



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية المحاسبية

الموضوع:

استخدام الأساليب الحديثة في المراجعة وأثرها على

جودة التقارير

—دراسة ميدانية—

مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبات:

● مهري ريان

● بعطوط فاطمة الزهرة

● نغاق إيمان

\* الأستاذ المشرف:

سالمي محمد الدينوري

❖ لجنة التقييم :

المقيم الأول

❖ بعضي آسيا

المقيم الثاني

❖ حميداتو صالح

السنة الجامعية: 2021/2020

## شكر وتقدير

الحمد والشكر لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه هو وحده المتفرد بجزيل العطاء لكرمه، الحمد لله الذي خلق الإنسان من طين لازب ونوع له المطاعم والمشارب والعلم والمعارف، الحمد لله الذي أعاننا على إنجاز هذا العمل ويسر لنا سبل إتمامه.

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير والإمتنان للأستاذ المشرف سامي محمد الدينوري على توجيهاته القيمة ونصائحه النفيسة التي كانت لنا خير سند في هذا البحث.

كما نتقدم بأسمى آيات الشكر لكل من ساعدنا في هذا البحث كما نتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء اللجنة المناقشة كل بإسمه على قبول مناقشة وإثراء موضوع البحث.

ولا أنسى أن أتقدم بالشكر والامتنان لكافة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة الجامعيين الذين تكرموا بالإجابة على الاستبيان بكل صدق وموضوعية.

كما لا يفوتني أن أشكر كل من قدم لنا يد العون وساهم في إنجاز هذا البحث بعيد أو قريب وأخص بالذكر عمال مكتبة جامعة حمة لخضر بالوادي

# إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من ساندتني في صلاتها ودعائها

إلى من سهرت الليالي تنير دربي إلى أروع امرأة في الوجود أمي الغالية "وريدة"

إلى من علمني أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة

إلى الذي لم يبخل علي بأي شيء إلى أعظم أعمو رجل في الكون أبي الغالي "جموعي"

إلى والدي زوجي "مايسة" و"عبد القادر" حفظهما الله ورعاهما

إلى أجمل معاني الإخلاص والوفاء والدعم والبذل والعطاء زوجي العزيز "الزبير"

إلى روح ابنتي العزيزة رحمها الله "آلاء الرحمان"

إلى من هم كنفسي وعقلي والمصاييح التي تنير بيتنا إخوتي عبد الحكيم والعربي و"محمد لخضر" و"خيرة"

"وآسيا"، "جمعة"، "حياة"، و"عبير".

إلى أعز صديقتي "نرجس" و"هاجر"

إلى كل من ساعدتني في كتابة هذه المذكرة "ريان" و"فاطمة الزهراء"

إلى كل هؤلاء أهديتهم هذا العمل المتواضع، سائلا الله العلي القدير أن ينفعنا به ويمدنا بتوفيقه.

# إهداء

إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وكان فرحي فرحها وألمي ألمها ونجاحي نجاحها، إلى أمي التي أحيا بها أطلال الله في عمرها ومنحها الصحة والعافية.

إلى من كان سببا في وجودي وأحبي وليدة وطفلة وشابة وساندي وأعاني بكل ما يستطيع، إلى أبي الغالي أطل الله عمره ورزقه الصحة والعافية.

إلى إخوتي الأعزاء محمد مهاب ، علي اواب ، ووريدة باسمه ، جهاد مارية إلى من ساندتني في بداية حياتي المهنية وكانت عون وسند لي في الاجتهاد والصبر صديقتي روضة حنكة.

إلى نور عيني وحب فؤادي نور التقوى، وإخوتها محمد نزار وعبد الدائم نضال . إلى خالاتي الحبيبات وأخوالي الأعمام والى عمي الوحيد وأبنائهم وأزواجهم وزوجاتهم كل باسمه. إلى جميع أساتذتي الذين وجهوني إلى درب العلم والمعرفة.

إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي إلى كل من حفظته ذاكرتي ونسيه قلبي.

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

الطالبة: بعطوط فاطمة الزهرة

## إهداء

الهي لا يطيب الليل إلا بشركك... ولا يطيب النهار إلا بطاعتك... ولا تطيب اللحظات... إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك... ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك جل جلالك... إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم؛

أهدي هذا البحث إلى كل طالب علم يسعى لكسب المعرفة وتزويد رصيده المعرفي العلمي والثقافي؛

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني إلى بسمه الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى من تشاركني أفراحي وأسأتي إلى أجمل ابتسامة في حياتي، إلى أروع امرأة في الوجود، إلى أعلى الحبايب ..... "أمي الغالية" أطل الله لنا بعمرها وكتب الله لها دوام الصحة والعافية؛

إلى من كلله الله بالهبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار هأنت ترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك اهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد ..... "والدي العزيز" حفظه الله وأدامه الله تاج على رأسي دائما وأبدا؛

إلى أنسي في حياتي أخي الوحيد "إبراهيم" وخطيبته "صفاء"؛

إلى سر سعادي وكاتمة أسراري أختي "سبا" ربي يوفقها ويفرحها بشهادة البكالوريا؛

إلى القلوب الطاهرة والرقيقة والنفوس البريئة صغيرات البيت "الميس" و"تسنيم"؛

إلى أختي المتزوجة "فاطمة الزهراء" وزوجها "خالد" وبناتها "ميّار" و"ليال" حفظهم الله ورعاهم؛

إلى من أفرح بهم عند دخول بيتنا عماتي الغاليات "حياة" و"عقيلة"؛

إلى كل أفراد العائلة أعمام وأحوال فردا فردا وكل من يحمل في قلبه ذرة حب لي حفظهم الله؛ ولا يفوتني أن أشكر وأهنئ من مد يد العون بكل من يستطيع ولم ييخل عليا بالنصح والإرشاد إلى الصديق الوفي والمحترم "موني" فجزاه الله كل الخير ونسأله أن يرزقه الصحة والعافية وأن يجعله

## الملخص:

إن التطور الكبير الذي عرفته المؤسسات الاقتصادية عبر الزمن في مجال العلاقات الاقتصادية ونطاق المبادلات التجارية وتشابكها، أدى إلى تزايد الطلب على البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية الخاصة بأنشطة وأعمال المؤسسات الاقتصادية على مختلف مستوياتها الكبيرة والمتوسطة وحتى الصغيرة منها سواء على المستوى الداخلي لهذه المؤسسات أو على المستوى الخارجي لها، الأمر الذي يحتم وجود مصداقية في هذه البيانات والمعلومات، أي أن تكون صحيحة وسليمة وعادلة.

هذه المصداقية يتم إثباتها بواسطة عملية مراجعة الحسابات التي تهدف إلى إظهار الوضع المالي الفعلي لأي مؤسسة اقتصادية بتاريخ معين، وذلك من خلال فحص محتويات مستنداتها وسجلاتها وحساباتها ومراجعتها بإتباع أساليب وإجراءات حديثة تمثل الجانب التطبيقي والفني في المراجعة والتي تساعد في تحسين جودة تقرير المراجعة والوصول إلى الرأي السليم حول عدالة وصحة القوائم المالية.

تعتمد أساليب المراجعة الحديثة على استخدام أساليب التحليل الكمية في أداء عملية المراجعة كتحليل الاتجاه العام وتحليل النسب المالية وتحليل الانحدار وتحليل السلاسل الزمنية واختبارات المعاينة الإحصائية والتي تستخدم في ترشيح تخطيط عملية المراجعة وكذلك الاختبارات الأساسية وإعداد التقرير، مما يساعد على تحديد العناصر المميزة التي تحتاج إلى اهتمام خاص أثناء المراجعة وبالتالي تحسين جودة أداء عملية المراجعة.

إن أساليب المراجعة الحديثة ليست بالأساليب الجامدة، فمحافظي الحسابات لا يتبعون طريقة واحدة متكررة، بل هناك أساليب متعددة في الفكر المحاسبي، وكلما مارس المحافظون المهنة بكفاءة كلما اكتشفوا أن هناك أساليب فنية أخرى جديدة يمكنهم استخدامها مما يزيد من فعالية المراجعة.

## Abstract:

The exponential growth of institutions in economic relations and trade expansion and diversification has led to an increase over time in the demand for financial and accounting data and information within the activities of business for large, medium and even small-sized economic enterprises whether internally or externally and, therefore, makes it imperative to ensure the credibility of such data and information, namely; the need to account for the fact that the latter must to be done correctly, fairly and equitably.

Within this context, the credibility is recognized by the audit process, which aims to demonstrate the actual financial situation of any economic operator at a certain date. In such cases, it can be accomplished by examining the contents of the operators documents,

---

records and accounts with a view to reviewing them using modern methods and procedures that represent the practical and technical aspects of the audit in connection with improving the quality of the reports as well as expressing the objective opinions on the validity and the equitability of the financial statements.

In the performance of the audit process, in fact, the recent audit modalities rely on the implementation of the methods of the quantitative analysis such as systemic trends analysis, financial ratios analysis, regression analysis, time-series analysis, and statistical sampling tests. Moreover, these modalities are used to inform the audit planning as well as the basic testing and reporting, and thereby helping to determine the distinct elements that require careful attention during the audit and thus to improve the quality of the audit performance.

Accordingly, the recent audit modalities are not rigid and accountants do not follow only single repetitive method. They are however various approaches with respect to Accounting Thought. For this reason, the more efficient the accountants are in the practice of the profession, the more they discover that there are new techniques that can be used, which in turn increases the effectiveness of the

## فهرس المحتويات:

الصفحة	فهرس المحتويات
—	الشكر والتقدير
—	الإهداء
—	الملخص
<b>IX</b>	<b>فهرس المحتويات</b>
ب	المقدمة
2	الفصل الأول: الأساليب الحديثة في المراجعة
2	تمهيد
2	المبحث الأول: عموميات حول المراجعة
3	المطلب الأول: لمحة تاريخية حول المراجعة
3	المطلب الثاني: تعريف و أنواع المراجعة
4	الفرع الأول: تعريف المراجعة
5	الفرع الثاني: أنواع المراجعة
7	المطلب الثالث: أهداف المراجعة وأهميتها
7	الفرع الأول: أهداف المراجعة
8	الفرع الثاني: أهمية المراجعة
10	المبحث الثاني: استخدام أساليب المراجعة الإحصائية
10	المطلب الأول: المفاهيم والمصطلحات الأساسية في المعاينة الإحصائية
13	المطلب الثاني: الأساليب المستخدمة في المراجعة الإحصائية
13	أولاً: استخدام جداول الأرقام العشوائية
14	ثانياً: استخدام أسلوب المعاينة المنتظمة
15	ثالثاً: استخدام أسلوب المعاينة العنقودية

15	رابعاً: اختبار أنظمة الرقابة الداخلية-المعاينة الإحصائية-
16	المطلب الثالث: العينات الحكمية والعينات الإحصائية
16	أولاً : المعاينة الحكمية(العينات غير العشوائية)
16	ثانياً: المعاينة الإحصائية (العينات العشوائية)
17	المبحث الثالث: ماهية المراجعة البيئية
17	المطلب الأول: المراجعة البيئية وخصائصها, أنواعها
17	الفرع الأول: مفهوم المراجعة البيئية
18	الفرع الثاني: خصائص المراجعة البيئية
19	الفرع الثالث: أنواع المراجع البيئية
20	المطلب الثاني: أهداف وخطوات المراجعة البيئية
20	الفرع الأول: أهداف المراجعة البيئية
21	الفرع الثاني: خطوات المراجعة البيئية
24	المطلب الثالث: معايير المراجعة البيئية ومتطلباتها
25	الفرع الأول: معايير المراجعة البيئية
26	الفرع الثاني: متطلبات المراجعة البيئية
27	المبحث الرابع: أساسيات حول المراجعة الإلكترونية
27	المطلب الأول: ماهية المراجعة الإلكترونية
28	الفرع الأول: مفهوم المراجعة الإلكتروني
29	الفرع الثاني: خصائص المراجعة الإلكترونية
30	الفرع الثالث: أهداف المراجعة الإلكترونية
31	الفرع الرابع: أهمية المراجعة الإلكترونية
32	المطلب الثاني: أساليب المراجعة الإلكترونية
33	المطلب الثالث: إجراءات المراجعة في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية

34	خلاصة الفصل
37	الفصل الثاني: تقارير المراجعة
38	تمهيد
39	المبحث الأول: ماهية تقرير المراجع
40	المطلب الأول: تعريف تقرير المراجعة
41	المطلب الثاني: معايير إعداد التقارير
43	المطلب الثالث: أنواع تقرير المراجع الخارجي
43	المبحث الثاني: دور الأساليب الحديثة في تحسين جودة التقارير
45	المطلب الأول: ماهية جودة مراجعة الحسابات
48	المطلب الثاني: أساليب الرقابة على جودة المراجعة
50	المطلب الثالث: أهمية تطبيق الأساليب الحديثة انعكاساتها على جودة التقارير
50	خلاصة الفصل
52	الفصل الثالث: دراسة الميدانية حول تطبيق الأساليب الحديثة و تأثيرها على جودة التقرير
53	المبحث الأول: منهجية الدراسة وهيكل الاستبيان
53	المطلب الأول: منهج وحدود الدراسة
54	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
55	المطلب الثالث: أداة الدراسة ومكوناتها
57	المطلب الرابع: تحليل البيانات الشخصية للاستبيان
57	المبحث الثاني: تحليل البيانات
57	المطلب الأول: تحليل بيانات المحاور
57	أولاً: تحليل نتائج محور الأول أساليب المعاينة الإحصائية
59	ثانياً: تحليل نتائج المحور الثاني المراجعة البيئية
60	ثالثاً: تحليل النتائج المحور الثالث المراجعة الإلكترونية
61	رابعاً: تحليل النتائج المحور الرابع تأثير الأساليب الحديثة حول جودة التقارير

63	المطلب الثاني: معامل ألفا كرونباخ
64	خلاصة الفصل
65	الخاتمة
69	قائمة المراجع
74	الملاحق

### فهرس الجداول

الصفحة	اسم الجدول	الرقم
54	توزيع الاستبيان في ولاية الوادي	(1-1)
55	البيانات الشخصية عن أفراد عينة الدراسة	(2-1)
57	نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الأول	(3-1)
58	نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني	(4-1)
59	نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث	(5-1)
60	نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الرابع	(6-1)
63	معامل ألفا كرونباخ	(7-1)

:

---

# مقدمة

## مقدمة:

ظهرت المراجعة مع بداية ظهور المنشآت الاقتصادية و التجارية و المالية وتطورت مع تطور أشكال هذه المنشآت. فمع ظهور شركات الأموال و انفصال الملكية عن الإدارة زادت الحاجة أو أهمية التدقيق كأداة تمكن المساهمين و أصحاب المصلحة الآخرين في المنشأة من الاطمئنان على دقة و سلامة القوائم المالية المعدة بواسطة الإدارة. ومن ناحية أخرى فإن زيادة أهمية البيانات و المعلومات المحاسبية و التوسع في استخدامها بواسطة مختلف الجهات والأفراد أصحاب المصلحة في المنشأة أي مستخدمي البيانات أضفى أهمية كبرى على تدقيق الحسابات على أساس انه أداة رقابية هدفه الأساس التأكد من جودة هذه المعلومات.

ولقد شهدت المراجعة في العصور الحديثة تطورا ملحوظا من ناحية الوظيفة، حيث اقتضت في بداياتها على الفحص والتحقق من صحة البيانات واكتشاف الأخطاء والغش ، ثم تطورت لتواكب التغير الاقتصادي والصناعي والتجاري والهيكلة الداخلية الجديدة للمؤسسات والعلاقات المتشابكة والجديدة، حيث أصبحت مهنة المراجعة تهتم بخدمة جميع الأطراف وتعنى بتزويد كل طرف بالمعلومات التي تخصه، وبالتالي أصبح بالإمكان مراجعة عمل إدارات المؤسسات بناء على هذه المعلومات وتقييم أدائها والمساهمة في اتخاذ القرارات الاقتصادية داخل المؤسسة من خلال توفير وتقديم عدد من المؤشرات ذات التأثير الفعال في المجال التنموي والتطويري للمخططين وملتخذي القرارات في هذه المؤسسات، أو من خلال تسهيل الطريق على المستثمرين في الوجود ضمن هذه المؤسسات.

وحتى يقوم المراجع أو المدقق بأداء مهامه على أكمل وجه لخدمة هؤلاء المستخدمين، يجب عليه أن يتحلى بأداب وسلوك المهنة، وان يكون لديه القدرة والكفاءة في تطبيق الأحكام المهنية حتى يكون رأيه محايدا وموثوقا فيه، وأن يؤدي عمله من خلال خطة تساعد في الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات والقوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية وتعبر بعدالة عن القوائم المالية وعن حقيقة المركز المالي للمنشأة.

فكان هدف المراجعة هو اكتشاف الأخطاء والغش والعمل على الحد من وقوعها ثم اتساع نطاقه ليشمل فحص أنظمة الرقابة الداخلية لأية منظمة أعمال (مشروع، مؤسسة) لاستمرار حياة المنظمات وتحسين مردوديتها والحفاظ على سمعتها، ولأهمية التدقيق محاسبي كأداة إدارية في المؤسسات والآثار الذي يتركه عليها.

وأصبحت المؤسسات الاقتصادية تسعى إلى تحسين أدائها البيئي الذي يمكنها من مواصلة أنشطتها الاقتصادية المتعلقة بحماية البيئة، وذلك من خلال تبنيتها لنظام الإدارة البيئية ضمن نظامها الإداري واهتمامها بالحاسبة البيئية مما يتطلب منها وجود مراجعة بيئية تمكنها من مدى التزامها بمسؤوليتها البيئية. وحيث أن تطبيق المراجعة الإلكترونية

ساعد وبشكل كبير على تنفيذ عملية المراجعة وأدى هذا التطور إلى حدوث تغيير في إجراءات وأساليب المراجعة وذلك بما يتماشى مع طبيعتها، ومن أجل تخفيض المخاطر التي يتعرض لها المراجع نتيجة لاستخدامه المراجعة الالكترونية فقد تزايدت في الفترة الأخيرة المطالبة بضرورة الاهتمام بالمراجعة.

### 1. الإشكالية الرئيسية:

تكمن إشكالية البحث في:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم الأساليب الحديثة في المراجعة لتحسين جودة التقارير؟

### 2. الأسئلة الفرعية:

ويندرج تحت هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1- هل يساعد استخدام الأساليب الإحصائية في المراجعة على اتخاذ القرارات المناسبة في حالة عدم التأكد لتلاقي الوقوع في الأخطاء؟

2- فيما تتمثل المتطلبات الأساسية في المراجعة البيئية؟

3- هل يتطلب تطبيق المراجعة الالكترونية في عملية المراجعة الكفاءة العالية عند المراجعين من الناحية العلمية والعملية؟

4- هل تؤثر الأساليب الحديثة على جودة التقارير؟

### 3. الفرضيات:

من خلال طرح إشكالية الدراسة يمكن صياغة الفرضيات الأساسية التالية:

1- يمكن أن تساعد استخدام الأساليب الإحصائية في المراجعة على اتخاذ القرارات المناسبة.

2- تحدد المؤسسة فترات تكرار التدقيق البيئي دون تدخل من طرف المدققين.

3- المراجعة الإلكترونية تؤثر على كفاءة أداء عملية المراجعة.

4- يمكن أن تؤثر الأساليب الحديثة على جودة التقارير.

### 4. أسباب اختيار الموضوع:

هناك العديد من الأسباب للبحث في هذا الموضوع منها الأسباب الذاتية والأسباب الموضوعية.

أ- الأسباب الذاتية:

- ✓ الميول الشخصي لهذه الدراسة.
- ✓ إمكانية الحصول على المراجع.
- ✓ نقص الدراسات السابقة لهذا النوع من المواضيع.
- ✓ توفر الرغبة الشخصية والاهتمام الشخصي لدراسة الموضوع بما أنه يندرج ضمن التخصص.

## ب- الأسباب الموضوعية:

- ✓ قلة الدراسات التي تتناول موضوع الأساليب الحديثة للمراجعة.
- ✓ حداثة الموضوع على مستوى البحث العلمي.

## 5. أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على مفهوم المراجعة، وإبراز أهميتها وأهدافها.
- التعرف على الأساليب الحديثة في المراجعة.
- توضيح مفاهيم المراجعة البيئية وإبراز الدور الذي تلعبه في أدائها البيئي.
- إظهار المعايير اللازمة التي يجب أن تتوفر في المراجعة البيئية.
- التعرف على أهمية تطبيق أساليب الفحص التحليلي والمعاينة الإحصائية على جودة مراجعة الحسابات.
- إبراز الدور الذي يؤديه محافظ الحسابات حول الأساليب الحديثة للمراجعة.

## 6. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع في أن المراجعة تعتبر أداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها إذا حين استغلالها، وذلك بمعرفة ودراسة الأساليب الحديثة في المراجعة، وبالأخص معرفة اثر الأساليب الحديثة في جودة التقارير.

## 7. منهج الدراسة:

لدراسة هذا الموضوع استخدمنا المنهج الوصفي لملائمته للموضوع، حيث في الجانب النظري قمنا بإعطاء مفاهيم نظرية حول الموضوع، وذلك من خلال الاستعانة بالمصادر العلمية الكتب و المذكرات وبعض الجملات التي لها صلة

بالموضوع، أما في الجانب التطبيقي للدراسة الميدانية تم الاعتماد على المنهج التحليلي والاستقرائي وذلك من خلال وضع استبيان وتحليل معطياته من خلال نظام SPSS.

## 8. الدراسات السابقة:

تتمثل هذه الدراسات فيما يلي:

دراسة بولجبال، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقارير محافظ الحسابات -دراسة حالة مجموعة الشركات-، تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية استخدام أساليب الفحص التحليلي والمعاينة الإحصائية على جودة مراجعة الحسابات، وتبين كيفية مساهمة أساليب المراجعة الحديثة في تحسين أداء عملية المراجعة، وإبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من أساليب المراجعة الحديثة في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة.

وتوصلت هذه الدراسة إلى بعض النتائج منها:

- الاستخدام الجيد لأساليب المعاينة الإحصائية يتطلب توافر المعرفة المتخصصة في مجال المراجعة والإحصاء وتوافر الخبرة المهنية والفنية لدى محافظ الحسابات.

- أساليب المراجعة الحديثة تحمل عدة دلالات اقتصادية تسمح بإعطاء صورة حقيقية للوضع المالي للمؤسسة محل المراجعة.

دراسة علي محمد علي موسى، اثر تطبيق المراجعة الالكترونية على مخاطر وجودة المراجعة -دراسة نظرية-، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة تطبيق المراجعة الالكترونية على مخاطر المراجعة وجودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

وتوصلت هذه الدراسة إلى بعض النتائج منها:

- إن تطبيق المراجعة الالكترونية في مراجعة البيانات المحاسبية يؤثر على إجراءات عملية المراجعة بالإيجاب ويؤدي إلى الرفع من كفاءة وفاعلية عملية المراجعة.

- إن تطبيق المراجعة الالكترونية يؤثر على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات من خلال زيادة في سرعة الأداء والدقة في عملية الفحص وتوفير الجهد والوقت والنفقات وتخفيض المخاطر.

## 9. حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية في ولاية الوادي.

الحدود الزمنية: تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة في الفترة الممتدة بين (من شهر أفريل إلى شهر ماي 2021).

الحدود المتعلقة بالمستجوبين: تتمثل في محافظي الحسابات وأكاديميين، مراجعي الحسابات.

## 10. صعوبات الدراسة:

لا يخلو أي بحث علمي من المشاكل والصعوبات، ومن خلال إعدادنا للموضوع تمثلت العوائق التي اعترضتنا فيما يلي:

- ندرة البحوث في هذا الموضوع لحدائته.
- صعوبة توزيع استمارة الاستبيان.
- ضيق الوقت.

## 11. تقسيمات الدراسة:

تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي:

الفصل الأول وسيتم التطرق فيه إلى الإطار النظري الذي يتكون من أربعة مباحث المبحث الأول يحتوي على عموميات حول المراجعة من حيث التطور والمفهوم، الأنواع، الأهداف والأهمية. أما المبحث الثاني يتناول الأساليب المستخدمة في المراجعة الإحصائية، والمبحث الثالث يتضمن ماهية المراجعة البيئية ويحتوي المبحث الرابع على أساسيات حول المراجعة الإلكترونية.

أما الفصل الثاني يتناول بدوره إلى مبحثين، المبحث الأول ويتضمن تقرير المراجع ومعايير، أنواعه، ويتناول المبحث الثاني دور الأساليب الحديثة للمراجعة في تحسين جودة التقارير.

الفصل الثالث وهو الفصل التطبيقي واحتوى على مبحثين تطرقنا إلى منهجية الدراسة وهيكل الاستبيان، تفرغ

البيانات وتحليل الفرضيات ودراسة ميدانية في شكل استبيان وزع على بعض محافظي الحسابات وأكاديميين،

ومراجعي الحسابات.

## الفصل الأول: الأساليب الحديثة في المراجعة

## تمهيد:

نشأت المراجعة وتطورت نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها، فالمراجعة بشكل عام تهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية، والإدارية والتشغيلية للمؤسسة، ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعية لتسيير أنشطتها، فكان الهدف الأساسي لها في بداية ظهورها هو اكتشاف مختلف الأخطاء، وحماية ممتلكاتها من حالات الغش والتلاعب والاختلاس.

فعرفت مهنة المراجعة في الوقت الحاضر مجموعة المشكلات المعاصرة التي ترجع إلى التغيرات والتطورات البيئية المحيطة بها، ويمثل التغير المفروض على هذه المهنة لمواكبة احتياجات المجتمع نوعاً من التحدي لكل الباحثين والممارسين لهذه المهنة، باعتبار هذه المشكلات المعاصرة التي تواجههم أثناء ممارستهم لأعمالهم تتطلب حلول عملية وعلمية لمواجهتها، وأهم المشكلات المعاصرة التي تواجه المراجعة في الوقت الحالي المشكلة البيئية.

تشهد المراجعة بصفة خاصة تطوراً مهماً تساهم مع توفر أنظمة لإعلام الآلي المعتمدة بحما والتقنيات الحديثة والتي سهلت مهنة المراجعة وعززت أهدافها، وفي ظل بيئة المعالجة الإلكترونية للبيانات والتي أصبحت تعتمد عليها أغلب المؤسسات فإن المراجعة الإلكترونية أصبحت حتمية في ظل هذه البيئة.

نتناول في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

## المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

## المبحث الثاني: استخدام أساليب المراجعة الإحصائية

## المبحث الثالث: ماهية المراجعة البيئية

## المبحث الرابع: أساسيات حول المراجعة الإلكترونية

## المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

يعود تطور المراجعة إلى كبر حجم المؤسسات وتشعب وظائفها وهذا أدى إلى صعوبة فحص وتدقيق الحسابات من طرف مسيري وملاك المؤسسات وسنحاول من خلال هذا المبحث تقديم لمحة عن التطور التاريخي للمراجعة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها المعايير والإجراءات المتبعة.

## المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة

نشأت المراجعة Audit منذ العصور القديمة الأولى حينما دعت الحاجة إلى تدوين الحسابات إذ تشير السجلات والآثار إلى ما يفيد بان المصريين القدماء واليونان والرومان قد استخدموا أساليب مبسطة في مراجعة الموارد العامة للدولة، وفي محاسبة موظفيها على تلك الأموال التي في حوزتهم، ومن ثم كانت المراجعة في تلك الفترة من الزمان تختص بمراجعة حسابات الحكومة للتحقق من صحتها، وفي العصور الوسطى نشأت الحاجة إلى وجود نظام محاسبي كنتيجة لظهور عدد من العوامل أهمها: الازدهار الاقتصادي في تلك الفترة، وظهور البنوك وشركات الأشخاص، وفي تلك الحقبة نشأت المحاسبة في صورتها الحالية بعد صدور مؤلف لوقا باشيليو Pacioolo الذي يحوى شرحا لمفهوم القيد المزدوج. لكل هذه الاعتبارات ازدادت أهمية الحاجة إلى المراجعة، وبدا المجتمع يدرك أهمية دورها حتى جاء القرن الثالث عشر حيث عرفت المراجعة في كل من إيطاليا وبريطانيا ومع بداية القرن السابع عشر عرف المراجع الممتهن<sup>1</sup>.

وحتى أن المصطلح "Audit" مشتق من الكلمة اللاتينية <Audire> والتي معناها يستمع، في هذه المرحلة كان الآمرون بالمراجعة أغلبهم من الطبقة الحاكمة كالمملوك والأباطرة والإقطاعيين، أما المراجع فكان إما حاجب الملك أو الكاتب وذلك من أجل معاقبة السارق على اختلاس الأموال لحمايتها، وبسقوط الإمبراطورية الرومانية تطورت المراجعة بتطور النشاط التجاري في إيطاليا، وتم حينها استخدام المراجعين لغرض محاسبة قبطانة السفن العائدة بالثروات من آسيا وإفريقيا للقارة الأوروبية، وذلك لمنع اختلاس هذه الثروات<sup>2</sup>.

وكان لظهور الثورة الصناعية وازدهارها وانتعاش التجارة الداخلية أثر كبير على نمو المشروعات التجارية واتساع نشاطها مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وأيضا زيادة رؤوس الأموال في المشروعات التجارية سبب في ظهور الملكية الجماعية في صورة شركات فردية او مساهمة فكان من الضروري إسناد إدارة المشروع إلى مجموعة من

<sup>1</sup> أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008، ص2.

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن، فنحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة اداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص10.

الإداريين للقيام بوظائف المشروع المختلفة ويساعدهم مجموعة من العاملين ونتيجة لذلك كان من الصعب على أصحاب رأس المال متابعة هؤلاء الإداريين ومحاسبتهم عن الأخطاء التي يقعون فيها مما اوجب على المؤسسة أو المنشأة تبني وظيفة جديدة داخل الهيكل التنظيمي تسمح بإبلاغ كل المتعاملين مع المشروع بكل التصرفات المالية والإدارية داخل المشروع وكذا النشاطات التي تقوم بها<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: تعريف وأنواع المراجعة

#### الفرع الأول: تعريف المراجعة

اتخذت المراجعة عدة تعاريف حيث تعددت باختلاف الباحثين والمؤلفين منها: عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية على "أنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"<sup>2</sup>. تمثل المراجعة عملية فحص منظم لمستندات ودفاتر وسجلات المنشأة الخاضعة للمراجعة للتأكد من أن القوائم المالية لها تمثل واقع هذه المنشأة وتعتبر بعدالة عن نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي في تاريخ إعداد هذه القوائم<sup>3</sup>. المراجعة عملية منهجية منظمة لجمع و تقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة و توصيل نتائج المراجعة إلى الأطراف المعنية<sup>4</sup>.

يعتبر التعريف الحديث للمراجعة هو التعريف الصادر عن لجنة مفاهيم المراجعة، والمنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية حيث عرفت المراجعة بأنها "عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات، وتقييمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهمتين بذلك التحقيق"<sup>5</sup>

المراجعة وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحيد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني، وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه "إجراءات

<sup>1</sup> تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص 18-19.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الدار الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008، ص 20.

<sup>3</sup> أشرف محمد إبراهيم منصور وآخرون، مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، القاهرة، ص 13.

<sup>4</sup> أمين السيد أحمد لطفى، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 7.

<sup>5</sup> احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر، عمان، 2000، ص 7-8.

منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين<sup>1</sup>. وعرفت المراجعة كذلك على "أنها عملية تجميع وتقديم أدلة الإثبات وتحديد إعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة مقدما ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني محايد"<sup>2</sup>. من مجمل التعاريف السابقة للمراجعة الحسابات يمكن استخلاص ثلاثة عناصر أساسية تتركز عليها مراجعة الحسابات وهي:

- الفحص

- التحقيق

- التقرير

**الفحص:** وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها<sup>3</sup>.

**التحقيق:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق بشكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ونستطيع أن نقول بان التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمقتها<sup>4</sup>. **التقرير:** وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

### الفرع الثاني: أنواع المراجعة

التنوع في التدقيق هو من الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق. فهذا التنوع لا علاقة له بجوهر عملية التدقيق أي أن مفهوم التدقيق ومعناه وأصوله لا تتغير بتغير الزاوية التي ينظر منها إلى التدقيق<sup>5</sup>. ويمكن تقسيم أنواع المراجعة كما يلي:

### أولاً: تصنيف المراجعة من حيث النطاق:

**1- المراجعة الكاملة:** هي عملية المراجعة التي يقوم فيها المراجع بفحص جميع المستندات والعمليات المسجلة في الدفاتر من عمليات قيد وترحيل وجمع وترصيد ثم إعداد الحسابات الختامية والميزانية<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2006، ص20.

<sup>2</sup> حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل المعاصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص10.

<sup>3</sup> محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2016، ص16.

<sup>4</sup> مهيب الساعي، وهي عمر، علم تدقيق الحسابات، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1991، ص9.

<sup>5</sup> عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية، الطبعة الثانية، 1999، ص ص 4-15.

<sup>6</sup> منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، جامعة القاهرة، مصر، 1999، ص11.

**2-المراجعة الجزئية:** وهي التي تقتصر على عمل المراجعة على عمليات معينة أو هي بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجعة بأي صورة من الصور وتحديد الجهة التي تعين المراجعة لتلك العمليات<sup>1</sup>.

ثانيا: من حيث التوقيت:

**1-المراجعة المستمرة:** وهي المراجعة التي يزور فيها المراجع المنشأة على مدار السنة المالية ويتم الشروع بتنفيذها منذ الأشهر الأولى للسنة المالية الخاضعة للمراجعة وفق برنامج زمني محدد، وهذا النوع من المراجعة يلاءم المنشآت الكبيرة<sup>2</sup>.

**2-المراجعة النهائية:** و هي المراجعة التي يقوم محافظ الحسابات فيها بعمليات الفحص والتحقق عند نهاية السنة المالية للمؤسسة محل المراجعة بعد أن تكون السجلات والقيود المحاسبية وقيود التسوية قد أغلقت، وتم إعداد القوائم المالية الختامية للمؤسسة محل المراجعة، وتمتاز هذه المراجعة بعدم قدرة إدارة المؤسسة على إجراء أي تعديل في بيانات الدفاتر أو تغيير في أرصدة الحسابات، وهي تتناسب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة، بحيث يكون للمحافظ أن يقوم بها خلال فتره زمنية قصيرة<sup>3</sup>.

ثالثا: من حيث طبيعة الأشخاص القائمين بالمراجعة<sup>4</sup>

**1-المراجعة الداخلية:** يقوم به أشخاص أو هيئة أو مدققون تابعون للمنشأة وذلك لأجل الاطمئنان من قبل إدارة المنشأة أولا بأول على حسن سير العمل وحماية أموال المنشأة ولتحقيق أهداف الإدارة في أكبر كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

**2-المراجعة الخارجية:** يقوم به أشخاص من خارج المنشأة ليست لهم أية علاقة وظيفية أو مصلحة مادية مع المنشأة، ويطلق على هذا النوع التدقيق المحايد أو المستقل.

إن الغرض الأساسي من هذا النوع من التدقيق إعطاء رأي في محايد حول عدالة تصوير الميزانية والحسابات الختامية لنتائج الأعمال عن الفترة المالية المعنية.

رابعا: من حيث درجة الإلزام بالمراجعة

<sup>1</sup> لقلبي الأخصر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير(غير منشورة)، جامعة الحاج لاخضر، باتنة، 2008-2009، ص23.

<sup>2</sup> كمال خليفة أبو زيد وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري معايير المراجعة مراجعة الأنظمة الالكترونية والتطبيقات الحديثة)، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008، ص47.

<sup>3</sup> سهير الشعراوي جمع، أصول المراجعة، مطابع الدار الهندسية، الطبعة السابعة، القاهرة، 2003، ص31.

<sup>4</sup> عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سبق ذكره، ص18.

**1-المراجعة الإلزامية:** يتم تنفيذ المراجعة في شركات الأموال عن طريق إلزام الشركات بموجب القانون بتعيين مراقب للحسابات، وقد أشرنا من قبل إلى أن هذه الشركات بدأ تنفيذ المراجعة فيها اختياريًا عن طريق وضع نص في القانون النظام للشركة يتبع ضرورة تعيين مراقب للحسابات يقدم تقريره للجمعية العمومية للمساهمين في نهاية الفترات المالية مبدئياً رأيه المحايد في مدى صحة ودلالة البيانات على نتيجة الأعمال الحقيقية والمركز المالي الحقيقي<sup>1</sup>.

**2-المراجعة الاختيارية:** وهو القيام بعملية التدقيق دون وجود نص ملزم لذلك. وهذا يتوقف على رغبة أصحاب المنشأة أو الإدارة.

وهي المراجعة التي تم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة، أي تكون بناء على طلب الإدارة بهدف معين<sup>2</sup>.

#### خامساً: من حيث مدى الفحص

**1-المراجعة الشاملة:** هو فحص البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها نتيجة الأعمال في المركز المالي وإبداء رأي فني محايد حول ذلك.

**2-المراجعة الاختيارية:** هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وإنما بناء على الاتفاق بين الشركاء للقيام بها بواسطة مراجع خارجي ويحدث هذا غالباً في شركات الأشخاص أو المؤسسات الفردية أن واجبات المراجع في هذه الحالة محددة في الاتفاق الذي تم مع الشركة أو المنشأة الفردية بحيث يمكن توسيع نطاق المراجع أو تضيقها<sup>3</sup>.

#### المطلب الثالث: أهداف المراجعة وأهميتها

##### الفرع الأول: أهداف المراجعة

هناك نوعين من الأهداف أهداف تقليدية وأخرى حديثة أو متطورة<sup>4</sup>:

##### 1-الأهداف التقليدية : بدورها تنفرع إلى:

###### ■ أهداف رئيسية:

-التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.

-إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

###### ■ أهداف فرعية:

<sup>1</sup>كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، أصول علم المراجعة، جامعة المنصورة، 2003، ص67.

<sup>2</sup>السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية معايير وقواعد، دار الكاتب الحديث، بدون بلد النشر، 2008، صص44-45.

<sup>3</sup>حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص50.

<sup>4</sup>شتحنونة محمد فارس، مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية ورقلة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي (غير منشورة)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015/2016، صص6-7.

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبل أطمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

## 2- الأهداف الحديثة<sup>1</sup>:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها .
  - تقييم نتائج الأعمال ووفقا للنتائج المرسومة .
  - تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكن عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط .
  - تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .
  - التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية .
  - التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة وغيرها نتيجة الإهمال والتقصير .
  - دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.
- ويمكن حصرها كما يلي<sup>2</sup>:

- التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم هي التزام عليها.
- التحقق من إثبات صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية من خلال الجرد الفعلي والمادي .
- التأكد من صحة البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة عن الوضعية الحقيقية.

<sup>1</sup> زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص20.

<sup>2</sup> غمام مراد، دحمون فوزي، أهمية المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية (غير منشورة)، جامعة أكلي محمد ولحاج، البويرة، 2015/2014، ص7.

- تقييم الأحداث المحاسبية وفق للطرق المحاسبية المعمول بها .
- الحصول على معلومات ذات مصداقية عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال عرضها والإفصاح عنها.
- إبداء رأي في محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي له.
- التقرير حول المشاهدة المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها.

بالإضافة إلى هذه الأهداف هناك أهداف أخرى ظهرت نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسة بصورة عامة، بحيث لم يعد تحقيق الربحية التجارية الهدف الأهم، حيث تشاركه في الأهمية أهداف أخرى منها العمل على تحقيق الربحية الاجتماعية، أي العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.

### الفرع الثاني: أهمية المراجعة

تظهر أهمية المراجعة من الأطراف العديدة والمتنوعة التي تعتمد على تقرير المراجع في تلبية احتياجاتها غير المتجانسة من المعلومات، جدير بالذكر أن تعدد وتنوع المجموعات المستخدمة للتقارير المالية واختلاف طبيعة احتياجات كل منها تبعاً لاختلاف مصالحها وأهدافها، إلزام المراجع بضرورة التعرف على طبيعة تلك الاحتياجات، كي يتسنى له فهم وتصوير دوره ومسؤولياته باعتباره الجهة المحايدة، التي تقرر مدى عدالة ومصداقية المعلومات الواردة في تلك التقارير<sup>1</sup>.

وتتبع أهمية التدقيق من كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة فئات سواء كانت داخل أو خارج المنشأة وتربطهم علاقة بها، حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية التدقيق في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها، ومن هذه الفئات ما يلي<sup>2</sup>:

**1- إدارة الشروع:** التي تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية المدققة (من قبل جهة محايدة) في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه.

**2- المستثمرون:** الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن.

**3- الجهات الحكومية:** التي تعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وغير ذلك.

<sup>1</sup> عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، دار الأمين للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، صنعاء، 2011، ص12.

<sup>2</sup> رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات (مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية)، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، عمان، 2015، ص39.

4-المقرضون والبنوك: الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فينة محايدة، بحيث تساعدهم في التعرف على الوضع المالي للمنشآت التي تقوم بتقديم قروض أو تسهيلات إئتمانية لهم.

### المبحث الثاني: استخدام أساليب المراجعة الإحصائية

إن تقرير الحاجة إلى استخدام العينات في المراجعة أمر منطقي مع تعذر القيام بالفحص الشامل نتيجة لكبر أحجام المشروعات، وتنوع وتعدد عملياتها، وبالتالي عدم فعالية التكلفة في حالة الفحص الشامل، ولقد أدت هذه العوامل إلى اتجاه المراجعين إلى استخدام أسلوب المراجعة الإختبارية والمراجعة الإختبارية لا تعني القيام بفحص شامل (100%) لكل العمليات المالية التي حدثت خلال الفترة المالية ولكل المستندات المؤيدة لها، ولكنها تكتفي باختيار عينة من العمليات وفحصها فحصا شاملا على أن تكون هذه العينة ممثلة لمجتمع العمليات الذي سحبت منه العينة حتى يمكن للمراجع أن يعمم نتائج فحص العينة على مجتمع العمليات ويعتبر اعتماد المراجعين على العينات أحد المبررات الأساسية لاعتبار تقرير المراجع التعبير عن رأي المراجع " في عدالة القوائم المالية وليس الشهادة مطلقة" بعدالة هذه القوائم".

### المطلب الأول: المفاهيم والمصطلحات الأساسية في المعاينة الإحصائية

قبل مناقشة استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة وتنفيذ الإختبارات السابقة يكون من المفيد توضيح بعض المفاهيم والمصطلحات الأساسية في المعاينة الإحصائية.

**1-المجتمع:** مجموعة عناصر أو بنود أو مفردات ذات طبيعة مشابهة محددة جيدا والتي يرغب المراجع في فحصها ومن أمثلة المجتمعات محل الفحص فواتير العملاء، فواتير الشراء، مجموعة حسابات العملاء، مجموعة حسابات الموردين، جميع مفردات المخزون، قيود اليومية المتعلقة بأحد الحسابات.

**2-العينة:** هي الجزء (المفردات أو البنود أو العناصر) الذي يتم اختياره للحكم على المجتمع

كما هو الحال عند فحص الدقة الحسابية ل150 فاتورة شراء من بين 20000 فاتورة شراء للحكم على الدقة الحسابية الفواتير الشراء ككل.

**3-المعاينة:** هي عملية اختيار العينة من المجتمع ارتباطا بالمثل السابق المعاينة

هي عملية اختيار 150 فاتورة شراء (العينة) من بين 20000 فاتورة شراء (المجتمع).

**4-وحدة المعاينة:** تقسم المادة المراد معاينتها إلى وحدات تسمى وحدات المعاينة وبالتالي فإن

وحدة المعاينة تعني المفردة الواحدة في المجتمع المراد معاينته، ومن أمثلتها حساب العميل في مجتمع حسابات العملاء، وقد تكون وحدات المعاينة مستندات أو قيود يومية.

**5-الإطار:** جميع وحدات المعاينة أو مفرداتها والتي يرى المراجع أنها في متناول يده وقد يتفق كل من الإطار والمجتمع بحسب ما إذا كانت المفردات في متناول المراجع أم لا.

**6-الاحتمال الإحصائي:** تعتمد المعاينة الإحصائية على استخدام قوانين الاحتمالات عند اختيار العينات وأكثر تفسيرات الاحتمالات ملائمة في مجال المراجعة تتضمن الاحتمال الموضوعي (التكرار النسبي الذي يعتمد على قوانين الفرصة، أي أن كل مفردة في المجتمع لها فرصة متساوية للاختيار في العينة).

وأيضاً الاحتمال الشخصي حيث يعتبر الاحتمال مقياساً لحكم المراجع وتقديره كما هو الحال عندما يعطي المراجع تقديراً معيناً لوجود انحراف في النظام الرقابي أو تحريف في السجلات.

**7-الدقة:** هي الحد الأقصى لكمية الخطأ (إما في معدل الحدوث أو في القيمة) الذي يمكن أن يقبله المراجع عند تقدير العينة، وتعتبر الدقة مقياساً لدرجة التطابق أو القرب في نتيجة العينة لقيم المجتمع. ويعبر عن الدقة في شكل مدى من القيم حول نتائج العينة.

وتمثل الدقة المدى المتوقع خلال مقابلة الخاصية الموجودة في العينة للخاصية الحقيقية غير معلومة عادة في المجتمع موضوع المراجعة، ويحدد المراجع عادة درجات الدقة في شكل مدى يحتمل أن يقع بين حده الأعلى وحده الأدنى معدل الأخطاء في مجتمع معين، فإذا كان المراجع بصدد فحص الأجور وتبين له معدل خطأ متوقع (معدل تكرار الخطأ في العينة هو 2%) وبفرض أن المراجع يقبل درجة دقة 11% فإن 3% (2% + 1%) تمثل الحد الأعلى للدقة وأن 1% (2%-1%) تمثل الحد الأدنى، للدقة.

**8-مستوى الثقة:** (درجة الوثوق والاعتماد على نتائج العينة) يعبر عن الثقة باعتبارها مقياساً لاحتمال وقوع تقدير العينة خلال الحدود المقترحة، أي أنها مقياساً لدرجة أنه المراجع في أن العينة تمثل المجتمع تمثيلاً صادقاً، وأن نتائجها لن تتجاوز حدود الدقة المقترحة من قبل وتصاغ الثقة عادة في شكل نسبة مئوية مثلاً درجة ثقة 95% معناها أن المراجع متأكد في 95% من الحالات من أن العينة تمثل المجتمع وأن 5% من الحالات (1-95%) تمثل معدل خطأ أو نسبة مخاطرة بان الأخطاء في العينة ستقع خارج حدود الدقة المرسومة من قبل، وعلى ذلك فإن درجة الوثوق والاعتماد على نتائج المعاينة تمثل تعبيراً رياضياً وإحصائياً عن الدقة في نتائج العينة.

**9-خطط المعاينة:** هي مجموعة الإجراءات الخاصة باستخدام العينات الإحصائية لتحقيق هدف محدد من أهداف المراجعة، ويتضمن تطبيق خطة المعاينة بواسطة المراجع الخطوات الخمس التالية<sup>1</sup>:

- تحديد أهدافه وطبيعة الاختبار.

- تحديد طرق المعاينة.

- تحديد حجم العينة.

- اختيار مفردات العينة.

- تقييم نتائج العينة.

ويمكن القول بأن خطط المعاينة الأكثر استخداما بواسطة المراجعة يتضمن معاينة الصفات ومعاينة المتغيرات عند القيام باختبارات المراجعة.

**10-حجم العينة:** يتم تحديد حجم العينة في ظل أسلوب العينات الإحصائية إما باستخدام معادلات رياضية معينة أو باستخدام الجداول الإحصائية الخاصة بتحديد حجم العينة، وتمتاز هذه الجداول بسهولة استخدامها وملائمة تطبيقها في مجال المراجعة.

ويمكن القول بأن درجة الدقة ومستوى الثقة تزيد بزيادة حجم العينة، أي أنه كلما كانت الدقة التي يتطلبها المراجع كبيرة ومستوى الثقة مرتفع، كلما كان حجم العينة المطلوب كبيرا.

**11-مخاطر المعاينة والمخاطر الأخرى:** تحدث مخاطر المعاينة إذا كانت العينة التي يسحبها المراجع لا تتضمن نفس خصائص المجتمع التي يتمتع بها المجتمع ككل. وبالتالي تكون استنتاجات المراجع غير سليمة لأن العينة لا تمثل المجتمع فيما يتعلق بالخاصية موضوع الاختبار، فالعينة قد تتضمن نسبة خطأ أكبر أو أقل مما يحتويه المجتمع ككل، وتناسب مخاطر المعاينة عكسيا مع حجم العينة، ويتم تبويب مخاطر المعاينة إلى الأقسام التالية:

### 11-1 الاختبارات الأساسية:

- مخاطر ألفا Alpha Risk أي مخاطر القبول الخاطئ مثل رفض المراجع القوائم مالية صحيحة بناء على فحص العينة. ويترتب على ذلك أن المراجع قد يوسع من اختباره وبالتالي تزيد تكلفة عملية المراجعة لإنجاز أعمال غير ضرورية ويطبق عليها أيضا مخاطر من النوع الأول.

<sup>1</sup>Behn,B,J. Carcello,D. hermanson,R. hermanson. 1997. The Detreminants of audit client Satisfaction among client of big 6 firm Accounting Horizon, March ,pp. 7\_24

- مخاطر بيتا Beta Risk أي مخاطر القبول الخاطئ (مثل قبول قوائم مالية بها أخطاء بقدر غير مقبول تجعلها غير صحيحة جوهريا). ويطلق عليها أيضا مخاطر من النوع الثاني.

### 11-2 اختبارات الالتزام:

- مخاطر تدنيه تقدير خطر الرقابة (بأقل من اللازم) حيث يتم تقدير خطر الرقابة - بناء على فحص العينة - عند مستوى أقل من المستوى الحقيقي للفعالية الرقابية الداخلية.
- مخاطر المغالاة في تقدير خطر الرقابة (بأكثر من اللازم) حيث يتم تقدير خطر الرقابة - بناء على فحص العينة - عند مستوى أعلى من المستوى الحقيقي للفعالية الرقابية الداخلية.

### 11-3 مخاطر غير المعاينة:

تنشأ المخاطر الأخرى (مخاطر غير المعاينة) من عوامل أخرى غير المعاينة، كأن تكون الأخطاء التي ترتكب عند مراجعة العينة، مثل استخدام أسلوب المصادقات بشكل غير ملائم، أو استخدام مستندات تدعيم غير مناسبة. ويمكن التحكم في تلك المخاطر عن طريق تخطيط عملية المراجعة بشكل كاف وجيد والالتزام بمعايير المراجعة بشكل عام.

### 12-أساليب الاختيار العشوائي لمفردات العينة:

ينبغي أن يتم اختيار مفردات العينة من إطار المجتمع على أساس عشوائي، ويتمثل العامل الأساسي الذي يعتمد عليه الاختيار العشوائي غير المقيد في أن أي عنصر أو مفردة في المجتمع يكون له فرصة متساوية للاختيار ضمن العينة. ورغم أن الاختيار العشوائي سيؤدي إلى اختيار عينة غير متحيزة، إلا أن ذلك لا يعني بالضرورة أن تكون هذه العينة ممثلة للمجتمع الذي سحبت منه. ويتم الاختيار العشوائي لمفردات العينة بالطرق التالية:

- استخدام جداول الأرقام العشوائية.
- استخدام أسلوب المعاينة المنتظمة.
- استخدام أسلوب المعاينة العنقودية.

المطلب الثاني: الأساليب المستخدمة في المراجعة الإحصائية

أولا: استخدام جداول الأرقام العشوائية

قام الإحصائيين بتطوير جداول الأرقام العشوائية وهي عبارة عن مجموعة قوائم (صفحات) يتضمن كل منها مجموعة من الأرقام مرتبة في شكل أعمدة عشوائية من خمسة أرقام<sup>1</sup>. والغرض من الأعمدة هو تسهيل اختيار الأرقام.

ويتطلب استخدام جداول الأرقام العشوائية في اختيار مفردات العينة ما يلي:

- أهمية ترقيم مفردات المجتمع محل الفحص.
- إجراء مقابلة بين أرقام الجداول العشوائية وبنود أو مفردات المجتمع محل الفحص.
- اختيار نقطة بداية سواء كانت في أول الجدول أو وسطه أو في أي مكان آخر، ولكن بشرط عدم التحيز في اختيار رقم معين كنقطة بداية.
- اختيار مسار منتظم يستخدم في قراءة أرقام الجدول وقد يكون المسار من (أعلى إلى أسفل) أو من (أسفل إلى أعلى)، كما قد يكون المسار أفقياً (من اليمين إلى اليسار) (- أو من اليسار إلى اليمين) ويراعى أهمية الثبات في استخدام المسار.
- ترتيب الأرقام العشوائية المختارة.

#### ثانياً: استخدام أسلوب المعاينة المنتظمة:

الاختيار المنتظم أو المعاينة المنتظمة طريقة أخرى بديلة لاختيار أرقام مفردات العينة عشوائية وينتشر استخدام هذه الطريقة في التطبيقات العملية لسهولة استخدامها وانخفاض تكاليفها. وتتضمن إجراءات استخدام المعاينة المنتظمة اختيار المفردة التي تقع في ترتيب معين يفصل ما بين كل مفردة وأخرى من المفردات التي يتم اختيارها عدد ثابت (يسمى فترة العينة). مع تحديد نقطة بداية عشوائية. بعد ذلك يبدأ المراجع في اختيار كل مفردات العينة بشكل منتظم على أساس فترة العينة.

#### مثال:

بافتراض أن العدد الإجمالي الشيكات المدفوعات في شركة النيل التجارية 5000 شيك وأن حجم العينة المطلوبة 100 شيك.

حدد أرقام الشيكات الخمس الأولى التي تدخل في العينة بإتباع أسلوب المعاينة المنتظمة في الحالات التالية:

<sup>1</sup> السيد احمد السقا، طه ابو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص28.

- 1- اختيار المراجع نقطه بداية عشوائية واحدة هي الشيك رقم 175.
- 2- اختيار المراجع خمسة نقاط بداية عشوائية في الشركات، التي تحمل أرقام 100، 1000، 225، 3000، 3280.

- يحدد المراجع الرقم الذي يحدد الترتيب أو فترة العينة.

$$\text{فترة العينة} = \text{حجم المجتمع} / \text{حجم العينة} = 5000 / 100 = 50$$

- في حالة اختيار نقطة بداية عشوائية واحدة يختار المراجع كل مفردة ترتيبها 50 قبل وبعد نقطة البداية العشوائية. وبذلك فإن الشبكات الخمسة الأولى تحمل أرقام 25، 50، 125، 175، 225 يجب أن تدخل في العينة وهكذا عند اختيار باقي مفردات العينة.

- في حالة تعدد نقاط البدء العشوائي:

$$\text{عدد العينات الفرعية} = 100 / 5 = 20$$

$$\text{فترة العينة} = 5000 / 20 = 250$$

- يختار المراجع كل شيك ترتيبه 250 قبل وبعد نقطه البدء العشوائية وهنا يختار المراجع أرقام الشيكات التالية<sup>1</sup>:

- من نقطة البداية العشوائية الأولى الشيك رقم 300 (100+250)

- من نقطة البداية العشوائية الثانية الشيك رقم 750 (1000-250)

- من نقطة البداية العشوائية الثالثة الشيك رقم 475 (225+250)

- من نقطة البداية العشوائية الرابعة الشيك رقم 2750 (3000-250)

- من نقطة البداية العشوائية الخامسة الشيك رقم 3030 (3280-250)

ورغم سهولة تطبيق أسلوب المعاينة المنتظمة نسبية إلا أنه يجب أن يحتاط المراجع في استخدامه حيث أنه قد يؤدي إلى تحيز في اختيار العينة إذا كانت مفردات العينة مرتبطة بطريقة معينة، وعلى الناحية الأخرى فإن أسلوب المعاينة المنتظمة يمكن المراجع من اختيار عينة من مجتمع ليس مرقمة، فإذا كانت المستندات غير مرقمة فلا داعي لترقيمها عند استخدام أسلوب المعاينة المنتظمة بخلاف ما هو ضروري عند إتباع جداول الأرقام العشوائية.

**ثالثاً: استخدام أسلوب المعاينة العنقودية:**

<sup>1</sup>Kurt Pany and o. Ray whitting. Auditing2nd,1997. PP361\_370

يتضمن هذا الأسلوب تقسيم المجتمع إلى مجموعات (عناقيد) ثم اختيار بعض العناقيد عشوائية لغرض الفحص، وتكون نقطة البداية هي المجموعة أو العنقود، ويعد اختيار عينة من المجموعات بشكل عشوائي يتم اختيار بنود كل مجموعة بشكل عشوائي أيضا.

مثال:

يرغب المراجع القانوني لشركة التفاح الأحمر في فحص الأخطاء الكتابية أو الحسابية في مستندات التحصيل المحفوظة في 40 ملف.

هنا يختار المراجع مجموعات من هذه الملفات (العناقيد) بشكل عشوائي، ثم يختار من بين كل مجموعة عددا من الملفات (العينة) على أساس عشوائي.

ويمكن هنا استخدام جداول الأرقام العشوائية، وتعتبر الملفات المختارة في مجموعها هي العينة المطلوبة للفحص.

رابعا: اختبار أنظمة الرقابة الداخلية - المعايير الإحصائية:-

تستخدم اختبارات الالتزام بقواعد وإجراءات الرقابة الداخلية لتقرير ما إذا كانت أنظمة الرقابة الداخلية للعمليات تعمل بطريقة تمنع أو تكشف عن التحريف الجوهرية في القوائم المالية، ولا يمكن أن تستخدم المعايير في اختبار الفعالية التشغيلية لكل أنظمة الرقابة، بوجه عام فإن المعايير يمكن أن تستخدم فقط، عندما يخلف أداء النظم الرقابية بعض الأدلة والقرائن مثل اكتمال مستند أو استيفاء توقيعات الأشخاص المختصين، تتيح أدلة وقرائن الأداء هذه للمراجعين تقرير ما إذا كانت الرقابة قد طبقت بالنسبة لكل مفردة تتضمنها في العينة، وعادة ما تقدم نتائج اختبارات أنظمة الرقابة في شكل معدل انحراف عن الأداء المقرر أو المرسوم للنظم الرقابية.

ليس بالضرورة أن يوضح الانحراف عن الأداء المقرر للنظم الرقابية التحريف في القوائم المالية، فعلى سبيل المثال إذا قرر المراجع اختيار عينة حجمها 50 فاتورة بيع آجل لاختبار اعتمادها من إدارة الائتمان بواسطة الشخص المختص، تبين للمراجع وجود خمسة فواتير لا تستوفي الاعتماد المطلوب.

معدل الانحراف في العينة يكون 10% (انحرافات: 50 فاتورة بيع)، ولكن القوائم المالية لم تحرف. فالفواتير الخمسة قد تمثل فواتير بيع سليمة تم تسجيلها بشكل سليم ومع ذلك فإن المراجع قد يستنتج هذا الاختبار أن هناك خطر عال نسبيا لوجود فشل في اعتماد 10% من الفواتير وبالتالي سوف يستخدم المراجع هذا الدليل لزيادة المستوى المقدر لخطر الرقابة بالنسبة للمزاعم الملائمة في القوائم المالية.

المطلب الثالث: العينات الحكيمة والعينات الإحصائية

أولاً: المعاينة الحكمية (العينات غير العشوائية): يمكن تعريف المعاينة الحكمية بأنه الأسلوب الذي يعتمد على أي أن اختيار وحدات العينة فيها يعتمد على " إما الصدفة أو اختيار متعمد بقصد إجراء دراسة محددة ولأفراد محددين ولذلك لا يخضع اختيارهم للحظ أو القرعة<sup>1</sup>، ومن الملاحظ أن هذا الأسلوب وبالرغم قدمه بالنسبة لأسلوب المعاينة الإحصائية إلا أنه يبقى الأكثر انتشاراً واستخداماً بين المراجعين، وتوجد عدة أنواع من العينات منها، العينة المصادفة، العينة الحصصية، العينة القصدية، العينة القطعة.

يستخدم هذا الأسلوب، عندما تكون العمليات المالية مكونة من عدد صغير من العناصر ذات القيمة المالية العالية، أو من عناصر ومفردات قيمتها الإجمالية غير هامة.

يتم اختيار العينة حكماً في ظل هذا الأسلوب، بإحدى هذه الطرق الثلاث:

- الاختبار الموجه للعينة.

- اختيار العينة الطبقية.

- اختيار العينة الصدفية.

ثانياً: المعاينة الإحصائية (العينات العشوائية): وتعرف بأنها العينات التي يكون فيها لكل عنصر في المجتمع الدراسة نفس الفرصة ليكون إحدى مفردات العينة، يعتمد أسلوب المعاينة الإحصائية أساساً على قوانين الاحتمالات عند اختيار العينة وتحديد حجمها وتحديد الثقة في نتائجها، أي أنه يتم اختيار العينة وتحديد حجمها وتحديد درجة الثقة في نتائجها على أساس إحصائي وتكون نتائج العينة قابلة للقياس أو التفسير الإحصائي، ورغم ذلك فإن العينات الإحصائية لا تنفي الحكم الشخصي للمراجع بصفة كلية، فالمراجع يمارس حكمه وتقديره الشخصي عند تحديد معدلاً لخطأ المقبول، درجة دقة العينة، ومستوى الثقة، وهناك عدت أنواع من العينات في هذا النوع من المعاينة منها: العينة العشوائية البسيطة، العينة العشوائية الطبقية، العينة المنتظمة، العينة العنقودية.

وتتشابه الطريقتان الإحصائية أو الحكمية في أن كل منهما يتضمن تخطيط العينة من أجل التأكد من أن اختبارات المراجعة تم تنفيذها بشكل يحقق المستوى المرغوب فيه من مخاطر المعاينة وكذلك مخاطر اللامعاينة، وكل من الطريقتين يتضمن اختيار حجم العينة واختيار عناصرها وتنفيذ الاختبارات واستخلاص النتائج بناءً على اختبارات المراجعة.

<sup>1</sup> سليمان محمد طشطور، أساسيات المعاينة الإحصائية، دار الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2001، ص36.

## المبحث الثالث: ماهية المراجعة البيئية

تعتبر المراجعة البيئية من الإجراءات المهمة التي يجب أن تقوم بها المؤسسة لضمان تحسين أدائها البيئي والتقليل من المشاكل البيئية، مما أدى إلى اعتماد المراجعة البيئية كأساس لمحاولة التقليل من هذه المشاكل.

فستتطرق في هذا المبحث إلى أساسيات حول المراجعة البيئية.

**المطلب الأول: مفهوم المراجعة البيئية وخصائصها، أنواعها.**

**الفرع الأول: مفهوم المراجعة البيئية**

شهدت المراجعة البيئية عملية تطور تدريجي استجابة للاهتمام المتزايد من المنشآت للرقابة على أدائها البيئي على نحو أكثر فعالية، والالتزام بمدى تباين القوانين واللوائح البيئية. وخلال السبعينيات وبداية الثمانينيات من القرن الماضي اتجهت الجهود نحو قياس الأداء البيئي ضمن مراجعات الأداء الاجتماعي سواء كان في داخل القوائم المالية والإيضاحات المتممة ليا أو خارجها ضمن التقارير السنوية، إلا أنه في الثمانينيات وفي بداية التسعينيات من القرن الماضي على وجه التحديد كانت البداية الحقيقية للمراجعة البيئية.

يعتبر مفهوم المراجعة البيئية من المفاهيم الحديثة، وهناك العديد من التعريفات التي قدمت للمراجعة البيئية أهمها ما يلي:

المراجعة البيئية هي نشاط تقويمي يقوم على فحص الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية بغرض التحقق من فاعليته وتوافقه مع الترتيبات البيئية المخططة وتحديد آثاره على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية<sup>1</sup>.

وعُرفت المراجعة البيئية أيضاً بأنها " فحص موضوعي ودوري للأداء البيئي بواسطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية البيئية وتقييم فعالية البرامج الإدارية البيئية وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلى الأطراف المهتمة بها"<sup>2</sup>.

**تعريف الغرفة الدولية للتجارة (International Chamber of Commerce) ICC** عرفت غرفة التجارة

الدولية المراجعة البيئية بأنها عبارة عن : - "أداة إدارية داخلية تعمل على التقييم الدوري الموثق والمنظم ومدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية، ومدى اهتمام الإدارة بحماية البيئة من خلال رقابة الإدارة على الأنشطة البيئية ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية والتي من خلالها يتم الوفاء بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية".

<sup>1</sup> منصور أحمد البديوي وآخرون، المراجعة الخارجية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2010، ص 27.

<sup>2</sup> <https://www.aliahmedali.com/forum/index.php>

تعريف وكالة حماية البيئة الأمريكية U.S. Environmental protection Agency تم تعريف المراجعة البيئية بأنها عبارة عن "فحص انتقال دوري منظم و موثق وموضعي بواسطة المنشأة أو بواسطة جهة مستقلة قانونية للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها"<sup>1</sup>.

كما أشار معيار ISO14001 الخاص بالإدارة البيئية العالمية إلى تعريف المراجعة البيئية بأنها «عملية تدقيق موثقة للحصول على أدلة موضوعية وتقييمها ، وذلك لتحديد ما إذا كانت الأنشطة البيئية تتطابق مع معايير التدفق والتوصل إلى نتائج عن هذه العملية»<sup>2</sup>.

إن المراجعة البيئية يتم القيام بها بهدف<sup>3</sup>:

✓ التأكد من الالتزام بنظم الإدارة البيئية.

✓ التأكد من أن البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم البيئية يمكن الاعتماد عليها، وتفصح عن كافة القضايا البيئية.

✓ تحديد مدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية، ومن أنه كلفها و ملائما للوفاء بالمتطلبات القانونية وسياسات المنشأة .

✓ التأكد من رقابة إدارة المنشأة على الأنشطة البيئية ومن مدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية ، والوفاء بمتطلبات التشريعات البيئية والسياسات الداخلية.

### الفرع الثاني: خصائص المراجعة البيئية

من المفاهيم السابق عرضها للمراجعة البيئية يمكن استخلاص أهم الخصائص الرئيسية المميزة لهما، و التي تغطي جوانبها المختلفة ، و تتمثل هذه الخصائص فيما يلي<sup>4</sup>:

- الفحص الإنتقادي الدوري المنظم بواسطة هيئة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية، لتحديد تأثيرها على البيئة و عناصرها، فهي تعتبر جزء من نظام إدارة البيئة حيث يتم من خلالها أو بواسطتها تحديد ما إذا كانت هياكل الرقابة البيئية الخاصة بالمنشأة كافية و تحقق الالتزام بالمتطلبات التشريعية و السياسات الداخلية.

<sup>1</sup>حميدة أوكل، المراجعة البيئية وهران تحقيق التنمية المستدامة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد10، الجزء 02، 2017، ص126.

<sup>2</sup> بن ناقلة قادور، عاشور مزريق، مداخلة في المراجعة البيئية كأداة لتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية العربية بالإسقاط على حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف، الجزائر، ص06.

<sup>3</sup> د.أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص136.

<sup>4</sup> رشا الغول، المراجعة البيئية التأصيل النظري والممارسات المهنية، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014، ص ص27-28.

- تقييم نظم الإدارة البنية و وضع المنشأة و جهودها لتعزيز الإذعان للمتطلبات البيئية، و تحديد المخاطر البيئية المحتملة بها، من خلال المراجعين الداخليين بأقسام المراجعة الداخلية.
- عملية متكررة مستمرة و ليست ممارسة تتم في نقطة واحدة، و إن الخبرة توضح أن أفضل تنفيذ لهذه العملية هو أن تتم مشاركة بين مستشارين خارجيين و ممثلين من الوحدة المعنية لضمان الموضوعية في التحليل و ملكية الحلول.
- قياس أثر عمليات المنشآت علي البيئة المحيطة بها باستخدام مجموعة من المعايير المحددة مسبقا، و تحديد التكلفة البيئية لهذه العمليات، و تحسين و تطوير كل ما يتعلق بعمليات المنشأة و أثرها على البيئة، بالإضافة إلى تحديد أفضل الطرق لتطوير و تحسين هذه العمليات.
- عمليات تقييم داخلية تقوم بها المنشآت و الجهات الحكومية للتحقق من مدى التزامها بالمتطلبات القانونية، و أيضا مدى الالتزام بسياساتها و معاييرها الداخلية، حيث تساعد على تحديد المشاكل التي تعترض هذا الالتزام و مواطن الضعف في النظم الإدارية و نطاق المخاطر.
- إنها حقيقة تتطلب اهتمام المنشآت التي ترغب في الاستمرار في مزاوله النشاط.
- توجد مستويات مختلفة يمكن عندها تنفيذ عملية المراجعة يتمثل بعض منها في التقييم المحدد لأحد نواحي أنشطة أو سياسات المنشأة، و تقييم عام لمدخلات و مخرجات المنشأة، و ذلك تقييم علمي متخصص لغاية تفاعلات كيميائية وبيولوجية معقدة، وأيضا فحص الممارسات الهندسية، وختاما فحص الممارسات الإدارية و نظم المعلومات الإدارية.

### الفرع الثالث: أنواع المراجعة البيئية

تمارس المؤسسات أنشطتها في ظل ضغوط قوية من جانب العديد من الأطراف من أجل تحسين و تدقيق أدائها البيئي، و من ثم فإنها تحتاج إلى استراتيجيات و أساليب و أنواع جديدة تساعد في تحقيق ذلك و يمكن عرض أنواع التدقيق البيئي<sup>1</sup>:

**1-تدقيق نظم الإدارة البيئية:** عن الهيكل الذي يحدد المسؤوليات والسياسات والممارسات والإجراءات والعمليات والموارد اللازمة لحماية البيئة وإدارة القضايا البيئية، ويعتبر ذلك النظام جزءا من هيكل الرقابة الإدارية الداخلية بالمؤسسة بهدف توفير معلومات تتعلق بمدى التزامها بالقوانين البيئية التي تخضع لها.

<sup>1</sup> العلوي مولاتي، فلاح بيمية، مدى إدراك مدققي الحسابات لمتطلبات التدقيق البيئي-دراسة عينة من مدققي الحسابات-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير(غير منشورة)، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2016/2015، ص 17-18.

**2-تدقيق الالتزام البيئي:** يقوم على دراسة ما إذا كانت الأنشطة والعمليات في إطار القيود القانونية التي تفرضها التعليمات أم لا، وتلك الدراسة تتم من خلال تقارير عن العمليات الحالية والسابقة والمخططة وتدقيق الالتزام البيئي هو النوع الأكثر شيوعاً من أنواع التدقيق البيئي ويمكن تصنيفه حسب درجة التفصيل والجهد المطلوب.

**3-تدقيق تحويل أو نقل الملكية:** ويتضمن تقديرات نقل موقع الملكية وتقييمات نقل الممتلكات والتدقيق طبقاً للعرف والإجراءات المتعارف عليها في هذا المجال، يعد هذا التدقيق أداة لإدارة المخاطر بالنسبة للبنوك ومشتري الأراضي ومؤسسات الائتمان و الإقراض .

**4-تدقيق المواقع:** ويتم أداءه عند شراء أو بيع الأراضي والعقارات أو المواقع الصناعية بهدف محاولة استبعاد أو تخفيض المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها المؤسسات الاقتصادية، حيث تزيد الالتزامات البيئية المرتبطة على تلوث تلك المواقع أو الأراضي أو العقارات عن القيمة السوقية لها.

**5-تدقيق الصحة والأمان:** يهدف هذا النوع إلى تقييم سياسات الوحدة الاقتصادية المتعلقة بالمحافظة على صحة وأمان العاملين بها من أجل حمايتهم أو تخفيض المخاطر التي قد يتعرضون لها عند مزاوله أنشطتهم وضمن الالتزام بالقوانين التي تطبق عليهم، ويتم هذا التدقيق للتعرف على مدى كفاءة تنفيذ السياسات والإجراءات ومدى ملاءمتها للتطبيق في ضوء أية تغيرات في القوانين البيئية أو ظروف منشآت الأعمال .

**6-تدقيق الأنشطة:** يركز هذا النوع على نشاط معين من أنشطة المؤسسة مثل نشاط البيع أو الشراء أو النقل، ويتم التركيز على تدقيق كل نشاط على أشياء معينة مثلاً في تحقيق نشاط الشراء يتم الاعتماد على استفسارات وعن السياسات والإجراءات والمواد الخام أيضاً، حيث يلتزمون بالمعايير البيئية المقبولة، ويهدف هذا النوع إلى فحص الأداء البيئي لموردي السلع والخدمات، ومتعهدي التخلص من النفايات للتأكد من مدى التزامهم بالمعايير البيئية .

**7-تدقيق المخلفات:** يهدف تدقيق إدارة المخلفات إلى التعرف على الأضرار البيئية المرتبطة بإدارة المخلفات بهدف العمل على استبعاد أو تخفيض الالتزامات البيئية للمؤسسة المرتبطة بالإنتاج أو التخزين أو التوزيع.

**8-تدقيق حياة المنتج:** تعتمد على تقييم التأثيرات البيئية السالبة التي تترتب على مزاوله المؤسسة لأنشطتها الاقتصادية من خلال دورة حياة المنتج سواء قبل الإنتاج أو خلاله أو في مرحلة التوزيع أو الاستخدامات أو

التصرف في المنتج، وذلك بهدف مساعدة المؤسسة في اتخاذ القرارات المرتبطة باستبعاد أو تخفيض التأثيرات البيئية.

### المطلب الثاني: أهداف وخطوات المراجعة البيئية

#### الفرع الأول: أهداف المراجعة البيئية

في ظل تنامي الوعي الدولي بضرورة المحافظة على البيئة وما صاحبه من انتشار المنظمات وجماعات حماية البيئة زيادة إلى التدقيق البيئي كأحد الروافد المهمة للتأكيد على مدى الالتزامات الإدارية البيئية بالسياسات والقوانين والبرامج أما أهدافه فيمكن ذكرها لا للحصر فيما يلي<sup>1</sup>:

✓ تصميم نظام تقييمي يزود الإدارة بمعلومات عن الأداء البيئي بشأن الأهداف المحددة ضمانا لتحقيقها.  
✓ العمل على مساعدة الإدارة على التنبؤ بالمخاطر البيئية المحتملة وكيفية معالجتها والالتزام بمتطلباتها. تقييم محايد ومنظم لفعالية نظم الإدارة البيئية.

✓ ترشيد القرارات المتعلقة بالبيئة وزيادة فعالية الرقابة على الأداء البيئي من قبل الأطراف الفاعلة (أداة المؤسسة، الأجهزة الحكومية الهيئات الناشطة).

✓ فحص مدى التزام الإدارة بتنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية ووعيها بالأداء البيئي.

✓ التأكد من صحة ودقة المعالجات المحاسبية التي تم التعبير عنها بصورة مالية في القوائم المالية الاستفادة منها في اتخاذ القرارات.

كما يساهم التدقيق خاصة الداخلي منه بالنسبة للمؤسسة:

✓ الحد من مشكل التلوث البيئي.

✓ رفع سمعة المؤسسة وتحسين صورتها أمام المجتمع.

✓ زيادة ربحية المؤسسة.

✓ تفادي العقوبات والخبرات التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة والتقليل من الضغوط الممارسة من قبل المنظمات وجماعات حماية البيئة.

✓ اتخاذ قرارات إدارية سليمة في ظل توفير المعلومات.

#### الفرع الثاني: خطوات المراجعة البيئية

<sup>1</sup> أحمد فيصل خالد الحايك، التدقيق الداخلي البيئي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية -دراسة ميدانية-، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 20، العدد 02، 2013، ص 397.

حتى تحافظ المؤسسة على بيئتها يجدر بها القيام بمراجعة أدائها بصورة مستمرة دورية ومنتظمة، وذلك بهدف التمكن من اكتشاف أوجه القصور أو عدم كفاية هذا النظام، والعمل على معالجتها في أقرب وقت، ومن بين خطوات التي يعتمد عليها المراجع للقيام بعملية المراجعة البيئية ما يلي<sup>1</sup>:

### أولاً: الترتيبات الأولية

في هذه المرحلة يقوم المراجع بمجموعة من الترتيبات التي تساهم في القيام بعملية المراجعة، والمتضمنة للترتيبات:

- التأكد من دعم الإدارة العليا للمراجعة البيئية، وأنها تتحمل المسؤولية النهائية عن أدائها البيئي
- التعرف على طبيعة عمل المؤسسة وكذا طبيعة القطاع الذي تنتمي إليه.
- التعرف على الممارسات الجارية للقوانين والسياسات البيئية، وذلك بهدف معرفة ما إذا كانت الأمور البيئية يترتب عليها مخالفات نظامية أو لا.
- معرفة طبيعة المواد المستخدمة في العمليات الصناعية، وكذا مصادر الحصول عليها هذه المواد.
- التجهيزات المستخدمة في العمليات الإنتاجية.

### ثانياً: إعداد خطة المراجعة

يتم في هذه المرحلة ما يلي:

#### 1-تحديد أهداف مراجعة الأداء البيئي:

المقصود بتحديد أهداف مراجعة الأداء البيئي هو تحديد الغرض من القيام بمراجعة البيئية، هل هو فحص العمليات، تقرير التكاليف، تحديد مدى الالتزام، تقييم الممارسات التي تقوم بها المؤسسة للتخلص من النفايات وبقايا العملية الإنتاجية أم ماذا؟ وكحد أدنى ينبغي أن تتضمن أهداف المراجعة تقييم مدى الالتزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات التي تهدف الحماية البيئية.

#### 2-تحديد مجال مراجعة الأداء البيئي:

ينبغي أن تتضمن مراجعة الأداء البيئي فحص الالتزام بالقوانين البيئية وسياسات وإجراءات المؤسسة، تحليل الوظائف الإدارية والبيئية، معدات التشغيل، البيئة الأساسية المراقبة التلوث، الأثر على المجالات المحيطة، مثل الهواء والماء والتربة بالإضافة إلى تجهيزات الطاقة وغيرها من المجالات البيئية للمؤسسة.

#### 3-تشكيل فريق المراجعة:

<sup>1</sup> بن الذيب سهيلة، دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسات الجزائرية -دراسة ميدانية لمؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية MEI- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير (أكاديمي) في العلوم التجارية (غير منشورة)، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014/2015، ص 21-22-23-24-25.

يمكن أن تتم عملية المراجعة من طرف أفراد من داخل المؤسسة أو خارجها، يتم تحديد فريق المراجعة في ضوء قيود معينة كتأهيل المراجعين، طبيعة نشاط المؤسسة، حجم المؤسسة، الجهة التي طلبت القيام بعملية المراجعة بشرط في فريق العمل توفر: المهارات والخبرة، الاستقلالية والحياد، تنوع الاختصاصات (مهندسين، محاسبين، قانونيين).

#### 4-تعيين مواقع المراجعة:

يقوم فريق المراجعة بتعيين المواقع التي يتم فيها عملية المراجعة، تحاول المؤسسة بمراجعة مواقعها إلا أن هذا ليس بإمكانها، هناك مجموعة عوامل يعتمد المراجعين في اختيار مواقع المراجعة منها:

- عدد العاملين بالموقع
- النفايات الناتجة
- الأخطاء المحتملة
- القوانين البيئية
- تعرض العاملين للخطر

#### 5-وضع خطة المراجعة:

قبل البدء في وضع خطة المراجعة، يقوم فريق المراجعة بجمع مجموعة من المعلومات اللازمة، هذه الأخيرة يتم الحصول عليها من:

- ملفات المؤسسة
- مخططات الموقع
- تقرير المراجعة السابق
- طبيعة العمليات الإنتاجية
- قوانين حماية البيئة

تخدم هذه المعلومات المراجع في وضع خطة المراجعة، وفي تحديد العوامل البيئية التي تؤثر مباشرة على برنامج المراجعة فيما يتعلق بالخطر المتلازم المرتبط بحساب أو عملية معينة، فعلى سبيل المثال تعدد وتعقد العملية الصناعية للمنتج سوف يؤثر على تقدير الخطر المتلازم المرتبط بالهدف الرقابي وعلى ذلك يتم تحديد العوامل البيئية المرتبطة بكل هدف رقابي.

#### ثالثا: عملية المراجعة

تختص عملية المراجعة بتقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية، وكذا مدى التزام المؤسسة بالسياسات والقوانين المسطرة والتي تهدف إلى حماية البيئة تتضمن عملية المراجعة ما يلي:

### 1-دراسة نظام الرقابة

تتضمن هذه الدراسة إجراء مسح لعمليات الإنتاج والمصنع والظروف المحيطة، وهنا ينبغي على المراجع تحليل جميع السجلات البيئية التي تتضمن سجلات النقابات والتعليمات الحالية وإجراء الصيانة والتقارير التي تحال إلى الوكالات النظامية، بالإضافة إلى ذلك ينبغي على المراجع إجراء مقابلات غير رسمية من أجل تفهم نظم الرقابة الداخلية

### 2-اختيار نظم الرقابة الداخلية

بمجرد تجميع المعلومات المتعلقة بنظم الرقابة يتعين اختيارها، ويمكن أن تتضمن عملية الاختيار الملاحظات المرئية، فحص تقارير بالإضافة إلى إجراء فحوص للمواقع المعنية بالتلوث.

### 3-تقويم نظم الرقابة

بعد اختيار نظم الرقابة تتطلب وضع النتائج بشأن العناصر المختلفة للنظام، بعد ذلك يتم تلخيص أو مناقشة أفراد الموقع فيما يتعلق بأوجه القصور، أو عدم كفاية حول العمليات، المعدات، القوى العاملة. فيما يتعلق بدراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية يتطلب تطوير أدوات جديدة من الأدوات المقترحة في هذا المجال تطوير قائمة استقصاء بالنسبة للحسابات السنوية .

### 4-تنفيذ اختبارات فحص العمليات

يتضمن هذا الإجراء تنفيذ بعض الاختبارات الأساسية العمليات التي تنطوي على مخاطر تنفيذ إجراءات المراجعة الاستقصائية لفهم طبيعة هذه العمليات وتحليل خطر المراجعة بالإضافة إلى استخدام أهداف رقابية تأخذ باعتبارها العوامل البيئية، وتقييم هيكل الرقابة الداخلية.

يعتمد المراجع في القيام بهذه الإجراءات على تجميع وتحليل وتفسير المعلومات قبل وأثناء زيارة مواقع المراجعة المرتبطة بالأداء البيئي، وينبغي أن تكون هذه المعلومات كافية وموثوق بهاء لتوفير أساس معقول لإجراء الاختبارات والنتائج وتوصيات عملية المراجعة.

### رابعاً: تقرير المراجعة البيئية

تنتهي المراجعة البيئية بإعداد وتقرير بيئي يعتمد بواسطة مراجع بيئي مصرح له بمزاولة هذه المهنة، يمثل هذا التقرير محصلة لعمليات المراجعة التي قام بها المراجع، من لحظة حصوله على خطاب التكليف بالقيام بمهمة المراجعة حتى

لحظة إبداء رأيه حول هذه العملية. يعتبر تقرير المراجع إضافة ذات قيمة للقوائم المالية المنشورة، إذ يعطي انطبعا إيجابية لدى المتعاملين مع المؤسسة فإن هذه الأخيرة قد خضعت للفحص والتحقيق، بعد تقرير المراجع أداة الاتصال الوحيدة ربما بين المراجع والأطراف الخارجية. ضمن هذا التقرير يعمل المراجع على إبداء رأيه حول النظم البيئي للمؤسسة وذلك في تقرير مراجعة مستقل يمكن تقسيم هذا التقرير إلى قسمين القسم الأول: يتضمن اسم المنطقة مع وصف مكان تواجدها، نوعية المعلومات والتجهيزات التي تمتلكها، طريقة ترتيب الآلات والعمال في المصنع، عمليات التشغيل، أما القسم الثاني فيتكون من نتائج عدم الالتزام بالقوانين والسياسات البيئية، إدارة عمليات النفاية والتخزين والنقل أنظمة التشغيل، يتضمن التقرير كذلك:

- مدى التزام المؤسسة بالقوانين البيئية.
- الظروف البيئية التي قد تؤثر على قدرة المؤسسة على الاستمرارية في مزاوله نشاطها.
- ملخص للأرقام المتعلقة ب:

- تقييم البرنامج والسياسة البيئية للمؤسسة

- الإنبعاثات المسببة للتلوث، المخلفات، المواد الخام والطاقة.

هذا لا تتوقف عملية المراجعة البيئية عند إعداد التقرير فقط، بل لا بد أن يكون هناك تغذية عكسية، وذلك لتقييم مخرجات عملية المراجعة ومدى ملائمتها لتنبؤات، وتحديد مدى الحاجة إلى تدخل المستويات الإدارية المختلفة، سواء لإعادة هيكلة الإستراتيجيات أو إعادة تقييم التطبيق وذلك في ضوء المخرجات غير المتوقعة، كما أنها تأكد على مدى الحاجة إلى مزيد من البيانات والتحليلات بشأن التأثيرات الهامة التي تضمنتها المخرجات، وبالتالي المساهمة في تحسين جودة المخرجات.

**المطلب الثالث: معايير المراجعة البيئية ومتطلباتها**

**الفرع الأول: معايير المرجعة البيئية :**

أن مهنة المراجعة البيئية لا بد أن تنفذ من خلال معايير محددة متفق عليها وهي لا تختلف إلا في التفاصيل عن معايير إنجاز مهمة المراجعة المالية على النحو الآتي<sup>1</sup>:

**أولاً: معايير التدقيق العامة ( الشخصية):**

1- معيار التأهيل: أن يكون المراجع مؤهلاً لإنجاز مهمة المراجعة البيئية ، وهي ليست بعيدة عن المؤهلات اللازمة لإنجاز مهمة المراجعة المالية بالإضافة إلى وجود إمكانيات لدى المراجع للاستعانة بخبير في الأمور البيئية للتعامل.

<sup>1</sup> المراجعة البيئية ..... - باحث في مجال المحاسبة الدولية | posts > <https://www.facebook.com> Facebook اطلع عليه بتاريخ 2021/05/16.

2- الحياد و الاستقلالية: يفترض أن يكون المراجع محايدا بين الإدارة من جهة والملاك والعاملين والمستهلكين والمجتمع من ناحية أخرى.

3- المسؤولية المهنية: هي أبرز معايير المراجعة البيئية وقد أولتها القوانين في العديد من الدول جل اهتمامها وكلفت بها المراجعين المالي قبل أن يكون هناك تدقيق بيئي، وقامت بسرد الكثير من الأفعال التي يجرم المراجع بالتقصير فيها ، وقد تصنف على أنها من ضمن المسؤوليات المهنية للمراجع البيئي ، وحددت عقوبات على مخالفتها ، بموجب القانون وهو ما يعني وجود إلزام بحق المراجع.

ثانيا: معايير العمل الميداني:

1- معيار التخطيط لمهمة المراجع: من المهم شمول التخطيط على قيام المراجع برسم خطة للمراجعة ويضمنها جزء مخصص لفحص النواحي والمشاريع البيئية للتعامل، ومسك الملفات الخاصة بالمراجعة البيئية، وان يعتبر من ضمن عناصر ضبط جودة عملية ( مهنة) المراجع قيام المراجع بفحص الأداء البيئي لعميله وأن لا يرتكب المراجع أي مخالفة مهنية للاشتراطات والالتزامات البيئية للمراجعة.

2- فحص نظام الرقابة الداخلية: يشمل فحص المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية مدى عنايتها بالمراجعة البيئية، ومدى قيام المراجع الداخلي بمهمة فحص نظام الرقابة الداخلية، وضرورة تدريب المراجع المالي وإكسابه المهارات اللازمة لممارسة المراجعة البيئية

3- الإثبات: من الضروري للمراجع جمع وسائل الإثبات المناسبة والكافية لتصبح أساسا للرأي الذي سيبيده المراجع الخارجي حول الأثر البيئي للمنشأة.

ثالثا: معايير التقرير والإفصاح :

ناقشت دراسة كولبرت واسكاربرو Colbert and Scarbrough 1993

أهم الاعتبارات البيئية المؤثرة على مراجعة القوائم المالية، وأوضحت أن هناك عددا من الإصدارات المهنية التي يجب على المراجع أن يراعيها عند تحديد أثر الاعتبارات البيئية على تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وإعداد التقرير. وخلصت إلى القول بأن الاعتبارات البيئية تؤثر على تقرير المراجع بطرق مختلفة، وأنه إذا ثبت للمراجع عدم خروج المنشأة عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وعدم خروجها كذلك على القوانين والتشريعات البيئية فإنه يبدي رأياً نظيفاً، وفي حالة عدم التزام المنشأة بالتشريعات البيئية فإن له أن يتحفظ في رأيه. أما إذا كان هناك خروجاً عن المبادئ المحاسبية من الناحية البيئية كعدم ملائمة تقدير الإدارة للالتزامات البيئية، أو عدم الإفصاح عن ذلك الالتزام بصورة مناسبة فعليه أن يتحفظ في رأيه، أو يبدي رأياً معاكساً وفقاً للأهمية النسبية لهذا الخروج، وإذا لم

- يكن هناك خروج عن المبادئ المحاسبية لكن لم يستطع أن يجمع الأدلة الكافية للحكم على سلامة تقدير الإدارة للالتزام البيئي لأسباب تعود إلى الإدارة، فعليه في هذه الحالة أن يتحفظ في رأيه أو يمتنع عن إبداء الرأي.
- فالمراجع ملزم بتقديم تقرير عن فحصه الآثار البيئية للعميل، ويجب أن يقدم لكل المهتمين مثل المساهمين والعاملين والعملاء والمجتمع، علاوة على تحديد جهة واحدة محددة.
- ويمكن تلخيص أهم العناصر التي يتضمنها تقرير المراجعة البيئية.
- مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية.
  - مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية.
  - مدى وجود بعض الظروف البيئية التي قد تثير الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها.
  - تقويم للموضوعات البيئية ذات الصلة بأنشطة المنشأة.
  - كفاءة نظام الرقابة على تنفيذ الالتزامات البيئية.
  - مدى كفاية الإفصاح في القوائم والتقارير البيئية للمنشأة.

#### الفرع الثاني: متطلبات المراجعة البيئية

أشارت لجنة الاتحاد الأوروبي في مشروعها للمراجعة البيئية إلى متطلباتها الأساسية، وكذلك أعدت وكالة حماية البيئة في الولايات المتحدة الأمريكية عناصر متطلبات وسياسات تلك المراجعة على النحو التالي<sup>1</sup>:

- ❖ ضرورة مشاركة منظمات الأعمال في مشروع المراجعة البيئية بهدف تشجيع الوحدات الاقتصادية على تحسين أدائها البيئي والتزامها بالقوانين البيئية.
- ❖ ضرورة تنفيذ تلك الوحدات فحص بيئي مبدئي للمواقع التي تشارك فيها يهدف التعرف على التأثيرات البيئية الفعلية المحتملة لأنشطتها.
- ❖ يتعين على الوحدات الاقتصادية تصميم وتنفيذ نظام لحماية البيئة، على أن يتضمن سياسات وأهداف وبرامج بيئية بالإضافة إلى حتمية وجود نظام إدارة بيئية يهدف إلى توفير البيانات والمعلومات الضرورية لتقييم الأداء البيئي.
- ❖ ضرورة وجود نظام محاسبي بيئي يهدف إلى توفير أساس علمي وعملي للقياس والتقرير عن الأنشطة البيئية والتأثيرات ذات الصلة.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2005، ص336.

- ❖ يتعين أن يتم اعتماد تقرير المراجعة البيئية عن طريق مراجعين مصرح لهم بمزاولة المهنة بحيث يقدم للجهات المختصة بالدولة، على أن تتاح نتائجه لمختلف أفراد المجتمع.
- ❖ تحديد فترات تكرار المراجعة البيئية عن طريق منظمات الأعمال، ويعتمد ذلك على عدة عوامل أهمها المشكلات البيئية التي يتم اكتشافها، ومدى تعقد أنشطة الموقع، ومقدار الانبعاثات المترتبة على تلك الأنشطة، حيث يتعين أن تكون فترة تكرار المراجعة سنة واحدة إذا كانت التأثيرات البيئية لأنشطة الموقع هامة.
- ❖ ضرورة تمتع فريق المراجعة البيئية بالمعرفة والمهارات والخبرات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة.
- ❖ ضرورة استقلالية فريق المراجعة البيئية عن الأنشطة المراجعة، كما يجب أن يتصف فريق المراجعة البيئية بالموضوعية عند تنفيذ المراجعة.
- ❖ ضرورة وجود معايير لتحديد جودة أداء المراجعة البيئية.
- ❖ يجب أن تتيح المراجعة البيئية تحقيق عديد من الأهداف لعل أبرزها تقييم وتطوير السياسات والممارسات البيئية، وتوفير المعلومات البيئية التي تحتاجها الجهات المستفيدة سواء الداخلية أم الخارجية، وتقييم نظم المحافظة على البيئة، وتقييم استخدام المنظمة لواردها وتقييم إدارتها للمخاطر البيئية والتأكد من التزام المنظمة بالقوانين والإفصاح الكافي عن التأثيرات البيئية.
- ❖ ضرورة وجود مبادئ ومعايير بيئية مقبولة بوجه عام وكذلك وجود مؤشرات لتقييم الأداء البيئي، وكذلك وجود مقاييس أداء مستهدف ومتوقع تحقيقها في ضوء سياسات بيئية محددة.
- ❖ ضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية وضرورة وجود سياسات بيئية داخلية لمنظمات الأعمال.

## المبحث الرابع: أساسيات حول المراجعة الإلكترونية

سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة الإطار المفاهيمي للمراجعة الإلكترونية.

### المطلب الأول: ماهية المراجعة الإلكترونية

#### الفرع الأول: مفهوم المراجعة الإلكترونية

سنتطرق إلى بعض التعاريف للمراجعة الإلكترونية:

وهي المراجعة التي تهتم بالبرامج التسييرية المستخدمة وبرامج الخبرة ومراجعة جميع الحسابات الإعلام الآلي التي تستخدمها المؤسسة، وهذا مع ظهور ما يسمى بالحاسبة الإلكترونية والاقتصاد الرقمي الذي أصبحت الحاجة إلى هذا النوع من المراجعة أمراً مهماً لا بد منه لمسايرة التطور الرقمي<sup>1</sup>.

يقصد بالمراجعة الإلكترونية بأنها : عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المراجع في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق<sup>2</sup>.

وهي عملية جمع وتقييم أدلة لتحديد ما إذا كان استخدام نظام الحاسوب يساهم في حماية أصول المؤسسة، ويؤكد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة<sup>3</sup>.

كما عرفت على أنها عملية منظمة للجمع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بنتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه النتائج مع المعايير والمبادئ القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها<sup>4</sup>.

حيث أن المراجع الخارجي وفي ظل هذا النظام التشغيلي يجب أن يركز على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، على أساس أن هذه المهمة تحدد نطاق مراجعته التي تشمل العناصر التالية:<sup>5</sup>

- فحص ومراجعة نظام إدخال البيانات للحاسب الآلي.

-فحص ومراجعة إعداد البيانات بالحاسوب.

<sup>1</sup>Hugues, amgot, christainfisher, Baudouin Theunissen, "Audit comptable et Audit Informatique", 2eme Edition, De Boeck, Bruxelles, 1994,p51.

<sup>2</sup> أيمن محمد نمر الشنطي، دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، 2011، ص338.

<sup>3</sup> نادر شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2011، ص175.

<sup>4</sup> يوسف محمد جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2005، ص387.

<sup>5</sup> سردوك فاتح، مقالة حول دراسة اثر استخدام الحاسوب والإجراءات التحليلية على مراجعة الحسابات، المركز الجامعي بالوادي-معهد العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية-، 2007، ص2.

- فحص ومراجعة النتائج.

ونظرا لأهمية استخدام المراجعة الإلكترونية في مكاتب المراجعة كان لزاما على مراجعي الحسابات التمتع بمهارات وقدرات إضافية عن المهارات المطلوبة في المراجعة اليدوية حيث أن استخدام الحواسيب في المراجعة سمح لمراجع الحسابات بإجراء رقابة دقيقة وشاملة مما يسهل عملهم، حيث إن استخدام المراجعة الإلكترونية يؤثر على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات وعلى مخاطر المراجعة وكذلك تأثيرها على إجراءات عملية المراجعة ويتضح هذا التأثير في أن إجراءات وأساليب المراجعة التي يتبعها المراجع في بيئة النظم الآلية تختلف عنها في بيئة النظم اليدوية حيث يستطيع مراجع الحسابات من خلال استخدامه للحاسب الآلي أن يختار العينات الإحصائية اللازمة للقيام بمراجعته الاختبارية بسهولة كما أنه يستطيع أيضا استخدام الحاسب ذاته لتحليل بعض العلاقات الحسابية والرياضية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: خصائص المراجعة الإلكترونية

يمكن إيضاح أهم خصائص المراجعة الإلكترونية في النقاط التالية<sup>2</sup>:

#### 1- الاعتماد على نظم التبادل الإلكتروني للبيانات (EDI): Electronic Data

##### Interchange

والذي يعتمد على وجود اتفاق مسبق بين طرفين أو أكثر على استخدام نمطي محدد البيانات لإجراء المعاملات المختلفة، ويعتمد هذا النظام على شبكة القيمة المضافة، والتي تعتبر بمثابة طرف ثالث (VAN) Value added Network وسيط يوفر إمكانية الاتصال بين الأطراف المتعاملين حيث تقوم بعملية إرسال وتخزين وتسليم البيانات الخاصة بالمتعاملين عن طريق حفظها في صندوق البريد الإلكتروني الخاص بالمرسل إليها حتى يقوم باستلامه وتشغيله، وعلى الرغم من المزايا التي تحقها شبكة القيمة المضافة إلا أن التعامل من خلالها يعني الاعتماد بدرجة كبيرة على مدى كفاءة نظم الرقابة الخاصة بها وبالتالي فإن حدوث أي خلل في هذه الأنظمة قد يؤثر على الأنظمة الخاصة بالمتعاملين.

#### 2- الاعتماد على أسلوب المراجعة المستمرة (CA) Continuous Auditing

نتيجة الاعتماد على التعلم الإلكتروني في استخدام المعلومات، تبين أهمية القيام بعملية المراجعة على مدار العام وليس في نهاية العام.

<sup>1</sup> علي محمد علي موسى، إثر تطبيق المراجعة المراجعة الإلكترونية على مخاطر وجودة المراجعة-دراسة نظرية-، ص11.

<sup>2</sup> غادة عمر محمد عبد العزيز، إطار مقترح لمراجعة الأداء الإداري للأنشطة التسويقية الإلكترونية من قبل مراجع الحسابات الخارجي-دراسة ميدانية-، جامعة الأزهر، القاهرة، 2010، صص74-75.

وقد جاءت توصيات لجنة مراجعة الحاسب CAS التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA والمعيار الصادر رقم SAS N°80 عن المجمع المذكور تؤيد تطبيق منهج المراجعة المستمرة عندما تكون البيانات في صورة الكترونية ويتم أداء المراجعة المستمرة عن طريق الاعتماد على برامج وأدوات تكنولوجيا المعلومات الحديثة التي تسمح للمراجع بالدخول إلى قاعدة بيانات الشركة والحصول منها على البيانات المطلوبة لأداء اختبارات الالتزام والاختبارات الأساسية من خلال استخدام الحاسب الآلي للمراجع ،

### 3-المسار غير المرئي للمراجعة:

يتم إنجاز مراجعة بعض البنود بشكل غير مرئي وبدون أي مستندات ورقية، فقد اختفى مسار المراجعة الورقي التقليدي لها ولا توجد أي وثائق ورقية متبادلة في إجراء وتنفيذ تلك المعاملات، فبعض العمليات تم الكترونياً مما يجعل الرسالة الإلكترونية هي السند القانوني المتاح لكلا الطرفين، وحلت الوسائط التكنولوجية محل بعض الدفاتر والسجلات المحاسبية التقليدية وحلت النماذج الإلكترونية محل المستندات الورقية

### 4-السرعة في عملية المراجعة:

ويقصد بها السرعة في إتمام عملية المراجعة سواء عند مراجعة الوظائف التي قام بها المستخدمون أو الأعمال المطلوبة من الأجهزة المرتبطة بالنظام، وكذلك السرعة في إصدار تقارير المراجعة.

### الفرع الثالث: أهداف المراجعة الإلكترونية

إن استخدام نظم الحاسوب لإنجاز أعمال المراجعة تسمح للمراجع بالاستفادة من إمكانيات الحاسوب في تنفيذ هذه الأعمال بسرعة وبدقة أكبر حيث تمكنه من استخدام برامج الحاسوب لقراءة البيانات المطلوب التحقق منها واختيار العينات وإجراء الخطوات اللازمة لجمع الأدلة كما تساعده في تنفيذ الاختبارات المنطقية والحسابية وبالتالي سهل الحاسوب للمراجع عملية التحقق من صحة العمليات السابقة وبتكلفة أقل من تكلفة الأداء اليدوي أي أن استخدام الحاسبات الإلكترونية في إدارة البيانات المحاسبية قد أدى أو يساهم في تحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup>:

- الاقتصاد : أي أن هدف المراجع فحص استخدام الحاسوب للتأكد من أنه يستخدم بأقصى طاقة ممكنة لخدمة المنشأة وبأقل التكاليف ويوفر المعلومات والبيانات المطلوبة في الوقت المناسب مما يعود بالمنفعة على المنشأة.
- الفعالية : أي أن هدف المراجع فحص فعالية الأدوات الرقابية للتأكد من كفاءة نظام الرقابة الداخلية في جميع الأنشطة الإدارية والمالية والتشغيلية.

<sup>1</sup> حاج بورقة حورية، بن بريك حياة، المراجعة في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبية (غير منشورة)، جامعة الجليلي بونعامة بجميس، مليانة، 2016/2017، ص 15-16.

- الكفاية : أي أنه يجب على المراجع التحقق من استخدام الحاسوب لتلبية المتطلبات الأكثر أهمية بالنسبة للمنشأة بحسب مفهوم الأهمية النسبية.
  - الحماية : بمعنى أن يتأكد المراجع من حماية النظام من مختلف المخاطر المرافقة لاستخدامه ومن أهمها انهيار النظام وفقدان البيانات المخزنة على الأقراص المحاسبية ومشكلات الفيروسات وسرقة البيانات أو التخريب المتعمد الذي قد تتعرض له النظم لتغطية المخالفات التي قد يرتكبها بعض العاملين.
- ترتكز عملية مراجعة نظم المعلومات على تقييم المخاطر التي تتعرض لها المنشأة نتيجة تطبيقها لنظم وتكنولوجيا المعلومات المتطورة، ويتضمن ذلك حماية الأجهزة والبرامج والملفات والبيانات، فضلا عن حماية الكوادر البشرية المتخصصة وجميع عناصر البنية الأساسية لنظم المعلومات<sup>1</sup>.
- الفرع الرابع: أهمية المراجعة الالكترونية:**

تكمن في الآتي<sup>2</sup>:

- التطور المستمر في مهام وإجراءات المراجعة نتيجة التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية.
- توفير الوقت اللازم لأداء عملية المراجعة لما يترتب عن المراجعة من آثار على المركز المالي للعديد من المنشآت.
- ضمان اكتشاف الأمور الشاذة وتقليل احتمال التحايل والتلاعب بالحاسب الالكتروني نظرا لإمكانية وضع نظم رقابية محاسبية أفضل.
- تمكن المراجع من استخدام أساليب أفضل لجمع الأدلة والقرائن وتزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء والغش.
- معالجة المشكلات المتعلقة بفقدان الدليل المستندي و عدم توافر مسار للمراجعة
- تزويد المراجع بنسخ لكل البرامج المتعلقة بالتطبيقات المحاسبية الهامة والتعديلات فيها.
- تحسين جودة عملية المراجعة بشكل عام.
- زيادة النظرة المتفائلة لدى العملاء إزاء عملية المراجعة.
- زيادة شهرة مكاتب المراجعة بسبب استخدامها الحاسوب في عملية المراجعة.
- الحصول على العملاء جدد نتيجة استخدام الحاسوب في المراجعة .

<sup>1</sup>د.جيهان عبد المعز جمال، المراجعة في البيئية الالكترونية، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، الإمارات، 2014، ص 68.

<sup>2</sup>د.سمير أبو غاية، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة في أنظمة الالكترونية للمعلومات، دار القلم للنشر والتوزيع، دبي، 1987، ص7.

- إمكانية استخدام أساليب حديثة في المراجعة بسبب استخدام الحاسوب .
- إمكانية إنجاز بعض العمليات المراجعة المعقدة بدرجة أكثر سهولة.
- تسهيل عملية مراجعة أعمال المراجعين من قبل الشركاء أو المديرين .

وعليه يمكن تناول أهمية مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية من خلال شرح الآثار السلبية التي خلفتها المتغيرات العالمية على مهنة المراجعة حيث تظهر الحاجة الملحة للخدمات مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية. هذه السلبيات تتمثل بما يلي<sup>1</sup>:

\* ضعف الموقف التنافسي بمكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية أمام مكاتب المراجعة الأجنبية والخوف من سيطرة هذه المكاتب وهيمنتها على السوق المحلية نتيجة للتفوق النسبي الذي تتمتع به المكاتب الأجنبية في مجال استخدام الأساليب التكنولوجية المتطورة كما في الأجيال الحديثة من الحاسبات الإلكترونية و برامج المراجعة الإلكترونية الجاهزة و تقدم وسائل جمع المعلومات وسهولة الاتصال بها و التفوق في مجال التدريب وتنمية المهارات و اعتماد هذه المكاتب على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية المتعارف عليها من قبل المنظمات العالمية.

\* فقدان كثير من عملاء المكاتب المهنية الصغيرة والمتوسطة الحجم أن المكاتب المهنية الصغيرة والمتوسطة الحجم تحتاج لتحسين نفسها وهذا قد يكلف الكثير من الأموال التي لا تقدر عليها مما أدى إلى اتجاه العملاء للمكاتب الكبيرة لما تقدمه من خدمات بتكلفة أقل وجودة أعلى.

\* استقطاب المكاتب الأجنبية للمحاسبين والمراجعين ذوي الخبرة والمتميزين بالكفاءة والفعالية من المكاتب المحلية.

\* إمكانية تسرب بعض المعلومات لجهات خارجية : إن دخول المكاتب الأجنبية يؤدي إلى الإضرار بالاقتصاد القومي مع الإضعاف من الموقف التنافسي للشركات المحلية وذلك نتيجة إمكانية تسرب معلومات لجهات خارجية.

### المطلب الثاني: أساليب المراجعة الإلكترونية<sup>2</sup>

قد يستخدم المراجع أو لا يستخدم الحاسب في إنجاز عملية المراجعة ولكي يقرر ما إذا كان سيستخدم الحاسب لهذا الغرض عليه أن يختار بين المراجعة حول الحاسب، المراجعة من خلال الحاسب أو المراجعة مع الحاسب، استنادا إلى كثير من العوامل في ظل كل مدخل من هذه المدخل .

<sup>1</sup> محمد وضاح الزين، المراجعة في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية-دراسة تطبيقية-، بحث تطبيقي استكمالا لمتطلبات الحصول على رخصة محاسب قانوني، ص 10-11.

<sup>2</sup> د.عبد الوهاب نصر علي، د.شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة التخصص وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 40-41-42.

**1- المراجعة حول الحاسب:** تؤدي المراجعة حول الحاسب عن طريق فحص ومضاهاة مدخلات الحاسب مع مخرجاته. ويمكن أن تكون عملية المضاهاة هذه سهلة أو صعبة، وعلى سبيل المثال، فإن رصيد إجمالي العملاء في نهاية الفترة يجب أن يتساوى مع رصيدهم أول الفترة مضافة إليه الحركة المدينة ومطروحا منه الحركة الدائنة في الحساب، ولكن المراجعة حول الحاسب البند المرتبات مثلا عادة ما تمثل صعوبة للمراجع خاصة فيما يتعلق بالتأكد من أن صافي المرتبات صحيحا بدون فحص يدوي لعمليات حسابية عديدة خاصة بالاستقطاعات . ويقصد بالمراجعة حول الحاسب أن المراجع يعمل خارج الحاسب وهذا الأسلوب قد يكون مقبولا في حالات معينة، وغير مقبول في حالات أخرى. فهو أسلوب مقبول إذا كان الحاسب يستخدم كألة عملاقة لإمساك الدفاتر حيث يسهل مضاهاة المخرجات بالمدخلات، أما إذا كان من الصعب فهم العلاقة بين المدخلات والمخرجات، بدون فحص التشغيل الوسيط للحاسب، فإن هذا الأسلوب سيكون غير مقبول، والحالة الأخيرة هي حالة عدم وجميل وسيلة ملموسة للمراجعة. ومن المتفق عليه أنه لا يمكن تبرير استخدام أسلوب المراجعة حول الحاسب إذا كان المراجع ينقصه فهم نظام الحاسب.

وغني عن القول أن المراجع الذي ينقصه الكفاءة الفنية في نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات لن يلتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها، إذا استخدم الحاسب في عملية المراجعة.

**2- المراجعة من خلال الحاسب:** يقصد بالمراجعة من خلال الحاسب أن الحاسب وبرامج الحاسب سوف ينظر لها كهدف للمراجعة، بمعنى أن المراجع يركز على الحاسب وبرامجه مباشرة وليس فحص نتائج التشغيل مثل المخرجات أو الملفات. وفي ظل المراجعة من خلال الحاسب يكون هدف المراجع أداء اختبارات مدى الالتزام والاختبارات الجوهرية على الحاسب وبرامج الحاسب، سواء كانت برامج تشغيل الحاسب أو برامج التطبيق. وعلى سبيل المثال يؤدي المراجع اختبارات مدى الالتزام لكي يجدد ما إذا كان نظام التشغيل يتيح تخزين ونسخ الملفات والأشرطة الممغنطة بطريقة صحيحة أم لا، ويمكنه أداء الاختبارات الجوهرية لتحديد مدى صحة العمليات الحسابية لبند المرتبات مثلا .

**3- المراجعة بالحاسب :** ويقصد بالمراجعة بالحاسب أن الحاسب وبرامجه تستخدم كأداة من أدوات المراجعة. وفي ظل المراجعة بالحاسب ينظر المراجع للحاسب وبرامجه كمساعدين أو محاسب تحت التمرين عند أداء اختبارات مدى الالتزام والاختبارات الجوهرية، وعلى سبيل المثال عند فحص حساب العملاء يمكن أن يستخدم الحاسب لفحص سجلات العملاء على الشريط الممغنط لعمل اختبارات مدى الالتزام، لتحديد ما إذا كان كل سجل

يحتوي على المعلومات الصحيحة لحد الائتمان المسموح به للعميل. كما يمكن استخدام الحاسب لإعداد مصادقات العملاء لأغراض أداء الاختبارات الجوهرية لحسابات العملاء. وتجدد الإشارة إلى أنه لا يستبعد أن يستخدم المراجع أي أسلوب من الأساليب الثلاثة السابقة، المراجعة حول أو من خلال أو بالحاسب أو حتى مزيج منها في آن واحد، ولكن الأمر في النهاية قرار وحكم شخص للمراجع تحكمه عدة اعتبارات أهمها:

- مدى إلمام المراجع بعلم وفن الحاسب.
- مدى مقدرة المراجع على فهم علم وفن البرمجة.
- نوع جهاز الحاسب والبرنامج الذي يستخدمه العميل.
- التكلفة والعائد المرتبطين بكل أسلوب من هذه الأساليب.
- كم ونوع وخبرات مساعدي المراجع.
- مدى كفاءة إدارة المراجعة الداخلية لدى العميل في استخدام الحاسب والبرمجة.

### المطلب الثالث: إجراءات المراجعة في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية<sup>1</sup>

يقصد بإجراءات المراجعة تلك الممارسات أو الخطوات التي يجب على المراجع القيام بها لتحقيق أهداف المراجعة، حيث يتم توضيح هذه الإجراءات في برنامج المراجعة.

ولا توجد اختلافات جوهرية بين إجراءات المراجعة في النظم اليدوية والنظم الحاسوبية، سوى أن هذه الأخيرة تمكن من الاستفادة من قدرات الحاسب في أداء معظم مهام المراجعة، لذلك فإن المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات يجب أن تشمل جميع مكونات نظام المعلومات الحاسبي مثل العاملين، الأجهزة، البرمجيات وقواعد البيانات ولا بد للمراجع في بيئة الحاسوب من أن يستخدم إجراءات مراجعة مختلفة عن تلك المطبقة في ظل النظم اليدوية.

وذلك نظرا للأسباب التالية:

- عدم توافر جميع الأدلة المستندية الورقية الملموسة، مما يضطر المراجع إلى استخدام أساليب بديلة معتمدة على الحاسوب كلياً أو جزئياً، بحسب مستوى تطور النظام في إجراء اختبارات الالتزام بالسياسات والإجراءات الرقابية.

<sup>1</sup> حيشي أسماء، أثر تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية -دراسة حالة شركة التمور للجنوب-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير (غير منشور)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2016، ص 68-69.

○ لا يمكن للمراجع قراءة الملفات والسجلات الحاسوبية إلا بواسطة الحاسوب، مما يتطلب استخدام جهاز الحاسوب في جمع أدلة المراجعة.

○ هناك احتمال كبير لوجود تلاعب وإخفائه في ظل المعالجة الآلية للمعلومات، لذلك فإنه يجب الاهتمام بجودة أساليب الرقابة على التطبيقات، نظراً لأهميتها في الحكم على مدى الاعتماد على أدلة إثبات المراجعة.

○ تتميز البيانات بالحاسوب بالسرعة والدقة العالية، مما يؤدي إلى انخفاض احتمال حدوث أخطاء الإهمال.

يتم مراجعة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية وفقاً للخطوات الآتية:

### أولاً: المراجعة المبدئية<sup>1</sup>

يتم إجراء المراجعة المبدئية بغرض فهم تدفق العمليات خلال النظام المحاسبي، تحديد مدى استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات في التطبيقات المحاسبية، وفهم الهيكل الأساسي للرقابة الداخلية، وتتم المراجعة المبدئية بإتباع الخطوات الآتية :

1- جمع المعلومات عن قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات مثل : موقع القسم، اسم مديره، عدد الأفراد العاملين به ومستواهم ومعلوماتهم ، مهام ومسئوليات الأفراد الأساسية، التعرف على الناحية الفنية للحاسبات المستخدمة، والتعرف على نظام التشغيل المستخدم .أضف إلى ذلك أنه ينبغي الحصول على خريطة الموقع الأجهزة بمركز الحاسب، والتي توضح كيفية ترتيب الأجهزة بالقسم، وذلك من مدير تشغيل البيانات أو يقوم المراجع بإعدادها بنفسه ، إذا لم يتيسر له الحصول عليها.

2-تحديد التطبيقات المحاسبية الهامة التي تم إجراؤها باستخدام الحاسب: وهي التي يمكن أن تؤثر بصورة جوهرية على التقارير المالية التي يتولى المراجع اختبارها.

3-تحديد مدى استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات في التطبيقات المحاسبية، وتحديد ما إذا كان الحاسب يلعب دوراً رئيسياً أو ثانوياً في النظام المحاسبي، ويتحدد مدى الاستخدام بمقدار وقت الحاسب المستنفد في تنفيذ المهام ، عدد وأنواع العمليات التي يتم تشغيلها ، وقيمة المعلومات المنتجة .وبلا شك أن هذه الاعتبارات تؤثر إلى حد كبير في مقدار الوقت الذي ينبغي أن يخصصه المراجع لمراجعة التطبيقات المحاسبية التي تم تشغيلها إلكترونياً.

4- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، للوقوف على أوجه القرة والضعف فيه. وعلى ضوء ذلك يتحدد مدناً لاختبارات التي يقوم بها المراجع، طبيعة أدلة المراجعة المطلوبة، توقيت القيام بإجراءات المراجعة، وتحديد

<sup>1</sup> د. شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة في نظم المحاسبة الآلية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2016، ص 199-200-201.

الأنشطة والعمليات التي تحتاج إلى تركيز خاص من جانبه، وحيث أن نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات يشمل إجراءات للرقابة العامة وإجراءات للرقابة التطبيقية، لذا فإن مضمون المنهج الذي سوف يتبعه المراجع في دراسة وتقييم هذا النظام ، سوف يتأثر بالضرورة بهذه الإجراءات.

### ثانياً: اختبارات الالتزام<sup>1</sup>

تفيد المعلومات التي حصل عليها المراجع من خلال المراجعة المبدئية في تنفيذ المرحلة الثانية من عملية المراجعة - وهي اختبارات الالتزام- والتي من خلاله يتم التعرف على و تقييم أوجه القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية. ومن ثم تحديد إمكانية الاعتماد عليه، والتي على أساسها يتحدد مدى الاختبارات التفصيلية. وتهدف اختبارات الالتزام إلى الإجابة عن الأسئلة الآتية:

1- ماهي الإجراءات الرقابية الضرورية ؟ وأين يتم تنفيذها ؟

2- كيف يتم تنفيذ هذه الإجراءات ؟

3- من الذي يقوم بتنفيذها ؟

وترجع أهمية هذه الاختبارات إلى حقيقة هامة، مؤداها أن هناك علاقة مباشرة بين إمكانية الاعتماد على نتائج البيانات المحاسبية والقوائم المالية التي تظهر هذه النتائج. لذا لا بد وأن يتحقق المراجع من أن الإجراءات التي تتخلل عملية إعداد القوائم المالية، إجراءات يمكن الاعتماد عليها. وهذا يعني أنه لا بد وأن يقوم المراجع باختبارات الالتزام ، للتحقق من التطبيق العملي لإجراءات الرقابة الداخلية، التي سبق له دراستها وتقييمها وقرر الاعتماد عليها في مرحلة المراجعة المبدئية.

### ثالثاً: الاختبارات التفصيلية

بعد التحقق من إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية والثقة فيها، يكون المراجع في وضع يمكنه من البدء في المرحلة الثالثة من المراجعة، وهي إجراء الاختبارات التفصيلية وفحص القوائم والتقارير المالية. وتتضمن هذه المرحلة اختيار أساليب المراجعة، تطبيق تلك الأساليب، تقييم نتائج الاختبارات. وإذا كانت هناك حاجة لاستخدام إجراءات إضافية ، فعلى المراجع تعديل برنامج المراجعة والاستمرار في التقييم. وفي حالة عدم وجود الحاجة لمثل هذه الإجراءات الإضافية، يقوم المراجع بإبداء توصياته وإصدار تقرير المراجعة وخطاب الإدارة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>مرجع سابق، ص 216.

<sup>2</sup>مرجع سابق، ص 217.

## خلاصة الفصل:

تعتبر المراجعة أداة فعالة للفحص والتدقيق فهي تساعد الإدارة في التعرف على المخاطر والمعوقات التي تصادفها في تنفيذ سياساتها من بين أهم المعوقات التي تصادفها في الوقت الحاضر المشاكل البيئية.

وتوصلنا أن المراجعة البيئية هي عبارة عن مراجعة النشاطات القائمة في المؤسسة ومدى تأثيرها على البيئة، ومحاولة التقليل من المخالفات التي تنتج عنها. فلها أهداف تختلف باختلاف الجهة القائمة بعملية المراجعة، وتعيين متطلبات المراجعة البيئية على توفر المعايير العامة، معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.

ومن خلال ما رأيناه حول مفاهيم المراجعة الإلكترونية وأساليبها، نرى مدى حاجة المؤسسات والمنشآت الكبرى للتقنيات الحديثة لتسيير نشاطها، لما توفره من مصداقية ودقة وسرعة في المعلومات، فاستخدام الحاسوب الإلكتروني أصبح أمراً ضرورياً في أغلب المنشآت خاصة مع زيادة حجم المشروعات وضخامة أعمالها فهو له القدرة على تشغيل البيانات وإنتاجها بدقة وتشغيل أحجام كبيرة من الأعمال بسرعة فائقة، و سنتطرق في الفصل الثاني إلى تقرير المراجع

## الفصل الثاني: تقارير المراجعة

**تمهيد:**

شهدت مهنة التدقيق في السنوات الأخيرة جدلاً واسعاً حول الدور الذي يؤديه محافظو الحسابات والمسؤوليات التي على عاتقهم في اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتزوير نتيجة فشل أكبر مكاتب التدقيق في بلوغ أهداف المهنة، حيث أصبحت مهنة المراجعة تهتم بخدمة جميع الأطراف وتعنى بتزويد كل طرف بالمعلومات التي تخصه، وبالتالي أصبح بالإمكان مراجعة عمل إدارات المؤسسات بناءً على هذه المعلومات وتقييم أدائها والمساهمة في اتخاذ القرارات الاقتصادية داخل المؤسسة من خلال توفير وتقديم عدد من المؤشرات ذات التأثير الفعال في المجال التنموي والتطويري للمخططين وملتخذي القرارات في هذه المؤسسات، أو من خلال تسهيل الطريق على المستثمرين في الوجود ضمن هذه المؤسسات.

تعتمد المراجعة الحديثة كعلم على مجموعة من القواعد تتبع لإبداء رأي فني محايد عن مدى مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى تعبيرها عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، بحيث يستند ذلك الرأي على أدلة وقرائن مقنعة يجمعها محافظ الحسابات بإتباع أساليب وإجراءات حديثة تمثل الجانب التطبيقي والفني في المراجعة، والتي تساهم في تحسين جودة تقرير المراجعة والوصول إلى الرأي السليم حول عدالة وصحة القوائم المالية من خلال تحسين جودة أداء عملية المراجعة وتخفيض مخاطرها وتضييق فجوة التوقعات.

للإمام بكافة جوانب هذا الفصل، ارتأينا تقسيمه إلى مبحثين:

**المبحث الأول: ماهية تقرير المراجع.**

المبحث الثاني: دور الأساليب الحديثة للمراجعة تحسين جودة المراجعة.

## المبحث الأول: ماهية تقرير المراجع

الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو إبداء رأي المراجع في عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال والتغيير في المركز المالي طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وتقرير المراجع هو الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية.

## المطلب الأول: تعريف تقرير المراجع

يمكن تعريف تقرير المدقق الخارجي بأنه: عبارة عن وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توفرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلاً لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه ويتضمن تقريره بإيجاز إجمال ما قام به من عمل ورأيه في انتظام الدفاتر ومدى دقة السجلات، ومدى دقة ما تحويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي<sup>1</sup>.

يعبر المراجع الخارجي عن رأيه المهني في تقريره النهائي، الذي يعتبر بمثابة الدليل على قيامه بالعمل، ومن هذا سنتعرف على ماهية تقرير المراجع.

هو التقرير الذي ينشر في التقرير السنوي بالاقتران مع القوائم المالية، يشرح ما إذا كانت القوائم المالية للشركة تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

وهو عبارة عن خطاب مكتوب يرفق بالقوائم المالية للشركة ويعبر عن رأيه في امتثال الشركة للممارسات المحاسبية الصحيحة. ويتبع التقرير شكلاً موحداً، على النحو الذي تحدده معايير المحاسبة المعترف بها. أجزاء من تقرير مدقق الحسابات.

ويتألف تقرير المراجع الخارجي حسب المعايير الأمريكية (GAAP) من ثلاث فقرات: تنص الفقرة الأولى على مسؤوليات مدقق الحسابات والإدارة العليا؛ والثاني هو النطاق، وتشير هذه الفقرة أن جميع الممارسات المحاسبية تتوافق مع المعايير المعترف بها؛ وأخيراً، الفقرة الثالثة تعطي رأي المدقق في القوائم المالية. فقرة إضافية يقوم المدقق الحسابات بإضافتها في حال وجود تطلب الأمر إلى لفة انتباه المستثمرين.

ويمكن أيضاً تلخيص تقرير المراجع في النقاط التالية:

- هي المخرج النهائي لعملية المراجعة
- هي الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه بالقوائم المالية.
- يجب توجيه الاهتمام بشكل كبير لتقرير المراجع لان مستخدم القوائم المالية لا ينظر إلا إلى هذا التقرير.

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص253.

- جميع الشركات الملزمة بإجراء مراجعة للقوائم المالية تقوم بنشر هذا التقرير بالصحف والجرائد ليطلع عليه جميع المستخدمين.

- يطلق على هذا التقرير أيضا تقرير مراقب الحسابات.

### المطلب الثاني: معايير إعداد التقارير

بعد الانتهاء من عملية المراجعة يحرر المراجع تقريرا يبدي فيه رأيه ويدون فيه النتائج التي توصل إليها من عملية المراجعة التي قام بها، غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المراجع أخذها بعين الاعتبار، والتي تنقسم إلى أربعة معايير:

**1-مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:** يعني هذا المعيار، أن يتضمن توضيحا من المراجع حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

مبدأ الحيطة والحذر- مبدأ الثبات -مبدأ الشمول - مبدأ الأهمية النسبية -مبدأ الإفصاح - مبدأ تحقق الإيراد -مبدأ التكلفة التاريخية.

**2-مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يتعين على المراجع أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، استنادا إلى اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير، والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات، كما يتوجب على المراجع توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وانعكاساتها على القوائم المالية.

**3-الإفصاح الكافي:** يقتضي هذا المعيار من المراجع ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها، و المقصود بكفاية الإفصاح هنا، أن يركز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعدها إلى التفاصيل غير المجدية.

**4-إبداء الرأي:** يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المراجع عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، أما في حالة امتناع المراجع عن إبداء رأيه، فيتوجب عليه انطلاقا من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الامتناع، وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المراجع بالقوائم

المالية، أي عند موافقة المراجع على استخدام اسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم، فإن تقرير المراجعة يجب أن يتضمن خصائص فحص المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

### المطلب الثالث: أنواع تقرير المراجع الخارجي

تختلف أنواع تقارير المراجعة الخارجية باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها، فهناك من الكتاب في مجال المراجعة، من يقسمها من حيث درجة الإلزام في إعدادها إلى تقارير عامة وتقارير خاصة، في حين يتجه البعض إلى تقسيمها من حيث أنواع الرأي إلى أربعة أنواع وهي: التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السالب، أو تقرير عدم إبداء الرأي.

#### أولاً: من حيث درجة الإلزام<sup>1</sup>

**1-تقارير المراجعة الخاصة:** يقصد بالتقارير الخاصة تلك التقارير المرتبطة بمهام محددة نص عليها القانون، والتي يكون المراجع ملزماً قانونياً بتقديمها في مناسبات خاصة وتكون وفقاً لظروف معينة، ومنها يوجد تقرير المراجعة عن الرقابة الداخلية وأيضاً تقرير المراجعة لغرض النظام الضريبي، فهي لا تتعلق بأمور محددة نص عليها القانون، وتقدم مستقلة كون أن المسائل التي تعد بشأنها لا تتعلق بباقي التقارير الأخرى، ومن الحالات التي تقدم تقارير خاصة من طرف المرجع يمكن ذكر:

✓ الاتفاقيات التي تبرم بين المؤسسة وأحد أعضاء مجلس إدارتها.

✓ إصدار سندات والتي تكون مصاحبة بتقرير من المرجع.

✓ يعد المراجع خاص يثبت فيه المبالغ المدفوعة لمديري المؤسسة.

**2-تقارير المراجعة العامة:** وهي التقارير التي تعد وفقاً للتشريعات والقوانين العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات، والتي تفرض عليها تقديم مراجعتها على شكل تقرير موقع من طرف مراجع خارجي مستقل، ويكون بهدف إبداء رأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية، والمراجع هنا يتحمل كامل مسؤولياته في البيانات والقوائم التي قام بمراجعتها.

#### ثانياً: من حيث إبداء الرأي<sup>2</sup>

**1-التقرير النظيف:** وهو المعبر عن رأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المالية، ولا يحتوي على أية

<sup>1</sup> شدرى معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2015، ص42.

<sup>2</sup> أسماء حداد، أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي -دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2016، ص26-27.

ملاحظات أو تحفظات، ويعبر عن التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها وتأكيد من سلامة القوائم المالية، ويصدر المراجع هذا النوع من التقارير في حالة توفر الشروط التالية:

- ✓ تأكد المراجع من ثبات المبادئ المحاسبية من فترة مالية إلى أخرى.
- ✓ تأكد المراجع من عدم وجود أية ظروف طارئة يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على أرقام القوائم المالية التي تؤثر على فرض الاستمرارية حتى تاريخ إصداره لتقريره.
- ✓ عدم استقلال المراجع بالنسبة للمؤسسة.
- ✓ عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصفة كلية أو جزئية.
- ✓ عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة مالية إلى أخرى.

**2-التقرير المتحفظ:** ويتم من خلاله التعبير عن رأي متحفظ نتيجة فشل المؤسسة في إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويقوم المراجع بتقييد فقرتي المحتوى والرأي أو تقييد فقرة الرأي فقط، حيث يتم إصداره وفق الحالة الأولى عندما لا يمكن المراجع من جمع الأدلة الكافية وفق ما تنص عليه معايير المراجعة المعمول بها، ويصدر في الحالة الثانية عندما يتأكد بأن القوائم المالية لم يتم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المعمول بها، حيث يجب عليه أن يضيف إلى تقريره فقرة توضيحية تبين فقرة إبداء الرأي يشرح فيها أسباب التحفظات، وعموماً تتمثل هذه التحفظات في:

- ✓ في حالة وجود قيد على عمل المراجع الخارجي كمنعه من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون، أو عدم السماح له بالحصول على مصادقات من العملاء أو عدم تمكنه من الإطلاع على وثائق المؤسسة.
- ✓ في حالة وجود مخالفات للمبادئ المحاسبية فهذا يدل على عدم الانسجام مع عدالة الإفصاح في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، أو عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

**3-التقرير السالب:** يصدر المراجع هذا التقرير عندما يرى بأن القوائم المالية تتسم بالتحريف والتضليل، ولم يتم اعتماد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعدادها، كأن يقيم جزء من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا عن التكلفة الحقيقية لها، وهذا التقرير يتضمن ثلاث فقرات وهي، الأولى: تصف الإجراءات التي يقوم بها المراجع ونطاق فحصه، الثانية: يظهر بما أسباب التقرير السلبي والآثار المتعلقة به، الثالثة: تتضمن الرأي السالب حول عملية المراجعة التي قام بها، /وبصفة عامة لا يمكن للمراجع أن يبدي رأيا سلبيا إلا إذا كانت الأخطاء التي لاحظها تمس حقيقة وصدق وشرعية الحسابات أو تقوم على تزوير وتضليل الدفاتر والسجلات.

4-تقرير عدم إبداء الرأي: يكون هذا النوع من التقرير عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة، التي يرى المراجع ضرورة استعمالها من الحالات التي تجعله يمتنع عن إبداء الرأي يمكن ذكر<sup>1</sup>:

✓ وجود قيود على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

✓ تدخل الإدارة في عمل المراجع مما يعضده استقلاله.

✓ صعوبة تقييم المراجع لفرض استمرارية المؤسسة وصعوبة حصوله على الأدلة والبراهين المدعمة برأيها في حالة عدم إبداءه لرأيه.

وفي حالة عدم إبدائه لرأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية التي قام بمراجعتها، يمكن أن يؤثر ذلك سلبيا على المؤسسة محل المراجعة، لذا يجب أن يكون له هنا مبرراته بشأن عدم إبدائه الرأي لأنه إذا ثبت العكس فسوف يلاحق قانونيا.

<sup>1</sup>مرجع سابق، ص28.

### المبحث الثاني: دور الأساليب الحديثة للمراجعة في تحسين جوده التقارير

تعتبر مهنة مراجعة الحسابات وظيفه تركز على تأدية خدمة المراجعة حيث تستند هذه الخدمة على الثقة المتبادلة بين الأطراف ذات العلاقة، ولقد أدى تزايد اعتماد مستخدمي القوائم المالية على البيانات المالية التي خضعت للفحص والتحقق كمصدر للمعلومات لاتخاذ القرارات على اعتبار تحقيق جودة المراجعة من أهم الأمور الواجب تحقيقها من طرف المراجعين.

#### المطلب الأول: ماهية جودة مراجعة الحسابات

يعتبر مفهوم الجودة من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في الربع الأخير من القرن الماضي، وتغير مفهومها بعد تطور علم الإدارة، وظهور الشركات الكبرى، وازدياد المنافسة، حيث أصبحت لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة. إلا أنه لم يظهر مفهوم وتعريف واضح وشامل ومتفق عليه للجودة في مراجعة الحسابات ويرجع ذلك إلى النظر إليه من وجهات نظر متعددة ومختلفة.

إن الجودة بصفة عامة هي "مجموعة الخصائص والسمات التي تشبع احتياجات ورغبات العملاء، سواء كان المنتج سلعة مادية أو خدمة، مع الأخذ في الاعتبار تحقيق التوازن بين مواصفات المنتج وتوقعات العميل من حيث حاجاته ورغباته"، أي "درجة الامتياز أو التفوق التي يمتلكها شيء ما أو منتج ما، وهو درجة المطابقة مع المعايير الموضوعية"<sup>1</sup>.

أما في مجال مراجعة الحسابات فقد اهتمت العديد من الدراسات سواء على مستوى المنظمات المهنية أو الدراسات والبحوث الأكاديمية بتحديد مفهوم جودة المراجعة، فقد أوضحت نشرة معايير المراجعة رقم (4) التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في عام 1974 أن جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة، ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مؤسسات المراجعة.

ومن ناحية أخرى فقد أشار المعيار الدولي رقم (220) الذي أصدره الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم جودة المراجعة، حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في "السياسات والإجراءات المطبقة في مؤسسة المراجعة للتحقق من أن أعمال المراجعة المنفذة قد تم أداؤها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> احمد سليم، محمد سليم، نموذج مقترح لتفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وجودة مراجعته القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامع عين شمس، مصر، 2014، ص

<sup>2</sup> احمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعته الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص

رغم أهمية مفهوم جودة مراجعة الحسابات إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين، إلا أنه من أكثر التعاريف شهرة لجودة عملية المراجعة مفهوم دو أنجلو (DeAngelo) حيث عرفها بأنها "قدرة محافظ الحسابات على اكتشاف المخالفات المالية في النظام المحاسبي للمؤسسة محل المراجعة، وقدرة محافظ الحسابات على التقرير عن هذه المخالفات".

أما إيمان أحمد فقد عرفت جودة المراجعة على أنها: "قيام مكاتب المراجعة بمزاولة تنفيذ عمليات المراجعة بفعالية وكفاءة بما يخدم أهداف مستخدمي المعلومات المحاسبية ومتطلباتهم طبقاً للمعايير المهنية المتعارف عليها"<sup>1</sup>. كما عرف سيد عبد الفتاح جودة المراجعة من حيث اكتشافها للأخطاء والغش بأنها "قدرة محافظ الحسابات على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية الواردة في القوائم المالية والتقرير عنها".

أما من حيث تحقيق أهداف الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة فيعرفها سمير كامل على أنها: "قدرة محافظ الحسابات على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة"<sup>2</sup>.

في حين أن عمرو نجيب قد عرف جودة المراجعة على أنها "وضع الخطط والبرامج التفصيلية للعمل والموازنات التي توضح الحدود الزمنية والمالية لأداء عملية المراجعة في ضوء متطلبات المعايير المهنية المتعارف عليها، وذلك بهدف زيادة احتمالات تلافي الأخطاء والمخالفات غير العمدية واكتشاف المتعمد منها والتقرير عنها، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض خطر المراجعة وزيادة مصداقية التقارير المالية التي تم مراجعتها، ومن ثم تحقيق أهداف كافة الأطراف المعنية بعملية المراجعة"<sup>3</sup>.

ومما سبق يمكن تعريف جودة المراجعة بأنها "مدى قدرة محافظ الحسابات على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية، وكذلك درجة الثقة التي يقدمها لمستخدمي القوائم المالية وخلوها من التحريفات والأخطاء ومدى التزام المحافظ بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني".

يتضح من التعاريف السابقة أن جودة أداء عملية المراجعة تؤثر على جودة البيانات المالية التي تصدرها المؤسسات محل المراجعة، كون أن تلك البيانات يعتمد عليها العديد من المستخدمين عند اتخاذهم قراراتهم المختلفة، فجودة

<sup>1</sup> إيمان أحمد مجاهد، مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة، المجلة العلمية لجامعة حلوان للبحوث والدراسات التجارية، العدد 05، مصر 2001، ص 256.

<sup>2</sup> سيد عبد الفتاح صالح، مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 03، مصر 1998، ص 208.

<sup>3</sup> سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مجلد 45، العدد 02، مصر، 2008، ص 07.

تقارير المراجعة تعبر عن قدرة محافظ الحسابات في الحصول على أدلة إثبات ذات جودة عالية مدعومة لرأيه المهني المحايد عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية<sup>1</sup>.

كما يتضح من التعاريف السابقة أن مفهوم جودة مراجعة الحسابات تتمحور حول النقاط التالية:

- مدى قدرة محافظ الحسابات على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.

- تخفيض خطر الاكتشاف وخطر التدقيق المقبول إلى أقصى درجة ممكنة.

- درجة الثقة التي يقدمها محافظ الحسابات لمستخدمي القوائم المالية.

- مدى التزام محافظ الحسابات بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة.

### المطلب الثاني: أساليب الرقابة على جودة المراجعة

لقد اهتمت المنظمات المهنية والتشريعات الحكومية في العديد من الدول بالرقابة على جودة المراجعة وتوصلت إلى العديد من الوسائل التي يمكن استخدامها لتحقيق ذلك، ومن أهم هذه الأساليب أسلوب مراجعة النظر وأسلوب مجلس الإشراف على مكاتب المراجعة.

#### أولاً: أسلوب مراجعة النظر

من الأساليب المساعدة في تحسين جودة أداء عملية المراجعة مراجعة النظر، حيث تتطلب المعايير من محافظي الحسابات الخضوع لمراجعة النظر من أجل تقييم ما إذا كان النظام الخاص بهم لمراقبة جودة عمليه المراجعة يمكن أن يوفر تأكيدات بان مكتب المراجعة لن يجري عمليات المراجعة بجودة منخفضة ومن المجالات التي تشملها معايير مراجعه النظر , قبول العملاء, التدريب , التوظيف , المراقبة.

إن المقصود بفحص النظر هو "فحص مكتب مراجعة مدى التزام مكتب مراجعة آخر لنظام رقابة الجودة بهدف تحديد التقرير عن ما إذا كانت المؤسسة محل المراجعة وضعت سياسات وإجراءات رقابة الجودة وتقوم بتنفيذها خلال الممارسة"<sup>2</sup>، أي أنها "قيام هيئة عامة قانونية متخصصة بإعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر لمكاتب المراجعة الخارجية، وتقييم مكتب المراجعة المؤهل في ضوء معايير البرنامج ومعايير رقابة الجودة"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> سامح محمد رضا، أثر جودة المراجعة على جودة الأرباح وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات المساهمة المصرية، مجلة إدارة الأعمال الأردنية، المجلد 08، العدد 04، عمان 21012، ص 746.

<sup>2</sup> محمد صالح هاشم، تقييم مدى قبول أسلوب مراجعة النظر كأداة للرقابة الخارجية على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد 02، مصر، 2010، ص 169.

<sup>3</sup> حسن شلقامي محمود، مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد 03، مصر 2013، ص 76.

تبرز أهمية فحص النظر في تحقيق جودة عملية المراجعة من خلال التحديد والتقارير عن ما إذا كان مكتب المراجعة محل الفحص قد صمم سياسات ووضع إجراءات لتنفيذ العناصر الخمس لرقابة الجودة وقام بتنفيذ هذه السياسات والإجراءات، وتقييد بمعايير المراجعة بشكل عام، ومعايير جودة أداء عملية المراجعة بشكل خاص.

تتمثل أهداف مراجعة النظر في تحقيق العناصر التالية:

- إبداء رأي فني مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب المراجعة يوفر له ضمانا معقولا عن مدى اتساقه مع المعايير المهنية والدولية

- تقييم مدى ملائمة سياسة مكتب المراجعة والإجراءات المتعلقة بكل عنصر من عناصر رقابة الجودة؛ - الحكم على مدى التزام مكتب المراجعة وجودة أدائه.

كما يهدف أسلوب فحص النظر إلى تحقيق الأهداف التالية:

- مساعدة مكاتب المراجعة على تحديد المجالات والوظائف التي تساهم في تعزيز قدراتهم فيها.

- مساعدة مكاتب المراجعة على اتخاذ قرارات مدروسة حول كيفية تحسين نشاطهم وتحقيق الكفاءة والفعالية في أداء مهامهم.

- بلوغ أفضل الممارسات الميدانية لعملية المراجعة.

- منح ضمانات بشأن مدى ملائمة وسلامة الإجراءات المتبعة في أداء عملية المراجعة، وبالتالي زيادة الثقة في تقارير المراجعة.

- تطوير وتنمية جودة خدمات المراجعة المقدمة من قبل محافظي الحسابات.

- تحديد ما إذا كان نظام مراقبة الجودة الداخلية لعمليات المراجعة في المؤسسات يقوم بعمله على الوجه الصحيح وبالكفاءة المطلوبة.

- تحفيز وتشجيع مكاتب المراجعة على إتباع السياسات والإجراءات وتطبيق معايير المراجعة اللازمة.

- آليات عمل أسلوب مراجعة النظر تبرز أهمية أسلوب فحص النظر في تحقيق جودة عملية المراجعة من خلال التحديد والتقارير عن ما إذا كان مكتب المراجعة محل الفحص قد صمم سياسات ووضع إجراءات لتنفيذ العناصر الخمس لرقابة الجودة وقام بتنفيذ هذه السياسات والإجراءات، وتقييد بمعايير المراجعة بشكل عام، ومعايير جودة أداء عملية المراجعة بشكل خاص.

ووفقا لآليات عمل أسلوب مراجعة النظر يتأكد مكتب المراجعة من العناصر

التالية:

- نظام الرقابة على الجودة المطبق من قبل مكتب المراجعة مصمم بشكل كافي.

- مكتب المراجعة يلتزم بنظام الرقابة على الجودة.

- يلتزم مكتب المراجعة بمتطلبات العضوية كمحافظ الحسابات لدى لجنة بورصة الأوراق المالية.

وقد أثبت أسلوب مراجعة النظير أنه إحدى الأساليب الفعالة لرقابة الجودة، بالنظر إلى الفوائد الكبيرة فهو يساعد مكاتب المراجعة على تحقيق معايير رقابة الجودة، وتحسين أداء الممارسين، و تنفيذ المراجعة وفق مستوى مرتفع من الجودة، وكذا تحسين سمعة مكاتب المراجعة الخاضعة لهذا الأسلوب، وتشمل مراجعة النظير على نوعين من المراجعة:

#### أ- مراجعة النظير المباشرة:

يتبع هذا النوع إذا كان مكتب المراجعة يطبق نظام رقابة الجودة، ويؤدي خدمة محافظ الحسابات إبداء الرأي على القوائم المالية، وتهدف برامج مراجعة النظير هذه إلى التحقق من مدى التزام المكتب بنظام الرقابة على الجودة وتقديم تقرير بنتيجة هذه المراجعة

#### ب- مراجعة النظير غير المباشرة:

يتبع هذا النوع إذا كان مكتب المراجعة يؤدي فحص أو اختبارات مدى الالتزام ولا يقوم بمراجعة القوائم المالية<sup>1</sup>.

#### ثانياً: واجبات مجلس الإشراف على مكاتب المراجعة

تأسس أول مجلس للإشراف على مكاتب المراجعة في العالم سنة 2002 في الولايات المتحدة ويهدف إلى تحسين جودة أداء عملية.

المراجعة المقدمة من قبل محافظي الحسابات، وتقليل مخاطر الفشل في مراجعة الحسابات، وذلك عن طريق استخدام أدوات أكثر فعالية من حيث التكلفة.

على مكاتب المراجعة القيام بالواجبات التالية:

- الإشراف على مكاتب المراجعة المسجلة لديه والتي تعد تقارير المراجعة للشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية.

- إصدار أو تبني معايير المراجعة ومعايير رقابة الجودة، ومبادئ السلوك المهني، ومعايير الاستقلال، وأية

<sup>1</sup> حازم محمد طه، عفاف إسحاق أبو زر، أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 08، العدد 04، عمان، 2012، ص791.

معايير أخرى تتعلق بإعداد تقارير المراجعة للشركات المساهمة والمسجلة في سوق الأوراق المالية.

- إجراء التحقيقات والإجراءات التأديبية المتعلقة بها، وفرض العقوبات الملائمة على مكاتب المراجعة المسجلة لديه، وعلى أي شخص ذو علاقة بها.

- القيام بالوظائف و الواجبات الضرورية والملائمة لتطوير المعايير المهنية وتحسين جودة خدمات المراجعة.

- القيام بالوظائف و الواجبات الضرورية والملائمة لتطوير المعايير المهنية وتحسين جودة خدمات المراجعة

المقدمة من قبل مكاتب المراجعة المسجلة لديه.

- تأكيد التزام مكاتب المراجعة المسجلة لديه، وأي شخص ذو علاقة بها، بهذا القانون و قواعد المجلس

والمعايير المهنية وقوانين الأوراق المالية المتعلقة بإعداد وإصدار تقارير المراجعة.

- وضع ميزانية خاصة بالمجلس، إدارة عملياته، وموظفيه.

ومما سبق نلاحظ التطور في شكل و مضمون أسلوب الرقابة على جودة المراجعة، بعدما كان يقوم به زملاء المهنة

لبعضهم البعض بشكل روتيني، أصبحت تقوم به هيئة مستقلة تعمل على فحص الجوانب التي لها تأثير مباشر

على جودة المراجعة.

إن الأهداف التي يسعى مجلس الإشراف على مكاتب المراجعة لتحقيقها تتمثل في العناصر الآتية:

- حماية مصالح الجمهور والمستثمرين في صحة المعلومات المالية باستخدام الأدوات التحليلية التي تهدف إلى

تحسين جودة المراجعة وتعزيز الكفاءة في عملياتها والمساعدة على منع وقوع ضرر للمستثمرين.

- الإبلاغ والإعلام من خلال الحصول على التغذية العكسية من محافظي الحسابات والمستثمرين.

- مواصلة البناء على فعالية وتنسيق برامجها التنظيمية.

- استعادة القدرة على ضمان الثقة في صحة البيانات المالية .

- استعادة الثقة وحماية المستثمرين وكذلك المصلحة العامة.

- الحد من مخاطر فشل المراجعة في الأسواق المالية.

المطلب الثالث: أهمية تطبيق الأساليب الحديثة وانعكاساتها على جوده التقارير

إن جودة أداء عملية المراجعة هي مصلحة مشتركة لجميع الأطراف التي لها علاقة بنتائج عملية المراجعة، فمحافظ الحسابات يهتم بالجودة حتى يضمن على تقريره أكبر مصداقية، أما إدارة المؤسسة محل المراجعة فهي ترغب في إضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، بينما المستفيدون يهمهم التأكد من دقة وعدالة القوائم المالية التي تم مراجعتها والتي يتخذون قراراتهم بناء عليها<sup>1</sup>.  
تكمن أهمية تطبيق الأساليب الحديثة للمراجعة في تحسين جودة مراجعة الحسابات كون المستخدمين للقوائم المالية يتوقعون من تقرير محافظ الحسابات الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم المالية.

### 1- تخفيض صراعات الوكالة:

تسيطر إدارة المؤسسة الاقتصادية على عوامل الإنتاج ولديها كافة المعلومات عن الناتج الحقيقي للمؤسسة، وهو ما قد يجعلها تسعى استخدام عوامل الإنتاج بما يحقق لها مكاسب غير عادية على حساب مصالح أصحاب عوامل الإنتاج الأخرى كحملة الأسهم وحملة السندات<sup>2</sup>.  
إن تخفيض التعارض في المصالح بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة يتحقق بأداء محافظ الحسابات العملية المراجعة بأعلى مستوى من الجودة وبالاعتماد على أساليب المراجعة الحديثة، وهو ما ينعكس على تخفيض حدة الصراعات من خلال زيادة الثقة في التقارير المالية وجودة المعلومات.

### 2- زيادة الثقة في تقرير محافظ الحسابات:

من أهداف مراجعة الحسابات تقديم تقرير يتضمن رأي محايد حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية للمؤسسة محل الفحص والتحقق، وذلك للأطراف الذين لهم علاقة بهذه المؤسسة من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة، ويعتبر الاعتماد والأداء الجيد للإجراءات والأساليب الحديثة التي يقوم بها محافظ الحسابات والتقارير التي يقدمها للأطراف المعنية دليلاً إيجابياً على زيادة الثقة في صحة معلومات القوائم المالية.  
إن أساليب المراجعة الحديثة تلعب دوراً هاماً في رفع كفاءة أسواق رأس المال والتأثير على قرارات الاستثمار، وذلك من خلال زيادة الثقة في تقرير محافظ الحسابات على نحو يترتب عليه جعل هذه التقارير أكثر فائدة في مجال الاعتماد عليها لاتخاذ قرارات الاستثمار في الأوراق المالية الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة حيث تساهم هذه

<sup>1</sup> إسكندر محمود حسين نشوان، جودة خدمة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينيين، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس عدد 01، مصر، 2010، ص 195.

<sup>2</sup> مدثر طه أبو الخير، إدارة الربح في الشركات المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد 01، مصر 2000، ص 04.

الأساليب في توفير المعلومات الصحيحة والكافية للمستثمرين في الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية على أسس موضوعية بعيدا عن المضاربة والشائعات.

### 3 دعم مكانة مكاتب المراجعة:

تهتم مكاتب المراجعة بتحسين جودة المراجعة بسبب حدة المنافسة فيما بينها، والرغبة في تحسين ربحية المكتب على المدى الطويل، وذلك من خلال استخدام أساليب المراجعة الحديثة للمحافظة على العملاء الجيدين وجذب عملاء جدد يقدرون جودة الخدمات التي يقدمها المكتب، لأن عدم التزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية واستخدام الأساليب الحديثة للمراجعة يؤدي إلى أعمال أقل جودة وبالتالي تزيد القضايا القانونية المرفوعة ضد المكتب، والتي ستؤثر على سمعته وتعرضه للعقوبات.

### 4- تخفيض وقت وتكلفة عملية المراجعة:

يتمثل جوهر عمل محافظ الحسابات في تجميع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات وتقييمها بشكل موضوعي في وقت محدد وبتكلفة معقولة، حتى يستطيع تكوين أساس معقول يستند إليه عند إبداء رأيه النهائي عما إذا كانت القوائم المالية لتلك المؤسسة تعبر بصدق عن نتيجة أعمالها ومركزها المالي وتدققها النقدية، وفي سبيل ذلك يقوم محافظ الحسابات بالاعتماد على مجموعة من الاختبارات الحديثة وخاصة نماذج التحليل المتقدمة للحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة.

إن توفر المعلومات من جزء صغير فقط من المجتمع يقلل من نفقات الدراسة، وينقص من الجهد المبذول في جمع البيانات وتبويبها، فقد يكون مجتمع الدراسة يحوي على عناصر طويلة يضطر محافظ الحسابات لمراجعتها عنصرا عنصرا، مما يكلفه جهدا كبيرا، ولهذا فإن الاعتماد على أساليب المراجعة الحديثة يساعد على جمع البيانات وتبويبها بأقل تكلفة وسرعة أكبر مما لو قام محافظ الحسابات بمسح إحصائي شاملة.

### 5- دعم آليات حوكمة الشركات:

يعمل محافظ الحسابات على معرفة طبيعة نشاط المؤسسة محل المراجعة وإجراءات ضبطها الداخلي ونظام الرقابة الداخلية فيها بالاعتماد على أساليب المراجعة الحديثة التي تعتبر من أهم الأساليب التي تستخدم عادة للتوصل إلى مثل هذه المعلومات، مما يساهم في زيادة قدرة السيطرة على المؤسسة وتوجيهها، وذلك من خلال تقييم نظم الحاسبة والرقابة الداخلية، وإبداء الرأي في عملية الإفصاح عن المخاطر التي تواجهها المؤسسة والإجراءات التي

تتخذها لمواجهة هذه المخاطر، بما يحقق في النهاية أهداف المؤسسة ويحسن سبل الاتصال بينها وبين المساهمين، مما يؤثر على جودة وفعالية حوكمة الشركات<sup>1</sup>.

إن اعتماد محافظ الحسابات على أساليب المراجعة الحديثة يحقق مبادئ حوكمة الشركات المتضمنة توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة<sup>2</sup>.

## خلاصة الفصل

إن العديد من الأفكار الحديثة والابتكارات تطورت نتيجة التحولات الاقتصادية والاجتماعية، فقد تطورت مهنة المراجعة من مجرد كونها عملية فحص واختبار للعمليات الحسابية إلى الاعتماد المتزايد على استخدام أساليب المراجعة الحديثة، ونتيجة للتطورات الاقتصادية الهائلة سواء في طبيعة عمليات المؤسسات أو أشكال ملكيتها، فقد أصبحت مراجعة مثل هذه المؤسسات تعتمد على مدخل متكامل من الأنظمة، والذي يوجه تركيز محافظي الحسابات نحو الاعتماد على الإجراءات التحليلية والمعاينة الإحصائية من أجل تحسين جودة عملية المراجعة وتضييق فجوة التوقعات.

تعد أساليب المراجعة الحديثة من أهم الأساليب التي يلجأ إليها محافظ الحسابات للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمؤسسة والتي عن طريقها يتمكن من تحديد وتشخيص مواطن القوة والضعف في المؤسسة وبالتالي القيام بإجراءات أكثر تفصيلاً في اختبار العمليات وهو ما يساعد على تحقيق الكفاءة في أداء عملية المراجعة، وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة وتخفيض مخاطر المراجعة وتضييق فجوة التوقعات.

استكمالاً للجانب النظري لهذا البحث سنحاول من خلال الفصل الخامس توضيح أهمية استخدام وتطبيق

أساليب المراجعة الحديثة في أداء وتنفيذ عملية المراجعة، من أجل الوصول إلى إبداء الرأي الفني المحايد والصحيح عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية وتحسين جودة عملية المراجعة.

<sup>1</sup> سالم عبد الله العتيبي، جودة المراجعة كأحد دعائم آليات المراجعة، مجلة الفكر الحاسبي، كلية التجارة، جامع عين شمس، مجلد 01، عدد 02، مصر، 2009، ص 114.

<sup>2</sup> عبد الحميد عبد المنعم عقدة، المراجعة وإدارة المخاطر في ظل مفهوم الحوكمة، المؤتمر العلمي الخامس: حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، جامعة الإسكندرية، مصر، 2005، ص 05.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول تطبيق الأساليب الحديثة وتأثيرها على جودة التقارير

تمهيد :

بهدف التعرف على أساليب المراجعة الحديثة على جودة التقارير, تم تحديد مجتمع الدراسة وعينته التي استخدمت في تجميع البيانات الأولية, وذلك من خلال قائمة استبيان تم إعدادها لهذا الغرض, ومن ثم إجراء التحليل الإحصائية للبيانات التي تم تجميعها, باستخدام نظام spss بهدف التوصل للنتائج, كما تناول هذا الفصل بناء فرضيات الدراسة واختيارها, وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها من خلال القيام بالدراسة الميدانية. وذلك من خلال مبحثين :

المبحث الأول : منهجية الدراسة وهيكل الاستبيان.

المبحث الثاني: تحليل البيانات.

### المبحث الأول: منهجية الدراسة وهيكل الاستبيان

سيتم في هذا المبحث عرض عناصر الدراسة لملائمتها مع الموضوع محل الدراسة المتمثلة في مجتمع وعينة الدراسة بالإضافة إلى توضيح حدود الدراسة.

#### المطلب الأول: منهج وحدود الدراسة

##### أولاً: منهج الدراسة

بالنظر إلى طبيعة هذه الدراسة والأهداف التي تتوخى تحقيقها والمتمثلة في معرفة أساليب المراجعة الحديثة وتأثيرها على جودة التقارير فإن المنهج الأكثر ملائمة في دراسة هذا النوع من الدراسات هو المنهج الوصفي، إذا ما تعلق الأمر بالجانب النظري، أما الجانب الميداني فتم تحليل هذه البيانات وتفسيرها والتعليق عليها من خلال جمع البيانات المتعلقة بآراء العينة محل الدراسة، وربط المتغيرات مع بعضها البعض ومناقشة النتائج علمياً باستخدام المنهج التحليلي.

##### ثانياً: حدود الدراسة

بغرض معرفة أساليب المراجعة الحديثة وأثرها على جودة التقارير قد انحصرت الدراسة في الحدود الجغرافية لولاية الوادي، وقد شملت بالتحديد الولاية لتمرکز أغلبية المدققين بها وأما بخصوص الحدود الزمنية فتم إعداد الدراسة بداية من شهر أبريل إلى غاية شهر ماي لسنة 2021، وتم التوجه إلى مدقق الحسابات ذوي الخبرة المهنية الطويلة بالميدان خلال نفس السنة.

#### المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

##### أولاً: مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة من مجموع مراجعي الحسابات وأكاديميين (أساتذة جامعيين)، محافظ الحسابات، على مستوى ولاية الوادي.

##### ثانياً: عينة الدراسة:

عينة الدراسة لم يتم تحديد حجمها بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع 50 استمارة، من أجل الحصول على المعلومات، وتم ذلك بالطريقة المباشرة (من اليد إلى اليد)، وقد تم استخدام العينة العشوائية، أي تم توزيع الاستبيانات بطريقة عشوائية، بحيث بلغ حجم العينة 40، وبعد التوزيع تحصلنا على الاستبيان اعتمدنا عليه في تحليل النتائج المتعلقة به.

يمكن أن نلخص عدد الاستبيانات التي وزعت والعدد الذي استرجع في الجدول الآتي:

جدول رقم (1-1): توزيع الاستبيان في ولاية الوادي

الاستبيان		البيان
النسبة المئوية %	العدد	
80%	40	عدد الاستثمارات المسترجعة
20%	10	عدد الاستثمارات الملقاة
100%	50	عدد الاستثمارات

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على الاستبيانات.

### المطلب الثالث: أداة الدراسة ومكوناتها

تم تجزئة هذا العنصر إلى جزأين وذلك لتبيين الأداة المتبعة في الدراسة ومكوناتها.

#### أولاً: أداة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان كونه الأداة الرئيسية التي من خلالها يتم جمع البيانات والمعلومات التي تتجلى في مختلف وجهات نظر محافظي الحسابات والأكاديميين ومراجعي الحسابات حول موضوع الدراسة أو بالأحرى مشكلة الدراسة، بالإضافة إلى ذلك فقد تم الاعتماد على الكتب ذات العلاقة والدراسات السابقة لصياغة هذا الاستبيان.

#### ثانياً: مكونات أداة الدراسة:

ويتكون هذا الاستبيان من جزأين الجزء الأول يحتوي على المعلومات الديمغرافية وشمل على ستة أسئلة تتمثل في الجنس والعمر، المؤهلات العلمية، التخصص العلمي، المهنة، وعدد سنوات الخبرة. أما الجزء الثاني يحتوي على أربعة محاور:

المحور الأول: خاص بمعاينة الأساليب الإحصائية للمراجعة ويضم ستة عبارات.

المحور الثاني: خاص بالمراجعة البيئية ويضم ستة عبارات.

المحور الثالث: خاص بالمراجعة الالكترونية ويضم أيضاً ستة عبارات.

المحور الرابع: خاص بتأثير الأساليب الحديثة حول جودة التقارير ويضم ستة عبارات.

### المطلب الثالث: تحليل البيانات الشخصية للاستبيان

سنقوم بتحليل البيانات الشخصية للاستبيان من خلال المعلومات التي تحصلنا عليها من أفراد العينة من بيناتهم الشخصية، وسنعرضها في الجدول التالي:

جدول رقم (1-2): البيانات الشخصية عن أفراد عينة الدراسة.

النسبة المئوية %	التكرار	البيانات الشخصية	
87.5%	35	ذكر	الجنس
12.5%	05	أنثى	
100%	40	المجموع	
30%	12	من 20 إلى 30 سنة	العمر
22.5%	09	من 31 إلى 40 سنة	
47.5%	19	أكثر من 51 سنة	
100%	40	المجموع	
22.5%	09	شهادات مهنية	المؤهلات العلمية
30%	12	ليسانس	
40%	16	ماستر	
7.5%	03	دكتوراه	
100%	40	المجموع	
25%	10	محاسبة	التخصص العلمي
17.5%	07	مالية	
35%	14	اقتصاد	
12.5%	05	تسيير	
10%	04	أخرى	
100%	40	المجموع	
30%	12	محافظ حسابات	المهنة
35%	14	أكاديمي	
35%	14	مراجعي الحسابات	
100%	40	المجموع	
30%	12	أقل من 5 سنوات	عدد سنوات الخبرة
15%	06	من 5 إلى 10 سنوات	
30%	12	من 10 إلى 15 سنة	
15%	06	من 15 إلى 20 سنة	
10%	04	أكثر من 20 سنة	
100%	40	المجموع	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات الاستبيان spss.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ:

❖ بالنسبة للجنس: نلاحظ أن نسبة غالبية أفراد العينة من الذكور حيث يمثلون نسبة 87.5% بتكرار 35، بينما الإناث يمثلون نسبة 12.5% بتكرار 5، وهنا يتم ملاحظة أن أغلب الذكور هم من يشتغلون مناصب في الإدارة كمحافظ حسابات وأكاديميين ومراجعي الحسابات، بينما توجد فئة قليلة من الإناث تشغل هذه المناصب، وهذا يدل على أن المرأة لا يستهويها هذا النوع من العمل أو أنها غير قادرة عليه نظرا لصعوبته.

❖ بالنسبة للعمر: الفئة العمرية الأكثر تواجدا هي أكثر من 50 سنة بنسبة 47.5%، تليها الفئة ما بين 20 سنة إلى 30 سنة بنسبة 30%، ثم في المرتبة الثالثة فئة ما بين 31 سنة إلى 40 سنة بنسبة 22.5%.

❖ بالنسبة للمؤهلات العلمية: من خلال الجدول ودراسة العينة يتضح أنه نسبة شهادة الماستر عالية تمثل 40%، بينما شهادة ليسانس 30% وهي نسبة متوسطة، أما الشهادات المهنية فتمثل 22.5% وهي نسبة مقبولة، بينما نسبة 7.5% أي ما يعادل 3 من حاملي شهادة دكتوراه فنعتبر أنه عدد نادر.

ومن هذا فإن معظم أفراد العينة لديهم مستوى جامعي وهذا ما يزيد من أهمية النتائج المتوصل إليها.

❖ بالنسبة للتخصص العلمي: يتضح لنا من الجدول أن أغلب من أجريت عليهم الدراسة هم من تخصص اقتصاد بنسبة 35%، بعدها يأتي أصحاب تخصص محاسبة، مالية، تسيير، وأخرى بنسب 25%، 17.5%، 12.5%، 10% على التوالي.

❖ بالنسبة للمهنة: من خلال الجدول نلاحظ أن الأفراد الذين يشغلون منصب مراجعي الحسابات وأكاديميين يمثلون أعلى نسبة ب 35%، ثم محافظي الحسابات تمثل بنسبة 30%.

❖ بالنسبة لعدد سنوات الخبرة: نلاحظ أن عدد سنوات الخبرة جاءت بنسب متقاربة، بحيث أن غالبية المهنيين قيد الدراسة يحوزون على خبرة تتراوح مما بين أقل من 5 سنوات و من 10 إلى 15 سنة بنسبة 30%، وتليها من 5 إلى 10 سنوات و من 15 إلى 20 سنة بنسبة 15%، ثم أكثر من 20 سنة بنسبة 10%.

### المبحث الثاني: تحليل البيانات

بعد تفرغ بيانات المحور الأول، المحور الثاني، المحور الثالث، والمحور الرابع، في البرنامج الإحصائي spss، من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

#### المطلب الأول: تحليل بيانات المحاور

#### أولاً: تحليل نتائج المحور الأول أساليب المعاينة الإحصائية

جدول رقم(1-3): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الأول

الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسب المئوية %					التكرارات					العبارة
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
1,31559	2,7500	%10	22.5 %	%22.5	%22.5	%22.5	4	9	9	9	9	تساعد المعاينة الإحصائية على إجراء تقييم موضوعي للنتائج التي نحصل عليها من العينة.
1,62038	2,8000	%27.5	%7.5	%12.5	%22.5	30%	11	3	5	9	12	يساهم استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تخفيض مقدار العمل التفصيلي الضروري لعملية المراجعة.
1,34903	3,0250	%22.5	%7.5	%35	%20	%15	9	3	14	8	6	يوفر أسلوب المعاينة الإحصائية في مجال اختبارات الرقابة أدلة إثبات كافية وغير متحيزة.
1,39390	3,1750	%20	%2.5	%27.5	%7.5	%20	8	10	11	3	8	يوفر أسلوب المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية أدلة إثبات كافية وغير متحيزة.
1,33973	3,0000	%12	%3.25	%15	%22.5	%17.5	5	13	6	9	7	تساعد الأساليب الإحصائية والرياضية على فهم ودراسة طبيعة عمليات وأنشطة المؤسسة.

## الفصل الثالث دراسة ميدانية حول تطبيق الأساليب الحديثة وتأثيرها على جودة التقارير

1,49679	2,6250	%17 .5	%1 5	%10	%27. 5	%30	7	6	4	11	12	الاستخدام الجيد لأساليب المعاينة الإحصائية يتطلب توافر المعرفة المتخصصة في مجال المراجعة والإحصاء.
1,419	2,933	المتوسط المرجح										

المصدر: من إعداد الطالبات من مخرجات spss.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على فقرات المحور الأول والخاصة بمعرفة أساليب المعاينة الإحصائية، وقد دل على ذلك المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الأول الذي بلغ 2,933 وقيمة الانحراف المعياري التي جاءت أكثر من الواحد والتي قدرت بـ 1,419، ويتضح أيضا أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الأول جاءت محصورة بين 2,6250 و 3,1750 حيث جاءت العبارة الرابعة التي تنص: يوفر أسلوب العينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية أدلة إثبات كافية وغير متحيزة في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3,1750 وانحراف معياري 1,39390 ثم جاءت العبارة الثالثة في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3,0250 وانحراف معياري 1,34903 وهي درجة موافقة جدا على أن أسلوب المعاينة الإحصائية من أهم أساليب المراجعة التي تبين مدى سلامة وصحة المركز المالي للمؤسسات ثم جاءت العبارة الخامسة في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 3,0000 وانحراف معياري 1,339075 وهي درجة موافقة جيدة جدا على أنها تساعد الأساليب الإحصائية والرياضية على فهم ودراسة طبيعة عمليات وأنشطة المؤسسة، ثم في المرتبة الرابعة جاءت الفقرة الثانية بمتوسط حسابي 2,8000 وانحراف معياري 1,31559 وهي درجة موافقة على أن مساهمة استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تخفيض مقدار العمل التفصيلي الضروري لعملية المراجعة.

وانحراف معياري 1,31559 كذلك يتضح من نتائج الجدول أن العبارة الأولى جاءت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 2,7500 وهي درجة موافقة جيدة على أن المعاينة الإحصائية تساعد على إجراء تقييم موضوعي للنتائج التي نحصل عليها من العينة.

وأخيرا جاءت العبارة السادسة في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2,6250 وانحراف معياري 1,4967 وهي درجة موافقة جيدة على أن الاستخدام الجيد لأساليب المعاينة الإحصائية يتطلب توافر المعرفة المتخصصة في مجال المراجعة والإحصاء.

## الفصل الثالث دراسة ميدانية حول تطبيق الأساليب الحديثة وتأثيرها على جودة التقارير

ومما سبق يمكن القول أن هناك أهمية كبرى لاستخدام الأساليب الإحصائية في تنفيذ عملية المراجعة لما لهذه الأساليب من موضوعية تساعد محافظ الحسابات على فهم ودراسة طبيعة عمليات وأنشطة المؤسسة محل المراجعة واتخاذ القرارات المناسبة في حالات عدم التأكد لتلافي الوقوع في الأخطاء مما يساهم في إبداء رأي يتميز بالدقة والموضوعية.

### ثانيا: تحليل نتائج المحور الثاني المراجعة البيئية

جدول رقم (1-4): نتائج ايجابيات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسب المئوية%					التكرارات					العبرة
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
1,41217	2,8250	%20	%7.5	%30	%22.5	8	3	12	8	9	تلتزم المؤسسة بالمشاركة في مشروع التدقيق البيئي قصد تحسين أدائها البيئي.	
1,46672	2,9500	%20	%17.5	%25	%12.5	8	7	10	5	10	تقوم المؤسسة بالقيام بفحص مبدئي للبيئة التي تعمل فيها بهدف التعرف على التأثيرات البيئية على أنشطتها.	
1,19588	2,4250	%7.5	%12.5	%17.5	%40	3	5	7	16	9	توفر المؤسسة معلومات وبيانات لتقييم أدائها البيئي.	
1,38652	2,7750	%17.5	%12.5	%20	%30	7	5	8	12	8	تساهم المبادئ والمعايير البيئية في الحد من المخاطر البيئية التي تواجه المؤسسة.	
1,35779	3,0500	%15	%27.5	%25	%12.5	6	11	10	5	8	تواجه المؤسسة عقوبات قانونية نتيجة عدم الالتزام للمتطلبات البيئية.	
1,46322	2,7500	%15	%20	%20	%15	6	8	8	6	12	يجب أن تفصح المؤسسة عن أدائها البيئي مهما كلف الأمر	
1,3803833	2,391666	المتوسط المرجح										

المصدر: من إعداد الطالبات من مخرجات spss.

## الفصل الثالث دراسة ميدانية حول تطبيق الأساليب الحديثة وتأثيرها على جودة التقارير

نلاحظ من الجدول أن نتائج المتوسط الحسابي للعبارات متقاربة وهذا يدل على وجود شبه اتفاق بين أفراد العينة المدروسة، يزداد هذا الإنفاق في الفقرة الخامسة بمتوسط حسابي 3,0500 وانحراف معياري 1.35779، وهذا ما يدل على أن أفراد العينة غير متفقين تماما على وجود نظام محاسبي بيئي داخل المؤسسة، وكذا إفصاحها عن أدائها البيئي، وبالتالي لا تترتب عليها عقوبات قانونية.

وذلك تبين الفقرات الأولى والثانية والثالثة والرابعة والسادسة تشابه في المتوسط الحسابي (2.9500-2.8250-2.4250-2.7750-2.7500)، وانحراف معياري (1.46322-1.41217-1.46672-1.19588-1.38652) على التوالي، وهذا ما يدل على أن التدقيق البيئي يساهم في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة، ويؤكد أفراد العينة على ضرورة التزام المؤسسة بالمبادئ والمعايير البيئية لتجنب الأضرار البيئية. ويزداد وضوحا في الفقرة السادسة حيث يؤكدون على عدم وجود أهمية لفريق التدقيق البيئي الداخلي للمؤسسة.

### ثالثا: تحليل نتائج المحور الثالث المراجعة الإلكترونية

جدول رقم(1-5): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسب المئوية %					التكرارات					العبرة
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
1.31656	2.6000	% 10	% 15	% 27.5	% 20	% 27.5	4	6	11	8	11	كفاءة أداء عملية المراجعة في ظل استخدام المراجعة الالكترونية تحتاج إلى بيئة تدريبية ذات نظم الكترونية متخصصة.
1.27877	2.8250	% 10	% 20	% 35	% 12.5	% 22.5	4	8	14	5	9	المراجعة الالكترونية تؤدي إلى تحسين إجراءات وأساليب المراجعة.
1.34903	2.9750	% 15	% 25	% 20	% 22.5	% 17.5	6	10	8	9	7	استخدام المراجعة الالكترونية يؤدي إلى زيادة كفاءة أداء أنظمة الرقابة الداخلية.
1.30482	2.8000	% 12.5	% 15	% 35	% 15	% 22.5	5	6	14	6	9	مراجعة النظم المحاسبية الالكترونية بالطرق اليدوية تؤدي إلى عدم اكتشاف مواطن الضعف فيها.

## الفصل الثالث دراسة ميدانية حول تطبيق الأساليب الحديثة وتأثيرها على جودة التقارير

1.49336	2.7750	%20	%12.5	%20	%20	%27.5	8	5	8	8	11	عدم إلمام المراجع بالأنظمة الالكترونية من المعوقات التي تواجه المراجعة الالكترونية.
1.50128	2.9500	%25	%12.5	%15	%27.5	%20	10	5	6	11	8	المراجعة الالكترونية تساعد في تحسين كفاءة أداء عملية المراجعة.
1.14912	2.820833	المتوسط المرجح										

المصدر: من إعداد الطالبات من مخرجات spss.

يشير الجدول إلى إجابات العينة عن العبارات المتعلقة بمحور المراجعة الالكترونية، فقد جاءت في المرتبة الأولى الفقرة التالية: استخدام المراجعة الالكترونية يؤدي إلى زيادة كفاءة أداء أنظمة الرقابة الداخلية بمتوسط حسابي 2.9750 وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام 2.82083 وانحراف معياري 1.34903 وبالتالي فإن أفراد العينة موافقون على استخدام المراجعة الالكترونية يؤدي إلى زيادة كفاءة أداء أنظمة الرقابة الداخلية، بينما فقرة المراجعة الالكترونية تساعد في تحسين كفاءة أداء عملية المراجعة تأتي في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.9500 وهو أكبر من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري 1.50128، وبالتالي اتفق أفراد العينة في الإجابة على هذه الفقرة، أما المرتبة الثالثة فقد كانت العبارة الثانية المراجعة الالكترونية تؤدي إلى تحسين إجراءات وأساليب المراجعة بمتوسط حسابي 2.8250 وانحراف معياري 1.27877، أما فقرة مراجعة النظم المحاسبية الالكترونية بالطرق اليدوية تؤدي إلى عدم اكتشاف مواطن الضعف فيها فقد حصلت على المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.8000 وانحراف معياري 1.30482، ثم تأتي في المرتبة الخامسة الفقرة عدم إلمام المراجع بالأنظمة الالكترونية من المعوقات التي تواجه المراجعة الالكترونية بمتوسط حسابي 2.7750 وانحراف معياري 1.49336، في حين حصلت الفقرة الأولى المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 2.6000 وانحراف معياري 1.31656.

### رابعاً: تحليل نتائج المحور الرابع تأثير الأساليب الحديثة حول جودة التقارير

جدول رقم (1-6): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الرابع

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسب المئوية%					التكرارات					العبارة
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
1,21713	2,5750	%5	%20	%27.5	%22.5	%2	2	8	11	9	10	تساهم استخدام الأساليب الحديثة المختلفة في معرفة قدرة المؤسسة على

## الفصل الثالث دراسة ميدانية حول تطبيق الأساليب الحديثة وتأثيرها على جودة التقارير

الاستقرار.												
1,46738	2,4750	% 15	%12.5	%12.5	%25	%35	6	5	5	10	14	تمكن أساليب المراجعة الحديثة من توفير الحياد الكامل لمحافظي الحسابات أثناء تنفيذ عمله وعند إبداء رأيه الفني المحايد.
1,41421	3,000	% 17.5	%22.5	%25	%12.5	%22.5	7	9	10	5	9	يتوجب على المراجع الخارجي تطبيق الأساليب الحديثة للمراجعة في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم الأعمال.
1,34712	3,0750	% 17.5	%22.5	%27.5	%15	%17.5	7	9	11	6	7	إن معرفة المراجع الخارجي عن طريق تدريبه باستعمال معايير المراجعة يساعد على استخدامه الأساليب الحديثة في عملية المراجعة.
1,42302	2,7750	% 17.5	% 10	%32.5	%12.5	%27.5	7	4	13	5	11	تتعلق جودة التقارير بمدى كفاءة ممارسة مكتب المراجعة لطرق الأساليب الحديثة للمراجعة.
1,50128	2,9500	% 22.5	% 15	2205%	%15	%25		9	6	9	6	تساهم الأساليب الحديثة في المراجعة إلى دعم عمل محافظي الحسابات وبذلك تخفيض عدد الدعاوي القضائية المدفوعة ضدهم.
1,40	2,37	المتوسط المرجح										

المصدر: من إعداد الطالبات من مخرجات spss.

باستقراء نتائج الجدول نلاحظ بان أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على فترات المحور الرابع الذي بلغ 2,37 والذي يقع في مجال الموافقة والدرجة المرتفعة، وقيمة الانحراف المعياري التي أكثر من الواحد 1,40. كما يتضح من نتائج الجدول أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة جاءت محصورة بين 3,0750 و2,4750 بحيث جاءت العبارة رقم 22 في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3,0750 وانحراف معياري 1,34712 وهي درجة موافقة جيدة جدا على أن معرفة المراجع الخارجي عن طريق تدريبه باستعمال معايير المراجعة يساعد على استخدامه الأساليب الحديثة في عملية المراجعة، ثم جاءت العبارة رقم 21 في المرتبة الثانية

بمتوسط حسابي 3,000 وانحراف معياري 1,41 وهي درجة موافقة جدا على أن يتوجب على المراجع الخارجي تطبيق الأساليب الحديثة للمراجعة في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم الأعمال, ثم جاءت العبارة رقم 24 في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2,9500 وانحراف معياري 1.50128 وهي درجة موافقة جيدة على أن الأساليب الحديثة في المراجعة تساهم في دعم عمل محافظي المحاسبات وبذلك تخفيض عدد الدعاوي القضائية المدفوعة ضدهم, ثم جاءت العبارة رقم 23 في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2,7750 وانحراف معياري 1,42302 وهي درجة موافقة جيدة على أن جودة التقارير تتعلق بمدى كيفية ممارسة مكتب المراجعة لطرق الأساليب الحديثة للمراجعة, ثم جاءت العبارة رقم 19 في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 2,5750 وانحراف معياري 1,21713 وهي درجة موافقة جيدة على أن استخدام الأساليب الحديثة المختلفة يساهم في معرفة قدرة المؤسسة على الاستقرار, ثم جاءت العبارة رقم 20 في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 2,4750 وانحراف معياري 1,46738 وهي درجة موافقة جيدة على أن أساليب المراجعة الحديثة تمكن من توفير الحياد الكامل لمحافظي الحسابات أثناء تنفيذ عمله وعند إبداء رأيه الفني المحايد.

ومنه يمكن القول أن هناك أهمية كبرى لأساليب المراجعة الحديثة على جودة التقارير وهو ما يعني أن العمل بهاته الأخيرة يساعد محافظي الحسابات على مراجعة حسابات المؤسسات وبنحهم العدالة والنزاهة الفكرية وتجنب تضارب المصالح.

### المطلب الثاني: معامل ألفا كرونباخ

جدول رقم (1-7): معامل ألفا كرونباخ

معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	محاور الدراسة
0.517	06	أساليب المعاينة الإحصائية
0.233	06	متطلبات المراجعة البيئية
0.558	06	المراجعة الالكترونية
0.965	06	تأثير الأساليب الحديثة على جودة التقارير
0.704	24	إجمالي المحاور

المصدر: من إعداد الطالبات باستخراج SPSS.

وفق نتائج الجدول أعلاه المعبرة عن قياس ثبات الاستبيان وبناء على حساب معامل ألفا كرونباخ نجد انه بلغ بالنسبة لمحاور الاستبيان ككل 0.704 وهو ما يدل على أن قيمة الثبات جيدة وهي نسبة عالية, تدل على ثبات الفقرات الاستبيان حيث لو تم توزيعها مرة أخرى لأعطت نفس النتائج لنفس العينة أو الفئة, في حين بلغ معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان ما بين 0.233 و0.935 وهي كلها معاملات جيدة ومقبولة. حيث بلغ

معامل ألفا كرونباخ لمحور تأثير الأساليب الحديثة على جودة التقارير 0.935، ومحور المراجعة الالكترونية 0.558، ومحور أساليب المراجعة الإحصائية 0.517، في حين هذا المعامل 0.233 لمحور متطلبات المراجعة البيئية

ومنه يمكن الاعتماد على نتائج الاستبيان وقدرته على تحقيق أهداف الدراسة.

#### خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق تقديمه من هذا البحث وما تم إسقاطه ومحاوله الكشف عليه في الجانب التطبيقي، أين تم توزيع الاستبيان على مجموعة من مراجعي الحسابات وأكاديميين ومحافظي الحسابات على مستوى ولاية الوادي وتحصلنا على الإجابات المقدمة من طرفهم، وذلك تم محاولة التعرف على استخدام الأساليب الحديثة في المراجعة وأثرها على جودة التقارير، وهذا باستخدام التحليل الإحصائي والاستعانة بالأساليب الإحصائية الوصفية والمتمثلة في حساب التكرارات والنسب المئوية لمعرفة خصائص العينة المدروسة، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة اتجاه أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة، حيث خلصت الدراسة إلى:

- يساعد أسلوب المعاينة الإحصائية على تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة لأنه يسمح بمعرفة مواطن الضعف التي تتطلب إجراءات إضافية للتأكد من صحتها، كما يسمح بمعرفة نقاط القوة التي لا تتطلب إجراءات إضافية.  
- أن التدقيق البيئي يساهم في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة، ويتفق أفراد العينة على ضرورة التزام المؤسسة بالمبادئ والمعايير البيئية لتجنب الأضرار البيئية.  
- تساعد المراجعة الالكترونية في تحسين كفاءة أداة عملية المراجعة، واستخدامها يؤدي إلى زيادة كفاءة أداء أنظمة الرقابة الداخلية.

- تمكن أساليب المراجعة الحديثة من توفير الحياد الكامل لمحافظي الحسابات أثناء تنفيذ عمله وعند إبداء رأيه الفني المحايد.

# الخاتمة

## الخاتمة:

استهدفت الدراسة في هذا البحث إبراز أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة التقارير من خلال تناول هذا الموضوع في إطاره النظري والتطبيقي.

وقد عالجنا الهدف العام من الدراسة من خلال ثلاثة فصول رئيسية تم الربط بينها طبقا لتسلسل منطقي يحقق في النهاية هدف البحث.

تناول الفصلين الأولين الجانب النظري وذلك من خلال التطرق في الفصل الأول الأساليب الحديثة للمراجعة مع التركيز على معايير الأداء المهني للمراجعة ومراحل أداء عملية المراجعة ليتم بعدها في الفصل الثاني التطرق إلى ماهية تقارير المراجعة، جودتها، أنواعها، وخطوات تطبيق أساليبها، أهم أساليبها، وأخيرا أهمية استخدام أساليب المراجعة الحديثة في عملية المراجعة.

أما الفصل الثالث فقد خصص للجانب التطبيقي من خلال تناول أهمية الأساليب الحديثة وتأثيرها على جودة التقارير، حيث تم استخدام الأساليب والبرامج الإحصائية التي ساهمت في تحليل نتائج الاستبيان والوصول إلى التأكد من صحة الفرضيات.

ولقد سمحت لنا الدراسة النظرية والتطبيقية لهذا الموضوع بالتوصل إلى عدة نتائج، يمكن تلخيص أهمها:

- ✓ تساعد الأساليب الإحصائية على فهم ودراسة طبيعة عمليات وأنشطة المؤسسة.
- ✓ يساهم استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تخفيض مقدار العمل التفصيلي الضروري لعملية المراجعة.
- ✓ تشكل أساليب المراجعة الحديثة ضمانا دائما للأطراف المستفيدة من عملية المراجعة بفعل الثقة الموجودة في المعلومات المعلن عنها.
- ✓ توفر المتطلبات البيئية ضرورة حتمية في المؤسسة لدفع عجلة التنمية للمجتمع.
- ✓ إن تضافر جهود المدققين كفيل بتطبيق تدقيق بيئي بكفاءة وجودة عالية.
- ✓ المراجعة الالكترونية أداة فعالة في دقة الاختبارات ومعالجة البيانات بكميات أكبر
- ✓ استخدام المراجعة الالكترونية يساعد في توفير القوائم المالية في توقيت ملائم.
- ✓ المراجعة الالكترونية تساعد في عملية اتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية من خلال زيادة الثقة في القوائم المالية.

تحقق أساليب المراجعة الحديثة كثيرا من الفوائد و المزايا، من أهمها:

- ✓ المرونة، إتاحة الفرصة أمام أعضاء المهنة لإبراز طاقاتهم و قدراتهم، سرعة البديهة للتصرف في المواقف التي لم يرد بشأنها توصية من المنظمات أو رأي في المراجع العلمية.
  - ✓ تعتبر أساليب المراجعة الحديثة إحدى أهم الأدوات التي يمكن لمحافظي الحسابات استخدامها أثناء عملية المراجعة، حيث تبعد محافظ الحسابات عن شبهات الاعتماد الكلي على الأحكام الشخصية وتضفي عليها صفة الموضوعية.
  - ✓ أساليب المراجعة الحديثة تحمل عدة دلالات اقتصادية تسمح بإعطاء صورة حقيقية للوضع المالي للمؤسسة محل المراجعة.
  - ✓ تساهم أساليب المراجعة الحديثة في اتخاذ القرارات الرشيدة بأقل وقت وتكلفة وجهد وبأعلى جودة.
  - ✓ يساهم أداء عملية المراجعة بكل كفاءة وفعالية في الرفع من جودة المعلومات والبيانات المحاسبية والمالية المنشورة.
  - ✓ تساعد جودة أداء عملية المراجعة في زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية.
  - ✓ يساعد تحسين جودة المراجعة مستخدمى تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ قراراتهم بكل ثقة واطمئنان.
  - ✓ يوفر العمل على تحسين جودة المراجعة القدرة المكاتب المراجعة الوطنية على المنافسة مع مكاتب المراجعة الدولية.
  - ✓ تمكن أساليب المراجعة الحديثة من توفير الحياد الكامل لمحافظ الحسابات أثناء تنفيذ عمله وعند إبداء رأيه الفني المحايد.
  - ✓ جودة تقرير المراجع الخارجي هي ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلوا من التحريف والتضليل والأخطاء والعيوب، وأن التقرير يجب أن يتضمن الملائمة والمصدقية والتجانس والابتكارية، وبذلك تساعد مستخدميها في اتخاذ قرارات أصدق وأكفاً.
  - ✓ جودة تقرير المراجع الخارجي تعتمد على الاستعمال الأمثل لكل معيار تدقيق دولي في الحالة الخاصة به.
- من خلال النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة، تمكنا من إثبات صحة الفرضيات التي طرحناها سابقا كما يلي:
- بداية بالفرضية الرئيسية والتي مضمونها يمكن أن تساعد استخدام الأساليب الإحصائية في المراجعة على اتخاذ القرارات المناسبة حيث توصلنا إلى أن المتغيرات المستقلة المتمثلة في أساليب المراجعة الإحصائية تفسر المتغير التابع المتمثل في جودة التقارير بنسبة 98% أما باقي النسبة المقدرة بـ 1.1% فتعود لعوامل أخرى لمتدخل في هذه الدراسة، أي انه يوجد تأثير الأساليب الحديثة على جودة التقارير، وان هذه الأساليب تعتبر متغيرات مفسرة حقيقية لها.

أيضا الفرضية الفرعية الثالثي مضمونها المراجعة الإلكترونية تؤثر على كفاءة أداء عملية المراجعة تعد مصدرا أساسيا لتحديد مواطن الخطر التي قد تعوق عمليه المراجعة وذلك يبحث الحسابات والأرصدة. حيث توصلنا إلى أن أساليب المراجعة الالكترونية تستخدم في عملية المراجعة لفهم طبيعة نشاط المؤسسة.

وبناء على النتائج السابقة يمكن أن نقدم التوصيات التالية :

- ✓ ضرورة قيام المنظمات المهنية بتشجيع محافظي الحسابات على استخدام الأساليب الحديثة للمراجعة بهدف تحسين عملية المراجعة.
  - ✓ الاهتمام بالأساليب الحديثة للمراجعة كوسيلة من الوسائل الحديثة على جودة تقرير المحافظ.
  - ✓ استخدام الأساليب الحديثة للمراجعة يسمح لمحافظ الحسابات التعرف على معظم التغيرات الجوهرية في القوائم المالية.
  - ✓ حتمية وجود فريق بيئي يساهم في تحسين جودة الأداء البيئي للمؤسسة.
  - ✓ أهمية تقييم التأثيرات البيئية لكل مشاريع المؤسسة.
  - ✓ بناء إطار فعال لتقويم هياكل الأنظمة الالكترونية من أجل المحافظة على سرية وسلامة المعلومات من حيث التصميم والتطبيق.
  - ✓ استخدام الحاسوب في عملية المراجعة من خلال تفعيل معايير المراجعة.
  - ✓ لا بد أن يلجأ المراجع إلى استخدام الحاسوب من أجل إدارة مخاطر المراجعة مما تزود المراجعة بالثقة اللازمة لإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صحة وصدق القوائم المالية.
  - ✓ يجب أن يعتمد المراجع الخارجي في تقريره على معايير التدقيق الدولية، حتى يحقق الجودة فيه لكي تتماشى مع الانفتاح الاقتصادي الذي تسير فيه البلاد وحتى يتمكن من جلب مستثمرين أجنب.
- في الختام أثناء دراستنا لموضوع اثر الأساليب الحديثة على جودة التقارير برزت من خلاله عدة جوانب ومجالات يمكن أن تشكل مواضيع للبحث المستقبلي مثل :
- ✓ دور المراجعة في ترشيد الحكم الشخصي لمراجع الحسابات.
  - ✓ أساليب المراجعة الحديثة وإمكانية تطبيقها على المؤسسات الجزائرية .
  - ✓ دور المراجعة في بناء الإستراتيجية المالية للمؤسسة

### المصادر و المراجع:

1. احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر، عمان، 2000.
2. احمد سليم، محمد سليم، نموذج مقترح لتفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وجودة مراجعة القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2014.
3. أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008.
4. أحمد فيصل خالد الحايك، التدقيق الداخلي البيئي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - دراسة ميدانية-، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 20، العدد 02، 2013.
5. احمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
6. إسكندر محمود حسين نشوان، جودة خدمة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينيين، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد 01، مصر، 2010.
7. أسماء حداد، أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي - دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2016.
8. أشرف محمد ابراهيم منصور وآخرون، مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، القاهرة.
9. أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية.
10. أمين السيد أحمد لطفى، التطورات الحديثة في المراجعة الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
11. أمين السيد أحمد لطفى، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الإسكندرية.
12. إيمان أحمد مجاهد، مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة، المجلة العلمية لجامعة حلوان للبحوث والدراسات التجارية، العدد 05، مصر 2001.
13. أمين محمد نمر الشنطي، دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، 2011.

14. بن الذيب سهيلة، دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسات الجزائرية- دراسة ميدانية لمؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية – MEI- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي فيا لعلوم التجارية (غير منشورة)، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014/2015.
15. بن ناقلة قدور، عاشور مزريق، مداخلة في المراجعة البيئية كأداة لتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية العربية بالإسقاط على حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف، الجزائر.
16. تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2017.
17. جيهان عبد المعز جمال، المراجعة في البيئية الالكترونية، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، الإمارات، 2014.
18. حاتم محمد الشيشني، أساسيات المراجعة مدخل المعاصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
19. حاج بوررقة حورية، بن بريك حياة، المراجعة في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبية (غير منشورة)، جامعة الجليلي بونعامة بخميس مليانة، 2016/2017.
20. حازم محمد طه، عفاف إسحاق أبوزر، أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 08، العدد 04، عمان.
21. حبشي أسماء، أثر تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية دراسة حالة شركة التمور للجنوب، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2016.
22. حسن شلقامي محمود، مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد 03، مصر 2013.
23. حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
24. حميدة أوكيل، المراجعة البيئية ورهان تحقيقا لتنمية المستدامة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 10، الجزء 02، 2017.
25. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفق المعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، عمان، 2015.
26. رشا الغول، المراجعة البيئية التأصيل النظري والممارسات المهنية، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014.

27. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الرابطة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
28. سالم عبدالله العتيبي، جودة المراجعة كأحد دعائم آليات المراجعة، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامع عين شمس، مجلد 01، عدد 02، مصر، 2009.
29. سامح محمد رضا، أثر جودة المراجعة على جودة الأرباح وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات المساهمة المصرية، مجلة إدارة الأعمال الأردنية، المجلد 08، العدد 04، عمان 2012
30. سردوك فاتح، مقالة حول دراسة اثر استخدام الحاسوب والإجراءات التحليلية على مراجعة الحسابات، المركز الجامعي بالوادي - معهد العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية-، 2007.
31. سليمان محمد طشطوش، أساسيات المعاينة الإحصائية، دار الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
32. سمير أبوغاية، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة في الأنظمة الالكترونية للمعلومات، دار القلم للنشر والتوزيع، دبي، 1987.
33. سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مجلد 45، العدد 02، مصر، 2008.
34. سهير الشعراوي جمعه، أصول المراجعة، مطابع الدار الهندسية، الطبعة السابعة، القاهرة، 2003.
35. السيد احمد السقا، طه ابوالخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، كلية التجارة، جامعة طنطا.
36. سيد عبد الفتاح صالح، مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 03 مصر، 1998.
37. السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية معايير وقواعد، دار الكاتب الحديث، بدون بلد النشر، 2008.
38. شتحنونة محمد فارس، مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية ورقلة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي (غير منشورة)، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016/2015.
39. شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة في نظم المحاسبة الآلية، دارا لتعليم الجامعي، الإسكندرية، 2016.
40. شكري معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2015.

## المصادر و المراجع

41. عبد الحميد عبد المنعم عقدة، المراجعة وإدارة المخاطر في ظل مفهوم الحوكمة، المؤتمر العلمي الخامس: حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، جامعة الإسكندرية، مصر، 2005.
42. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية، الطبعة الثانية، 1999.
43. عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
44. عبد الوهاب نصر علي، د. شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
45. عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، دار الأمين للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، صنعاء، 2011.
46. العلوي مولائي، فجاح يمينة، مدى إدراك مدققي الحسابات لمتطلبات التدقيق البيئي - دراسة عينة من مدققي الحسابات -، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير (غير منشورة)، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2015/2016.
47. علي محمد علي موسى، إثر تطبيق المراجعة الالكترونية على مخاطر وجود المراجعة - دراسة نظرية.
48. غادة عمر محمد عبد العزيز، إطار مقترح لمراجعة الأداء الإداري للأنشطة التسويقية الإلكترونية من قبل مراجع الحسابات الخارجي - دراسة ميدانية، جامعة الأزهر، القاهرة، 2010.
49. غمام مراد، دحمون فوزي، أهمية المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم المالية المحاسبية (غير منشورة)، جامعة آكلي محند والحاج، البويرة، 2014/2015.
50. كمال خليفة أبو زيد وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية - الإطار النظري معايير مراجعة الأنظمة الالكترونية والتطبيقات الحديثة -، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008.
51. كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، أصول علم المراجعة، جامعة المنصورة، 2003.
52. لقلطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير (غير منشورة)، جامعة الحاج لاخضر، باتنة، 2008-2009.
53. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2016.
54. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الدار الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008.

## المصادر و المراجع

55. محمد صالح هاشم، تقييم مدى قبول أسلوب مراجعة النظر كأداة للرقابة الخارجية على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد 02، مصر، 2010.
56. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
57. محمد وضاح الزين، المراجعة في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية - دراسة تطبيقية -، بحث تطبيقي استكمالاً لمتطلبات الحصول على رخصة محاسب قانوني.
58. مدثر طه أبو الخير، إدارة الربح في الشركات المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد 01، مصر 2000.
59. منصور أحمد البديوي وآخرون، المراجعة الخارجية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2010.
60. منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، جامعة القاهرة، مصر، 1999.
61. مهيب الساعي، وهي عمر، علم تدقيق الحسابات، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1991.
62. نادر شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2011، ص 175.
63. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2006.
64. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2005.

65. المراجعة البيئية - باحث في مجال المحاسبة الدولية

<https://www.facebook.com/posts>

المراجع باللغة الأجنبية:

1. Behn,B,J. Carcello, D. hermanson, R. hermanson. 1997. The Detreminants of audit client Satisfaction among client of big 6 firm Accounting Horizon, March.
2. <https://www.aliahmedali.com/forum/index.php>
3. Hugues, amgot, christainfisher, Baudouin Theunissen , "Audit comptable et

Audit Informatique", 2eme Edition, De Boeck, Bruxelles.

4.Kurt Pany and o. Ray Whitting. Auditing2nd,1997.

# الملاحق

الملحق رقم (01)

الجامعة: الشهيد حمدة لخضر

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية

تخصص: محاسبة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته .....

الموضوع: تعبئة الاستبيان لبحث ماستر حول تأثير الأساليب الحديثة على جودة التقارير

نحن بصدد تطبيق استبيان للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة لذلك, فنرجو منكم التكرم بتعبئة هاته الاستبانة أملين منكم توشي الدقة والموضوعية لما له من اثر ايجابي في إنجاز هذا البحث علما بان المعلومات الواردة في هذا البحث تستخدم للأغراض البحث العلمي فقط شاكرين لكم حسن عونكم معنا وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير.

بعطوط فاطمة الزهرة

مهري ريان

نغاق إيمان

## الملاحق

البيانات الشخصية:

الرجاء وضع إشارة (X) في المربع الذي ينطبق عليك:

1-الجنس: ذكر  أنثى

2- العمر: 30-20  40-31  من 50 فما فوق

3- المؤهلات العلمية: شهادة مهنية  ليسانس  ماجستير

دكتوراه

4-التخصص العلمي: محاسبة  مالية  اقتصاد

تسيير  أخرى

5-المنصب الذي يشغله: محافظ حسابات  أكاديمي  مراجعي الحسابات

6- عدد سنوات الخبرة: اقل من 5 سنوا  من 5 إلى 10 سنة  من 10 إلى 15 سنة

من 15 إلى 20 سنة  أكثر من 20 سنة

الملحق رقم (2) :

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
01	تساعد المعاينة الإحصائية على إجراء تقييم موضوعي للنتائج التي نحصل عليها من العينة.					
02	يساهم استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تخفيض مقدار العمل التفصيلي الضروري لعملية المراجعة					
03	يوفر أسلوب المعاينة الإحصائية في مجال اختبارات الرقابة أدلة إثبات كافية وغير متحيزة					
04	يوفر أسلوب العينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية أدلة إثبات كافية وغير متحيزة					
05	تساعد الأساليب الإحصائية والرياضية على فهم ودراسة طبيعة عمليات وأنشطة المؤسسة.					
06	الاستخدام الجيد لأساليب المعاينة الإحصائية يتطلب توافر المعرفة المتخصصة في مجال المراجعة والإحصاء.					

المحور الأول: أساليب المعاينة الإحصائية

المحور الثاني: متطلبات المراجعة البيئية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
07	تلتزم المؤسسة بالمشاركة في مشروع التدقيق البيئي قصد تحسين أدائها البيئي.					
08	تقوم المؤسسة بالقيام بفحص مبدئي للبيئة التي تعمل فيها بهدف التعرف على التأثيرات البيئية على أنشطتها.					
09	توفر المؤسسة معلومات وبيانات لتقييم أدائها البيئي.					
10	تساهم المبادئ والمعايير البيئية في الحد من المخاطر البيئية التي تواجه المؤسسة.					
11	تواجه المؤسسة عقوبات قانونية نتيجة عدم الالتزام للمتطلبات البيئية.					

## الملاحق

12 يجب أن تفصح المؤسسة عن أدائها البيئي مهما كلف الأمر.

### المحور الثالث: المراجعة الالكترونية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
13	كفاءة أداء عملية المراجعة في ظل استخدام المراجعة الالكترونية تحتاج إلى بيئة تدريبية ذات نظم الكترونية متخصصة.					
14	المراجعة الالكترونية تؤدي إلى تحسين إجراءات وأساليب المراجعة.					
15	استخدام المراجعة الالكترونية يؤدي إلى زيادة كفاءة أداء أنظمة الرقابة الداخلية.					
16	مراجعة النظم المحاسبية الالكترونية بالطرق اليدوية تؤدي إلى عدم اكتشاف مواطن الضعف فيها.					
17	عدم إلمام المراجع بالأنظمة الالكترونية من المعوقات التي تواجه المراجعة الالكترونية.					
18	المراجعة الالكترونية تساعد في تحسين كفاءة أداء عملية المراجعة .					

### المحور الرابع: تأثير الأساليب الحديثة على جودة التقارير

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
19	تساهم استخدام الأساليب الحديثة المختلفة في معرفة قدرة المؤسسة على الاستقرار.					
20	تمكن أساليب المراجعة الحديثة من توفير الحياد الكامل لمحافظي الحسابات أثناء تنفيذ عمله وعند إبداء رأيه الفني المحايد.					
21	يتوجب على المراجع الخارجي تطبيق الأساليب الحديثة للمراجعة في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم الأعمال.					
22	أن معرفة المراجع الخارجي عن طريق تدريبه باستعمال معايير المراجعة يساعد على استخدامه الأساليب الحديثة في عملية المراجعة.					
23	تتعلق جودة التقارير بمدى كيفية ممارسة مكتب المراجعة لطرق الأساليب الحديثة للمراجعة.					
24	تساهم الأساليب الحديثة في المراجعة إلى دعم عمل محافظي الحسابات وبذلك تخفيض عدد					

## الملاحق

الدعاوي القضائية المدفوعة ضدهم.

### Statistiques

		تساعد المعاينة الإحصائية على إجراء تقييم موضوعي للنتائج التي نحصل عليها من العينة	يساهم استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تخفيض مقدار العمل التفصيلي الضروري لعملية المراجعته	يوفر أسلوب المعاينة الإحصائية في مجال اختبارات الرقابة أدلة اثبات كافية وغير متحيزة	يوفر أسلوب العينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية أدلة اثبات كافية وغير متحيزة
N	Valide	40	40	40	40
	Manquant	0	0	0	0
	Moyenne	2,7500	2,8000	3,0250	3,1750
	Médiane	3,0000	2,0000	3,0000	3,0000
	Ecart type	1,31559	1,62038	1,34903	1,39390
	Somme	110,00	112,00	121,00	127,00

### Statistiques

		تساعد الأساليب الإحصائية والرياضية على فهم ودراسة طبيعة عمليات وأنشطة المؤسسة.	الاستخدام الجيد للأساليب المعاينة الإحصائية يتطلب توافر المعرفة المتخصصة في مجال المراجعته والإحصاء
N	Valide	40	40
	Manquant	0	0
	Moyenne	3,0000	2,6250
	Médiane	3,0000	2,0000
	Ecart type	1,33973	1,49679
	Somme	120,00	105,00

## الملاحق

تساعد المعاينة الاحصائية على اجراء تقييم موضوعي للنتائج التي نحصل عليها من العينة

Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	9	9	9	9	4	40
Pourcentage	22,5	22,5	22,5	22,5	10,0	100,0
Pourcentage valide	22,5	22,5	22,5	22,5	10,0	100,0
Pourcentage cumulé	22,5	45,0	67,5	90,0	100,0	

يساهم استخدام اسلوب المعاينة الاحصائية في تخفيض مقدار العمل التفصيلي الضروري لعملية المراجعته

Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	12	9	5	3	11	40
Pourcentage	30,0	22,5	12,5	7,5	27,5	100,0
Pourcentage valide	30,0	22,5	12,5	7,5	27,5	100,0
Pourcentage cumulé	30,0	52,5	65,0	72,5	100,0	

يوفر اسلوب المعاينة الاحصائية في مجال اختبارات الرقابة ادلة اثبات كافية وغير متحيزة

Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	6	8	14	3	9	40
Pourcentage	15,0	20,0	35,0	7,5	22,5	100,0
Pourcentage valide	15,0	20,0	35,0	7,5	22,5	100,0
Pourcentage cumulé	15,0	35,0	70,0	77,5	100,0	

## الملاحق

يوفر اسلوب العينة الاحصائية في مجال الاختبارات الاساسية ادلة اثبات كافية وغير متحيزة

Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	8	3	11	10	8	40
Pourcentage	20,0	7,5	27,5	25,0	20,0	100,0
Pourcentage valide	20,0	7,5	27,5	25,0	20,0	100,0
Pourcentage cumulé	20,0	27,5	55,0	80,0	100,0	

تساعد الاساليب الاحصائية والرياضية على فهم ودراسة طبيعة عمليات وانشطة المؤسسة.

Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	7	9	6	13	5	40
Pourcentage	17,5	22,5	15,0	32,5	12,5	100,0
Pourcentage valide	17,5	22,5	15,0	32,5	12,5	100,0
Pourcentage cumulé	17,5	40,0	55,0	87,5	100,0	

الاستخدام الجيد لاساليب المعاينة الاحصائية يتطلب توافر المعرفة المتخصصة في مجال المراجعة والاحصاء

Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	12	11	4	6	7	40
Pourcentage	30,0	27,5	10,0	15,0	17,5	100,0
Pourcentage valide	30,0	27,5	10,0	15,0	17,5	100,0
Pourcentage cumulé	30,0	57,5	67,5	82,5	100,0	

## الملاحق

### Statistiques

	N		Moyenne	Médiane	Ecart type	Somme
	Valide	Manquant				
تلتزم المؤسسة بالمشاركة في مشروع التدقيق البيئي قصد تحسين أدائها البيئي.	40	0	2,8250	3,0000	1,41217	113,00
تقوم المؤسسة بالقيام بفحص مبدئي للبيئة التي تعمل فيها بهدف التعرف على التأثيرات البيئية على انشطتها.	40	0	2,9500	3,0000	1,46672	118,00
توفر المؤسسة معلومات وبيانات لتقييم ادائها البيئي.	40	0	2,4250	2,0000	1,19588	97,00
تساهم المبادئ والمعايير البيئية في الحد من المخاطر البيئية التي تواجه المؤسسة.	40	0	2,7750	2,5000	1,38652	111,00
تواجه المؤسسة عقوبات قانونية نتيجة عدم الالتزام للمتطلبات البيئية.	40	0	3,0500	3,0000	1,35779	122,00
يجب ان تفصح المؤسسة عن ادائها البيئي مهما كلف الامر	40	0	2,7500	3,0000	1,46322	110,00

تلتزم المؤسسة بالمشاركة في مشروع التدقيق البيئي قصد تحسين أدائها البيئي.

#### Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	9	8	12	3	8	40
Pourcentage	22,5	20,0	30,0	7,5	20,0	100,0
Pourcentage valide	22,5	20,0	30,0	7,5	20,0	100,0
Pourcentage cumulé	22,5	42,5	72,5	80,0	100,0	

## الملاحق

تقوم المؤسسة بالقيام بفحص مبدئي للبيئة التي تعمل فيها بهدف التعرف على التأثيرات البيئية على انشطتها.

Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	10	5	10	7	8	40
Pourcentage	25,0	12,5	25,0	17,5	20,0	100,0
Pourcentage valide	25,0	12,5	25,0	17,5	20,0	100,0
Pourcentage cumulé	25,0	37,5	62,5	80,0	100,0	

توفر المؤسسة معلومات وبيانات لتقييم ادائها البيئي.

Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	9	16	7	5	3	40
Pourcentage	22,5	40,0	17,5	12,5	7,5	100,0
Pourcentage valide	22,5	40,0	17,5	12,5	7,5	100,0
Pourcentage cumulé	22,5	62,5	80,0	92,5	100,0	

تساهم المبادئ والمعايير البيئية في الحد من المخاطر البيئية التي تواجه المؤسسة.

Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	8	12	8	5	7	40
Pourcentage	20,0	30,0	20,0	12,5	17,5	100,0
Pourcentage valide	20,0	30,0	20,0	12,5	17,5	100,0
Pourcentage cumulé	20,0	50,0	70,0	82,5	100,0	

## الملاحق

تواجه المؤسسة عقوبات قانونية نتيجة عدم الالتزام للمتطلبات البيئية.

	Valide					Total
	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	
Fréquence	8	5	10	11	6	40
Pourcentage	20,0	12,5	25,0	27,5	15,0	100,0
Pourcentage valide	20,0	12,5	25,0	27,5	15,0	100,0
Pourcentage cumulé	20,0	32,5	57,5	85,0	100,0	

يجب ان تفصح المؤسسة عن ادائها البيئي مهما كلف الامر

	Valide					Total
	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	
Fréquence	12	6	8	8	6	40
Pourcentage	30,0	15,0	20,0	20,0	15,0	100,0
Pourcentage valide	30,0	15,0	20,0	20,0	15,0	100,0
Pourcentage cumulé	30,0	45,0	65,0	85,0	100,0	

### Statistiques

	N					Somme
		Valide	Manquant	Moyenne	Médiane	
كفاءة اداء عملية المراجعة في ظل استخدام المراجعة الالكترونية تحتاج الى بيئة تدريبية ذات نظم الكترونية متخصصة.	40	0	2,6000	3,0000	1,31656	104,00

## الملاحق

المراجعة الالكترونية تؤدي الى تحسين اجراءات واساليب المراجعة.	40	0	2,8250	3,0000	1,27877	113,00
استخدام المراجعة الالكترونية يؤدي الى زيادة كفاءة اداء انظمة الرقابة الداخلية.	40	0	2,9750	3,0000	1,34903	119,00
مراجعة النظم المحاسبية الالكترونية بالطرق اليدوية تؤدي الى عدم اكتشاف مواطن الضعف فيها	40	0	2,8000	3,0000	1,30482	112,00
عدم المام المراجع بالانظمة الالكترونية من المعوقات التي تواجه المراجعة الالكترونية.	40	0	2,7750	3,0000	1,49336	111,00
المراجعة الالكترونية تساعد في تحسين كفاءة اداء عملية المراجعة.	40	0	2,9500	3,0000	1,50128	118,00

كفاءة اداء عملية المراجعة في ظل استخدام المراجعة الالكترونية تحتاج الى بيئة تدريبية ذات نظم الكترونية متخصصة.

Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	11	8	11	6	4	40
Pourcentage	27,5	20,0	27,5	15,0	10,0	100,0
Pourcentage valide	27,5	20,0	27,5	15,0	10,0	100,0
Pourcentage cumulé	27,5	47,5	75,0	90,0	100,0	

المراجعة الالكترونية تؤدي الى تحسين اجراءات واساليب المراجعة.

Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	9	5	14	8	4	40
Pourcentage	22,5	12,5	35,0	20,0	10,0	100,0

## الملاحق

Pourcentage valide	22,5	12,5	35,0	20,0	10,0	100,0
Pourcentage cumulé	22,5	35,0	70,0	90,0	100,0	

استخدام المراجعة الالكترونية يؤدي الى زيادة كفاءة اداء انظمة الرقابة الداخلية.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	7	17,5	17,5	17,5
موافق	9	22,5	22,5	40,0
محايد	8	20,0	20,0	60,0
لا اوافق	10	25,0	25,0	85,0
لا اوافق بشدة	6	15,0	15,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

مراجعة النظم المحاسبية الالكترونية بالطرق اليدوية تؤدي الى عدم اكتشاف مواطن الضعف فيها

Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	9	6	14	6	5	40
Pourcentage	22,5	15,0	35,0	15,0	12,5	100,0
Pourcentage valide	22,5	15,0	35,0	15,0	12,5	100,0
Pourcentage cumulé	22,5	37,5	72,5	87,5	100,0	

عدم المام المراجع بالانظمة الالكترونية من المعوقات التي تواجه المراجعة الالكترونية.

Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
--	------------	-------	-------	----------	---------------	-------

## الملاحق

Fréquence	11	8	8	5	8	40
Pourcentage	27,5	20,0	20,0	12,5	20,0	100,0
Pourcentage valide	27,5	20,0	20,0	12,5	20,0	100,0
Pourcentage cumulé	27,5	47,5	67,5	80,0	100,0	

### المراجعة الالكترونية تساعد في تحسين كفاءة اداء عملية المراجعة.

#### Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	8	11	6	5	10	40
Pourcentage	20,0	27,5	15,0	12,5	25,0	100,0
Pourcentage valide	20,0	27,5	15,0	12,5	25,0	100,0
Pourcentage cumulé	20,0	47,5	62,5	75,0	100,0	

### تساهم استخدام الاساليب الحديثة المختلفة في معرفة قدرة المؤسسة على الاستقرار.

#### Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	10	9	11	8	2	40
Pourcentage	25,0	22,5	27,5	20,0	5,0	100,0
Pourcentage valide	25,0	22,5	27,5	20,0	5,0	100,0
Pourcentage cumulé	25,0	47,5	75,0	95,0	100,0	

تمكن اساليب المراجعة الحديثة من توفير الحياد الكامل لمحافظي الحسابات اثناء تنفيذ عمله وعند ابداء رايه الفني المحايد.

#### Valide

## الملاحق

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	14	10	5	5	6	40
Pourcentage	35,0	25,0	12,5	12,5	15,0	100,0
Pourcentage valide	35,0	25,0	12,5	12,5	15,0	100,0
Pourcentage cumulé	35,0	60,0	72,5	85,0	100,0	

يتوجب على المراجع الخارجي تطبيق الاساليب الحديثة للمراجعة في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم الاعمال.

### Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	9	5	10	9	7	40
Pourcentage	22,5	12,5	25,0	22,5	17,5	100,0
Pourcentage valide	22,5	12,5	25,0	22,5	17,5	100,0
Pourcentage cumulé	22,5	35,0	60,0	82,5	100,0	

ان معرفة المراجع الخارجي عن طريق تدريبيه باستعمال معايير المراجعة يساعد على استخدامه الاساليب الحديثة في عملية المراجعة.

### Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	7	6	11	9	7	40
Pourcentage	17,5	15,0	27,5	22,5	17,5	100,0
Pourcentage valide	17,5	15,0	27,5	22,5	17,5	100,0
Pourcentage cumulé	17,5	32,5	60,0	82,5	100,0	

تتعلق جودة التقارير بمدى كيفية ممارسة مكتب المراجعة لطرق الاساليب الحديثة للمراجعة.

## الملاحق

### Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	11	5	13	4	7	40
Pourcentage	27,5	12,5	32,5	10,0	17,5	100,0
Pourcentage valide	27,5	12,5	32,5	10,0	17,5	100,0
Pourcentage cumulé	27,5	40,0	72,5	82,5	100,0	

تساهم الاساليب الحديثة في المراجعة الى دعم عمل محافظي المحاسبات وبذلك تخفيض عدد الدعاوي القضائية المدفوعة ضدهم.

### Valide

	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	Total
Fréquence	10	6	9	6	9	40
Pourcentage	25,0	15,0	22,5	15,0	22,5	100,0
Pourcentage valide	25,0	15,0	22,5	15,0	22,5	100,0
Pourcentage cumulé	25,0	40,0	62,5	77,5	100,0	

#### RELIABILITY

/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach <sup>a</sup>	Nombre d'éléments
,517	6

#### RELIABILITY

/VARIABLES=A7 A8 A9 A10 A11 A12

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach <sup>a</sup>	Nombre d'éléments
,233	6

RELIABILITY

/VARIABLES=A13 A14 A15 A16 A17 A18

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach <sup>a</sup>	Nombre d'éléments
,558	6

RELIABILITY

/VARIABLES=A19 A20 A21 A22 A23 A24

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach <sup>a</sup>	Nombre d'éléments
,935	6

RELIABILITY

/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8 A9 A10 A11 A12 A13 A14 A15 A16 A17 A18 A19 A20 A21 A22 A23 A24

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach <sup>a</sup>	Nombre d'éléments
,704	24