المستثمرون المحتملون: يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم الشركة معلومات كثيرة خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للشركة ومركزها المالي ونتائج أعمالها، وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، لذلك فإن تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة هذه القوائم سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه من معلومات، ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الاستثمار في أسهم الشركة من عدمه.

5- الجهات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدرها الشركات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو

[1]- عمر شريقي ، **التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف1، 2012، ص ص13- 14.

فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون معلومات موثوق فيها ومعتمدة من طرف جهات محايدة تقوم بفحصها فحصًا دقيقًا وإبداء الرأي الفني المحايد فيها.

المطلب الثالث: مبادئ وفروض المراجعة الخارجية

تقوم المراجعة على مجموعة من المبادئ والفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة.

الفرع الأول: مبادئ المراجعة الخارجية

إن مبادئ الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما: المبادئ المرتبطة بركن الفحص والمبادئ المرتبطة بركن التقرير.

أولا: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

تتمثل المبادئ المرتبطة بركن الفحص في:[1]

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

2- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشتمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية، أو كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

3- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة التقليل إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص، وذلك بالإسناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات، التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصًا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيًا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

4- مبدأ فحص مدى الكفاءة الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاءة الإنسانية بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة، وهذا المناخ يعبر عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير

تتجلى المبادئ المرتبطة بركن التقرير في:[2]

---

[1]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص23.

[2]- المرجع السابق، ص24.

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

2- مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة، 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 والسجلات والدفاتر.

3- مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرًا واضحًا لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع، وأن تبقي تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

4- مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير مراجع الحسابات، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

الفرع الثاني: فروض المراجعة الخارجية

يعبر الفرض قاعدة تحظى بالقبول العام والتطبيق العملي لها، وتستخدم في حل مشاكل معينة أو ترشيد سلوك أو قرار معين، ومن أهم الفروض التي تستند إليها عملية المراجعة الخارجية ما يلي:[1]

1- قابلية البيانات للفحص: تتمحور المراجعة الخارجية على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ويعتبر هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة، ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة: يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأيا فنيا محايدا صائبا، على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمنشأة.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية: يشير هذا الفرض إلى مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية

[1]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص13-15.

اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة الخارجية المتفق عليها.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء: يبنى هذا الفرض على وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة، يمكن التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات، كما يجعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية بتبني المراجعة الاختبارية بدلاً عن التفصيلية.

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية يؤدي إلى سلامة العرض في القوائم المالية: يقوم هذا الفرض على أن المعلومات قد تم إعدادها وفقًا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرًا حقيقيًا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية، وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة للمركز المالي والحقيقي لها.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل والعكس صحيح، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المطبق.

7- مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط (استقلالية المراجع): يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات، وذلك وفق ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المنشأة والمراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله.

المطلب الرابع: أنواع المراجعة الخارجية

تختلف تصنيفات المراجعة الخارجية من كاتب إلى آخر وحسب المعايير المعتمد عليها في التصنيف، وبشكل عام يمكن تصنيف المراجعة الخارجية من خلال الزاوية التي ينظر منها للمراجعة كما يلي:

أولا: من زاوية الإلزام القانوني

نميز بين نوعان من المراجعة الخارجية وهما:[1]

1- المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المخولة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول

[1]- المرجع السابق، ص21.

إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة.

2- المراجعة الاختيارية: وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة، يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات مراجع الحسابات بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي وعن نتائج الأعمال والمركز المالي.

ثانيا: من زاوية نطاق المراجعة

نميز فيه نوعين كما يلي:[1]

1- المراجعة الكاملة: إن المقصود بالمراجعة الكاملة هي المراجعة التي تخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي سيؤديه، وفيها يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال، ويعتبر مراجع الحسابات مسؤولا عن أي أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل، أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المطلوبة منه القيام بها.

2- المراجعة الجزئية: والمقصود بالمراجعة الجزئية هو العمل الذي يقتصر فيه المراجع على بعض العمليات المعنية أو بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع للعمليات المالية، ولا يكون المراجع مسؤولا في هذا النوع من المراجعة عن أي أضرار تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى الدفاتر أو حسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المراجع قد منعته من فحصها، ويجب على مراجع الحسابات في حالات المراجعة الجزئية إبرام اتفاق كتابي يحدد فيه المطلوب منه القيام به، كما يجب عليه أن لا يذكر بوضوح في تقريره تفاصيل ما أداه من عمل، وذلك حتى لا تقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه هذا الاتفاق.

ثالثا: من زاوية توقيت المراجعة

نميز نوعين وهما:[2]

1- المراجعة المستمرة: وهي المراجعة التي تتصف بالاستمرارية على مدار السنة المالية، سواء كانت بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال أيام معينة على مدى الفترة وهذا النوع من المراجعة يتبعه المراجع بصفة خاصة في حالة:

- ما إذا كانت المنشأة تتميز بكبر الحجم وعملياتها كبيرة ومتعددة؛
- توافر عدد كبير من مساعدي المراجع، الأمر الذي يمكنهم من التردد على المنشأة بصفة مستمرة؛

[1]- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات - بين النظرية والتطبيق**-، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص10.

[2]- محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص43-45.

❖ عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.

2- المراجعة النهائية: هي المراجعة التي تبدأ بعد انتهاء إدارة الحسابات من أعمالها وإعداد القوائم والحسابات الختامية، وفي الغالب يتفرغ المراجع أو بعض مساعديه فترة زمنية معينة بعد انتهاء السنة المالية للشركة ليتولى خلالها فحص ومراجعة حسابات وعمليات الشركة، للتأكد من أن ما تحقق من نتائج يعبر تعبيرًا صادقًا عما أنجز من أعمال، ويقوم بعد ذلك بإعداد تقرير المراجعة المطلوب منه.

رابعا: من مدى زاوية الفحص

وتنقسم المراجعة الخارجية من زاوية الفحص إلى نوعين هما:[1]

1- المراجعة التفصيلية: وهي أن يقوم المراجع بمراجعة كل العمليات، وهذا النوع يناسب الوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم وعدد عملياتها قليل نسبيا.

2- المراجعة الاختبارية: وهي أن يقوم المراجع بأخذ عينات من العمليات المختلفة والأنشطة المختلفة، وهذا النوع يناسب الوحدات الاقتصادية متوسطة وكبيرة الحجم وعدد عملياتها كثير.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولا عاما

تعرف معايير المراجعة الخارجية بأنها مقياس لمستوى 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.

المطلب الأول: المعايير العامة أو الشخصية

ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، حيث أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين، وتتمثل المعايير العامة فيما يلي:

أولا: التأهيل العلمي والعملي

يشير هذا المعيار إلى أنه يجب أن تتم عملية المراجعة من طرف شخص أو أشخاص لديهم المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية مما يؤهلهم للعمل كمراجعي حسابات، وتتبع أهمية هذا المعيار من وجود أطراف متعددة تعتمد على رأي مراجع الحسابات، ويعني التأهيل العلمي أن يكون لدى مراجع الحسابات درجة التأهيل الفني في مجال المحاسبة والمراجعة مع توفر بعض جوانب المعرفة الأخرى ومنها النواحي السلوكية والإدارية وطرق الاتصال، أما التأهيل العملي فيعني ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص

[1]- إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص21.

مهني ذو خبرة قبل البدء في مزاولة مهنة المراجعة الخارجية.[1]

ثانيا: الاستقلال والحياد

تتبع أهمية الاستقلال والحياد من أن درجة ثقة الأطراف ذات المصلحة في رأي المراجع تتحدد بمدى استقلاليته وحياده عند إبداء رأيه حول القوائم المالية، فانعدام استقلالية المراجع تصبح عملية المراجعة بدون مبرر على الإطلاق وتفقد دورها الاجتماعي والاقتصادي، كما يعتبر معيار استقلال وحياد المراجع من أكثر معايير المراجعة المتعارف عليها عرضة للجدل ومشاكل للتطبيق عمليا، خاصة بعد اتساع تشكيلة خدمات مراجعي الحسابات في مطلع القرن الواحد والعشرين، ويمكن تعريف استقلال المراجع: " أن يكون المراجع أمينا نزيها صادقا يكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، لا يهادن ولا يجامل ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير رأيه نتيجة خصومه، وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني الموضوعي عن اقتناع بعد أن تطمئن نفسه لما توصل إليه ".[2]

وقد تم تحديد مفهوم السلوك المستقل لمراجع الحسابات من ناحيتين:[3]

1- الاستقلال في الظاهر: يرتبط بنظرة وإدراك مستخدمي القوائم المالية لاستقلال المراجع، ويعني الاستقلال في الظاهر ألا يكون للمراجع أدنى مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة محل المراجعة، حيث يجب على المراجع ألا يكون مساهما في المؤسسة التي يراجع حساباتها، أو أحد موردیها أو أحد عملائها أو مقترضا منها أو مقرضا لها، كما يجب ألا يكون أحد أقاربه من العاملين بالمؤسسة، وبالطبع فإن الاستقلال بهذا المعنى يسهل إدراكه من قبل الأطراف ذات المصلحة.

2- الاستقلال في الواقع (الاستقلال الذهني): الاستقلال في الواقع حالة ذهنية تشير إلى أن المراجع يجب أن يكون مستقلا من حيث السلوك أو الحالة الذهنية في كل الأمور المرتبطة بعملية المراجعة، فالاستقلال الذهني تحكمه قيم مراجع الحسابات وضميره ومعاييره الذاتية، لذلك يصعب قياسه وإدراكه من قبل الأطراف ذات المصلحة.

ثالثا: بذل العناية المهنية الكافية والالتزام بقواعد السلوك المهني

وهو أن يبذل مراجع الحسابات العناية الكافية عند القيام بعملية المراجعة وعند إعداد التقرير

---

[1]- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان وآخرون، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص56.

[2]- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر- الناحية النظرية**-، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص40.

[3]- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر، الأردن، 2009، ص67.

والعناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين، وفقا لما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية للمراجع، والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من مراجع الحسابات، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية للمراجع، والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من مراجع الحسابات، هذا بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة.[1]

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة وتمثل مبادئ المراجعة الخارجية التي تحكم طبيعة وحجم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

أولا: التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف على المساعدين

يتعين على مراجع الحسابات أن يعد خطة لتنفيذ عملية المراجعة، من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة المطلوبة، وكذلك تخصيص المساعدين بالمكتب على الأعمال المختلفة، مع ضرورة متابعة مدى تقدمهم في الأعمال الموكلة إليهم للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعة بطريقة كاملة ووفقا لمستوى الأداء المتفق عليه، فبرنامج المراجعة خطة مكتوبة لتنفيذ إجراءات المراجعة، ويتضمن عادة الدفاتر والسجلات الواجب فحصها مع مراعاة أن يتصف هذا البرنامج بالمرونة.[2]

ويمكن ذكر أهداف برنامج المراجعة الخارجية في الجوانب التالية:[3]

❖يستخدم كخطة تفصيلية لعملية المراجعة حيث يبين نطاق الفحص، الاختبارات المراد القيام بها والمفردات الخاضعة للفحص، خطوات الفحص الضرورية، توقيت القيام باختبارات الفحص؛

❖ يستخدم هذا البرنامج للدلالة على العمل المنجز، حيث يمكن مراجع الحسابات في أي لحظة أن يحدد المدى الذي أنجز من عمليات واختبارات المراجعة، مقدار الأعمال المتبقية والتاريخ المتوقع لإتمامها، وهذا بهدف الانتهاء من عملية المراجعة في زمن مقبول خاصة في حالة وجود القيد الزمني لإبداء الرأي عن القوائم المالية؛

❖ يعتبر برنامج المراجعة أداة لتحديد مسؤولية الأداء المهني خاصة في حالة حدوث انحرافات أو

[1]– غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص41.

[2]– محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص86.

[3]– المرجع السابق، ص ص87– 88.

مساءلة من قبل الأطراف ذات المصلحة، حيث يبين الشخص المسؤول عن تنفيذ كل جزء من عملية المراجعة.

ثانيا: دراسة وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ينظر للرقابة الداخلية على أنها: " كافة السياسات والإجراءات التي تضعها وتنفذها الإدارة لكي تساعدها في تحقيق أهداف المؤسسة خاصة ما يتعلق بضمان سير الأعمال بطريقة كفئة ومنظمة، وبالتالي الالتزام بالسياسات الإدارية، حماية الأصول، منع واكتشاف الأخطاء والغش، دقة واكتمال السجلات المحاسبية وإنتاج معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات " ولهذا يجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل المراجعة كأساس لإمكانية الاعتماد عليه ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات المراجعة الملائمة لها.[1]

وفي ضوء نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية يقرر مراجع الحسابات:[2]

❖ مدى الاعتماد على النظام ككل أو أجزاء منه، ومدى ملائمته في تحقيق الدقة المحاسبية للبيانات؛

❖ تحديد نطاق عمل المراجع وما يترتب على ذلك من تحديد أدلة المراجعة المطلوبة ومدى امتداد الفحص لعمليات المؤسسة؛

❖ تقديم التوصيات والاقتراحات لتعديل النظام بما يتوافق مع كفاءة النظام وإمكانية الاعتماد عليه.

ثالثا: الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة

يشير هذا المعيار إلى أنه يجب على مراجع الحسابات أن يقوم بجمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه الفني فيما يتعلق بالقوائم المالية، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي لإبداء رأيه الفني فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض قابلية البيانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية للمراجعة والتحقيق، كما أن الأدلة يجب أن تكون كافية ونعني بالكفاية أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المراجع ولأن أساليب العينات تستخدم غالبا لتحديد وجمع الأدلة فإن العينة، يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المراجع.[3]

---

[1]– عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص129.

[2]– حمزة بوسنة ، **دور التدقيق في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح**، رسالة ماجستير، جامعة سطيف1، 2012، ص27.

[3]– وليم توماس، أمرسون هنكي، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر، المملكة السعودية، 1989، ص51-52.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

يعتبر تقرير مراجع الحسابات المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية، وهو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها للأطراف ذات المصلحة، وتتمثل معايير إعداد التقارير فيما يلي:

أولا: مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

مراجع الحسابات يجب أن يشير في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومهنيا ينظر المراجع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كقواعد وأصول محاسبية تطبق على مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في عمله، بمعنى أن التزام الإدارة بهذه المبادئ عند إعداد وعرض القوائم المالية يضمن صدق هذه القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات متعمدة أو غير متعمدة، ويتوقف تحديد مدى ملائمة المبادئ المحاسبية في حالة معينة على التقدير والحكم الشخصي لمراجع الحسابات، لذا يجب على المراجع أن يكون ملما إلماما كافيا بالمبادئ المحاسبية البديلة التي تصلح للتطبيق في حالات معينة.[1]

ثانيا: مدى ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية

يقوم مراجع الحسابات بالتأكد من ثبات المؤسسة في تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مع ضرورة أن يحدد التقرير الظروف التي لم يراع فيها احترام المبادئ المحاسبية في الفترة الحالية مقارنة بالفترات السابقة، وذلك ليتأكد مستخدمو القوائم المالية من أن التغيرات الرئيسية في القوائم المالية على مر الزمن قد نشأت نتيجة للأنشطة المختلفة للمشروع وليس نتيجة للتغير في المبادئ المحاسبية، والهدف من المعيار هو:[2]

- ❖ التأكد من قابلية القوائم المالية للمقارنة؛
- ❖ التأكد من عدم تأثر القوائم المالية تأثرا جوهريا بالتغييرات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية من فترة لأخرى؛
- ❖ التأكد من عدم تحايل وتلاعب الإدارة في استخدام وتطبيق المبادئ المحاسبية لإظهار نتيجة معينة.

ثالثا: بيان مدى كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية

وهنا على مراجع الحسابات أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية ويفصح

[1]- خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص60.

[2]- محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص299-300.

عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها إلى تضليل القارئ، كما تتعلق هذه القاعدة بالإفصاح عن الأمور التي تقضي بذكرها القوانين المحلية السارية، ويدخل في نطاق هذه القاعدة شكل البيانات المحاسبية وترتيبها والمصطلحات المستعملة فيها والالتزامات الطارئة وحقوق الغير في الموجودات وحصص الأرباح الممتازة المتأخر دفعها، وأي حصر على توزيع أنصبة الأرباح والمعلومات المناسبة المتعلقة بالالتزامات طويلة الأجل وبحقوق المساهمين وما إلى ذلك. ويعتمد هذا المعيار على قرار المراجع نفسه النابع من تقديره الفني لتحديد المعلومات الهامة التي يقتضي الأمر الإفصاح عنها.[1]

وفي هذا الإطار يجب على مراجع الحسابات أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:[2]

❖ لو قرر أن الإفصاح غير كافي وغير مناسب، أو أن القوائم المالية لا يتفق إعدادها مع والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فليس له صلاحية إجبار المؤسسة على تعديل القوائم المالية؛ يستطيع المراجع التحكم في محتوى التقرير، وبالتالي فهو يتحمل مسؤولية تضمين هذا التقرير للإفصاح الضروري في حالة ما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة تتجاهل هذا الإفصاح؛

❖ الهدف الرئيسي للإفصاح الكافي والمناسب هو خدمة مصلحة الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية؛

❖ الإفصاح الكافي والمناسب يعني أن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وواضحة، كاملة وغير منقوصة، كما أنها لا تحمل أكثر من معنى؛

❖ في حالة عدم الإفصاح عن بعض المعلومات قد يكون له ما يبرره خاصة لو ترتب على هذا الإفصاح ضرر على المؤسسة أكبر من الفائدة التي تعود على الأطراف التي يعنيها الإفصاح.

رابعا: إبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة

يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة وفيما إذا كانت الميزانية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة في نهاية الدورة، وأن حساب الأرباح والخسائر يعبر بشكل سليم عن نتيجة أعمال المؤسسة عن الدورة الخاضعة لعملية المراجعة، أما إذا لم يتمكن المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية فيجب عليه أن يعطي رأيا عكسيا أو يمتنع كلية عن إبداء رأيه مع إيضاح الأسباب التي أدت إلى ذلك.[3]

ويمكننا أن نلخص المعايير المقبولة قبولا عاما في الشكل التالي:

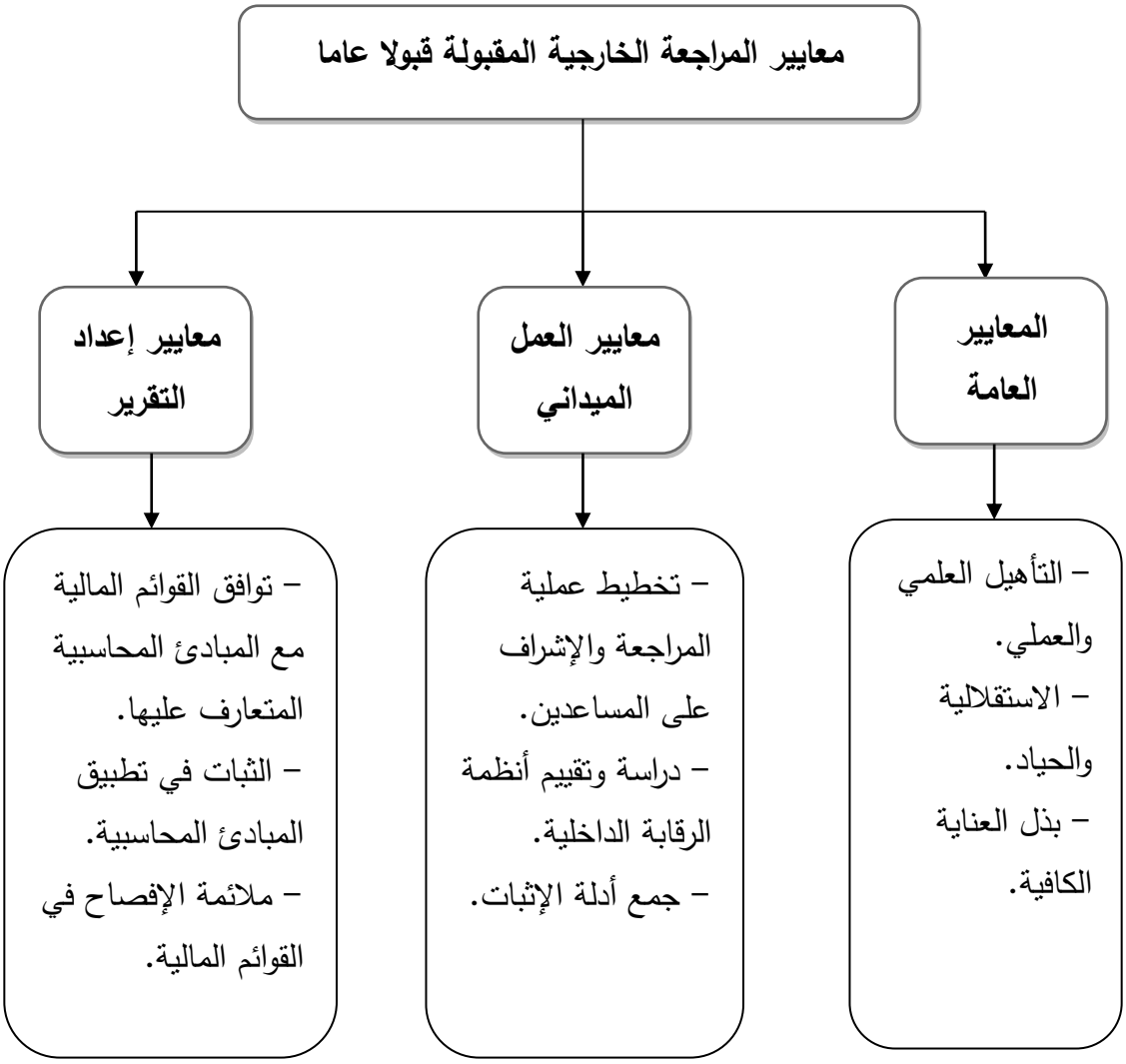
---

[1]- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية-**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص83.

[2]- محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص301-302.

[3]- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص72.

الشكل رقم (1-01): معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولا عاما



المصدر: حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة – مدخل معاصر–**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص79.

المبحث الثالث: تنفيذ عملية المراجعة الخارجية

تسير عملية المراجعة وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها، وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة، ويمكن تقديم مسار عمل مراجع الحسابات فيما يلي:

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة

قبل أن يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة، لا بد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبول المهمة ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر:

أولا: الخطوات التمهيدية

هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المراجع مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات

المراجعة، وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي:[1]

1- التحقق من صحة تعيينه: والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع المراجعة.

2- الإتصال بالمدقق السابق: وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه.

3- التأكد من نطاق عملية المراجعة: يحدد نطاق المراجعة الشكل القانوني للمؤسسة، ففي حالة شركات المساهمة تكون عملية المراجعة شاملة وإلزامية، أما في حالة شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية فيحصل المراجع على حدود ونطاق عملية المراجعة المطلوبة.

4- إتصالات أولى مع المؤسسة محل المراجعة: إذ يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح، ويجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها، وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه، فقد يتعذر عليه تكرارها.

5- فحص وتقييم النظام المحاسبي: يقوم المراجع بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر، كدقة السجلات وكفايتها، طرق الإهتلاك المنتهجة، طريقة تقييم المخزونات.

6- الإطلاع على القوائم المالية لسنوات سابق: فعليه أن يطلع على الحسابات الختامية والميزانية التي أعدت عن السنة السابقة، ويطلع على تقرير المراجع السابق، ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير المراجع السابق، ودراسة تقرير مجلس الإدارة.

7- فحص التنظيم الإداري: حيث يتعرف المراجع من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين، فعليه طلب كشف بأسماء الموظفين والمسؤولين بالمؤسسة، ومدى الاختصاص لكل منهم، وصورة من توقيعاتهم، وتوزيع السلطات والمسؤوليات بالمؤسسة.

8- النظام الضريبي: رغم أن الناحية الضريبية ليست التزاما مباشرا للمراجع، إلا أنه يتعين عليه الإطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل المراجعة، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة، وعليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة، وإذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الالتزام الضريبي.

---

[1]- محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3 2011، ص ص28-30.

ثانيا: إعداد مخطط المراجعة

من الأمور الهامة والتي تساعد المراجع على النجاح في أداء مهمته بكفاءة وفعالية ضرورة التخطيط لمهمة المراجعة، عن طريق قيام المراجع بوضع وتحديد الإستراتيجية الشاملة لهذه المهمة، وعلى المراجع أن يترجم هذا التخطيط بوضع برنامج مراجعة تفصيلي يتضمن إجراءات الفحص التحليلي لعناصر النشاط، للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب اهتماما أكثر خلال عملية المراجعة النهائية.[1]

وفي ظل هذا يمكن أن نحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من إعداد مخطط المراجعة:[2]

❖ يوضح برنامج المراجعة وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته؛

❖ يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من مراجع الحسابات وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للانتهاء منها؛

❖ يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية المراجعة من خلال احتوائه على ما يجب القيام به والفترة الزمنية اللازمة لذلك وتوقيت عملية البدء في عملية المراجعة والانتهاء منها وتحديد المراجع الذي يقوم بفحص المفردات؛

❖ تحديد مسؤولية المراجع القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهام كل مراجع وتوقيع كل مراجع على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

ثالثا: الإشراف على عملية المراجعة

يشمل الإشراف توجيه المساعدين وقيادتهم نحو تحقيق إجراءات المراجعة وتنفيذها، حيث أن المشرف على عملية المراجعة يكون مسؤولا عن التحقق من أن كل إجراءات المراجعة قد أعطيت إلى الشخص المناسب والقادر على تنفيذه بكفاية ومقدرة عالية، بالإضافة إلى ذلك فإن الإشراف يشمل إرشاد المساعدين، إبلاغهم بالمشكلات المهمة التي صادفت عملية المراجعة، إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين عناصر فريق المراجعة.[3]

---

[1]– محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص205.

[2]– محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص44–45.

[3]– حسين قاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999 ص233.

رابعا: أوراق العمل

أوراق العمل هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المراجع كدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية المراجعة، فهي تبين الإجراءات المتبعة واختبارات الالتزام بالسياسات والاختبارات الأساسية المؤذاة والمعلومات التي تم الحصول عليها، واستنتاجات المراجعة، التي تمت بخصوص كل نظام فرعي وكل رصيد حساب ظاهر بالقوائم المالية، ولعل الهدف الأساسي من أوراق العمل هو مساعدة المراجع وترشيده عند ممارسة الفحص وتوفير أدلة الإثبات التي تدعم رأيه.[1]

ويمكن التمييز بين أوراق العمل وفق عنصرين:

❖ **الملف الدائم:** يحتوي الملف الدائم على البيانات والمستندات التي تخص وتفيد أكثر من سنة مالية.[2] ومن أمثلة المستندات التي توضع في الملف الدائم:[3]

- ✓ صورة من عقد المؤسسة الأساسي؛
- ✓ صورة من تعاقدات المؤسسة مع الغير؛
- ✓ صورة من الخريطة التنظيمية للمؤسسة؛
- ✓ كل ما يتعلق بالجانب الجبائي؛
- ✓ النظام المحاسبي الذي تستخدمه وتفاصيل هذا النظام.

❖ **الملف الجاري:** يشمل الملف الجاري على أوراق عمل المراجعة المتعلقة بالفترة الحالية وهي تلك البيانات التي تتغير من سنة لأخرى ومن الأمثلة التي يتضمنها الملف ما يلي:[4]

برنامج تفصيلي لعملية المراجعة؛

- ✓ الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها؛
- ✓ التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع المراجعة؛
- ✓ الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة؛
- ✓ المشاكل التي صادفت المراجع أثناء أداء مهمته.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

من بين مهام مراجع الحسابات الأولى في المؤسسة تقييم نظام الرقابة الداخلية للتحقق من مدى

[1]– هادي التميمي، مرجع سبق ذكره ، ص57.

[2]– حسين قاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص316.

[3]– حاتم محمد الشيشيني، مرجع سبق ذكره، ص213.

[4]– محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص130.

قوة أو ضعف هذا النظام وتحديد مجال المراجعة.

أولا: تعريف نظام الرقابة الداخلية

اختلفت وتعددت التعاريف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية، ومن هذه التعاريف نذكر:

عرف **مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين:** نظام الرقابة الداخلية على أنه "هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بتأمين الحماية للأصول وكذا نوعية المعلومة، ومن جانب آخر ضمان تطبيق طرق وإجراءات الإدارة وتحسين النجاعة".[1]

كما عرفت **لجنة إجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبيين القانونيين الأمريكيين** نظام الرقابة الداخلية بأنه: "خطة التنظيم وكافة الطرق والمقاييس المتنافسة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، ضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة".[2]

ثانيا: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية، يلتزم المراجع بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي:[3]

1- جمع الإجراءات: يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة، وتدوينه للملخصات، إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام جزئي، يمكن أن يتجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية، ومثال على ذلك عملية البيع للزبائن، إذ يجمع المراجع الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع (كوجود دليل) أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحا لكل جوانب العملية. إن إجراءات عملية البيع كمثال لا بد أن تتضمن تسجيل طلبية الزبون، تسليم السلعة، إعداد الفاتورة، التسجيل المحاسبي فعملية القبض والتسجيل لها.

2- اختبارات التطابق: يحاول المراجع أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه

---

[1]- محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص34.

[2]- محمد عبد الفتاح الصحن وآخرون، **المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص13.

[3]- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص ص 72-75.

فهمه، وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات.

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية، استخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير). تستعمل في هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة (أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو لا)، وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

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

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: بالاعتماد على التقييم الأولي لهذا النظام واختبارات الاستمرارية، ومن النتائج المتوصل إليها نقاط الضعف ونقاط القوة، يقدم المراجع حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.

ثالثا: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يستخدم مراجع الحسابات في تقييمه للرقابة الداخلية مجموعة من الأساليب تتمثل أهمها في:

1- أسلوب التقرير الوصفي: يعد مراجع الحسابات هذا التقرير ليشتمل على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية، وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقسيم للواجبات وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها، ويتم الحصول على هذه المعلومات من خلال المقابلات مع العاملين، والرجوع إلى دليل الإجراءات والدورة المستندية وأية قرائن أخرى ملائمة، وعادة ما يتم عرض هذا التقرير على المسؤولين داخل المؤسسة لمراجعته وإبداء الرأي فيما إذا كان مراجع الحسابات قد جانبه الصواب في تفسير بعض الأحداث، وذلك بعد كتابته في صورته النهائية.[1]

2- أسلوب خرائط التدفق: هي عبارة عن وسيلة وأداة توضيحية تبين الإجراءات والمعلومات، نقاط

[1]- محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص264.

الرقابة المحاسبية والإدارية، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة ومخرجات النظام من سجلات وتقارير وغيرها، وهذه الخرائط قد تكون موجودة أصلا ضمن النظام المالي أو الإداري للمؤسسة، وفي هذه الحالة على المراجع دراستها وفحصها واختبارها، وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أي نقاط ضعف بها، أما إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة فعلى المراجع بأن يقوم بتصميم خرائط التدفق بعد أن يكون قد تحصل على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية للعمليات والوظائف المختلفة، وتستخدم عدة رموز في إعداد خرائط التدفق، وهي رموز متعارف عليها عالميا.[1]

3- أسلوب قائمة الاستبيان: هو عبارة عن قائمة محتوية على أسئلة متعلقة بنظام الرقابة الداخلية على النشاطات والعمليات المختلفة، وقائمة الاستبيان تكون مكونة من عدة أجزاء، كل جزء منها يتعلق ببند معين أو دورة أو وحدة نشاط (حسب الطريقة التنظيمية المختارة للتقييم)، وتكون الإجابة بوضع كلمة "نعم" أو "لا"، وتصمم الأسئلة بقائمة الاستبيان بطريقة معينة بحيث إذا كانت الإجابة بـ: "نعم" يدل ذلك على إتباع الإجراء السليم، أما إذا كانت الإجابة بكلمة "لا" يدل على وجود ثغرة أو ضعف وعدم إتباع الإجراء السليم.[2]

المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات

يجب على المراجع قبل الإدلاء برأيه أن يكون لديه أدلة إثبات وقرائن تدعم تقريره وهذه الأدلة أو القرائن يحصل عليها المراجع عن طريق الإطلاع على المعلومات المحاسبية والقيام بمختلف الاختبارات، واستعماله لوسائل فحص الحسابات.

أولا: مفهوم أدلة الإثبات

أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية، فمعظم جهد المراجع الذي يبذل في تكوين رأيه عن القوائم المالية إنما يتمثل في جمع وتقييم أدلة وقرائن المراجعة.[3]

وجدير بالذكر فإن المعيار الدولي رقم 500 (أدلة التدقيق) قد نص على "جمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي تمثل أساسا معقولا ومناسبا لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص".[4]

---

[1]- إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سبق ذكره ، ص ص74-75.

[2]- المرجع السابق، ص71.

[3]- وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص311.

[4]- المرجع السابق، ص312.

فمن خلال هذا التعريف نستخلص ما يلي:[1]

1- كفاية الأدلة: أن تكون الأدلة التي تحصل عليها مراجع الحسابات بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن عدالة القوائم المالية، كما تعتبر الكفاية قياس لكمية أدلة الإثبات، وتعتمد على التقدير الشخصي لمراجع الحسابات وفق لظروف المؤسسة التي يقوم المراجع بمراجعة أعمالها.

2- ملائمة الأدلة: يقصد بملائمة الأدلة توافقها مع العناصر التي جمعت من أجلها، واحتوائها على قدر مفيد من المعلومات التي يمكن أن تساعد مستخدمي الأدلة على استنباط بعض المؤشرات بخصوص حالة العنصر الذي تخصه هذه الأدلة، ونجد أنه ينظر إلى ملائمة الأدلة من حيث علاقتها بهدف المراجعة لتكوين رأي فني حول القوائم المالية وإعداد التقرير.

ثانيا: أنواع أدلة الإثبات

قد تأخذ أدلة الإثبات في المراجعة أشكالا مختلفة، نذكر أهمها فيما يلي:

1- الوجود الفعلي: يعتبر الوجود المادي أو الفعلي من الأدلة والبراهين التي يعتمد عليها مراجع الحسابات، فالوجود قرينة على صحة وجود الأصل، ولكن يجب التحقق من ملكية المؤسسة، وكذلك بالنسبة للنقديات والمخزونان والأصول الثابتة الأخرى.[2]

2- المستندات: المستندات من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المراجع في عمله، وهي ثلاثة أنواع:

- ❖ مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها، كفواتير الشراء؛
- ❖ مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها، كفواتير البيع؛
- ❖ مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة، كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

ويرتكز عمل المراجع في مراجعة المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، ويجب أن يظل يقضا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع.[3]

3- المصادقات: هي وثائق مكتوبة مثل الشهادات والإقرارات، التي تهدف إلى إقرار حقيقة معينة أو نفيها، ويحصل عليها مراجع الحسابات من داخل المؤسسة أو من خارجها لتدعيم الفحص الذي قام به، وتعتبر المصادقات الخارجية من أقوى أدلة الإثبات في عملية المراجعة.[4]

وتختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف نوعية المعلومات المطلوبة، ويمكننا القول

---

[1]- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص177-188.

[2]- حازم هاشم الألوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2003، ص266.

[3]- خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص128.

[4]- يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص179.

بصفة عامة أن هناك ثلاثة أنواع من المصادقات:[1]

❖ **مصادقات إيجابية:** وفيها يطلب من الطرف الخارجي الذي يجري معه المصادقة ضرورة الرد على المراجع، وبغض النظر عما إذا كان هذا الطرف الخارجي يوافق على صحة المعلومات الواردة بطلب المصادقة أم لا.

❖ **مصادقات سلبية:** وفيها يطلب من الطرف الخارجي الذي يجري معه المصادقة ضرورة الرد على المراجع فقط إذا ما كانت المعلومات الواردة بطلب المصادقة غير صحيحة.

❖ **مصادقات عمياء:** في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو الموردون أن يرسلوا الرد إلى عنوان مراجع الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة.

4- الإجراءات التحليلية: ويقصد بها استخدام المقارنات والربط بين المعلومات المالية للمؤسسة بغرض الكشف عن وجود أية تقلبات مهمة أو ظهور علاقات متضاربة مع المعلومات الوثيقة الصلة، أو وجود انحرافات عن المبالغ المتنبأ بها، وفي حالة اكتشاف مثل هذه الحالات فعلى المراجع البحث والحصول على تفسيرات مناسبة وأدلة معززة لتلك الحالات.[2]

5- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن قوة القرينة أو الدليل تتناسب طرديا مع قوة النظام الداخلي للرقابة، حيث أن مكانة هذا الأخير دلالة واضحة على انتظام الدفاتر والسجلات، وما تحتويه من بيانات، وليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا في حيز التطبيق العملي، وإن اعتبار متانة الرقابة الداخلية دليلا من أدلة الإثبات يكون بسبب أن ذلك النظام يستعمل في تحديد نطاق الاختبارات والعينات التي يقوم المراجع بإجرائها، حيث تقل نسبة الاختبارات إذا ما كان النظام قويا جدا ومتمسكا وبذلك يعترف المراجع بصحة ما لم يراجعه من مستندات.[3]

6- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية: ويقصد بها التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الأصلية والسجلات المحاسبية، إضافة إلى التأكد من سلامة نقل الأرصدة من حيث العمليات الحسابية.[4]

المطلب الرابع: إعداد التقرير

تكمل المسؤولية الأساسية لمراجع الحسابات في أن يبين للأطراف المستفيدة من تقريره ما إذا

---

[1]- وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص ص331-332.

[2]- حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص278.

[3]- خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص129.

[4]- حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص274.

كانت القوائم المالية تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة أم لا.

أولا: العناصر الأساسية للتقرير

بغض النظر عمن يقوم بعملية المراجعة يجب أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات عن تدقيق القوائم المالية العناصر الرئيسية التالية:[1]

❖ **عنوان التقرير:** تتطلب معايير المراجعة أن يكون هناك عنوانا للتقرير، وذلك لتمييزه عن باقي التقارير التي تصدر من طرف الآخرين، ويكون عادة تحت عنوان "تقرير مراجع الحسابات المستقل"؛

❖ **الموجه إليهم التقرير:** ويوجه عادة إلى الفئة المعينة وفقا لظروف المراجعة والقوانين واللوائح؛

الفقرة الافتتاحية: وهي الفقرة الأولى في تقرير المراجع، ويجب أن تتضمن إشارة واضحة إلى القوائم المالية التي تم مراجعتها، السنة التي تمت فيها عملية المراجعة، مسؤولية الإدارة عن إعداد هذه القوائم المالية، مسؤولية المراجع عن مراجعة هذه القوائم المالية، إبداء الرأي فيها؛

❖ **فقرة النطاق:** يجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها، حيث أن تلك المعايير المقررة تتطلب أن يتم تخطيط وإنجاز عملية المراجعة على ضوء برنامج محدد للحصول على تأكيد بأن هذه القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية، إضافة إلى فحص أدلة الإثبات على أسس اختبارية بما يعزز الإفصاح الوارد في القوائم المالية؛

❖ **فقرة الرأي:** يجب أن ينص تقرير المراجع على رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة ووفقا لإطار التقارير المالية، إضافة لإشارته فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية؛

❖ **اسم المراجع:** يحدد اسم المراجع الذي قام بأداء عملية المراجعة؛

❖ **تاريخ التقرير:** وهو تاريخ إكمال عملية المراجعة، كما يجب إصدار هذا التقرير في التاريخ المتفق عليه مع الإدارة، ويعكس هذا التاريخ اليوم الأخير لمسؤولية المراجع؛

❖ **توقيع المراجع:** يجب أن يوقع التقرير باسم المراجع، أو بالاسم الشخصي للمراجع الذي قام بأداء عملية المراجعة.

ثانيا: أنواع التقارير

يتمثل الهدف الرئيسي لتقرير المراجع في إبداء رأيه حول القوائم المالية، وعليه فإن هذا التقرير يختلف باختلاف رأيه، ويمكن التمييز بين أربعة أنواع من التقارير:

[1]– بوبكر عميروش، مرجع سبق ذكره ، ص ص42–43.

1- التقرير النظيف: يبين هذا التقرير أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويشير التقرير النظيف أيضا ضمنيا إلى أنه قد تم تحديد تأثير التغيرات في المبادئ المحاسبية وطرق تطبيقها والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية، ويعد هذا التقرير من أكثر تقارير إبداء الرأي قبولا من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع للمراجعة، ومن أكثر التقارير إصدار بواسطة المراجعين عند أدائهم لخدمات المراجعة. [1]

2- التقرير بتحفظ: هنا مراجع الحسابات له رأي يبين من أن البيانات المالية ككل أو من جميع جوانبها ليست محرفة بصورة تضر المستفيد من هذه البيانات المالية، ويتم إعطاء هذا النوع من التقارير في حالة أن البيانات المالية لم تحضر وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو أن هناك قيد على نطاق المراجعة وضعته الظروف، وأن هذه الأمور ليست بتلك الأهمية النسبية التي تؤدي إلى إعطاء رأي آخر لأن البيانات المالية لا زالت تبين بعدالة المركز المالي والنشاط وأن التقرير هو تقرير إيجابي.[2]

3- التقرير السلبي: يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح، سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها، يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم المؤسسات بتنفيذ هذه التوصيات. [3]

4- الامتناع عن إبداء الرأي: يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن المراجع لا يستطيع إعطاء رأي فني محايد عن القوائم المالية موضوع المراجعة، ويمتنع المراجع عن إبداء رأيه إذا رأى استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى ضرورة استخدامها، كوجود قيود مفروضة على عمله من إدارة الشركة، أو عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد.[4]

---

[1]- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، الأردن، 2009، ص116.

[2]- هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص168.

[3]- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي،مرجع سبق ذكره، ص133.

[4]- يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص265.

خلاصة:

نستخلص أن تطور المراجعة الخارجية كان موازيا مع تطور الحياة الاقتصادية بعد الثورة الصناعية وما شهدته المؤسسة من تغيرات وتشعب في وظائفها، الأمر الذي أدى إلى اعتماد جهة مستقلة لممارسة مهنة المراجعة، وبعد أن كان هدف المراجعة هو اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر أصبح تقييم النتائج بالنسبة إلى الأهداف المرسومة، بهدف إبداء رأي فني محايد على عدالة القوائم المالية للمؤسسة ومدى صحة مركزها المالي.

تحكم المراجعة الخارجية مجموعة من المعايير تعتبر كإرشادات لممارسة المهنة بكفاءة وفاعلية أثناء عملية المراجعة وكذا إعداد التقرير، ويعتبر هذا الأخير ذو أهمية كبيرة لمتخذي القرارات سواء داخل أو خارج المؤسسة لما يحتويه من رأي فني محايد صادر عن جهة مستقلة وتتمتع بالكفاءة العلمية والعملية للحكم على عدالة القوائم المالية للمؤسسة ومركزها المالي.

تعتبر المراجعة الخارجية عملية منظمة يمر القائم بها بمجموعة من الخطوات والإجراءات من بداية قبوله لمهمة المراجعة بالمؤسسة وإعداد برنامج المراجعة، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، ليقوم بعدها بجمع أدلة الإثبات اللازمة، حتى يتسنى له في النهاية إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة وصحة مركزها المالي.

الفصل الثاني

دستور وآداب مهنة المراجعة الخارجية

تمهيد:

تكمن أهمية مهنة المراجعة في ارتباطها بنوعية الخدمات المقدمة إلى مستخدمي القوائم المالية وكل ما له مصلحة في هذه القوائم، لذا يجب على مراجعي الحسابات الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني والأخلاقي والقوانين والأنظمة وذلك من أجل تقديم خدمات ذات جودة تلبي جميع حاجات الأطراف المستفيدة منها، ولتوضيح هذا السياق سنقوم بتقسيم الفصل إلى العناصر التالية:

المبحث الأول: سلوك وأخلاقيات مراجع الحسابات.

المبحث الثاني: مدخل لجودة مراجعة الحسابات.

المبحث الثالث: أثر أخلاقيات المهنة على جودة خدمات مراجع الحسابات.

المبحث الأول: سلوك وأخلاقيات مراجع الحسابات

إن الأهمية الاقتصادية التي تشغلها مهنة مراجعة الحسابات وكثرة الأطراف المستفيدة منها، وتضارب مصالح فئات هؤلاء الأطراف، فرض على مراجع الحسابات أن يتحلى بسلوك أخلاقي يمكنه من تأدية خدمات موثوق بها.

المطلب الأول: حقوق وواجبات مراجع الحسابات

تنص أغلب القوانين الخاصة بمهنة المراجعة على الحقوق التي يتمتع بها المراجع، وكذلك الواجبات التي يجب عليه الالتزام بها، ويمكن ذكر حقوق وواجبات مراجع الحسابات فيما يلي:

الفرع الأول: حقوق مراجع الحسابات

حتى يستطيع مراجع الحسابات أداء عمله بكفاءة وفعالية ينبغي أن يتمتع بمجموعة من الحقوق وفقا لما تقتضي به قواعد ومبادئ المراجعة.

أولا: الحقوق المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما

يمكن تلخيص أهم الحقوق التي تمنح لمراجع الحسابات بصفة عامة فيما يلي:[1]

❖ حق الإطلاع على جميع دفاتر وسجلات ومستندات المؤسسة محل المراجعة في أي وقت وبدون استثناء؛

❖ حق طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات التي يراها ضرورية لتنفيذ عملية المراجعة، حيث قد يحتاج إلى إيضاحات أو تفسيرات من قبل المديرين أو الموظفين حول ما ورد بالدفاتر والسجلات والمستندات وليس للإدارة حق المنع؛

❖ حق مراجعة أصول الشركة والتزاماتها وذلك لإعطاء رأي فني محايد حول الوضعية المالية للمؤسسة؛

❖ حق الحصول على صور من جميع المراسلات والبيانات التي ترسلها الإدارة للمساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الجمعية العامة؛

❖ كما له الحق في حضور اجتماع الجمعية العامة، وإبداء رأيه فيما يخص النواحي المالية والمحاسبية؛

❖ حق مناقشة عزله أمام الجمعية العامة.

ثانيا: الحقوق حسب القانون الجزائري

من أجل الممارسة الجيدة لمهام مراجع الحسابات والقيام بواجباته على أحسن وجه، يتمتع مراجع

[1]– إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص ص53–54.

الحسابات بمجموعة من الحقوق ضمنها له المشرع الجزائري، نلخصها في الآتي:[1]

❖ يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والمراسلات، محاضر جلسات مجلس الإدارة، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة والهيئة؛

❖ يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛

❖ يحق لمحافظ الحسابات، طلب الكشف المحاسبي الخاص بالشركة، وهذا الأخير يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية، التي ينص عليها القانون؛

❖ له الحق الحضور في الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛

❖ تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته؛

❖ له الحق في الاستقالة دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدة ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

بالإضافة للحقوق السابقة يتمتع مراجع الحسابات في الجزائر بالحقوق التالية:[2]

❖ مراجع الحسابات له الحق في طلب التعاون اللازم من موكليه قصد القيام بمهمته، وعلى الخصوص أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين الملف الدائم للمؤسسة، أن يشارك موظفو المؤسسة المكلفون بمسك المحاسبة ورقابتها مشاركة فعالة، أن يسهّل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته، أن تجمع وترتب كل الوثائق اللازمة وتوضع تحت تصرفه، أن يطّلع على كل الوقائع التي من شأنها تغيير الكيفيات والواجبات التعاقدية المحددة في الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة تغييرا جوهريا؛

❖ في حالة عدم تمكين المراجع من ممارسة حقه، أو لاحظ تجاهلا لواجبات التعاون أو قصورا يعرقلان أداء مهمته، فله الحق أن يبلّغ بذلك مسيري المؤسسة كتابيا ويطلب منهم تدارك ذلك؛

---

[1]- المواد 31-32-33-36-37-38 من **القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المؤرخ في 29-06-2010، الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، سنة 2010، ص07.

[2]- المواد 26-27-29-31-33-34 من **المرسوم التنفيذي رقم 96-136، المتضمن أخلاقيات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المؤرخ في 15-04-1996، الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، سنة 1996، ص ص07-08.

❖ في حالة حدوث نزاع حول الأتعاب المستحقة أو كيفية دفعها، فإنه يجوز لأطراف النزاع بناء على اتفاق مشترك بينهم أن يطلبوا تحكيم الهيئة المنظمة، وفي حالة عدم المصالحة يمكنهم اللجوء إلى الجهة القضائية المختصة؛

❖ لمراجع الحسابات الحق في الاستعانة بأي خبير مهني على نفقته وتحت مسؤوليته؛

❖ يجوز لمراجع الحسابات في حالة عدم تقاضيه مقابل أتعابه المستحقة، أن يمارس حق حجز الوثائق والدفاتر التي أعدها بنفسه بمناسبة قيامه بمهمته، وذلك دون المساس بحق الإطّلاع المنصوص عليه قانونا لصالح الإدارة الجبائية.

الفرع الثاني: واجبات مراجع الحسابات

تتمثل واجبات مراجع الحسابات فيما يجب أن يقوم به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال.

أولا: الواجبات المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما

يلتزم مراجع الحسابات بصفة عامة بعدة واجبات نذكر منها:[1]

❖ ضرورة التزام المراجع بقواعد قانون شرف المهنة وآدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله كمراجع؛

❖ ضرورة إلتزام المراجع بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذه لعملية المراجعة؛

❖ يجب على المراجع أن يقدم التوصيات والاقتراحات فيما يخص معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها، حسن سير العمل في أقسام وإدارات المؤسسة؛

❖ فحص قائمة المركز المالي للتحقق من أنها تعبر تعبيرا صحيحا عن الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية السنة المالية؛

❖ ضرورة حضور المراجع شخصيا أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة لمناقشة تقريره.

ثانيا: الواجبات حسب القانون الجزائري

لمراجع الحسابات عدة واجبات يفرضها عليه القانون، نلخصها في النقاط التالية:[2]

❖ يشهد بأن الحسابات منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛

---

[1]- محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص62-65.

[2]- المواد 23-24-40 من **القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المؤرخ في 29-06-2010، الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، سنة 2010، ص7-8.

❖ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

❖ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين؛

❖ يتعين على مراجع الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات إبتداءا من أول يناير(جانفي) الموالي لآخر سنة مالية للعهدة؛

❖ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراجعها أو المؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

❖ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

❖ يفحص ويقيم وثائق الشركة أو الهيئة ومراجعة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير؛

❖ عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق مراجع الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير مراجعي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

بالإضافة للواجبات السابقة يلتزم مراجع الحسابات في الجزائر بالواجبات التالية:[1]

❖ المراجع ملزم بدراسة الحلول الأكثر ملائمة، واقتراحها حسب الطبيعة المسندة إليه في ظل احترام الشرعية؛

❖ في حالة تعيين أكثر من مراجع حسابات، فإن كل واحد منهم يقوم بمهمته ويتحمل شخصيا مسؤوليته كاملة في ذلك؛

❖ يجب على المراجع أن يعلم مجلس الهيئة المنظمة في أجل شهر واحد، برسالة موصى عليها مع وصل إسلام، بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية، و لاسيما في المتابعات الإدارية أو القضائية، النزاعات الخطيرة مع زملائه أو موكليه، توقف نشاطاته نهائيا، تغيير مكان ممارسة المهنة؛

❖ يجب على مراجع الحسابات أن يبلغ الهيئة المنظمة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع

[1] – المواد 07-13-14-17-21-22-23 من **المرسوم التنفيذي رقم 96-136، المتضمن أخلاقيات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المؤرخ في 15-04-1996، الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، سنة 1996، ص ص07-08.

وصل استلام في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ قبول كل توكيله؛

❖ في حالة خلاف بين أعضاء الهيئة المنظمة، فيجب عليهم محاولة حله بالتراضي أو عرضه على غرفة الانضباط والتحكيم؛

❖ على المراجعين ضمان تأطير وتكوين محافظي الحسابات والتكفل بانشغالاتهم المهنية مع دفع تعويض لهم عن المهام والأعمال المسندة إليهم، ويحدد نظام التربص الذي يوافق عليه مجلس المراجعة قانونا وكيفيات إجراء التدريب والقواعد المطبقة على المتربصين.

ويجب على مراجع الحسابات (محافظ الحسابات) إعداد التقارير التالية:[1]

✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛

✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛

✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛

✓ تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

✓ تقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخير والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛

✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

وتجدر الإشارة إلى أن معايير التقارير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة تحدد عن طريق التنظيم.

المطلب الثاني: مسؤوليات مراجع الحسابات

عدم قيام مراجع الحسابات بواجباته المهنية كما هو متعارف عليها قد يعرضه إلى ثلاثة أنواع من المسؤوليات التي قد يواجهها من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية وتقريره، وهي المسؤولية المدنية والجنائية والتأديبية.

الفرع الأول: مسؤوليات مراجع الحسابات حسب الأدبيات

ويمكن تقسيمها كما يلي:

1- المسؤولية المدنية: تتمثل هذه المسؤولية بالنسبة مراجع الحسابات في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل المراجع ومن أهمها حالة إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية

[1]- المادة 25 من **القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المؤرخ في 29-06-2010، الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، سنة 2010، ص7.

المهنية اللازمة، حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء تأدية مهامه، ولذلك قد يتعرض المراجع نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية حيث يسأل عن أي أخطاء صغيرة أو كبيرة، وقد يكون عرضة للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطره للحرج أمام المسؤولين في الشركة.[1]

2- المسؤولية الجزائية: وهي المسؤولية أمام المجتمع، قد يخالف المراجع القواعد القانونية المنصوص عليها في التشريعات المختلفة المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات إذا تعدى الضرر نطاق الفرد أو الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى نطاق الإضرار بالمجتمع وهي تنتهي إلى عقوبة يحددها المشرع لكل مخالفة من المخالفات التي يمكن أن يقترفها مراجع الحسابات.[2] ومن الأمثلة على التصرفات التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات:[3]

- إخفاء المراجع بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين وعدم الإشارة إلى ذلك في تقريره؛
- تآمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المراجعين؛
- إرتكاب الأخطاء والمخالفات التي تخل بمصالح المؤسسة مثل إفشاء أسرار المؤسسة.

3- المسؤولية التأديبية: إضافة للمسؤولية المدنية والجزائية، يتعرض المراجع لمسؤولية ثالثة هي المسؤولية التأديبية، 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، وتتدرج جزاءات المسؤولية التأديبية حسب درجة الإخلال بالواجبات المهنية من قبل المهني (المراجع) عند مزاولته لمهنة المراجعة أو ارتكابه أمورا مخلة بشرفها أو ماسة بكرامتها.[4]

الفرع الثاني: مسؤوليات مراجع الحسابات حسب القانون الجزائري

وفق القانون الجزائري يتحمل مراجع الحسابات ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي: المسؤولية المدنية الجزائية والتأديبية. حيث تنص المادة (59) من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج.

---

[1]- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص85.

[2]- نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص ص89-90.

[3]- المرجع السابق، ص90.

[4]- حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص79.

1- المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات بالجزائر: يعد مراجع الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويتحمل بالتضامن سواء تجاه الشركة أو الهيئة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه أبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة انعقادا بعد اطلاعه بذلك، وفي حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة. ويتعين على مراجع الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي من الممكن أن يتحملها عند ممارسة مهامه.[1]

2- المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات بالجزائر: وفقا لأحكام المادة (62) من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني. ويمكن ذكر المخالفات التي قد يرتكبها مراجع الحسابات والتي يترتب عنها مسؤولية جزائية بالإضافة للعقوبات المسلطة عليه في الجدول الآتي:

[1]- المادتين 61-75 من **القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير الحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المؤرخ في 29-06-2010 الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، سنة 2010، ص ص10-12.

الجدول رقم (2-01): المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في الجزائر

المخالفة المرتكبة من طرف مراجع الحسابات	النص القانوني	العقوبة	
		السجن	الغرامة المالية (دج)
– الممارسة بصفة غير قانونية مهنة محافظ حسابات.	المادة 73 من القانون 10 -01	– **في حالة العودة:** من 06 أشهر إلى سنة واحدة	من500.000 إلى 2.000.000 **في حالة العودة :** تضاعف الغرامة
– المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين.	المادة 825 من القانون التجاري	من 06 أشهر إلى سنتين	من 20.000 إلى 500.000
– الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية.	المادة 829 من القانون التجاري	من شهرين إلى 06 أشهر	من 20.000 إلى 200.000
– تعمد محافظ الحسابات إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة، أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها.	المادة 830 من القانون التجاري	من سنة إلى 05 سنوات	من 20.000 إلى 500.000
– إفشاء أسرار المهنة.	المادة 71 من القانون 10-01 المادتين 301 و302 من قانون العقوبات	من شهر إلى 06 أشهر	من 500 إلى 5.000

المصدر: عمر شريقي، **مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،العدد 12، جامعة سطيف1، الجزائر، 2012، ص103.

يلاحظ من الجدول، أن المشرع الجزائري وضع بالنسبة لكل مخالفة لها صفة جريمة عقوبة بالسجن أو الغرامة المالية أو كلاهما، كما أنه أخذ بعين الاعتبار درجة خطورة وجسامة المخالفة، بالإضافة إلى الدوافع والأسباب التي أدت بالمراجع إلى ارتكاب المخالفة.

3- المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات بالجزائر: يتحمل المراجعون المسؤولية التأديبية أمام اللجان التأديبية حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها: الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر بالإضافة إلى الشطب النهائي (الفصل النهائي)، ويقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.[1]

المطلب الثالث: المبادئ الأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة الخارجية

سنتطرق في هذا المطلب إلى السلوك الأخلاقي بالإضافة إلى مبادئ وقواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة الخارجية.

الفرع الأول: السلوك الأخلاقي حسب الأدبيات

إن السلوك الأخلاقي يعتبر ضروريا للمجتمع الأمر الذي يتعين تفعيله على أساس منتظم، وأن الحاجة للأخلاقيات في المجتمع يعتبر هاما بشكل كافي للدرجة التي معها تقوم كثير من المجتمعات بإدخال القيم الأخلاقية داخل القوانين، ومع ذلك فإن جزء ملحوظ من تلك القيم الأخلاقية للمجتمع على سبيل المثال النزاهة والإخلاص لا يمكن أن يتم تضمينه داخل القانون، وعن طريق وضع دليل للأخلاقيات، فإن المهنة تتحمل نظام ذاتي يمتد إلى ما بعد متطلبات القانون.[2] ويمكن تعريف أخلاقيات مهنة المراجعة كما يلي:[3]

تمثل أخلاقيات مهنة المراجعة مبادئ السلوك المرتبطة بمعايير السلوك الجيد أو غير الجيد أو السلوك الصحيح والسلوك الخطأ في تصرفات المهنيين، لكون هذه المبادئ السلوكية والقيم الأخلاقية هي التي تحكم سلوك المهنيين في التمييز بين الصواب والخطأ، لتصنع محددات عملية اتخاذ القرارات. ويمكن تحديد أهداف أخلاقيات مهنة المراجعة في:[4]

---

[1]- المادة 63 من **القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المؤرخ في 29-06-2010 الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، سنة 2010، ص10.

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص88.

[3]- عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، **قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الكويت،2012، ص16.

[4]- خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص74.

❖ رفع مستوى مهنة المراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته؛

❖ تنمية روح التعاون بين المراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية؛

❖ تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي التأهيل العلمي والعملي للمراجع والحياد في عمله.

الفرع الثاني: مبادئ وقواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة الخارجية

ترتبط مبادئ وقواعد السلوك المهني للمراجعين الخارجيين بطريقة تعاملهم مع الغير أو العملاء أو الهيآت التي تشرف على تنظيم المهنة وحتى أفراد المجتمع.

أولا: المبادئ حسب الأدبيات

وهي عبارة عن مجموعة من الأسس التي يجب أن تتوفر في كل شخص مهني قائم بالمراجعة مهما كان إطار عمله سواء كانت مراجعة قانونية أو مراجعة تعاقدية، ويمكن تلخيصها فيا يلي:[1]

❖ **مبدأ الكمال:** يجب على المراجع أن يكون مستقيما وشريفا وصريحا أثناء أداءه لمهامه المختلفة في إطار عملية المراجعة؛

❖ **مبدأ الموضوعية:** أي على كل مراجع حسابات أن يكون عادلا ومنصفا، وعليه تفادي أثر الآراء المسبقة على موضوعيته أثناء إعداده لتقرير المراجعة؛

❖ **مبدأ الاستقلالية:** أن يكون المراجع حرا، محايدا وغير متحيزا في أداء مهامه؛

❖ **مبدأ الكفاءة:** على المراجع المحافظة على مستوى كفاءته أثناء مزاولته للمهنة، وذلك ببذل العناية المهنية اللازمة والاكتفاء بأداء المهام الموكلة إليه من طرف المشرفين على عملية المراجعة؛

❖ **مبدأ السرية:** على المراجع ومساعديه المحافظة على سرية المعلومات التي يطّلعون عليها أثناء أدائهم لمهامهم، وعلى وجه الخصوص عدم نقلها إلى الأطراف غير المصرح لهم بذلك؛

❖ **احترام قواعد المهنة:** على المراجع احترام المعايير التقنية والعملية للمهنة أثناء أدائه لعمله.

ثانيا: قواعد السلوك المهني

سنتعرض قواعد السلوك المهني حسب الأدبيات وحسب القانون الجزائري كما يلي:

1- قواعد السلوك المهني حسب الأدبيات

سنتناول في هذا العنصر، كل من أنواع قواعد السلوك المهني، إضافة إلى قواعد السلوك المهني التي تحكم علاقات مراجع الحسابات، وذلك كما يلي:

[1]- عمر شريقي ، مرجع سبق ذكره، ص80.

❖ **أنواع قواعد السلوك المهني**

هناك تصنيفات لأنواع قواعد السلوك المهني تبعا للزاوية التي ينظر منها إلى هذه القواعد، فقد ينظر إليها من حيث الجهة التي وضعتها، أو ينظر إليها من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها، وفيما يلي هذه الأنواع:[1]

✓ **من حيث الجهة أو السلطة التي وضعتها:** تنقسم قواعد السلوك المهني من هذه الزاوية إلى نوعين هما: قواعد قانونية وقواعد تنظيمية.

• **قواعد قانونية:** ويقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع، وتلك المبادئ التي تنص عليها القوانين المنظمة لمهنة المراجعة.

• **قواعد تنظيمية:** ويقصد بها تلك المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد وجمعيات لحث أعضائها على التمسك بآداب وسلوك مهنة المراجعة.

✓ **من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها:** تنقسم قواعد السلوك المهني من هذه الزاوية إلى نوعين هما: قواعد مكتوبة وقواعد عرفية.

• **قواعد مكتوبة:** وهي تلم القواعد المثبتة كتابة، سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطات التشريعية أو التنفيذية في البلد أو صادرة عن المنظمات المهنية في شكل نشرات.

• **قواعد عرفية:** يقصد بها تلك القواعد والمبادئ التي يتعارف عليها المراجعون ويلتزمون باتباعها ويتمسكون باحترامها، ويعتبرونها دستورا أخلاقيا من الآداب والتقاليد التي يجب أن يعمل كل الممارسين للمهنة على الإبقاء عليها دون الحاجة إلى إصدارها في شكل وثيقة مكتوبة.

❖ **قواعد السلوك المهني الخاصة بعلاقات مراجع الحسابات**

إن قواعد السلوك المهني تحكم علاقات المهنيين بالعملاء، بالزملاء وبالمجتمع، ونلخص هذه العلاقات في الآتي:[2]

✓ **علاقة المراجع بالعملاء:** يحكم علاقة المراجع بعملائه عنصران من عناصر السلوك المهني نلخصهما فيما يلي:

• **العمومية:** ويعني هذا العنصر أن يلتزم المراجع بالحياد العاطفي تجاه العملاء، ويجب أن يقدم خدماته لمن يطلبها بغض النظر عن اعتبارات السن أو الدخل أو الجنس أو الدين...إلخ.

• **النزاهة:** وتعني رغبة المراجع في تقديم خدمة مثالية لعميله تفوق رغبته في تحقيق مصلحته الشخصية، أو حتى إذا اقتضى الأمر التضحية ببعض الميزات الشخصية.

---

[1]– خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية–**، مرجع سبق ذكره، ص109.

[2]– عمر شرقي، مرجع سبق ذكره، ص82.

✓ **علاقة المراجع بالزملاء:** يحكم علاقة المراجع بزملائه ثلاثة عناصر نلخصها في الآتي:

• **التعاون:** ويعني مشاركة أعضاء المهنة في الحصول على المعرفة الفنية فيما بينهم، حيث أن حصول أحد الأعضاء على أي تقدم أو جديد في المهنة سواء من الناحية النظرية أو العملية يجب أن تقوم الجمعيات المهنية بنشره بين باقي الأعضاء.

• **المساواة:** تعني أن المكانة التي يتمتع بها العضو في المجتمع المهني يجب أن تستند إلى إنجازاته العملية والعلمية في إثراء النظرية وتطوير الممارسة العملية دون النظر لأي اعتبارات أخرى.

• **التأييد:** ويعني تأييد أعضاء المهنة لبعضهم في حالة نشوب نزاع بين عضو وأي طرف خارجي، ويجب أن يتحاشى المراجع أي تصرف من شأنه إضعاف سلطة زميله أو الإضرار بسمعته، بل يجب أن يدعم سلطة زميله ويدافع عن سمعته إذا ما تعرضت للتهديد دون وجود مبرر لذلك.

✓ **علاقة المراجع بالمجتمع:** يبين الباحثون في هذا الصدد أن قواعد السلوك المهني للمهنة يحمل بين طياته عقدا ضمنيا بين مهنة المراجعة والمجتمع توافق المهنة بموجبه على منع أعضائها من استغلال السلطة التي يمنحها لهم القانون في نطاق اختصاصهم لتحقيق مصالح شخصية، بل يجب أن يسلك المراجع سلوك من شأنه زيادة مقدرة المهنة على خدمة المجتمع والحفاظ على ثقته في جودة الخدمات التي تقدمها المهنة وخاصة في التقارير التي يصدرها المراجع بمناسبة القيام بمهام المراجعة.

2- قواعد السلوك المهني حسب القانون الجزائري

تم التطرق لقواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن القواعد الأخلاقية لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

❖ يجب على مراجع الحسابات أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها؛

❖ تستند علاقات مراجع الحسابات بزبائنه أو موكليه إلى الأمانة والاستقلالية وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني؛

❖ يجب على المهني (مراجع الحسابات) أن ينفذ بعناية طبقا للمقاييس المهنية، كل الأعمال

[1]- المواد 02-03-04-05-06 من **المرسوم التنفيذي رقم 96-136، المتضمن أخلاقيات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المؤرخ في 15-04-1996، الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، سنة 1996، ص ص07-08.

الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة، وكذا القواعد الأخلاقية المهنية؛

❖ يسهر مراجع الحسابات على احترام موكله للتشريعات المعمول بها، مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية؛

❖ يجب على المراجعين ومتربصيهم الالتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم.

المبحث الثاني: مدخل لجودة المراجعة الخارجية

تعتبر مهنة مراجعة الحسابات من أكثر المهن الخدمية والاستشارية تعقيدا، نظرا للنتائج التي يتوصل إليها مراجع الحسابات، وعليه سنتطرق في هذا البحث إلى المفاهيم المختلفة لجودة خدمات المراجعة، أهميتها وأهدافها، العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة بالإضافة إلى وسائل تحسينها.

المطلب الأول: مفهوم جودة خدمات المراجعة الخارجية

تبنت المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية العديد من تعاريف جودة خدمات المراجعة، حيث تستند إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة، أو احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية والتقرير عنها، وفيما يلي أبرز التعريفات التي وردت حول مفهوم جودة خدمات المراجعة:

قبل تعريف جودة خدمات المراجعة نذكر تعريف خدمات المراجع حيث " يشير معيار المراجعة الدولي رقم (220) الصادر عن التحاد الدولي للمحاسبين إلى أن خدمات المراجعة تتمثل في السياسات والإجراءات في مكاتب المراجعة للتحقق من أن أعمال المراجعة المنفذة قد تم أداؤها وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها".[1]

التعريف الأول: " جودة خدمات المراجعة هي قدرة المراجع على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات لمعالجتها أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لشركة العميل".[2]

هذا التعريف ربط جودة المراجعة بمدى قدرة المراجع على اكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

التعريف الثاني: عرّف "deangelo" جودة خدمات المراجعة بأنها " احتمال قيام المراجع باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذه الأخطاء والمخالفات الجوهرية".[3]

[1]– حمزة بوسنة ، مرجع سبق ذكره، ص131.

[2]– عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، مرجع سبق ذكره، ص55.

[3]– حمزة بوسنة، مرجع سبق ذكره، ص132.

فوفق هذا التعريف جودة المراجعة تعني زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المحاسبية الجوهرية.

التعريف الثالث: تعرف جودة خدمات المراجعة على أنها " الخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمراجع، بما يؤدي إلى إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة، وبالتالي فإن استخدام احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية كقياس لجودة المراجعة سيؤدي إلى تعديل المعايير بشكل مستمر من طرف المنظمات المهنية بما يحقق تلك الاحتياجات وسد الفجوة بين ما تقدمه المهنة وبين ما يتوقعه المستخدمون".[1]

هذا التعريف ربط جودة خدمات المراجع بمدى استفادة الأطراف ذات المصلحة من تقريره.

التعريف الرابع: جودة خدمات المراجعة هي" التأكد من تحقيق الأداء المنشود وفق معايير المراجعة والتأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات المحددة والموضوعة، والتي تقود إلى تحقيق المهام المطلوبة من المراجعة".[2]

هذا التعريف ربط جودة خدمات المراجع بمدى احترامه لمعايير وإجراءات المراجعة المتعارف عليها.

نتيجة لما قدمناه، يمكن تعريف جودة المراجعة على أنها تمثل "عمل المراجع بكفاءة وفعالية طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد السلوك وآداب المهنة خلال تأدية مهامه، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية المكتشفة والعمل على تلبية احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية".

المطلب الثاني: أهمية وأهداف جودة خدمات المراجعة الخارجية

تعتبر عملية المراجعة مفيدة ومهمة جدا، حيث تنعكس أهميتها على مصداقية القوائم والمعلومات المالية، تلك المصداقية لا تتحصل عليها إلا من خلال تحقيق مراجعة ذات جودة عالية.

أولا: أهمية جودة خدمات المراجعة الخارجية

تتجلى أهمية جودة المراجعة من خلال النقاط التالية:

1- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية: تعتبر معايير المراجعة المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة، وبالتالي فإن حرص مكاتب المراجعة على تقديم مستوى عالي من الجودة بما يؤدي إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة واكتشاف

[1]- المرجع السابق، ص133.

[2]- عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، مرجع سبق ذكره، ص55.

الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية للعميل مما يدل على التزام المراجع ومكاتب المراجعة على حد سواء بمعايير المراجعة المهنية في كل خطوة من خطوات المراجعة، وهو ما يخلق الشعور بالرضا لدى الأطراف المهتمة بعملية المراجعة.[1]

2- زيادة الثقة في تقرير مراجعي الحسابات ومصداقية القوائم المالية: الهدف من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول سلامة وصدق القوائم المالية؛ حيث أن موثوقية وشفافية هذه التقارير تستخدم في إتخاد القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية المراجعة، وقد أوضحت الدراسات أن صدق تقارير مكتب المراجعة مهم لزيادة ثقة المستخدمين بها، حيث أنه كلما كانت عملية المراجعة تتميز بالجودة تعززت الثقة في القوائم المالية وزاد الاعتماد على تقارير مراجع الحسابات.[2]

3- تعزيز اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية: تعمل جودة خدمات المراجعة على تعزيز احتمال اكتشاف الأخطاء والمعلومات المالية المضللة، والحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة، وهذا ما أكدته لجنة "Treadway"، والتي أشارت إلى أن تحسين جودة المراجعة يزيد من اكتشاف الأخطاء ويحد من التحريف في القوائم المالية، وينعكس هذا بالطبع على تدنية تكاليف صراعات الوكالة القائمة بين الإدارة والمساهمين، كما أكدت اللجنة بأن لجان المراجعة يمكن أن تكون فعالة جدا للحد من وقوع المخلافات والاختلافات باعتبارها إحدى العوامل التي تؤثر على جودة الأداء المهني للمراجعة.[3]

4- تخفيض صراعات نظرية الوكالة: تنتج صراعات الوكالة من التعارض في المصالح بين المساهمين والإدارة، وكلما زاد هذا التعارض كانت هناك حاجة إلى مكاتب المراجعة تقدم خدمات ذات جودة عالية، وبالتالي تزيد تكلفة الوكالة، وممكن أن تؤدي مشاكل الوكالة إلى إنتاج معلومات مالية دون المستوى المطلوب وذلك لتغطية الأعمال التي لم تكن في مصلحة المساهمين والدائنين حيث أن وجود مراجعة ذات جودة عالية تؤدي إلى تخفيض حدة الصراعات من خلال زيادة الثقة في التقارير المالية وجودة المعلومات المالية.[4]

5- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات: تعتبر المراجعة من الآليات الفعالة لتجسيد

---

[1]- حمزة بوسنة ، مرجع سبق ذكره، ص137.

[2]- العيد خيراني ، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة**، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، 2013، ص17.

[3]- أحمد برير، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مراجعي الحسابات**، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، 2014، ص07.

[4]- العيد خيراني، مرجع سبق ذكره، ص20.

مفهوم حوكمة الشركات، حيث تهدف عملية المراجعة إلى ضمان أن القوائم المالية المنشورة تعرض في كافة جوانبها، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الأطراف ذات المصلحة، ويمكن القول أن جودة المراجعة تلعب دورا فعالا في الرقابة والسيطرة على المؤسسة، والإفصاح عن كل الممارسات غير القانونية، التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية بما يحقق في النهاية أبعاد الحوكمة ويحسن من سبل الاتصال بين المؤسسة والأطراف ذات المصلحة.[1]

6- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات الموجودة في مهنة المراجعة: يتعرض مراجعو الحسابات ومهنة المراجعة بصفة عامة بعد كل فضيحة مالية إلى موجة نقد نظرا لعدم رضى الأطراف ذات الصلة بمهمة المراجعة وبأداء مراجعي الحسابات، ويشير هذا بوضوح إلى وجود فجوة بين ما يتوقعه المستفيدون من جهة، وبين الأداء الفعلي للمراجعين من جهة أخرى، وهو ما يطلق عليه بفجوة التوقعات، ويعود اتساع فجوة التوقعات لسببين رئيسيين، إما أن يكون الأداء المهني للمراجع متدني ويعود ذلك لعدم إلمامه بواجباته وعدم وعيه بمسؤولياته، أو بالمبالغة من قبل المستفيدين من أعمال المراجعة في النتائج التي يجب أن يحققها مراجعو الحسابات.[2]

ثانيا: أهداف جودة خدمات المراجعة الخارجية

هناك عدة أهداف لجودة المراجعة يمكن إيجازها كما يلي:[3]

- ❖ 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 والالتزام 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 منهجا يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة الخارجية

إن الاهتمام بالعوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة يعود مراده إلى الدور الفعال الذي

[1]- حمزة بوسنة ، مرجع سبق ذكره، ص137.

[2]- العيد خيراني ، مرجع سبق ذكره، ص18.

[3]- أحمد برير، مرجع سبق ذكره، ص09.

تلعبه مهنة المراجعة في الحد من الأخطاء والمخالفات الجوهرية، ويمكن تقسيم العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة إلى:

أولا: العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة

هناك مجموعة من المقاييس يمكن الاعتماد عليها عند قياس جودة خدمات المراجعة والتي لقيت القبول العام من طرف المختصين أهمها:[1]

1- حجم مكتب المراجعة: توصلت الدراسات السابقة إلى وجود علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة وجودة عملية المراجعة أهمها دراسة "deangelo"، التي توصلت إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل عند قيام أحد مكاتب المراجعة الكبرى بعملية المراجعة مقارنة بمكاتب المراجعة الصغيرة أو متوسطة الحجم، وقد بررت دراسة "deangelo" هذه النتيجة بأن مكاتب المراجعة الكبيرة تعمل على تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية مقارنة بمكاتب المراجعة الصغيرة، لأن إخفاقها في أداء أعمال المراجعة سيكون له أثر سلبي على سمعتها في السوق المهنية، ومن جهة أخرى مكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك إمكانات تقنية عالية وكفاءات مدربة ذات الخبرة، مما ينعكس إيجابا على جودة خدمات المراجعة المقدمة.

2- سمعة مكتب المراجعة: تنشأ سمعة مكتب المراجعة نتيجة تضافر العديد من العوامل مثل الإلتزام بالمعايير المهنية وقواعد سلوك وآداب المهنة، الخبرة المهنية لأفراد المكتب، الصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب، الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المكتب، وبالتالي مجموعة المميزات التي يتمتع بها مكتب المراجعة هي التي تؤدي إلى خلق وزيادة شهرة مكتب المراجعة، فكلما زادت سمعة مكتب المراجعة كلما زادت معها جودة الخدمات المقدمة نظرا لأن هذه المكاتب تعتبر سمعتها جزء من رأسمالها الذي ينبغي المحافظة عليه.

3- مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية: إن التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية له تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة، حيث يؤدي هذا الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علميا وعمليا، يتمتعون بالاستقلال والموضوعية عند إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية، كما يقومون ببذل العناية المهنية الكافية للوفاء بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية.

4- التطوير والتعليم المهني المستمر: يمثل برنامج التعليم المهني المستمر أحد أهم صور التطوير المهني، التي تساعد على تمتع المراجع بالكفاءة والتأهيل اللازمين لأداء عملية المراجعة

[1]- عبد السلام سليمان قاسم الأهول، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية**، رسالة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2007، ص ص9-27.

بجودة عالية، حيث أصبح من الضروري على مكاتب المراجعة العمل على تطوير أداء المهنيين المنتمين للمكتب من خلال إطلاعهم على التطورات الحديثة في مجال المراجعة.

5- قيود الوقت: يعتبر الانتهاء من أعمال المراجعة في وقت محدد أمرا طبيعيا نظرا للمنافسة بين المكاتب في السوق المهنية، إلا أنه وفي الكثير من الأحيان قد تؤدي قيود الوقت إلى إنهاء عملية المراجعة قبل استيفاء كل متطلبات وإجراءات المراجعة، وبالتالي يمكن القول أن قيود الوقت من العوامل المؤثرة على الانتهاء المبكر وغير الكفئ لإجراءات المراجعة بما يخفض من جودة عملية المراجعة، وللتغلب عل مشكلة الانتهاء المبكر لعملية المراجعة ينبغي إعداد الخطط الزمنية بصورة أكثر واقعية، وأن يتم التركيز على الجودة كمعيار أداء له الأولوية على معيار عدم تجاوز الوقت المحدد للانتهاء من عملية المراجعة.

6- كفاءة تخصيص المراجع عند مهام المراجعة: تعد كفاءة تخصيص المراجعين على المهام شرطا ضروريا لتحقيق جودة المراجعة، إذ أن الأفراد العاملين بمكتب المراجعة يمكن تقسيمهم إلى مراجعين مؤهلين ومؤهلين في إطار التدريب، ومن جهة أخرى تنقسم عملية المراجعة إلى عدة مهام ولكي يتم أداء عملية المراجعة بأفضل صورة لابد من تخصيص مهام المراجعة على الأفراد العاملين بالمكتب بصورة تحقق التطابق بين طبيعة التأهيل العلمي والعملي المطلوب للمهنة ومؤهلات الشخص أو الفريق المخصص لها، مما يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة.

ثانيا: العوامل المرتبطة بفريق مراجع الحسابات

يمكن حصر العوامل المرتبطة بفريق المراجعة فيما يلي:[1]

1- استقلال المراجع: يعتبر استقلال مراجع الحسابات من الركائز الأساسية لمهنة المراجعة وأساس الثقة في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للعميل حيث توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين جودة المراجعة واستقلال المراجع، أهمها دراسة "deangelo" التي توصلت إلى أن استقلال المراجع يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة المراجعة، إذ أن المراجع غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وأن جودة المراجعة في مفهومها الشامل لا تتطلب تحقيق الاستقلال بصورة مطلقة حيث أن ذلك يمثل وضعا مثاليا لا يمكن تحقيقه في الواقع العملي، بل ينبغي الوصول إلى أقصى قدر ممكن منه في الظروف السائدة.

2- خبرة المراجع أو فريق المراجعة: تعتبر خبرة المراجع من القضايا التي زاد الاهتمام بها في

[1]- حمزة بوسنة، مرجع سبق ذكره، ص ص143-144.

الآونة الأخيرة نتيجة ازدياد حالات فشل المراجعة في اكتشاف التضليل بالقوائم المالية للمؤسسات محل المراجعة، وإسناد عملية المراجعة إلى أفراد حديثي العهد بمهنة المراجعة وعديمي الخبرة، ومن المتعارف عليه أن هناك فروقات بين المراجع المبتدئ والمراجع ذو خبرة، تتمثل في القدرة على اكتشاف المشكلة وتفهمها، فالمستويات الإدارية العليا في مكتب المراجعة أكثر قدرة على تحديد وتفهم المشاكل مقارنة بالمستويات الأدنى، وعليه فإن المراجع الخبير لديه القدرة على التفرقة بين المعلومات الملائمة وغير الملائمة لحل مشكلة معينة تعترضه أثناء عملية المراجعة مقارنة بالمراجع المبتدئ، وهذا ما ينعكس بطبيعة الحال على جودة عملية خدمات المراجعة المقدمة.

3- الإشراف ومتابعة أعمال المراجعين بمكتب المراجعة: تتمثل عملية المتابعة والإشراف على إصدار التعليمات للمساعدين، التعرف بصورة مستمرة على مشكلات المهمة، مراجعة العمل المؤدي من طرف المساعدين، بالإضافة إلى معالجة اختلافات الآراء الموجودة بين أفراد المراجعين، حيث ينظر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى الإشراف على عمل المساعدين كأحد عناصر نظام الرقابة على جودة عملية المراجعة.

4- الاتصال بين فريق المراجعة والمؤسسة محل المراجعة: إن الاتصال الجيد بين مكتب المراجعة والمؤسسة محل المراجعة يعتبر من العوامل المهمة والمساعدة على تحقيق جودة المراجعة، ذلك لأن المراجع يعتمد على موظفي المؤسسة محل المراجعة للحصول على المعلومات المهمة، التي تساعده على فهم طبيعة نشاط المؤسسة، بالإضافة إلى حصوله على أدلة يصعب الحصول عليها من فحص الدفاتر والمستندات الموجودة بحوزته.

ثالثا: العوامل المرتبطة بالأطراف الخارجية

تؤثر الأطراف الخارجية على عمل وأداء المراجع، حيث تتمثل هذه الأطراف في:[1]

1- المؤسسة محل المراجعة: تمثل المؤسسة محل المراجعة تهديدا حقيقيا لاستقلال المراجع مما ينعكس سلبا على جودة خدماته، وقد يصل الأمر إلى ممارسة ضغوط من قبل العميل تصل إلى حد التهديد بتغيير المراجع، وبالتالي تلجأ مكاتب المراجعة إلى تحقيق مستويات عالية من الجودة من أجل إقناع المستثمرين والدائنين بمردودية العوائد المالية وموثوقية القوائم المالية.

2- مستخدمو القوائم المالية: تسعى الأطراف ذات المصلحة أن تكون القوائم المالية تمت مراجعتها بمستويات عالية من الجودة حتى تؤثر بالإيجاب على مختلف قراراتهم.

3- المنظمات المهنية: تعتبر الهيآت المهنية من بين العوامل التي تؤثر على تطوير مهنة

[1]- العيد خيراني، مرجع سبق ذكره، ص ص33-34.

المحاسبة والمراجعة والتنسيق بينها، حيث تعمل على تطوير وإعداد واعتماد المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، وكذا تعديل وتطوير الأنظمة والقوانين المنظمة لها من أجل تقديم خدمات ذات جودة عالية.

المطلب الرابع: وسائل تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية

نظرا للاختلالات والتضليل المحاسبي في القوائم المالية، زادت حدة الانتقادات الموجهة لمهنة المراجعة نتيجة فشلها في الحد من الاختلالات، وهذا ما دفع بالمنظمات المهنية إلى إتباع آليات وأساليب من أجل تحسين جودة خدمات المراجعة والمتمثلة في:

1- تطوير التأهيل العلمي والعملي للمراجع: يعتبر التعليم والتدريب أو الخبرة المهنية أحد أهم المتطلبات الحديثة لكي يفي المراجع بمعيار التأهيل العلمي والعملي، نظرا للتطورات التي فرضتها كل من طبيعة المهنة وبيئة الممارسة ومتطلبات السوق، فيتحتم على المراجعين تحديث معلوماتهم والإلمام بالأحداث والتطورات العلمية والتكنولوجية في محيط المهنة وأن يكونوا على دراية بالإصدارات الجديدة للجنة معايير المراجعة الدولية، كما يجب على المراجع أن يتضمن برنامج عمله أحدث التطورات التي جاءت بها الهيئات المختصة بشؤون وإجراءات المراجعة.[1]

2- تفعيل برنامج الرقابة على جودة خدمات المراجعة: لقد عملت التشريعات الحكومية والمنظمات المهنية بالعديد من الدول على إيجاد أساليب وآليات للرقابة على جودة عملية المراجعة تعمل بالتوازي مع معايير الرقابة على تحسين ورفع خدمات مكاتب المراجعة، ومن أهم الأساليب الرقابية المستحدثة، نجد أسلوب فحص النظير أو الزميل الصادر من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1995م، حيث يلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المراجعين الذين تنشأ عن خدماتهم مسؤولية اتجاه طرف ثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في أداء مكاتب المراجعة، وتم إدخال تعديلات وتحسينات على هذا البرنامج في جانفي 2001م من أجل تحسين جودة التقارير المالية وحماية الأطراف ذات المصلحة، إذ أصبح يقصد ببرنامج فحص النظير أو الزميل أن يقوم مكتب المراجعة بفحص أعمال مكتب مراجعة آخر بهدف التأكد من أن مكتب المراجعة ملتزم بمعايير الرقابة على جودة خدمات المراجعة، وإبداء رأي فني مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب المراجعة يوفر للمكتب ضمانا معقولا على تطابق عملياته مع المعايير المهنية. ونتيجة للانتقادات الموجهة لأسلوب فحص النظير تم إصدار قانون "sarbanes-oxley" سنة 2002م، والذي تبنى مفهوم جديد للرقابة على جودة خدمات المراجعة

[1]- أحمد برير، مرجع سبق ذكره، ص18.

بهدف حماية المصلحة العامة، يقوم على إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب المراجعة التي تراجع الشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية، حيث يجري المجلس تفتيشا لمكاتب المراجعة لتقييم مدى التزام كل مكتب والأشخاص الذين لهم علاقة بهذا المكتب بقواعد المجلس وهيئة سوق الأوراق المالية.[1]

3- دعم استقلالية المراجع: يعتبر استقلال المراجع أحد المعايير العامة التي تحكم عمل المراجع وعنصر مهم من عناصر الثقة في القوائم المالية المراجعة، واستقلال المراجع هو مفهوم نسبي لا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة وإنما هناك درجات مختلفة من الاستقلال يمكن تحقيقها، وقد أكدت نتائج التحقيقات في الولايات المتحدة الأمريكية أن معظم مكاتب المراجعة استطاعت اكتشاف المخالفات المحاسبية التي قامت بها الشركات إلا أن عدم تمتع هذه المكاتب بالاستقلال التام أثر على الرأي المهني النهائي.[2]

وقد أكد المشرع الجزائري على أهمية استقلال مراجعي الحسابات حيث جاء في المادة (64) من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لضمان ممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، حيث يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون:[3]

- ❖ كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- ❖ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، ما عدا تلك المنصوص عليها في المادة 46 من هذا القانون؛
- ❖ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة؛
- ❖ كل عهدة برلمانية، وكل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

4- بدل العناية المهنية الواجبة عند أداء مهمة المراجعة: يقصد بالعناية المهنية الواجبة أنه على المراجع أن يبذل عند قيامه بمهمة المراجعة عناية المهني المعتاد أسوة مع زملائه في نفس المجال، وبذلك فإن هذا المفهوم يفرض مستوى أداء معين يجب تحقيقه بواسطة كل المراجعين، وقد ألزمت المعايير الدولية في بعض فقراتها على بذل العناية المهنية، حيث أكدت

---

[1]- حمزة بوسنة، مرجع سبق ذكره، ص161-164.

[2]- المرجع السابق، ص166.

[3]- المادة 64 من **القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المؤرخ في 29-06-2010 الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، سنة 2010، ص11.

الفقرة (4) من معيار المراجعة الدولي رقم (200) بخصوص الأهداف والمبادئ التي تحكم مراجعة البيانات المالية على أهمية التزام المراجع بقواعد السلوك المهني ومنها الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة في جميع مراحل أداء مهمة المراجعة، سواء في مرحلة التخطيط أو أثناء تقييم نظام الرقابة الداخلي أو أثناء تنفيذ اختبارات المراجعة، أو عند التقرير عن النتائج.[1]

المبحث الثالث: أثر أخلاقيات المهنة على جودة خدمات مراجع الحسابات

بعد تناولنا لكل من أخلاقيات مهنة المراجعة وجودة خدمات المراجعة الخارجية، سنحاول في هذا المبحث، دراسة العلاقة النظرية الموجودة بينهما، من خلال العناصر التالية:

المطلب الأول: بيان أثر أخلاقيات المهنة على جودة خدمات مهنة المراجعة حسب نموذج التوقعات/الأداء (servqual)

يمكن تطبيق نموذج servqual لقياس جودة العديد من الخدمات وفي قطاعات خدمية متنوعة، إذ تم استخدامه لقياس خدمات متنوعة منها الخدمات الصحية، تقييم وقياس جودة الخدمات المصرفية، قياس جودة الخدمات التعليمية، قياس جودة خدمات المراجعة وكذلك العديد من الخدمات الأخرى مستندين في ذلك إلى زعم مؤسس هذا النموذج بعمومية تطبيقه، وتمتعه بدرجة عالية من الثبات والصلاحية، وأنه أثبت مرونته في قياس جودة الخدمة بغض النظر عن طبيعة هذه الخدمة والمستفيدين منها.

يقيم نموذج servqual الخدمة من أبعاد مختلفة وهي الجوانب الملموسة في الخدمة، الاعتمادية الاستجابة، التعاطف والأمان، إذ يعتمد على قياس جودة الخدمة من وجهة نظر المستفيدين منها، وذلك من خلال قياس الفرق بين توقعاتهم نحو هذه الخدمة وأبعادها و إدراكهم الفعلي لها.

وحسب هذا المفهوم تعتبر الجودة مرتفعة إذا كانت التوقعات أكبر من الإدراك، وتعتبر الجودة منخفضة إذا كانت التوقعات أصغر من الإدراك، أما في مجال تقييم جودة خدمات المراجعة فيتم استخدام نموذج التوقعات/الأداء servqual من خلال مظاهر رئيسية لجودة الخدمة وهي: العوامل الملموسة، الاعتمادية، الاستجابة، الاتصالات، الجدارة، الاحتياجات، المصداقية والأمان، والجدول الموالي يوضح المظاهر الرئيسية لجودة خدمات المراجعة وفقا لمقياس التوقعات/الأداء servqual وذلك بعد دمج المتغيرات المستخدمة في التعبير عن مظاهر جودة خدمات المراجعة.[2]

---

[1]– أحمد برير، مرجع سبق ذكره، ص22.

[2]– أياد حسن حسين أبو هين، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2005،ص ص64-66.

الجدول رقم (2-02): المظاهر الرئيسية لجودة خدمة المراجعة وفقا لمقياس التوقعات/ الأداء (servqual)

مظاهر جودة الخدمة	المحتويات
العوامل الملموسة	التصميم والتنظيم الداخلي، مظهر العاملين، حداثة الإمكانيات المادية.
الاعتمادية	الصدق في المعلومات المقدمة، الوفاء بالوعود، التكامل بين أداء العاملين بالمكتب، توفير المعلومات في الوقت المناسب، الدقة.
الاستجابة	الرد على الاستفسارات، معالجة مشاكل العملاء، تقديم المساعدات، الاستجابة الفورية، الإخبار بموعد الانتهاء من الخدمة.
الاتصالات	إخبار الموظفين بالتطورات الحديثة، بساطة ووضوح طرق الاتصال، الود في العلاقات الشخصية، استمرارية المتابعة، تدريب وتنمية مهارات الموظفين في مجال جمع المعلومات.
الجدارة/المصداقية	المعرفة بطبيعة البيانات، مهارة تحديد البيانات، القدرة على البحث والتحليل، الخبرة المتخصصة، دعم وتأييد الإدارة للعاملين.
الأدب والملاطفة	الأدب وحسن الخلق لدى مقدمي الخدمة، الروح المرحة والصداقة في التعامل، التأييد والتعاطف، تفهم وتقدير الإدارة للعاملين.
الأمان	الشعور بالأمان في التعامل، التواجد في مواعيد العمل المحددة، الحرص على مصالح العملاء، الشعور بالثقة في المعلومات والتقارير المقدمة.

المصدر: أياد حسن حسين أبو هين، **العوامل المؤثرة على جودة عملية تدقيق الحسابات من وجهة مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2005، ص66.

عند استعمال هذا النموذج في قياس مستوى جودة خدمات المراجعة من وجهة نظر المستفيدين منها تم التوصل إلى مجموعة من التوصيات نذكر منها:[1]

❖ الاهتمام بدراسة توقعات العملاء والعمل على إشباعها قدر المستطاع من خلال الاهتمام بالجوانب المتعددة لجودة خدمات المراجعة والمتمثلة في الأبعاد المذكورة سابقا؛

❖ الاهتمام بالفرق بين توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة وإدراكهم الفعلي لها واستخدامه كأساس لتحقيق رضا المستفيدين من خدمات المراجعة؛

[1]- أياد حسن حسين أبو هين، مرجع سبق ذكره، ص ص67-68.

❖ توجيه المزيد من الاهتمام والدراسات إلى توقعات العملاء والمستفيدين من خدمات المختلفة حيث يوجد قصور واضح في هذا الجانب الذي يتطلب المزيد من البحوث لإبرازه؛

❖ إجراء المزيد من الدراسات من وقت لآخر على الخصائص الديمغرافية للمستفيدين من خدمات المراجعة (الخبرة، السن ...الخ) وعلاقة ذلك بمستوى جودة خدمات المراجعة المقدمة، ودراسة درجة رضائهم عن الخدمة من وقت لآخر.

رغم القبول الواسع لنموذج التوقعات/الأداء (servqual) إلا أنه لم يخلو من الانتقادات والتي ركزت حول تعقيد العمليات الحسابية، وضعف قدرته التنبؤية، وتأسيسه على نموذج الرضا وليس الاتجاهات، إضافة إلى تفاوت مقدرته على تفسير الاختلافات في مكونات الجودة من صناعة إلى أخرى، وفي ظل الانتقادات الموجهة إلى هذا النموذج تم تعديله واستبداله بنموذج آخر يسمى نموذج الأداء الفعلي (servperf)، إلا أنه لم يسلم من الانتقادات هو أيضا، والتي ركزت معظمها حول محدودية قيمة النتائج المستخلصة من استخدامه، نظرا لتجاهله لقياس التوقعات أو التعرف على فجوة الخدمة، حيث لا يزال الجدل قائما حول قضية استخدام مقياس لتقييم جودة خدمات المراجعة، ومن تم فالأمر لا يزال بحاجة لمزيد من الدراسات والتحليل للتوصل إلى مقياس موضوعي وشامل للحكم على جودة خدمات المراجعة ليتمكن الجميع من استخدامه وينال موافقة ورضا الجميع.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات وأثرها على جودة خدماته

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات وأثرها على جودة الخدمات التي يقدمها، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

أولا: أهمية الاستقلالية كعنصر من عناصر آداب أخلاقيات المهنة في تحسين جودة خدمات المراجعة

على المراجع أن يلتزم بالاستقلالية والحياد عند قيامه بعمله لذلك يجب عليه تقديم درجة جودة تتناسب مع هذه السلوكيات، وقد أكد مجمع المحاسبيين الأمريكي بأن المراجع يعتبر مخلا بآداب المهنة إذا لم يراعي في اتفاقياته مع العميل درجة الجودة للخدمة المقدمة مع تناسب ذلك أيضا مع قيمة أتعابه وحجم العمل، كما يجب على مراجع الحسابات ألا يقبل إبرام عقود تكون الأتعاب فيها مرتبطة بالرأي الذي يبديه حول القوائم المالية أو يتوقف على نتائج أعمال المراجع حتى لا تتأثر درجة جودة الخدمة المقدمة بهذا البند من الاتفاق.[1]

[1]– أياد حسن حسين أبو هين، مرجع سبق ذكره، ص62.

ثانيا: حجم المؤسسة محل المراجعة كمؤشر على استقلالية مراجع الحسابات وعلاقته بجودة خدمات المراجعة

يرى أصحاب هذا الرأي أن حجم المؤسسة يؤثر سلبا على مستوى جودة خدمات المراجعة المقدمة، بمعنى أنه كلما زاد حجم المؤسسة وزادت قوة مركزها المالي كلما انخفض معها جودة خدمات المراجعة، بينما على مستوى المؤسسة صغيرة الحجم أو ذات المركز المالي المنخفض تزيد درجة جودة خدمات المراجعة. ولعل ذلك نابع من أن المؤسسة ذات المركز المالي الكبير قد تشكل جزءا هاما وكبيرا من إيرادات مكتب المراجعة، وبالتالي فإن ذلك يمثل تهديدا حقيقيا لاستقلالية مراجع الحسابات مما ينعكس بالسلب على جودة خدماته المقدمة في عملية المراجعة، وقد يصل الأمر إلى قيام العميل ذو الإمكانيات الكبيرة بممارسة ضغوط على مراجع الحسابات إلى حد التهديد باستبداله بمراجع آخر.[1]

ثالثا: أثر الأتعاب على موضوعية واستقلالية مراجع الحسابات وجودة الخدمة التي يقدمها

تعتبر أتعاب المراجعة التي يتقاضاها مراجع الحسابات إحدى المؤشرات الهامة التي تؤثر على موضوعيته واستقلاليته وجودة الخدمة التي يقدمها، ففي ظل المنافسة الحادة في سوق الخدمة لعملية المراجعة تميل الأتعاب إلى الانخفاض متأثرة بعامل الطلب والعرض، مما يؤثر سلبا على استقلالية مراجع الحسابات بشكل جوهري وجودة الخدمة التي يقدمها. وحرصا من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على عدم تأثر استقلالية مراجع الحسابات بالأتعاب التي يتقاضاها، فقد وضعت بعض المعايير الخاصة بذلك والتي من أهمها أن لا تزيد أتعاب مراجع الحسابات من العميل عن 10% من مجموع الأتعاب التي يتقاضاها المكتب.[2]

رابعا: التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات كمؤشر يؤثر على الاستقلالية

أثارت العديد من الدول المتقدمة مثل أمريكا، فرنسا، إيطاليا وكندا قضية ضرورة التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات، وحجة أصحاب هذا الرأي أن إصدار تشريعات تلزم الشركات بضرورة التغيير الدوري للمراجع سوف يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة، وقد لوحظ أن انهيار العديد من الشركات سببه إنخفاض جودة المراجعة، وافتقاد مراجع الحسابات للاستقلالية، وقد أيد أصحاب هذا الرأي التغيير الدوري للمراجع إلزاميا كوسيلة لتعزيز ودعم استقلالية المراجع، وتخفيض الحالات التي يحدث فيها فشل المراجع. وأن تغيير المراجع إلزاميا سوف يمنع تطور العلاقة بين

[1] – المرجع السابق، ص60.

[2] – يوسف محمود جربوع، **مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله**، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد الأول، جامعة غزة، المجلد 16، ، فلسطين، يناير 2008، ص769.

المراجع والعملاء والتي قد تقلل من استقلاليته وموضوعيته، وأن التعاقد طويل الأجل مع المراجع قد يؤدي إلى إنخفاض جودة المراجعة، بالإضافة إلى أن كفاءة المراجع تميل إلى الانخفاض بمرور الوقت.[1]

المطلب الثالث: التأثيرات الخارجية على السلوك الأخلاقي لمراجع الحسابات وأثرها على جودة خدماته

هناك عدد من المتغيرات والعوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لمراجع الحسابات أهمها:[2]

1- التشريعات: والمقصود بالتشريعات دستور الدولة وكافة القوانين الصادرة عنه، نظام الخدمة المدنية، والأنظمة واللوائح الأخرى بمختلف أنواعها والمتعلقة بأخلاقيات العمل، من حيث تقديم المصلحة العامة على المصلحة الشخصية وعدم قبول الرشاوى، ولهذه التشريعات دور كبير في سلوكيات مراجع الحسابات، حيث توضح ما هو صحيح وما هو خاطئ، وما هي السلوكيات الواجب على المراجع إتباعها اتجاه العمل الذي يؤديه، كذلك لقانون العمل والعمال الموضوع من طرف وزارة العمل دور كبير في توعية المراجع بالسلوكيات الواجبة عليه، وتعد اللوائح والأنظمة والقوانين التي تصدرها إدارة الخدمة الوطنية ومكاتب العمل في دول العالم مصدرا مهما من مصادر الأخلاق في العمل الوظيفي، وذلك من خلال الضوابط الأخلاقية والقوانين التي تحدد عمل مراجع الحسابات وسلوكه، وحثه على التمسك بالأخلاق الفاضلة والعمل على الارتقاء بالمهنة وتقديم خدمة ذات جودة عالية.

2- البيئة الاجتماعية: تؤثر البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها مراجع الحسابات بداية من المنزل مرورا بالأصحاب والعمل على سلوكياته، حيث أنها هي البيئة التي تجمع بين المنزل والحي والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه، وما يسودها من عادات وتقاليد ومعتقدات وأحوال اقتصادية واجتماعية، والتي تساهم في تشكيل سلوك المراجع وتكوين اتجاهاته، إذ تنمو هذه الاتجاهات والممارسات السلوكية وتتطور بتطور المراحل التي يمر بها المراجع.

3- البيئة الاقتصادية: تلعب الأوضاع الاقتصادية ومستويات المعيشة للمراجع دورا كبيرا في تشكيل وتكوين الأخلاقيات التي يعمل بها مراجع الحسابات، حيث تؤدي إلى نشوء طبقات اجتماعية متعددة في المجتمع، الأمر الذي يجعل كل أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكا ومنهجا معينا للوصول إلى الأهداف الشخصية أو العامة المنشودة.

---

[1]- أياد حسن حسين أبو هين، مرجع سبق ذكره، ص62.

[2]- عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، مرجع سبق ذكره، ص ص21-22.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل، يتبين لنا أن خدمات المراجعة المقدمة من طرف مراجعي الحسابات لها أهمية كبيرة لدى الأطراف المستفيدة منها، وذلك من خلال عمل المنظمات المهنية على تنظيمها، بمنح حقوق لمراجعي الحسابات، وإلزامهم بواجبات يعاقبون عليها في حالة الإخلال بها، إذ أن تقديم خدمات ذات جودة عالية يتوقف على درجة التزام مراجعي الحسابات بالمبادئ الأخلاقية المهنية كالموضوعية والاستقلالية، وقواعد السلوك المهني التي تحكم علاقاته بالعملاء، الزملاء والمجتمع ككل، مما تؤدي إلى الرفع من جودة خدمات المراجعة الخارجية.

كما تم مناقشة العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة، والتي تتمثل في ثلاثة عوامل، العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، العوامل المرتبطة بفريق المراجعة، العوامل المرتبطة بالأطراف الخارجية، وكذلك مجموعة من الوسائل التي تحسن من جودة الخدمات التي يقدمها مراجعي الحسابات.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية حول الإلتزام بأخلاقيات المهنة ودوره في تحسين جودة خدمات المراجعة 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 دور الإلتزام بأخلاقيات المهنة ودوره في تحسين جودة خدمات 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 المباحث التالية:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

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 وثباتها.

المطلب الأول: تخطيط وتصميم أداة الدراسة

سنتطرق 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، الذين يشكلون أصحاب مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، حيث تم إدخال الخبراء المحاسبون كونهم يعدون بالضرورة محافظي حسابات، ونظرا لصغر حجم مجتمع الدراسة في ولاية جيجل تم اللجوء إلى أخرى مجاورة (ميلة وقسنطينة)، 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 الإستبيان، حيث قمنا بتوزيع (42) إستمارة لكن لم يتم استرجاع سوى (36) منها، وبذلك تشكلت عينة الدراسة من (36) محافظ حسابات وخبير محاسبي، والجدول الموالي يوضح الاستبيانات الموزعة على مجتمع الدراسة:

جدول رقم (3-01): الاستبانات الموزعة والمسترجعة من عينة الدراسة

الاستبانة	التوزيع التكراري	النسبة
الاستبانات المسترجعة	36	%85.71
الاستبانات غير المسترجعة	06	%14.29
الاستبانات الكلية	42	%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 **(أنظر الملحق رقم 1)** 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، وقد تم تقسيم الإستبيان إلى قسمين:

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

❖ **القسم الثاني:** يتناول توجهات أفراد عينة الدراسة حول مدى مساهمة أخلاقيات المهنة في تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات، وتم تقسيمه لثلاثة محاور كالتالي:

✓ **المحور الأول:** يناقش مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية ويتكون من ستة فروع (43) فقرة.

✓ **المحور الثاني:** يناقش جودة خدمات المراجعة الخارجية ويتكون من (07) فقرات.

✓ **المحور الثالث:** يناقش مساهمة أخلاقيات المهنة في تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات ويتكون من (06) فقرات.

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

الجدول رقم (3-02): توزيع درجات عبارات المحاور لمقياس ليكارت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق 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 المجمعة 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 تندرج ضمن الإحصاء الوصفي مثل التكرارات، المتوسطات والانحرافات المعيارية ...إلخ، وضمن

الإحصاء الاستدلالي مثل معاملات الارتباط، التباين الأحادي ...إلخ. وفي إطار الدراسة كمنا باستخدام الأساليب (التقنيات) التالية:

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

طول الفئة = المدى/عدد الفئات

= 5/4

= 0.8

وهكذا يصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-03): 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- الإنحراف المعياري: يعتبر من أكثر مقاييس التشتت أهمية لأنه مفهوم جبري محدد بدقة ومن أقواها حساسية وأثرها شيوعا، والفكرة الأساسية له هي أنه بدلا من إهمال الإشارات الجبرية، وعند حساب الإنحراف المتوسط نحاول التخلص من تلك الإشارات بطريقة أكثر صلاحية، وذلك بتربيع الإنحرافات ويحسب بالعلاقة التالية:

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

5- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coeffient): لقياس درجة الارتباط يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة.

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

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

المطلب الثالث: إختبار أداة الدراسة

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

أولا: 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 والداخلي.

1- الصدق الظاهري للأداة (صدق المحكمين)

تم عرض الإستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (05) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد الصديق بن يحيى بجيجل **(أنظر الملحق رقم 2)**، وقد تم إجراء التصحيحات والتعديلات اللازمة بناءا على مقترحاتهم عند التصميم النهائي للإستبيان.

2- الصدق الداخلي لفقرات الإستبانة:

بعد التأكد من الصدق الظاهري لأهداف الدراسة، تم توزيع الإستبيان على عينة الدراسة البالغة (36)، وقد قمنا بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط **(أنظر الملحق رقم 3)** بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابع له كالتالي:

❖ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: مدى إلتزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية .**

❖ **الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول (الإستقلالية):**

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

الجدول رقم (3-04): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	مراجعو الحسابات مستقلون في تفكيرهم ومحايدون.	0.919	0.000
02	يقدم مراجعو الحسابات معلومات عادلة إلى أصحاب المصالح بما يضمن استمرارية الشركة وعدم تصفيتها.	0.919	0.000
03	يؤدي مراجعو الحسابات عملهم بكل موضوعية وأمانة.	0.687	0.000
04	يلتزم مراجعو الحسابات بعدم التحيز في أداء واجبهم.	0.619	0.000
05	مراجعو الحسابات قادرون على التقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية.	0.591	0.000
06	يتجنب مراجعو الحسابات العلاقات التي تعرضهم للهيمنة من الأطراف ذات المصلحة.	0.565	0.000
07	مراجعو الحسابات يفضلون مصلحة الشركة ويغلبونها على مصالحهم الفردية.	0.919	0.000
08	عند قيام مراجعي الحسابات بتنفيذ عملهم تكون لديهم القدرة على مقاومة التأثيرات الجانبية.	0.687	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

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

✓ **الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني (الأمانة والإستقامة):**

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

الجدول رقم (3-05): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	مراجعو الحسابات قادرون على مراعاة توازن المصالح يجعلهم يتمتعون بالأمانة والاستقامة.	0.727	0.000
02	القدرات المهنية التي يتمتع بها مراجعو الحسابات تجعلهم قادرون على تحسين عملهم وإتقانه.	0.858	0.000
03	لمراجعي الحسابات القدرة على متابعة إحترام المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير متعددة وتطبيقها محاسبيا.	0.639	0.000
04	عند تحديد أتعاب مراجعي الحسابات تؤثر سلوكاتهم على استقامتهم مثل الأتعاب المتحملة.	0.537	0.001
05	يقوم مراجعو الحسابات بأداء أعمالهم بأمانة خدمة لمصالح المؤسسة.	0.440	0.007
06	مراجعو الحسابات قادرون على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداء أعمالهم.	0.636	0.000
07	مراجعو الحسابات لا يقومون بأي عمل يسيء لسمعة مهنة المراجعة.	0.610	0.000

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 لجميع فقرات الفرع الثاني هي قيم موجبة مما يدل أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ **الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث (المصداقية):**

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

الجدول رقم (3-06): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	يقدم مراجعو الحسابات معلومات ذات مصداقية لمستخدمي هذه المعلومات.	0.746	0.000
02	المعلومات الواردة في تقارير مراجعي الحسابات تلبي احتياجات مستخدميها.	0.601	0.000
03	مراجعو الحسابات قادرون على التمثيل الصادق للمعلومات والظواهر المراد التقرير عنها.	0.751	0.000
04	لدى مراجعي الحسابات القدرة على توصيل المعلومات لمتخذي القرارات في الوقت المناسب.	0.857	0.000
05	مراجعو الحسابات قادرون على معرفة الانحرافات ومواضعها وأسبابها ومن ثم التوصية بمعالجتها.	0.746	0.000
06	لدى مراجعي الحسابات القدرة على تقديم معلومات صادقة ومحايدة وخالية من التحيز.	0.746	0.000

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 لجميع فقرات الفرع الثالث هي قيم موجبة مما يدل أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ **الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع (النزاهة والشفافية):**

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

الجدول رقم (3-07): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	يؤدي مراجعو الحسابات عملهم بكل نزاهة.	0.794	0.000
02	يقوم مراجعو الحسابات بعملية المراجعة بكل شفافية.	0.796	0.000
03	تقارير مراجعي الحسابات تتميز بالشفافية.	0.706	0.000
04	تتميز المعلومات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات والمتعلقة بأعضاء مجلس الإدارة بالنزاهة.	0.796	0.000
05	مراجعو الحسابات صادقون وعادلون عند تقديم المعلومات الهامة.	0.596	0.000
06	مراجعو الحسابات لديهم القدرة على تقديم المعلومات الهامة في الوقت المناسب و بدون تأخير.	0.580	0.000
07	مراجعو الحسابات قادرون على تقديم المعلومات المتعلقة بالمديرين التنفيذيين.	0.547	0.001
08	مراجعو الحسابات يتميزون بالنزاهة أثناء تقديم معلومات عن ملكية النسبة الأكبر من أسهم الشركة.	0.630	0.000

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 لجميع فقرات الفرع الرابع هي أغلبها قيم موجبة مما يدل أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ **الصدق الداخلي لفقرات الفرع الخامس (السرية):**

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الخامس والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الصدق الداخلي:

الجدول رقم (3-08): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الخامس

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	لدى مراجعي الحسابات القدرة على حفظ الأسرار ونيل ثقة الآخرين.	0.561	0.000
02	يلتزم مرجعو الحسابات بالسرية عند حصولهم على معلومات متعلقة بأعمال العميل.	0.630	0.000
03	عند قيام مراجعي الحسابات بمهامهم يلتزمون بالسرية حول المعلومات المتحصل عليها.	0.454	0.005
04	عند ممارسة مراجعي الحسابات عملهم لا يقومون بإفشاء المعلومات المتوصل إليها.	0.176	0.306
05	لا يستخدم مراجعو الحسابات المعلومات المتحصل عليها لمنفعتهم الخاصة أو لمنفعة طرف آخر.	0.463	0.005
06	لا يفشي مراجعو الحسابات المعلومات التي توصلوا إليها بدون موافقة أصحاب العلاقة.	0.636	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

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

✓ **الصدق الداخلي لفقرات الفرع السادس (الكفاءة المهنية):**

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع السادس والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الصدق الداخلي:

الجدول رقم (3-09): الصدق الداخلي لفقرات الفرع السادس

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	مراجعو الحسابات مهتمون بتطوير أداء عملهم.	0.876	0.000
02	يتم تنظيم دورات منتظمة لتطوير قدرات مراجعي الحسابات.	0.701	0.000
03	الكفاءة المهنية المناسبة متوفرة لقيام مراجعي الحسابات بعملهم.	0.778	0.000
04	يقوم مراجعو الحسابات بتسريب أسئلة الامتحانات المهنية وإجابتها.	0.442	0.007
05	التأهيل العلمي المناسب متوفر لدى مراجعي الحسابات للقيام بأعمال المراجعة.	0.481	0.003
06	توفر الخبرة المناسبة لدى المراجع للقيام بأعمال المراجعة.	0.834	0.000
07	مراجعو الحسابات لديهم المعرفة التامة بأعمال المراجعة.	0.548	0.001
08	مراجعو الحسابات يبدلون العناية المهنية اللازمة عند آداء عملهم.	0.565	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

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

- **الصدق الداخلي لجميع فروع المحور الأول:**

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فرع من فروع المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الصدق الداخلي:

الجدول رقم (3-10): معامل الإرتباط بين معدل كل فرع من فروع المحور الأول والمعدل الكلي لفقرات المحور الأول

الفروع	معامل الإرتباط بمعدل المحور الأول	مستوى الدلالة
الفرع الأول (الإستقلالية)	0.791	0.000
الفرع الثاني (الأمانة والإستقامة)	0.870	0.000
الفرع الثالث (المصداقية)	0.764	0.000
الفرع الرابع (النزاهة والشفافية)	0.744	0.000
الفرع الخامس (السرية)	0.545	0.001
الفرع السادس (الكفاءة المهنية)	0.825	0.000

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 الإرتباط بين متوسط كل فرع والمتوسط الكلي للمحور هي قيم موجبة مما يدل على أن الفروع صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: جودة خدمات المراجعة الخارجية.**

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

الجدول رقم (3-11): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات تساهم في زيادة ثقة الأطراف ذات المصلحة في مصداقية القوائم المالية.	0.497	0.002
02	الأطراف ذات المصلحة لها الثقة في التقارير المقدمة من طرف مراجعي الحسابات.	0 .852	0.000
03	أعمال مراجعي الحسابات تساهم في إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية.	0.825	0.000
04	تساهم الملاحظات التي أشار إليها مراجعو الحسابات في التقارير النهائية على تفادي الوقوع في نفس الأخطاء مستقبلا.	0.889	0.000
05	مراجعي الحسابات قادرون على فهم نظام الرقابة المطبق داخل المؤسسة.	0.806	0.000
06	يحرص مراجعو الحسابات على أن لا ينهوا عملية المراجعة قبل التأكد من القيام بجميع الإجراءات اللازمة لإتمام عملية المراجعة.	0.930	0.000
07	تقديم مراجعي الحسابات لتقارير مالية ذات جودة عالية يؤدي إلى تخفيض حدة الصراعات بين الأطراف ذات المصلحة.	0.750	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

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

❖ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مساهمة أخلاقيات المهنة في تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات.**

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

الجدول رقم (3-12): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في تحسين جودة أداء خدمات مراجعي الحسابات.	0.333	0.047
02	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في جعل المعلومات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات تتصف بالشمولية والفعالية.	0.864	0.000
03	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار.	0.759	0.000
04	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في تقديم المعلومات الصادقة والخالية من التحيز.	0.884	0.000
05	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في جعل تقارير المراجعة تفي بمتطلبات العميل.	0.786	0.000
06	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في زيادة الثقة في المعلومات المقدمة في التقارير والقوائم المالية.	0.882	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

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

❖ **الصدق الداخلي لجميع محاور الدراسة:**

يعتبر الصدق الداخلي 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 (3-13): معامل الإرتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة

المحاور	معامل الإرتباط بالمعدل الكلي	مستوى الدلالة
المحور الأول	0.930	0.000
المحور الثاني	0.789	0.000
المحور الثالث	0.515	0.001

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 الإرتباط بين كل محور والمعدل الكلي للإستبانة هي قيم موجبة مما يدل على أن المحاور صادقة لما وضعت 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 الإستبيان تم قياس معامل "ألفا كرونباخ" **(أنظر الملحق رقم 4)**، والذي يأخذ قيم تتراوح ما بين الصفر والواحد الصحيح، حيث أنه كلما اقتربت قيمته من الواحد كان الثبات مرتفعا، وكلما اقترب من الصفر كان الثبات منخفضا، والنسبة المقبولة إحصائيا هي 0.6، ويوضح الجدول الموالي معاملات الثبات:

الجدول رقم (3-14): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور أداة الدراسة

محاور الإستبيان	عدد العبارات	ثبات المحاور
المحور الأول	43	0.947
المحور الثاني	07	0.902
المحور الثالث	06	0.860
معدل الثبات العام	56	0.951

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

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

المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة

نرمي من خلال هذا المبحث إلى التعرف على الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي يتم الوصول إليها من خلال تحليل فقراتها.

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

يتضمن الجزء الأول من الاستبيان بيانات موضوعية، نوعية وكمية متعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفة، وسيتم التطرق لها وتحليلها. **(أنظر الملحق رقم 5)**

أولا: العمر

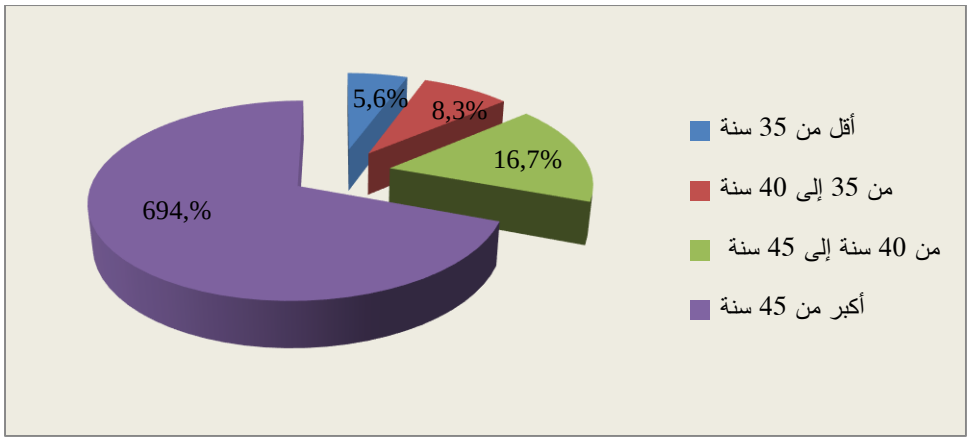
فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب فئات العمر مع توضيح النسب المئوية:

الجدول رقم (3-15): توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر

فئة العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 35 سنة	02	%5.6
من 35 إلى 40 سنة	03	%8.3
من 40 إلى 45 سنة	06	%16.7
أكبر من 45 سنة	25	%69.4
المجموع	36	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

الشكل رقم (3-01): نسبة توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج EXCEL.

نلاحظ من الجدول والشكل السابقين أن أكبر فئة عمرية لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين هي التي تنتمي إلى المجال من 45 سنة فأكبر ، بتكرار مقداره 25 فرد بنسبة مئوية 69.4%، تليها الفئة التي تنتمي إلى المجال من [40 سنة–45 سنة[بتكرار مقداره 6 أفراد ونسبة

مئوية 16.7%، ثم الفئة العمرية التي تنتمي إلى المجال من [35 سنة –40 سنة[بتكرار 3 أفراد ونسبة مئوية 8.3%، آخر مرتبة كانت للفئة العمرية الأقل من 35 سنة بعدد أفراد يساوي 2 ونسبة مئوية تقدر بـ 5.6%.

ثانيا: الوظيفة الحالية

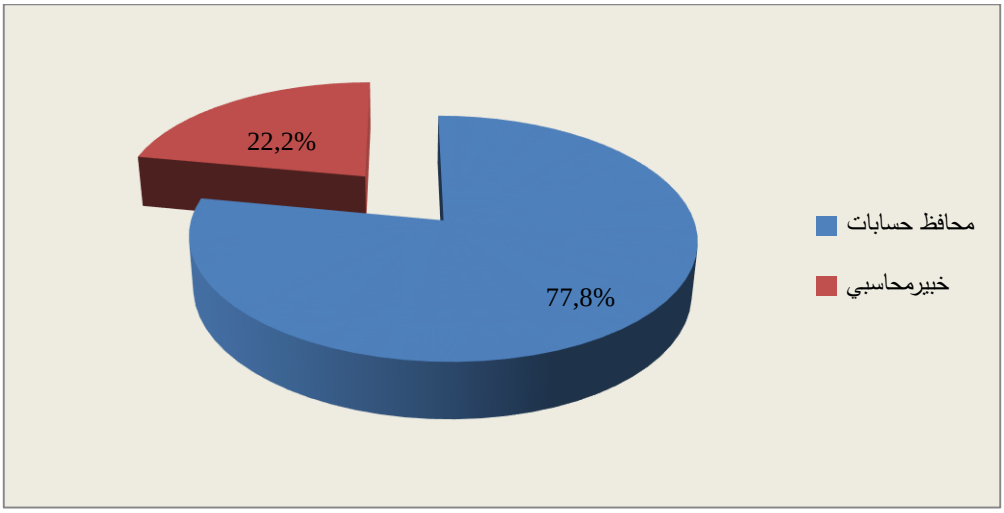
فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة مع توضيح النسب المئوية:

الجدول رقم (3-16): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محافظ الحسابات	28	%77.8
خبير محاسبي	08	%22.2
المجموع	36	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج spss.

الشكل رقم (3-02): نسبة توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج EXCEL.

نلاحظ من الجدول أعلاه والشكل أن أغلبية أفراد العينة تمثل محافظي الحسابات بتكرار 28 فردا ونسبة مئوية 77.8% إذ يمثل هؤلاء العينة المستهدفة لتحقيق أهداف الدراسة، وفي المرتبة الثانية نجد الخبراء المحاسبين بتكرار 08 أفراد ونسبة مئوية 22.2%.

ثالثا: المؤهل العلمي

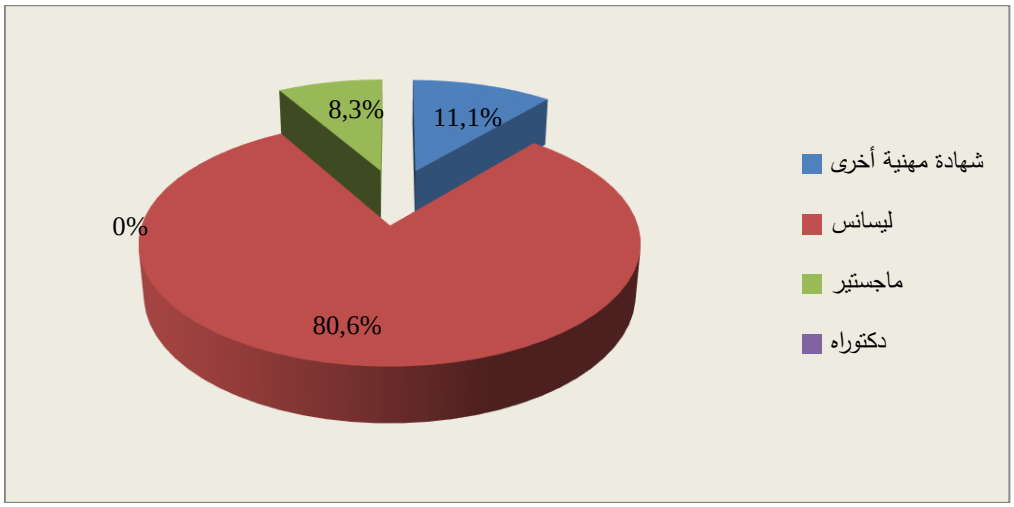
فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي مع توضيح النسب المئوية:

الجدول رقم (3-17): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
شهادة مهنية أخرى	4	%11.1
ليسانس	29	%80.6
ماجستير	03	%8.3
دكتوراه	00	%0
المجموع	36	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

الشكل رقم (3-03): نسبة توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج EXCEL.

يتضح من الجدول والشكل السابيقن أن المؤهل العلمي أو المستوى التعليمي يعد مرتفع، حيث كانت الأغلبية من يحملون درجة ليسانس بما نسبته 80.3 بتكرار (29)، يليهم 4 أفراد حاملين لشهادة مهنية أخرى بما نسبته11.1% متبوعة بفئة شهادة ماجستير بنسبة 8.3% بتكرار (03)، أما الدكتورة فكانت منعدمة.

رابعا: الخبرة المهنية

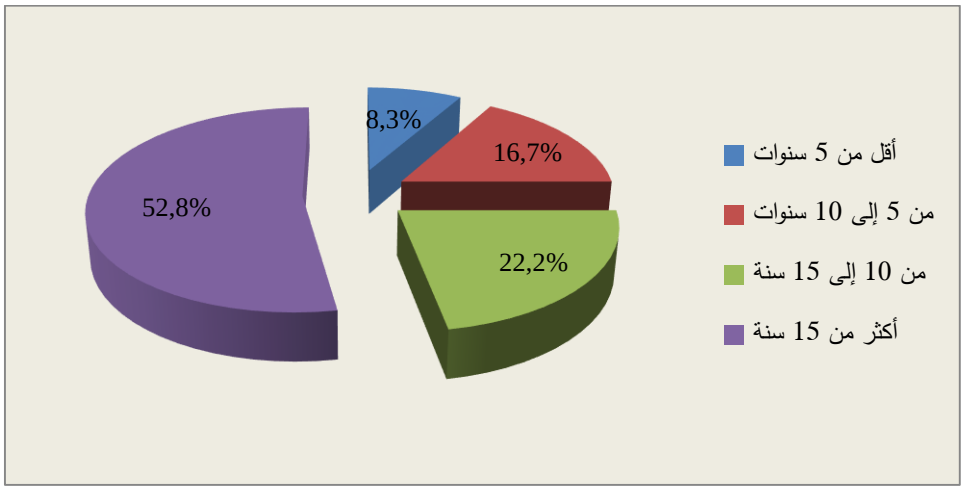
وتشمل على توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية:

الجدول رقم (3-18): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	03	%8.3
من 5 إلى 10 سنوات	06	%16.7
من 10 إلى 15 سنة	08	%22.2
أكثر من 15 سنة	19	%52.8
المجموع	36	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج spss.

الشكل رقم (3-04): نسبة توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج EXCEL.

نلاحظ من الجدول أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة من 15 سنة فأكثر حيث بلغ عدد أفراد هذه الفئة 14 فردا أي ما نسبته 52.8% من مفردات العينة، في حين جاء في المرتبة الثانية الفئة من 10 إلى 15 سنوات خبرة بتكرار 08 أفراد وبنسبة مئوية 22.2% ، متبوعة بالفئة من 5 إلى 10 سنة بتكرار 06 أفراد أي مانسبته 16.7% من أفراد العينة، آخر مرتبة كانت فئة أقل من 5 سنوات بتكرار 03 أفراد أي بنسبة 8.3%.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة

أولا: إختبار التوزيع الطبيعي (إختبار كولمجروف–سمرنوف "sample k-s")

تشترط معظم الاختبارات العلمية أن يكون التوزيع طبيعيا للبيانات وسنستعرض (اختبار كولمجروف– سمرنوف) لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعا طبيعيا أم لا(**أنظر الملحق رقم 6**)، وهذا من خلال التوزيع الطبيعي الخاص بعينة الدراسة، ويوضح الجدول الموالي نتائج الإختبار:

الجدول رقم (3-19): إختبار التوزيع الطبيعي

المحاور	العنوان	قيمة Z	القيمة الإحتمالية
1	مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة.	0.132	0.112
2	جودة خدمات المراجعة.	0.146	0.069
3	مساهمة أخلاقيات المهنة في تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات.	0.220	0.086
جميع المحاور		**0.094**	**0.200**

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج spss.

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

ثانيا: 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. **(أنظر الملحق رقم7)**

1- تحليل فقرات المحور الأول: مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية.

❖ **تحليل فقرات الفرع الأول: الإستقلالية**

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

الجدول رقم (3-20): تحليل فقرات الفرع الأول من المحور الأول (لإستقلالية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
01	مراجعو الحسابات مستقلون في تفكيرهم ومحايدون.	3.97	0.941	6.201	0.000
02	يقدم مراجعو الحسابات معلومات عادلة إلى أصحاب المصالح بما يضمن استمرارية الشركة وعدم تصفيتها.	3.97	0.941	6.201	0.000
03	يؤدي مراجعو الحسابات عملهم بكل موضوعية و أمانة واستقامة.	4.31	0.525	14.927	0.000
04	يلتزم مراجعو الحسابات بعدم التحيز في أداء واجبهم.	4.28	0.566	13.539	0.000
05	مراجعو الحسابات قادرون على التقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية.	3.67	1.095	3.651	0.000
06	يتجنب مراجعو الحسابات العلاقات التي تعرضهم للهيمنة من الأطراف ذات المصلحة.	3.78	1.149	4.061	0.000
07	مراجعو الحسابات يفضلون مصلحة الشركة ويغلبونها على مصالحهم الفردية.	3.97	0.941	6.201	0.000
08	عند قيام مراجعي الحسابات بتنفيذ عملهم تكون لديهم القدرة على مقاومة التأثيرات الجانبية.	4.31	0.525	14.927	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم 01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 6.201 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية

تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن مراجعي الحسابات مستقلون في تفكيرهم ومحايدون.

الفقرة رقم 02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 6.201 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي يقدم مراجعو الحسابات معلومات عادلة إلى أصحاب المصالح بما يضمن استمرارية الشركة وعدم تصفيتها.

الفقرة رقم 03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.31 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 14.927 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي يؤدي مراجعو الحسابات عملهم بكل موضوعية وأمانة واستقامة.

الفقرة رقم 04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.28 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 13.539 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.024 وهي أقل من 0.05، أي يلتزم مراجعو الحسابات بعدم التحيز في أداء واجبهم.

الفقرة رقم 05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.67 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 3.651 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.024 وهي أقل من 0.05، أي مراجعو الحسابات قادرون على التقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية.

الفقرة رقم 06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.78 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 4.061 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.024 وهي أقل من 0.05، مما يدل على تجنب مراجعو الحسابات العلاقات التي تعرضهم للهيمنة من الأطراف ذات المصلحة.

الفقرة رقم 07: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 6.201 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.024 وهي أقل من 0.05، مما يدل على مراجعو الحسابات يفضلون مصلحة الشركة ويغلبونها على مصالحهم الفردية.

الفقرة رقم 08: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.31 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 14.927 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.024 وهي أقل من 0.05، مما يدل على عند قيام مراجعي الحسابات بتنفيذ عملهم تكون لديهم القدرة على مقاومة التأثيرات الجانبية.

❖ **تحليل فقرات الفرع الثاني: الأمانة والإستقلالية**

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبارT والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الثاني من المحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (3-21): تحليل فقرات الفرع الثاني من المحور الأول (الأمانة والإستقامة)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
01	مراجعو الحسابات قادرون على مراعاة توازن المصالح يجعلهم يتمتعون بالأمانة والاستقامة.	3.97	0.941	6.201	0.000
02	القدرات المهنية التي يتمتع بها مراجعو الحسابات تجعلهم قادرون على تحسين عملهم وإتقانه.	4.17	0.775	9.037	0.000
03	لمراجعي الحسابات القدرة على إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير متعددة وتطبيقها محاسبيا.	4.28	0.566	13.39	0.000
04	عند تحديد أتعاب مراجعي الحسابات تؤثر سلوكاتهم على استقامتهم مثل الأتعاب المتحملة.	3.67	1.095	3.651	0.001
05	يقوم مراجعو الحسابات بأداء أعمالهم بأمانة خدمة لمصالح المؤسسة.	4.19	0.668	10.721	0.000
06	مراجعو الحسابات قادرون على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداء أعمالهم.	3.97	0.696	8.377	0.000
07	مراجعو الحسابات لا يقومون بأي عمل يسيء لسمعة مهنة المراجعة.	3.94	0.860	6.589	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم 01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 6.201 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن مراجعي الحسابات قادرون على مراعاة توازن المصالح يجعلهم يتمتعون بالأمانة والاستقامة.

الفقرة رقم 02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.17 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 9.037 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي القدرات المهنية التي يتمتع بها مراجعو الحسابات تجعلهم قادرون على تحسين عملهم وإتقانه.

الفقرة رقم 03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.28 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 13.539 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05، أي لمراجعي الحسابات القدرة على متابعة إحترام المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير متعددة و تطبيقها محاسبيا.

الفقرة رقم 04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.67 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 3.651 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي عند تحديد أتعاب مراجعي الحسابات تؤثر سلوكاتهم على استقامتهم مثل الأتعاب المتحملة.

الفقرة رقم 05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.19 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 10.721 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي يقوم مراجعو الحسابات بأداء أعمالهم بأمانة خدمة لمصالح المؤسسة.

الفقرة رقم 06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 8.377 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن مراجعو الحسابات قادرون على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداء أعمالهم.

الفقرة رقم 07: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.94 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 6.589 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية

تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي مراجعو الحسابات لا يقومون بأي عمل يسيء لسمعة مهنة المراجعة.

❖ **تحليل فقرات الفرع الثالث: المصداقية**

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبارT والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الثالث من المحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (3-22): تحليل فقرات الفرع الثالث من المحور الأول (المصداقية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
01	يقدم مراجعو الحسابات معلومات ذات مصداقية لمستخدمي هذه المعلومات.	4.19	0.401	17.855	0.000
02	المعلومات الواردة في تقارير مراجعي الحسابات تلبي احتياجات مستخدميه.	4.14	0.723	9.449	0.000
03	مراجعو الحسابات قادرون على التمثيل الصادق للمعلومات والظواهر المراد التقرير عنها.	3.97	0.696	8.377	0.000
04	لدى مراجعي الحسابات القدرة على توصيل المعلومات لمتخذي القرارات في الوقت المناسب.	3.69	0.980	4.250	0.000
05	مراجعو الحسابات قادرون على معرفة الانحرافات ومواضعها وأسبابها ومن تم التوصية بمعالجتها.	4.19	0.401	17.855	0.000
06	لدى مراجعي الحسابات القدرة على تقديم معلومات صادقة ومحايدة وخالية من التحيز.	4.19	0.401	17.855	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم 01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.19 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 17.855 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية

تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن مراجعو الحسابات يقدمون معلومات ذات مصداقية لمستخدمي هذه المعلومات.

الفقرة رقم 02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.14 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 9.449 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي المعلومات الواردة في تقارير مراجعي الحسابات تلبي احتياجات مستخدميها.

الفقرة رقم 03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 8.377 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي مراجعو الحسابات قادرون على التمثيل الصادق للمعلومات والظواهر المراد التقرير عنها.

الفقرة رقم 04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.69 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 4.250 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي لدى مراجعي الحسابات القدرة على توصيل المعلومات لمتخذي القرارات في الوقت المناسب.

الفقرة رقم 05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.19 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 17.855 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي مراجعو الحسابات قادرون على معرفة الانحرافات ومواضعها وأسبابها ومن ثم التوصية بمعالجتها.

الفقرة رقم 06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.19 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 17.855 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن لدى مراجعي الحسابات القدرة على تقديم معلومات صادقة ومحايدة وخالية من التحيز.

❖ **تحليل فقرات الفرع الرابع: النزاهة والشفافية**

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

الجدول رقم (3-23): تحليل فقرات الفرع الرابع من المحور الأول (النزاهة والشفافية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
01	يؤدي مراجعو الحسابات عملهم بكل نزاهة.	4.42	0.649	13.094	0.000
02	يقوم مراجعو الحسابات بعملية المراجعة بكل شفافية.	4.31	0.749	10.457	0.000
03	تقارير مراجعي الحسابات تتميز بالشفافية.	3.97	0.810	7.200	0.000
04	تتميز المعلومات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات والمتعلقة بأعضاء مجلس الإدارة بالنزاهة.	4.31	0.749	10.457	0.000
05	مراجعو الحسابات صادقون و عادلون عند تقديم المعلومات الهامة.	4.06	0.791	8.009	0.000
06	مراجعو الحسابات لديهم القدرة على تقديم المعلومات الهامة في الوقت المناسب وبدون تأخير.	3.67	1.069	3.742	0.001
07	مراجعو الحسابات قادرون على تقديم المعلومات المتعلقة بالمديرين التنفيذيين.	3.33	0.894	2.236	0.032
08	مراجعو الحسابات يتميزون بالنزاهة أثناء تقديم معلومات عن ملكية النسبة الأكبر من أسهم الشركة.	3.97	0.696	8.377	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم 01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.42 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 13.094 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن مراجعو الحسابات يؤذون عملهم بكل نزاهة.

الفقرة رقم 02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.31 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 10.457 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي يقوم مراجعو الحسابات بعملية المراجعة بكل شفافية.

الفقرة رقم 03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 7.200 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي تقارير مراجعي الحسابات تتميز بالشفافية.

الفقرة رقم 04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.31 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 10.457 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي تتميز المعلومات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات والمتعلقة بأعضاء مجلس الإدارة بالنزاهة.

الفقرة رقم 05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.06 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 8.009 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي مراجعو الحسابات صادقون وعادلون عند تقديم المعلومات الهامة.

الفقرة رقم 06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.67 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 3.742 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن مراجعي الحسابات لديهم القدرة على تقديم المعلومات الهامة في الوقت المناسب وبدون تأخير.

الفقرة رقم 07: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.33 وهي تنتمي إلى المجال [2.6-3.4[وقيمة t المحسوبة تساوي 2.236 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.032 وهي أقل من 0.05، أي مراجعو الحسابات قادرون على تقديم المعلومات المتعلقة بالمديرين التنفيذيين.

الفقرة رقم 08: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 8.377 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي مراجعو الحسابات يتميزون بالنزاهة أثناء تقديم معلومات عن ملكية النسبة الأكبر من أسهم الشركة.

❖ **تحليل فقرات الفرع االخامس: السرية**

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبارT والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الخامس من المحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (3-24): تحليل فقرات الفرع الخامس من المحور الأول (السرية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
01	لدى مراجعي الحسابات القدرة على حفظ الأسرار ونيل ثقة الآخرين.	3.97	0.696	8.377	0.000
02	يلتزم مراجعو الحسابات بالسرية عند حصولهم على معلومات متعلقة بأعمال العميل.	3.97	0.810	7.200	0.000
03	عند قيام مراجعي الحسابات بمهامهم يلتزمون بالسرية حول المعلومات المتحصل عليها.	4.31	0.749	10.457	0.000
04	عند ممارسة مراجعي الحسابات عملهم لا يقومون بإفشاء المعلومات المتوصل إليها.	3.69	0.624	-12.548	0.036
05	لا يستخدم مراجعو الحسابات المعلومات المتحصل عليها لمنفعتهم الخاصة أو لمنفعة طرف آخر.	3.58	0.500	-17.000	0.025
06	لا يفشي مراجعو الحسابات المعلومات التي توصلوا إليها بدون موافقة أصحاب العلاقة.	4.50	0.507	-17.748	0.048

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم 01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 8.377 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن لدى مراجعي الحسابات القدرة على حفظ الأسرار ونيل ثقة الآخرين.

الفقرة رقم 02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 7.200 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي يلتزم مرجعو الحسابات بالسرية عند حصولهم على معلومات متعلقة بأعمال العميل.

الفقرة رقم 03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.31 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 10.457 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي عند قيام مراجعي الحسابات بمهامهم يلتزمون بالسرية حول المعلومات المتحصل عليها.

الفقرة رقم 04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.69 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة مأخودة بالقيمة المطلقة تساوي 12.528 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.036 وهي أقل من 0.05، أي عند ممارسة مراجعي الحسابات عملهم لا يقومون بإفشاء المعلومات المتوصل إليها.

الفقرة رقم 05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.58 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة مأخودة بالقيمة المطلقة تساوي 17.000 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.025 وهي أقل من 0.05، أي لا يستخدم مراجعو الحسابات المعلومات المتحصل عليها لمنفعتهم الخاصة أو لمنفعة طرف آخر.

الفقرة رقم 06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.50 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5[وقيمة t المحسوبة مأخودة بالقيمة المطلقة تساوي 17.748 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.048 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن مراجعو الحسابات لا يفشون المعلومات التي توصلوا إليها بدون موافقة أصحاب العلاقة.

❖ **تحليل فقرات الفرع السادس: الكفاءة المهنية**

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

الجدول رقم (3-25): تحليل فقرات الفرع السادس من المحور الأول (الكفاءة المهنية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
01	مراجعو الحسابات مهتمون بتطوير أداء عملهم.	3.97	0.941	6.201	0.000
02	يتم تنظيم دورات منتظمة لتطوير قدرات مراجعي الحسابات.	3.50	1.108	2.707	0.010
03	الكفاءة المهنية المناسبة متوفرة لقيام مراجعي الحسابات بعملهم.	3.97	0.696	8.377	0.000
04	يقوم مراجعو الحسابات بتسريب أسئلة الامتحانات المهنية وإجابتها.	3.97	0.810	-7.200	0.000
05	التأهيل العلمي المناسب متوفر لدى مراجعي الحسابات للقيام بأعمال المراجعة.	4.31	0.749	10.457	0.000
06	توفر الخبرة المناسبة لدى المراجع للقيام بأعمال المراجعة.	3.83	0.655	7.638	0.000
07	مراجعو الحسابات لديهم المعرفة التامة بأعمال المراجعة.	3.03	0.609	10.129	0.000
08	مراجعو الحسابات يبدلون العناية المهنية اللازمة عند آداء عملهم.	4.14	0.543	12.593	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم 01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97 وهي تنتمي إلى المجال [3.4−4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 6.201 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن مراجعو الحسابات مهتمون بتطوير أداء عملهم.

الفقرة رقم 02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.50 وهي تنتمي إلى المجال [3.4−4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 2.707 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.010 وهي أقل من 0.05، أي يتم تنظيم دورات منتظمة لتطوير قدرات مراجعي الحسابات.

الفقرة رقم 03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 8.377 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي الكفاءة المهنية المناسبة متوفرة لقيام مراجعي الحسابات بعملهم.

الفقرة رقم 04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 1.71 وهي تنتمي إلى المجال [1-1.80[وقيمة t المحسوبة تساوي -7.200 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.203 وهي أكبر من 0.05، أي لا يقوم مراجعو الحسابات بتسريب أسئلة الامتحانات المهنية وإجابتها.

الفقرة رقم 05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.31 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 10.457 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.525 وهي أقل من 0.05، أي التأهيل العلمي المناسب متوفر لدى مراجعي الحسابات للقيام بأعمال المراجعة.

الفقرة رقم 06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.83 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 7.638 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.948 وهي أقل من 0.05، مما يدل على توفر الخبرة المناسبة لدى المراجع للقيام بأعمال المراجعة.

الفقرة رقم 07: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.03 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 10.129 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.948 وهي أقل من 0.05، أي مراجعو الحسابات لديهم المعرفة التامة بأعمال المراجعة.

الفقرة رقم 08: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.14 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 12.593 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.948 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن مراجعو الحسابات يبدلون العناية المهنية اللازمة عند آداء عملهم.

2- تحليل فقرات المحور الثاني: جودة خدمات المراجعة الخارجية.

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

الجدول رقم (3-26): تحليل فقرات المحور الثاني (جودة خدمات المراجعة الخارجية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
01	الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات تساهم في زيادة ثقة الأطراف ذات المصلحة في مصداقية القوائم المالية.	4.14	0.424	16.099	0.000
02	الأطراف ذات المصلحة لها الثقة في التقارير المقدمة من طرف مراجعي الحسابات.	4.08	0.937	6.935	0.000
03	أعمال مراجعي الحسابات تساهم في إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية.	3.56	1.252	2.662	0.012
04	تساهم الملاحظات التي أشار إليها مراجعو الحسابات في التقارير النهائية على تفادي الوقوع في نفس الأخطاء مستقبلا.	3.92	0.937	5.868	0.000
05	مراجعي الحسابات قادرون على فهم نظام الرقابة المطبق داخل المؤسسة.	3.83	1.108	4.511	0.000
06	يحرص مراجعو الحسابات على أن لا ينهوا عملية المراجعة قبل التأكد من القيام بجميع الإجراءات اللازمة لإتمام عملية المراجعة.	3.89	0.979	5.447	0.000
07	تقديم مراجعي الحسابات لتقارير مالية ذات جودة عالية يؤدي إلى تخفيض حدة الصرعات بين الأطراف ذات المصلحة.	3.97	0.810	7.200	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم 01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.14 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 16.099 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات تساهم في زيادة ثقة الأطراف ذات المصلحة في مصداقية القوائم المالية.

الفقرة رقم 02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.08 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 6.935 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي الأطراف ذات المصلحة لها الثقة في التقارير المقدمة من طرف مراجعي الحسابات.

الفقرة رقم 03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.56 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 2.445 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.024 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن أعمال مراجعي الحسابات تساهم في إكتشاف الأخطاء و المخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية.

الفقرة رقم 04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.92 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 2.445 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.024 وهي أقل من 0.05، أي تساهم الملاحظات التي أشار إليها مراجعو الحسابات في التقارير النهائية على تفادي الوقوع في نفس الأخطاء مستقبلا.

الفقرة رقم 05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.83 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 2.445 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.024 وهي أقل من 0.05، أي مراجعي الحسابات قادرون على فهم نظام الرقابة المطبق داخل المؤسسة.

الفقرة رقم 06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.89 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 2.445 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.024 وهي أقل من 0.05، مما يدل على حرص مراجعو الحسابات على أن لا ينهوا عملية المراجعة قبل التأكد من القيام بجميع الإجراءات اللازمة لإتمام عملية المراجعة.

الفقرة رقم 07: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 2.445 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.024 وهي أقل من 0.05، مما يدل على تقديم مراجعي الحسابات لتقارير مالية ذات جودة عالية يؤدي إلى تخفيض حدة الصراعات بين الأطراف ذات المصلحة.

3- تحليل فقرات المحور الثالث: مساهمة أخلاقيات المهنة في تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T لتحليل فقرات المحور الثالث:

الجدول رقم (3-27): تحليل فقرات المحور الثالث (مساهمة أخلاقيات المهنة في تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
01	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في تحسين جودة أداء خدمات مراجعي الحسابات.	3.78	0.485	9.628	0.000
02	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في جعل المعلومات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات تتصف بالشمولية والفعالية.	3.97	0.696	8.377	0.000
03	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار.	3.86	0.639	8.082	0.000
04	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في تقديم المعلومات الصادقة والخالية من التحيز.	4.06	0.754	8.40	0.000
05	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في جعل تقارير المراجعة تفي بمتطلبات العميل.	3.89	0.854	6.242	0.000
06	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في زيادة الثقة في المعلومات المقدمة في التقارير والقوائم المالية.	4.22	0.929	7.892	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم 01: قيمة المتوسط الحسابي 3.78 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 9.628 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في تحسين جودة أداء خدمات مراجعي الحسابات.

الفقرة رقم 02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 8.377 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في جعل المعلومات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات تتصف بالشمولية و الفعالية.

الفقرة رقم 03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.86 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 8.082 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار.

الفقرة رقم 04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.06 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 8.40 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في تقديم المعلومات الصادقة و الخالية من التحيز.

الفقرة رقم 05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.89 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 6.242 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في جعل تقارير المراجعة تفي بمتطلبات العميل.

الفقرة رقم 06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.22 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 7.892 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في زيادة الثقة في المعلومات المقدمة في التقارير و القوائم المالية.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق

من أجل إختبار الفرضيات نقوم باستعمال اختبارT للعينة الواحدة **(T_test)** ، ولربط اجابات الافراد بخصائصهم الشخصية، قمنا باستخدام اختبار "تحليل التباين الأحادي **One Way Analysis of A NOVA**".

المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة

نقوم باختبار الفرضيات باستعمال اختبارT للعينة الواحدة **(T_test)** **(أنظر الملحق رقم 8)** وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

- إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية (H_1) وبالتالي الفرضية البديلة (H_0) مرفوضة.
- إذا كانت t المحسوبة أصغر من t الجدولية نرفض الفرضية (H_1) ونقبل الفرضية البديلة(H_0).
- إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبارT للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (sig) المعتمد (0.05) نقبل الفرضية (H_1).
- إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتج عن اختبارT للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية(H_1).

❖ **اختبار الفرضية الأولى: يلتزم مراجعو الحسبات في العينة محل الدراسة بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية.**

H_0: لا يلتزم مراجعو الحسبات في العينة محل الدراسة بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية.

H_1: يلتزم مراجعو الحسبات في العينة محل الدراسة بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبارT للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى:

الجدول رقم (3-28): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الأولى

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig)	القرار
H_1	16.052	2.03	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: α= 0.05				DF=35

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 16.052 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية**H_1**، أي أن:" مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة ملتزمون بأخلاقيات مهنة المراجعة".

ويمكن اختبارها فيما يلي:

✓ **إختبار الفرضية الفرعية الأولى: يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالإستقلالية.**

H_0: لا يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالإستقلالية.

H_1: يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالإستقلالية.

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

الجدول رقم (3-29): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الأولى

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig)	القرار
H_1	10.040	2.03	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: α= 0.05				DF=35

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 10.040 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية**H_1**، أي أن:" مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يتمتعون بالإستقلالية ".

✓ **إختبار الفرضية الفرعية الثانية: يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالأمانة والإستقامة.**

H_0: لا يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالأمانة والإستقامة.

H_1: يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالأمانة والإستقامة.

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

الجدول رقم (3-30): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الثانية

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig)	القرار
H_1	12.125	2.03	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: α= 0.05				DF=35

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 12.125 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية**H_1**، أي أن:" مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يتمتعون بالأمانة والإستقامة".

✓ **إختبار الفرضية الفرعية الثالثة: يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالمصداقية.**

H_0: لا يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالمصداقية.

H_1: يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالمصداقية.

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

الجدول رقم (3-31): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig)	القرار
H_1	14.214	2.03	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: α= 0.05				DF=35

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 14.214 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية**H_1**، أي أن: " مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يتمتعون بالمصداقية ".

✓ **إختبار الفرضية الفرعية الرابعة: يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالنزاة والشفافية.**

H_0: لا يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالنزاهة والشفافية.

H_1: يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالنزاة والشفافية.

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

الجدول رقم (3-32): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig)	القرار
H_1	11.203	2.03	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: α= 0.05				DF=35

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 11.203 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة

القرار فإننا نقبل الفرضية**H_1**، أي أن:" مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يتمتعون بالنزاهة والشفافية".

✓ **إختبار الفرضية الفرعية الخامسة: يحفظ مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة سر المهنة.**

H_0: لا يحفظ مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة سر المهنة.

H_1: يحفظ مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة سر المهنة.

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

الجدول رقم (3-33): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الخامسة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig)	القرار
H_1	3.063	2.03	0.002	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:α= 0.05				DF=35

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 3.063 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.002 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية**H_1**، أي أن:" مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يحفظون سر المهنة ".

✓ **إختبار الفرضية الفرعية السادسة: يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالكفاءة المهنية اللازمة.**

H_0: لا يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالكفاءة المهنية اللازمة.

H_1: يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالكفاءة المهنية اللازمة.

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

الجدول رقم (3-34): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية السادسة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig)	القرار
H_1	11.449	2.03	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:α= 0.05				DF=35

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 11.449 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية**H_1**، أي أن:" مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يتمتعون بالكفاءة المهنية اللازمة ".

❖ **اختبار الفرضية الثانية: تمتاز الخدمات التي يقدمها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بجودة عالية.**

H_0: لا تمتاز الخدمات التي يقدمها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بجودة عالية.

H_1: تمتاز الخدمات التي يقدمها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بجودة عالية.

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

الجدول رقم (3-35): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الثانية

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig)	القرار
H_1	7.250	2.03	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$				DF=35

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 7.250 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية**H_1**، أي:" تمتاز الخدمات التي يقدمها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بجودة عالية ".

❖ **اختبار الفرضية الثالثة: يساهم إلتزام المراجعين الخارجيين بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية في العينة محل الدراسة في تحسين جودة الخدمات التي يقدموها.**

H_0: لا يساهم إلتزام المراجعين الخارجيين بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية في العينة محل الدراسة في تحسين جودة الخدمات التي يقدموها.

H_1: يساهم إلتزام المراجعين الخارجيين بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية في العينة محل الدراسة في تحسين جودة الخدمات التي يقدموها.

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

الجدول رقم (3-36): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الثالثة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig)	القرار
H_1	10.176	2.03	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: α= 0.05				DF=35

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 10.176 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية**H_1**، أي:" يساهم إلتزام المراجعين الخارجيين بأخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة الخدمات التي يقدموها".

المطلب الثاني: تحليل الفروق بين المتوسطات

تم استخدام اختبار "تحليل التباين الأحادي **One Way Analysis of A NOVA** (**أنظر الملحق رقم 9**)، لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول " الإلتزام بأخلاقيات المهنة ودوره في تحسين جودة خدمات المراجعة " تعزى إلى العوامل الديمغرافية عند مستوى دلالة α= 0.05.

أولا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير العمر:

الجدول رقم (3-37): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الإحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	13	3	0.011	0.100	0.960
	بين المجموعات	3.437	32	0.107		
	المجموع	3.469	35	/		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.960 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.

ثانيا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

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

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الوظيفة:

الجدول رقم (3-38): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة

	الوظيفة	التكرار	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	محافظ حسابات	28	3.806	0.319	-0.434	0.672
	خبير محاسبي	08	3.861	0.314		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

من خلال الجدول يظهر أن قيمة t المحسوبة تساوي 0.434- وهي أقل من قيمة t الجدولية (2.03)، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.672 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة حول الإلتزام بأخلاقيات المهنة ودوره في تحسين جودة خدمات المراجعة تعزى الوظيفة للمبحوثين.

ثالثا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الخبرة:

الجدول رقم (3-39): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الإحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	0.434	3	0.145	1.526	0.227
	بين المجموعات	3.035	32	0.95		
	المجموع	3.469	35	/		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.420 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.

رابعا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

يوضح الجدول الموالي اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير العلمي:

الجدول رقم (3-40): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الإحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	0.233	2	0.117	1.190	0.317
	بين المجموعات	3.236	33	0.098		
	المجموع	3.469	35	/		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتبين من خلال الجدول أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.317 وهي أكبرمن 0.05 وهذا يعني أن المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة لا يشكل فروق ذات دلالة إحصائية حول الإلتزام باخلاقيات المهنة ودوره في تحسين جودة خدمات المراجعة.

خلاصة:

يعد هذا الفصل تكميلا للفصلين السابقين من خلال التأكد من أن الجانب النظري يتم تطبيقه فعليا ميدانيا، إذ قمنا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الإستبانة على عينة من حافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وباستعمال البرنامج الإحصائي spss، وباستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية تم تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات الموضوعة، حيث تم إثبات:

- ❖ هناك إلتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية من طرف مراجعي الحسابات في العينة محل الدراسة؛
- ❖ الخدمات التي يقدمها مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة تمتاز بجودة عالية؛
- ❖ إلتزام المراجعين الخارجيين بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية في العينة محل الدراسة يساهم في تحسين جودة الخدمات التي يقدموها.

خاتمة

من خلال هذه الدراسة يتضح لنا أن مستخدمي المعلومات المحاسبية يهتمون بشكل كبير بالمراجعة الخارجية، حيث لا يمكن الاستغناء عنها باعتبارها أداة تسمح بتحقيق التواصل بين المؤسسة والأطراف ذات المصالح باختلاف أنواعم، إذ تطمح الأطراف المستفيدة من تقارير مراجعي الحسابات، أن تكون الخدمات التي يقدمونها ذات جودة عالية، من أجل إضفاء المصداقية والموثوقية على القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة، والتي تتحقق من خلال تحلي مراجعو الحسابات بالمبادئ الأخلاقية للمهنة كالاستقلالية والسرية، وقواعد السلوك المهني التي تنظم علاقاتهم في تعاملاتهم، من أجل الخروج بخدمات ذات جودة عالية، تلبي جميع حاجيات الأطراف المستخدمة لخدمات المراجعة.

وللحكم على أن الالتزام بأخلاقيات المهنة يساهم في تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية قمنا بإجراء دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين ومراجعي الحسابات، وذلك من خلال توزيع استمارة مكونة من مجموعة من الأسئلة تمكننا من الإجابة على إشكالية الدراسة، وسنعرض فيما يلي مجموعة من النتائج التي توصلنا إليها، ونقترح بعض التوصيات.

أولا: النتائج

1- نتائج الدراسة النظرية:

من خلال دراستنا النظرية استخلصنا النتائج التالية:

- ❖ عرفت المراجعة الخارجية تطورا تاريخيا صاحب التطورات والتغيرات الاقتصادية؛
- ❖ المراجعة الخارجية هي وظيفة تتم عن طريق مراجع مستقل عن المؤسسة، هدفه الرئيسي الخروج برأي فني محايد عن مدى صحة ودقة القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة؛
- ❖ تقوم المراجعة الخارجية على مجموعة من المبادئ والفروض، يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عملية المراجعة المختلفة؛
- ❖ تقوم المراجعة الخارجية على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛
- ❖ للمراجعة الخارجية عدة أنواع يتم تصنيفها من زاوية الإلزام، النطاق، التوقيت، وكذلك من زاوية الفحص؛
- ❖ عمل مراجع الحسابات يمر وفق مجموعة من الخطوات المنظمة والمتسلسلة؛
- ❖ لمراجع الحسابات حقوق يستفيد منها، وواجبات يلتزم بها، ويعاقب عليها في حالة الإخلال بها حسب درجة خطورتها،

❖ هناك مبادئ أخلاقية وقواعد للسلوك المهني يتحلى بها مراجع الحسابات عند قيامه بعمله؛

❖ جودة خدمات المراجعة الخارجية هي عمل مراجع الحسابات بكفاءة وفعالية وفق مبادئ وقواعد السلوك المهني؛

❖ هناك عدة عوامل تؤثر على جودة خدمات مراجع الحسابات، كما أن هناك عدة عوامل لتحسينها.

2- نتائج الدراسة التطبيقية:

يمكن حصر النتائج الخاصة بالدراسة التطبيقية في النقاط التالية:

❖ مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة مستقلون ومحايدون في عملهم؛

❖ يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالمصداقية، الأمانة والاستقامة؛

❖ يتمتع مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بالنزاهة والشفافية؛

❖ مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة قادرون على حفظ السر المهني؛

❖ الكفاءة المهنية اللازمة متوفرة لدى مراجعي الحسابات في العينة محل الدراسة؛

❖ يلتزم مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية؛

❖ الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات في العينة محل الدراسة تساهم في زيادة ثقة الأفراد ذات المصلحة في مصداقية القوائم المالية؛

❖ مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يحرصون على أن لا ينهون عملية المراجعة قبل التأكد من القيام بجميع الإجراءات اللازمة لإتمام عملية المراجعة؛

❖ الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات في العينة محل الدراسة تؤدي إلى تخفيض حدة الصراعات بين الأطراف المستفيدة من خدماتهم؛

❖ مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة قادرون على فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة محل المراجعة؛

❖ الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات في العينة محل الدراسة تمتاز بجودة عالية؛

❖ هناك إلتزام من قبل مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني، وإن كان هناك تفاوت في مدى الإلتزام بتلك القواعد؛

❖ تساهم قواعد وآداب مهنة المراجعة في العينة محل الدراسة في تقديم المعلومات الصادقة والخالية من التحيز، وجعل تقاريرهم تفي بمتطلبات العميل؛

❖ تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار؛

❖ إلتزام المراجعين الخارجيين بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية في العينة محل الدراسة يساهم في تحسين جودة الخدمات التي يقدموها؛

ثانيا: التوصيات

بعد استخلاص النتائج يمكننا طرح بعض التوصيات:

❖ إعلام جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة الخارجية بأهمية جودة خدماتها وجعلها المعيار المناسب عند اختيار مراجع الحسابات؛

❖ إعطاء موضوع أخلاقيات وسلوكيات مهنة المراجعة الخارجية المزيد من العناية والاهتمام، من كافة الجهات الرسمية والأكاديمية والمهنية، وتخصيص العديد من الندوات والمؤتمرات للحديث عنها نظرا لقة الكتابات في هذا المجال؛

❖ ضرورة ربط المبادئ الأخلاقية، والتي تحول دون وقوع التلاعبات والاختلاسات بمبادئ الإسلام المستمدة من كتاب الله وسنة نبيه محمد، لأنها المانع الحقيقي دون وقوع هذه التلاعبات والاختلاسات؛

❖ المحافظة على استقلالية مراجع الحسابات، ودعمها بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الاستقلالية، ومن تم الرفع من مستوى أداء جودة عملية المراجعة؛

❖ التنسيق بين الجامعات الجزائرية والمجلس الوطني للمحاسبة، من أجل استضافة بعض المراجعين من ذوي الخبرة والكفاءة لربط الجانب النظري بالعلمي، وذلك من خلال عقد محاضرات وندوات في المجالات المهنية للمراجعة خاصة في مجال أخلاقيات المهنة، تدعيما للجانب النظري الذي تقدمه الجامعات وتنمية للوعي الأخلاقي المهني لدى الطلبة؛

❖ العمل على وضع قواعد السلوك المهني، ووضع القواعد اللازمة للحد من السلوك غير المرغوب والضار بمهنة المراجعة وسمعتها.

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.

2- إدريس عبد السلام إشتيوي، **المراجعة –معايير وإجراءات–**، الطبعة الخامسة، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2008.

3-أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2007.

4-حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة –مدخل معاصر–**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.

5-حازم هاشم الألوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الطبعة الأولى، الجزء الأولى، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2003.

6-حسين قاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى**، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999.

7-حسين قاضي، حسين دحدوح، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، الأردن، 2009.

8- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر، الأردن، 2009.

9- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعلمية–**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

10- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية–**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.

11- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان وآخرون، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2004.

12- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية–**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

13- محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، الطبعة الولى المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

14- محمد بوتن، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

15- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2005.

16- محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2003.

17- محمد عبد الفتاح الصحن وآخرون، **المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، 2008.

18- محمد فضل مسعد، راغب خالد الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى**، دار كنوز المعرفة العلمية للنسر، الأردن، 2009.

19- مسعود صديقي، محمد التهامي طواهر، **المراجعة وتدقيق الحسابات –الإطار النظري والممارسة التطبيقية–**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

20- نصر علي عبد الوهاب، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2002.

21- نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة العمليات المالية**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، الأردن، 2009.

22- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، الأردن، 2006.

23- وليم توماس، أمرسون هنكي، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر، المملكة السعودية، 1989.

24- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات –بين النظرية والتطبيق–**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

ثانيا: المذكرات

25- أحمد برير، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات**، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، 2014.

26- أياد حسن حسين أبو هين، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2005.

27- بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، رسالة ماجستير، جامعة سطيف1، 2011.

28- حمزة بوسنة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح**، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف1، 2012.

29- عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، **قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012.

30- عبد السلام سليمان قاسم الأهول، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية**، رسالة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2007.

31- عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة، -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف1، 2012.

32- العيد خيراني، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة**، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، 2013.

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

ثالثا: المجلات

34- عمر شريقي، **مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،العدد 12، جامعة سطيف1، الجزائر، 2012، ص103.

35- يوسف محمود جربوع، **مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله**، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد الأول، جامعة غزة، المجلد 16، ، فلسطين، يناير 2008.

رابعا: القوانين

36- القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، 2010.

37- القانون رقم 96-136، المتضمن أخلاقيات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 1996.

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01-1	معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولا عاما	25
01-3	توزيع أفراد العيينة حسب فئات العمر	82
02-3	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	83
03-3	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	84
04-3	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	85

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01-2	المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في الجزائر	46
02-2	المظاهر الرئيسية لجودة خدمة المراجعة وفقا لمقياس التوقعات/الأداء	61
01-3	الاستبانات الموزعة والمسترجعة من عينة الدراسة	68
02-3	توزيع درجات عبارات المحاور لمقياس ليكارت الخماسي	69
03-3	جدول التوزيع لسلم ليكارت	70
04-3	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول	72
05-3	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني	73
06-3	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث	74
07-3	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع	75
08-3	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الخامس	76
09-3	الصدق الداخلي لفقرات الفرع السادس	77
10-3	معامل الارتباط بين معدل كل فرع من فروع المحور الأول والمعدل الكلي لفقرات المحور الأول	78
11-3	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني	79
12-3	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث	80
13-3	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة	81
14-3	معامل ألفاكروباخ لقياس ثبات محاور الدراسة	81
15-3	توزيع أفراد العينة حسب العمر	82
16-3	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	83
17-3	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	84
18-3	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	85
19-3	اختبار التوزيع الطبيعي	86
20-3	تحليل فقرات الفرع الأول من المحور الأول (الاستقلالية)	87
21-3	تحليل فقرات الفرع الثاني من المحور الأول (الأمانة والاستقامة)	89
22-3	تحليل فقرات الفرع الثالث من المحور الأول (المصداقية)	91

23-3	تحليل فقرات الفرع الرابع من المحور الأول (النزاهة والشفافية)	93
24-3	تحليل فقرات الفرع الخامس من المحور الأول (السرية)	95
25-3	تحليل فقرات الفرع السادس من المحور الأول (الكفاءة المهنية)	97
26-3	تحليل فقرات المحور الثاني (جودة خدمات المراجعة)	99
27-3	تحليل فقرات المحور الثالث (مساهمة أخلاقيات المهنة في تحسين جودة خدمات المراجعة)	101
28-3	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الأولى	103
29-3	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الفرعية الأولى	104
30-3	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الفرعية الثانية	104
31-3	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة	105
32-3	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة	105
33-3	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الفرعية الخامسة	106
34-3	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الفرعية السادسة	106
35-3	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الثانية	107
36-3	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الثالثة	108
37-3	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر	108
38-3	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة	109
39-3	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية	109
40-3	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي	110

الملاحق

الملحق رقم 01

بسم الله الرحمن الرحيم

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الصديق بن يحي – جيجل-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم تجارية

السنة: الثانية ماستر

تخصص: دراسات محاسبية و جبائية معمقة

استبيان البحث

السادة: خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات

تحية طيبة وبعد...

في إطار تحضير مذكرة ماستر حول موضوع "**الالتزام بأخلاقيات المهنة ودوره في تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات**". نرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بكل موضوعية لأن نتائج هذا الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على إجابتكم. مع العلم أن المعلومات التي نحصل عليها لن تستخدم إلى لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير...

الطالبان: – بوطفارة حسام

– خرفي عقبي

نرجو منكم الإجابة بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة

القسم الأول: معلومات عامة

1- العمر: أقل من35 سنة ☐ من 35 إلى 40 سنة ☐

من 40 إلى 45 سنة ☐ أكبر من 45 سنة ☐

2- الوظيفة: محافظ حسابات ☐ خبير محاسب ☐

3- الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

4- المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ شهادة أخرى(مهنية) ☐

القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الإستقلالية						
01	مراجعو الحسابات مستقلون في تفكيرهم ومحايدون.					
02	يقدم مراجعو الحسابات معلومات عادلة إلى أصحاب المصالح بما يضمن استمرارية الشركة وعدم تصفيتها.					
03	يؤدي مراجعو الحسابات عملهم بكل موضوعية وأمانة واستقامة.					
04	يلتزم مراجعو الحسابات بعدم التحيز في أداء واجبهم.					
05	مراجعو الحسابات قادرون على التقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية.					
06	يتجنب مراجعو الحسابات العلاقات التي تعرضهم للهيمنة من الأطراف ذات المصلحة.					
07	مراجعو الحسابات يفضلون مصلحة الشركة ويغلبونها على مصالحهم الفردية.					
08	عند قيام مراجعي الحسابات بتنفيذ عملهم تكون لديهم القدرة على مقاومة التأثيرات الجانبية.					
الأمانة والاستقامة						
01	مراجعو الحسابات قادرون على مراعاة توازن المصالح يجعلهم يتمتعون بالأمانة والاستقامة.					
02	القدرات المهنية التي يتمتع بها مراجعو الحسابات تجعلهم قادرون على تحسين عملهم وإتقانه.					

03	لمراجعي الحسابات القدرة على متابعة احترام المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير متعددة وتطبيقها محاسبيا.					
04	عند تحديد أتعاب مراجعي الحسابات تؤثر سلوكاتهم على استقامتهم مثل الأتعاب المتحملة.					
05	يقوم مراجعو الحسابات بأداء أعمالهم بأمانة خدمة لمصالح المؤسسة.					
06	مراجعو الحسابات قادرون على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداء أعمالهم.					
07	مراجعو الحسابات لا يقومون بأي عمل يسيء لسمعة مهنة المراجعة.					
المصداقية						
01	يقدم مراجعو الحسابات معلومات ذات مصداقية لمستخدمي هذه المعلومات.					
02	المعلومات الواردة في تقارير مراجعي الحسابات تلبي احتياجات مستخدميها.					
03	مراجعو الحسابات قادرون على التمثيل الصادق للمعلومات و الظواهر المراد التقرير عنها.					
04	لدى مراجعي الحسابات القدرة على توصيل المعلومات لمتخذي القرارات في الوقت المناسب.					
05	مراجعو الحسابات قادرون على معرفة الانحرافات ومواضعها وأسبابها ومن ثم التوصية بمعالجتها.					
06	لدى مراجعي الحسابات القدرة على تقديم معلومات صادقة ومحايدة وخالية من التحيز.					
النزاهة والشفافية						
01	يؤدي مراجعو الحسابات عملهم بكل نزاهة.					

02	يقوم مراجعو الحسابات بعملية المراجعة بكل شفافية.					
03	تقارير مراجعي الحسابات تتميز بالشفافية.					
04	تتميز المعلومات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات والمتعلقة بأعضاء مجلس الإدارة بالنزاهة.					
05	مراجعو الحسابات صادقون وعادلون عند تقديم المعلومات الهامة.					
06	مراجعو الحسابات لديهم القدرة على تقديم المعلومات الهامة في الوقت المناسب وبدون تأخير.					
07	مراجعو الحسابات قادرون على تقديم المعلومات المتعلقة بالمديرين التنفيذيين.					
08	مراجعو الحسابات يتميزون بالنزاهة أثناء تقديم معلومات عن ملكية النسبة الأكبر من أسهم الشركة.					
السرية						
01	لدى مراجعي الحسابات القدرة على حفظ الأسرار ونيل ثقة الآخرين.					
02	يلتزم مرجعو الحسابات بالسرية عند حصولهم على معلومات متعلقة بأعمال العميل.					
03	عند قيام مراجعي الحسابات بمهامهم يلتزمون بالسرية حول المعلومات المتحصل عليها.					
04	عند ممارسة مراجعي الحسابات عملهم لا يقومون بإفشاء المعلومات المتوصل إليها.					
05	لا يستخدم مراجعو الحسابات المعلومات المتحصل عليها لمنفعتهم الخاصة أو لمنفعة طرف آخر.					
06	لا يفشي مراجعو الحسابات المعلومات التي توصلوا إليها بدون موافقة أصحاب العلاقة.					

الكفاءة المهنية						
01	مراجعو الحسابات مهتمون بتطوير أداء عملهم.					
02	يتم تنظيم دورات منتظمة لتطوير قدرات مراجعي الحسابات.					
03	الكفاءة المهنية المناسبة متوفرة لقيام مراجعي الحسابات بعملهم.					
04	يقوم مراجعو الحسابات بتسريب أسئلة الامتحانات المهنية و إجابتها.					
05	التأهيل العلمي المناسب متوفر لدى مراجعي الحسابات للقيام بأعمال المراجعة.					
06	توفر الخبرة المناسبة لدى المراجع للقيام بأعمال المراجعة.					
07	مراجعو الحسابات لديهم المعرفة التامة بأعمال المراجعة.					
08	مراجعو الحسابات يبدلون العناية المهنية اللازمة عند آداء عملهم.					

المحور الثاني: جودة خدمات المراجعة الخارجية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات تساهم في زيادة ثقة الأطراف ذات المصلحة في مصداقية القوائم المالية.					
02	الأطراف ذات المصلحة لها الثقة في التقارير المقدمة من طرف مراجعي الحسابات.					
03	أعمال مراجعي الحسابات تساهم في إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية.					

04	تساهم الملاحظات التي أشار إليها مراجعو الحسابات في التقارير النهائية على تفادي الوقوع في نفس الأخطاء مستقبلا.					
05	مراجعي الحسابات قادرون على فهم نظام الرقابة المطبق داخل المؤسسة.					
06	يحرص مراجعو الحسابات على أن لا ينهوا عملية المراجعة قبل التأكد من القيام بجميع الإجراءات اللازمة لإتمام عملية المراجعة.					
07	تقديم مراجعي الحسابات لتقارير مالية ذات جودة عالية يؤدي إلى تخفيض حدة الصراعات بين الأطراف ذات المصلحة.					

المحور الثالث: مساهمة أخلاقيات المهنة في تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في تحسين جودة أداء خدمات مراجعي الحسابات.					
02	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في جعل المعلومات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات تتصف بالشمولية والفعالية.					
03	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار.					
04	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في تقديم المعلومات الصادقة والخالية من التحيز.					
05	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في جعل تقارير المراجعة تفي بمتطلبات العميل.					
06	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في زيادة الثقة في المعلومات المقدمة في التقارير والقوائم المالية.					

الملحق رقم 03

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول

Corrélations

		A11	A12	A13	A14	A15	A16	A17	A18	total11
A11	Corrélation de Pearson	1	1,000**	,654**	,444**	,407*	,285	1,000**	,654**	,919**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,007	,014	,092	,000	,000	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A12	Corrélation de Pearson	1,000**	1	,654**	,444**	,407*	,285	1,000**	,654**	,919**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,007	,014	,092	,000	,000	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A13	Corrélation de Pearson	,654**	,654**	1	,379*	,083	,163	,654**	1,000**	,687**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,023	,631	,342	,000	,000	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A14	Corrélation de Pearson	,444**	,444**	,379*	1	,154	,581**	,444**	,379*	,619**
	Sig. (bilatérale)	,007	,007	,023		,371	,000	,007	,023	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A15	Corrélation de Pearson	,407*	,407*	,083	,154	1	,303	,407*	,083	,561**
	Sig. (bilatérale)	,014	,014	,631	,371		,073	,014	,631	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A16	Corrélation de Pearson	,285	,285	,163	,581**	,303	1	,285	,163	,565**
	Sig. (bilatérale)	,092	,092	,342	,000	,073		,092	,342	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A17	Corrélation de Pearson	1,000**	1,000**	,654**	,444**	,407*	,285	1	,654**	,919**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,007	,014	,092		,000	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A18	Corrélation de Pearson	,654**	,654**	1,000**	,379*	,083	,163	,654**	1	,687**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,023	,631	,342	,000		,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
total11	Corrélation de Pearson	,919**	,919**	,687**	,619**	,561**	,565**	,919**	,687**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36

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

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني

Corrélations

		A21	A22	A23	A24	A25	A26	A27	total12
A21	Corrélation de Pearson	1	,477**	,444**	,407*	,236	,217	,316	,727**
	Sig. (bilatérale)		,003	,007	,014	,166	,204	,061	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36
A22	Corrélation de Pearson	,477**	1	,543**	,438**	,267	,697**	,443**	,858**
	Sig. (bilatérale)	,003		,001	,008	,116	,000	,007	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36
A23	Corrélation de Pearson	,444**	,543**	1	,154	,155	,382*	,385*	,639**
	Sig. (bilatérale)	,007	,001		,371	,366	,021	,021	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36
A24	Corrélation de Pearson	,407*	,438**	,154	1	-,026	,062	-,020	,537**
	Sig. (bilatérale)	,014	,008	,371		,880	,718	,907	,001
	N	36	36	36	36	36	36	36	36
A25	Corrélation de Pearson	,236	,267	,155	-,026	1	,257	,268	,440**
	Sig. (bilatérale)	,166	,116	,366	,880		,130	,114	,007
	N	36	36	36	36	36	36	36	36
A26	Corrélation de Pearson	,217	,697**	,382*	,062	,257	1	,427**	,636**
	Sig. (bilatérale)	,204	,000	,021	,718	,130		,009	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36
A27	Corrélation de Pearson	,316	,443**	,385*	-,020	,268	,427**	1	,610**
	Sig. (bilatérale)	,061	,007	,021	,907	,114	,009		,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36
total12	Corrélation de Pearson	,727**	,858**	,639**	,537**	,440**	,636**	,610**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,001	,007	,000	,000	
	N	36	36	36	36	36	36	36	36

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

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث

Corrélations

		A31	A32	A33	A34	A35	A36	total13
A31	Corrélation de Pearson	1	,200	,327	,446**	1,000**	1,000**	,746**
	Sig. (bilatérale)		,243	,052	,006	,000	,000	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
A32	Corrélation de Pearson	,200	1	,348*	,424**	,200	,200	,601**
	Sig. (bilatérale)	,243		,037	,010	,243	,243	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
A33	Corrélation de Pearson	,327	,348*	1	,699**	,327	,327	,751**
	Sig. (bilatérale)	,052	,037		,000	,052	,052	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
A34	Corrélation de Pearson	,446**	,424**	,699**	1	,446**	,446**	,857**
	Sig. (bilatérale)	,006	,010	,000		,006	,006	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
A35	Corrélation de Pearson	1,000**	,200	,327	,446**	1	1,000**	,746**
	Sig. (bilatérale)	,000	,243	,052	,006		,000	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
A36	Corrélation de Pearson	1,000**	,200	,327	,446**	1,000**	1	,746**
	Sig. (bilatérale)	,000	,243	,052	,006	,000		,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
total13	Corrélation de Pearson	,746**	,601**	,751**	,857**	,746**	,746**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	36	36	36	36	36	36	36

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

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع

Corrélations

		A41	A42	A43	A44	A45	A46	A47	A48	total14
A41	Corrélation de Pearson	1	,788**	,457**	,788**	,343*	,206	,443**	,469**	,794**
	Sig. (bilatérale)		,000	,005	,000	,040	,228	,007	,004	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A42	Corrélation de Pearson	,788**	1	,579**	1,000**	,356*	,095	,441**	,236	,796**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,033	,581	,007	,166	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A43	Corrélation de Pearson	,457**	,579**	1	,579**	,270	,253	,407*	,302	,706**
	Sig. (bilatérale)	,005	,000		,000	,111	,137	,014	,073	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A44	Corrélation de Pearson	,788**	1,000**	,579**	1	,356*	,095	,441**	,236	,796**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,033	,581	,007	,166	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A45	Corrélation de Pearson	,343*	,356*	,270	,356*	1	,732**	-,148	,210	,596**
	Sig. (bilatérale)	,040	,033	,111	,033		,000	,389	,218	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A46	Corrélation de Pearson	,206	,095	,253	,095	,732**	1	,000	,525**	,580**
	Sig. (bilatérale)	,228	,581	,137	,581	,000		1,000	,001	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A47	Corrélation de Pearson	,443**	,441**	,407*	,441**	-,148	,000	1	,428**	,547**
	Sig. (bilatérale)	,007	,007	,014	,007	,389	1,000		,009	,001
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A48	Corrélation de Pearson	,469**	,236	,302	,236	,210	,525**	,428**	1	,630**
	Sig. (bilatérale)	,004	,166	,073	,166	,218	,001	,009		,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
total14	Corrélation de Pearson	,794**	,796**	,706**	,796**	,596**	,580**	,547**	,630**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,001	,000	
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36

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

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الخامس

Corrélations

		A51	A52	A53	A54	A55	A56	total15
A51	Corrélation de Pearson	1	,302	,236	-,414*	,130	,283	,561**
	Sig. (bilatérale)		,073	,166	,012	,450	,094	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
A52	Corrélation de Pearson	,302	1	,579**	-,187	-,241	-,035	,630**
	Sig. (bilatérale)	,073		,000	,275	,157	,840	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
A53	Corrélation de Pearson	,236	,579**	1	-,406*	-,413*	-,113	,454**
	Sig. (bilatérale)	,166	,000		,014	,012	,512	,005
	N	36	36	36	36	36	36	36
A54	Corrélation de Pearson	-,414*	-,187	-,406*	1	,587**	,316	,176
	Sig. (bilatérale)	,012	,275	,014		,000	,061	,306
	N	36	36	36	36	36	36	36
A55	Corrélation de Pearson	,130	-,241	-,413*	,587**	1	,845**	,463**
	Sig. (bilatérale)	,450	,157	,012	,000		,000	,005
	N	36	36	36	36	36	36	36
A56	Corrélation de Pearson	,283	-,035	-,113	,316	,845**	1	,636**
	Sig. (bilatérale)	,094	,840	,512	,061	,000		,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
total15	Corrélation de Pearson	,561**	,630**	,454**	,176	,463**	,636**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,005	,306	,005	,000	
	N	36	36	36	36	36	36	36

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

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

الصدق الداخلي لفقرات الفرع السادس

Corrélations

		A61	A62	A63	A64	A65	A66	A67	A68	total16
A61	Corrélation de Pearson	1	,644**	,653**	,224	,337*	,781**	,400*	,456**	,876**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,189	,045	,000	,016	,005	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A62	Corrélation de Pearson	,644**	1	,574**	-,016	,017	,669**	,191	,309	,701**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,927	,921	,000	,266	,067	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A63	Corrélation de Pearson	,653**	,574**	1	,151	,181	,616**	,541**	,389*	,778**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,381	,291	,000	,001	,019	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A64	Corrélation de Pearson	,224	-,016	,151	1	,579**	,207	,002	,204	,442**
	Sig. (bilatérale)	,189	,927	,381		,000	,227	,993	,233	,007
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A65	Corrélation de Pearson	,337*	,017	,181	,579**	1	,165	,106	,174	,481**
	Sig. (bilatérale)	,045	,921	,291	,000		,336	,538	,311	,003
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A66	Corrélation de Pearson	,781**	,669**	,616**	,207	,165	1	,585**	,308	,834**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,227	,336		,000	,067	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A67	Corrélation de Pearson	,400*	,191	,541**	,002	,106	,585**	1	,334*	,548**
	Sig. (bilatérale)	,016	,266	,001	,993	,538	,000		,047	,001
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
A68	Corrélation de Pearson	,456**	,309	,389*	,204	,174	,308	,334*	1	,565**
	Sig. (bilatérale)	,005	,067	,019	,233	,311	,067	,047		,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36
total16	Corrélation de Pearson	,876**	,701**	,778**	,442**	,481**	,834**	,548**	,565**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,007	,003	,000	,001	,000	
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36

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

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

معامل الارتباط بين معدل كل فرع من فروع المحور الأول والمعدل الكلي لفقرات المحور الأول

Corrélations

		total11	total12	total13	total14	total15	total16	TOTAL
total11	Corrélation de Pearson	1	,853**	,555**	,605**	,373*	,854**	,791**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,025	,000	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
total12	Corrélation de Pearson	,853**	1	,742**	,774**	,602**	,787**	,870**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
total13	Corrélation de Pearson	,555**	,742**	1	,770**	,554**	,693**	,764**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
total14	Corrélation de Pearson	,605**	,774**	,770**	1	,649**	,652**	,744**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
total15	Corrélation de Pearson	,373*	,602**	,554**	,649**	1	,590**	,545**
	Sig. (bilatérale)	,025	,000	,000	,000		,000	,001
	N	36	36	36	36	36	36	36
total16	Corrélation de Pearson	,854**	,787**	,693**	,652**	,590**	1	,825**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
TOTAL	Corrélation de Pearson	,791**	,870**	,764**	,744**	,545**	,825**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,001	,000	
	N	36	36	36	36	36	36	36

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

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

Corrélations

		B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	TOTAL2
B1	Corrélation de Pearson	1	,473**	,388*	,317	,294	,451**	,261	,497**
	Sig. (bilatérale)		,004	,019	,059	,082	,006	,124	,002
	N	36	36	36	36	36	36	36	36
B2	Corrélation de Pearson	,473**	1	,714**	,724**	,591**	,789**	,455**	,852**
	Sig. (bilatérale)	,004		,000	,000	,000	,000	,005	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36
B3	Corrélation de Pearson	,388*	,714**	1	,649**	,480**	,704**	,551**	,825**
	Sig. (bilatérale)	,019	,000		,000	,003	,000	,001	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36
B4	Corrélation de Pearson	,317	,724**	,649**	1	,729**	,830**	,636**	,889**
	Sig. (bilatérale)	,059	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36
B5	Corrélation de Pearson	,294	,591**	,480**	,729**	1	,720**	,599**	,806**
	Sig. (bilatérale)	,082	,000	,003	,000		,000	,000	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36
B6	Corrélation de Pearson	,451**	,789**	,704**	,830**	,720**	1	,680**	,930**
	Sig. (bilatérale)	,006	,000	,000	,000	,000		,000	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36
B7	Corrélation de Pearson	,261	,455**	,551**	,636**	,599**	,680**	1	,750**
	Sig. (bilatérale)	,124	,005	,001	,000	,000	,000		,000
	N	36	36	36	36	36	36	36	36
TOTAL2	Corrélation de Pearson	,497**	,852**	,825**	,889**	,806**	,930**	,750**	1
	Sig. (bilatérale)	,002	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	36	36	36	36	36	36	36	36

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

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

Corrélations

		C1	C2	C3	C4	C5	C6	TOTAL3
C1	Corrélation de Pearson	1	,150	,174	,191	,077	,240	,333*
	Sig. (bilatérale)		,381	,310	,264	,657	,159	,047
	N	36	36	36	36	36	36	36
C2	Corrélation de Pearson	,150	1	,697**	,819**	,571**	,672**	,864**
	Sig. (bilatérale)	,381		,000	,000	,000	,000	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
C3	Corrélation de Pearson	,174	,697**	1	,669**	,494**	,486**	,759**
	Sig. (bilatérale)	,310	,000		,000	,002	,003	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
C4	Corrélation de Pearson	,191	,819**	,669**	1	,542**	,757**	,884**
	Sig. (bilatérale)	,264	,000	,000		,001	,000	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
C5	Corrélation de Pearson	,077	,571**	,494**	,542**	1	,716**	,786**
	Sig. (bilatérale)	,657	,000	,002	,001		,000	,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
C6	Corrélation de Pearson	,240	,672**	,486**	,757**	,716**	1	,882**
	Sig. (bilatérale)	,159	,000	,003	,000	,000		,000
	N	36	36	36	36	36	36	36
TOTAL3	Corrélation de Pearson	,333*	,864**	,759**	,884**	,786**	,882**	1
	Sig. (bilatérale)	,047	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	36	36	36	36	36	36	36

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

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

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة

Corrélations

		TOTAL1	TOTAL2	TOTAL3	TOTAL
TOTAL1	Corrélation de Pearson	1	,556**	,251	,930**
	Sig. (bilatérale)		,000	,140	,000
	N	36	36	36	36
TOTAL2	Corrélation de Pearson	,556**	1	,474**	,789**
	Sig. (bilatérale)	,000		,003	,000
	N	36	36	36	36
TOTAL3	Corrélation de Pearson	,251	,474**	1	,515**
	Sig. (bilatérale)	,140	,003		,001
	N	36	36	36	36
TOTAL	Corrélation de Pearson	,930**	,789**	,515**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,001	
	N	36	36	36	36

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

الملحق رقم 04

معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور أداة الدراسة

المحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,947	43

المحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,902	7

المحور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,860	6

معدل الثباث العام

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,951	56

الملحق رقم 05

تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 35 سنة	2	5,6	5,6	5,6
	من 35 إلى 40 سنة	3	8,3	8,3	13,9
	من 40 إلى45 سنة	6	16,7	16,7	30,6
	أكبر من 45 سنة	25	69,4	69,4	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ الحسابات	28	77,8	77,8	77,8
	خبير محاسب	8	22,2	22,2	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوت	3	8,3	8,3	8,3
	من 5 إلى 10 سنوات	6	16,7	16,7	25,0
	من 10 إلى 15 سنة	8	22,2	22,2	47,2
	أكبر من 15 سنة	19	52,8	52,8	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

المؤهل

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	شهادة مهنية أخرى	4	11,1	11,1	11,1
	ليسانس	29	80,6	80,6	91,7
	ماجستير	3	8,3	8,3	100,0

الملحق رقم 06

إختبار التوزيع الطبيعي (إختبار كولمجروف–سمرنوف "sample k-s")

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
TOTAL1	,132	36	,112	,934	36	,033
TOTAL2	,146	36	,069	,887	36	,001
TOTAL3	,220	36	,086	,749	36	,000
TOTAL	,094	36	,200*	,963	36	,274

*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق رقم 07

تحليل فقرات الفرع الأول من المحور الأول (إستقلالية)

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A11	36	3,97	,941	,157
A12	36	3,97	,941	,157
A13	36	4,31	,525	,087
A14	36	4,28	,566	,094
A15	36	3,67	1,095	,183
A16	36	3,78	1,149	,192
A17	36	3,97	,941	,157
A18	36	4,31	,525	,087

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A11	6,201	35	,000	,972	,65	1,29
A12	6,201	35	,000	,972	,65	1,29
A13	14,927	35	,000	1,306	1,13	1,48
A14	13,539	35	,000	1,278	1,09	1,47
A15	3,651	35	,001	,667	,30	1,04
A16	4,061	35	,000	,778	,39	1,17
A17	6,201	35	,000	,972	,65	1,29
A18	14,927	35	,000	1,306	1,13	1,48

تحليل فقرات الفرع الثاني من المحور الأول (الأمانة والإستقامة)

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A21	36	3,97	,941	,157
A22	36	4,17	,775	,129
A23	36	4,28	,566	,094
A24	36	3,67	1,095	,183
A25	36	4,19	,668	,111
A26	36	3,97	,696	,116
A27	36	3,94	,860	,143

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A21	6,201	35	,000	,972	,65	1,29
A22	9,037	35	,000	1,167	,90	1,43
A23	13,539	35	,000	1,278	1,09	1,47
A24	3,651	35	,001	,667	,30	1,04
A25	10,721	35	,000	1,194	,97	1,42
A26	8,377	35	,000	,972	,74	1,21
A27	6,589	35	,000	,944	,65	1,24

تحليل فقرات الفرع الثالث من المحور الأول (المصداقية)

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A31	36	4,19	,401	,067
A32	36	4,14	,723	,121
A33	36	3,97	,696	,116
A34	36	3,69	,980	,163
A35	36	4,19	,401	,067
A36	36	4,19	,401	,067

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A31	17,855	35	,000	1,194	1,06	1,33
A32	9,449	35	,000	1,139	,89	1,38
A33	8,377	35	,000	,972	,74	1,21
A34	4,250	35	,000	,694	,36	1,03
A35	17,855	35	,000	1,194	1,06	1,33
A36	17,855	35	,000	1,194	1,06	1,33

تحليل فقرات الفرع الرابع من المحور الأول (النزاهة والشفافية)

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A41	36	4,42	,649	,108
A42	36	4,31	,749	,125
A43	36	3,97	,810	,135
A44	36	4,31	,749	,125
A45	36	4,06	,791	,132
A46	36	3,67	1,069	,178
A47	36	3,33	,894	,149
A48	36	3,97	,696	,116

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A41	13,094	35	,000	1,417	1,20	1,64
A42	10,457	35	,000	1,306	1,05	1,56
A43	7,200	35	,000	,972	,70	1,25
A44	10,457	35	,000	1,306	1,05	1,56
A45	8,009	35	,000	1,056	,79	1,32
A46	3,742	35	,001	,667	,30	1,03
A47	2,236	35	,032	,333	,03	,64
A48	8,377	35	,000	,972	,74	1,21

تحليل فقرات الفرع الخامس من المحور الأول (السرية)

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A51	36	3,97	,696	,116
A52	36	3,97	,810	,135
A53	36	4,31	,749	,125
A54	36	3,69	,624	,104
A55	36	3,58	,500	,083
A56	36	4,50	,507	,085

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A51	8,377	35	,000	,972	,74	1,21
A52	7,200	35	,000	,972	,70	1,25
A53	10,457	35	,000	1,306	1,05	1,56
A54	-12,548	35	,036	-1,306	-1,52	-1,09
A55	-17,000	35	,025	-1,417	-1,59	-1,25
A56	-17,748	35	,048	-1,500	-1,67	-1,33

تحليل فقرات الفرع السادس من المحور الأول (الكفاءة المهنية)

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A61	36	3,97	,941	,157
A62	36	3,50	1,108	,185
A63	36	3,97	,696	,116
A64	36	1,71	,810	,135
A65	36	4,31	,749	,125
A66	36	3,83	,655	,109
A67	36	4,03	,609	,101
A68	36	4,14	,543	,090

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A61	6,201	35	,000	,972	,65	1,29
A62	2,707	35	,010	,500	,12	,88
A63	8,377	35	,000	,972	,74	1,21
A64	-7,200	35	,203	,972	,70	1,25
A65	10,457	35	,000	1,306	1,05	1,56
A66	7,638	35	,000	,833	,61	1,05
A67	10,129	35	,000	1,028	,82	1,23
A68	12,593	35	,000	1,139	,96	1,32

تحليل فقرات المحور الثاني (جودة خدمات المراجعة)

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B1	36	4,14	,424	,071
B2	36	4,08	,937	,156
B3	36	3,56	1,252	,209
B4	36	3,92	,937	,156
B5	36	3,83	1,108	,185
B6	36	3,89	,979	,163
B7	36	3,97	,810	,135

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B1	16,099	35	,000	1,139	1,00	1,28
B2	6,935	35	,000	1,083	,77	1,40
B3	2,662	35	,012	,556	,13	,98
B4	5,868	35	,000	,917	,60	1,23
B5	4,511	35	,000	,833	,46	1,21
B6	5,447	35	,000	,889	,56	1,22
B7	7,200	35	,000	,972	,70	1,25

تحليل فقرات المحور الثالث (مساهمة أخلاقيات المهنة في تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات)

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
C1	36	3,78	,485	,081
C2	36	3,97	,696	,116
C3	36	3,86	,639	,107
C4	36	4,06	,754	,126
C5	36	3,89	,854	,142
C6	36	4,22	,929	,155

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
C1	9,628	35	,000	,778	,61	,94
C2	8,377	35	,000	,972	,74	1,21
C3	8,082	35	,000	,861	,64	1,08
C4	8,402	35	,000	1,056	,80	1,31
C5	6,242	35	,000	,889	,60	1,18
C6	7,892	35	,000	1,222	,91	1,54

الملحق رقم 08

نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضيات الفرعية

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
total11	36	4,0313	,61628	,10271
total12	36	4,0278	,50861	,08477
total13	36	4,0648	,44948	,07491
total14	36	4,0035	,53743	,08957
total15	36	2,8380	,31745	,05291
total16	36	3,9653	,50587	,08431

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
total11	10,040	35	,000	1,03125	,8227	1,2398
total12	12,125	35	,000	1,02778	,8557	1,1999
total13	14,214	35	,000	1,06481	,9127	1,2169
total14	11,203	35	,000	1,00347	,8216	1,1853
total15	3,063	35	,002	-,16204	-,2694	-,0546
total16	11,449	35	,000	,96528	,7941	1,1364

نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضيات الرئيسية

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
TOTAL1	36	3,7836	,29289	,04882
TOTAL2	36	3,9127	,75537	,12590
TOTAL3	36	3,9630	,56780	,09463

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
TOTAL1	16,052	35	,000	,78359	,6845	,8827
TOTAL2	7,250	35	,000	,91270	,6571	1,1683
TOTAL3	10,176	35	,000	,96296	,7708	1,1551

الملحق رقم 09

اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,032	3	,011	,100	,960
Intra-groupes	3,437	32	,107		
Total	3,469	35			

اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

Statistiques de groupe

الوظيفة		N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
TOTAL	محافظ الحسابات	28	3,8068	,31974	,06042
	خبير محاسب	8	3,8616	,31408	,11104

Test d'échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes	
		F	Sig.	t	ddl
TOTAL	Hypothèse de variances égales	,001	,969	-,429	34
	Hypothèse de variances inégales			-,434	11,498

Test d'échantillons indépendants

		Test-t pour égalité des moyennes			
		Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
TOTAL	Hypothèse de variances égales	,670	-,05485	,12772	-,31440
	Hypothèse de variances inégales	,672	-,05485	,12642	-,33163

Test d'échantillons indépendants

		Test-t pour égalité des moyennes
		Intervalle de confiance 95% de la différence
		Supérieure
TOTAL	Hypothèse de variances égales	,20470
	Hypothèse de variances inégales	,22194

اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,434	3	,145	1,526	,227
Intra-groupes	3,035	32	,095		
Total	3,469	35			

اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,233	2	,117	1,190	,317
Intra-groupes	3,236	33	,098		
Total	3,469	35			

الملخص

الملخص

لقد تناولت هذه الدراسة موضوع "الإلتزام بأخلاقيات المهنة ودوره في تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات" حيث تم التطرق إلى أهم جوانب الإطار الفكري للمراجعة الخارجية ومعاييرها، ونظرا لإرتباط الموضوع بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية، فقد تم تناول أخلاقيات وآداب مهنة المراجعة الخارجية من خلال توضيح حقوق وواجبات مراجع الحسابات ومسؤولياته، ومعرفة قواعد السلوك المهني والمبادئ الأخلاقية المنظمة لمهنة المراجعة بالإضافة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة الخارجية ووسائل تحسينها، وكيفية تأثير قواعد آداب وأخلاقيات المهنة عليها.

وقد تم تدعيم هذه الدراسة النظرية بدراسة تطبيقية أجريت على عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وذلك بتوزيع استمارات عليهم. وبعد الدراسة تم التوصل إلى إثبات جميع الفرضيات المطروحة، وأن لأخلاقيات المهنة المهنة دور في تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل مراجعي الحسابات في العينة محل الدراسة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية، جودة خدمات المراجعة الخارجية.

Résumé

Cette étude a eu pour objet l'engagement envers l'éthique professionnelle et son rôle dans l'amélioration de la qualité des services des auditeurs.

En premier lieu on s'est proposé d'étudier le cadre théorique de l'audit externe et ses normes. Et vue la relation entre l'étique professionnelle en audit et l'audit externe en s'est pencher sur les droits et devoirs et responsabilités des auditeurs, et les règles d'art organisant leur travail et l'incidence que peut avoir leur travail sur la qualité de leurs services.

Une étude terrain a été menée auprès d'un échantillon d'experts comptables et commissaires aux comptes, en leurs administrant un questionnaire.

Apres analyse des données recueillies on a pu confirmer les hypothèses avancées au préalable dans notre étude, comme on a pu confirmer l'incidence qu'à l'étique professionnelle et le respect des règles d'art en audit sur l'amélioration de la qualité des services des auditeurs.

Mots clés : audit externe, éthique de la profession d'audit externe, qualité des services d'auditeurs.