وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

أطروحة دكتوراه

مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر وأثره على مصداقية التقارير وفق معايير المراجعة الدولية – دراسة ميدانية.

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبة: فاطمة علاق

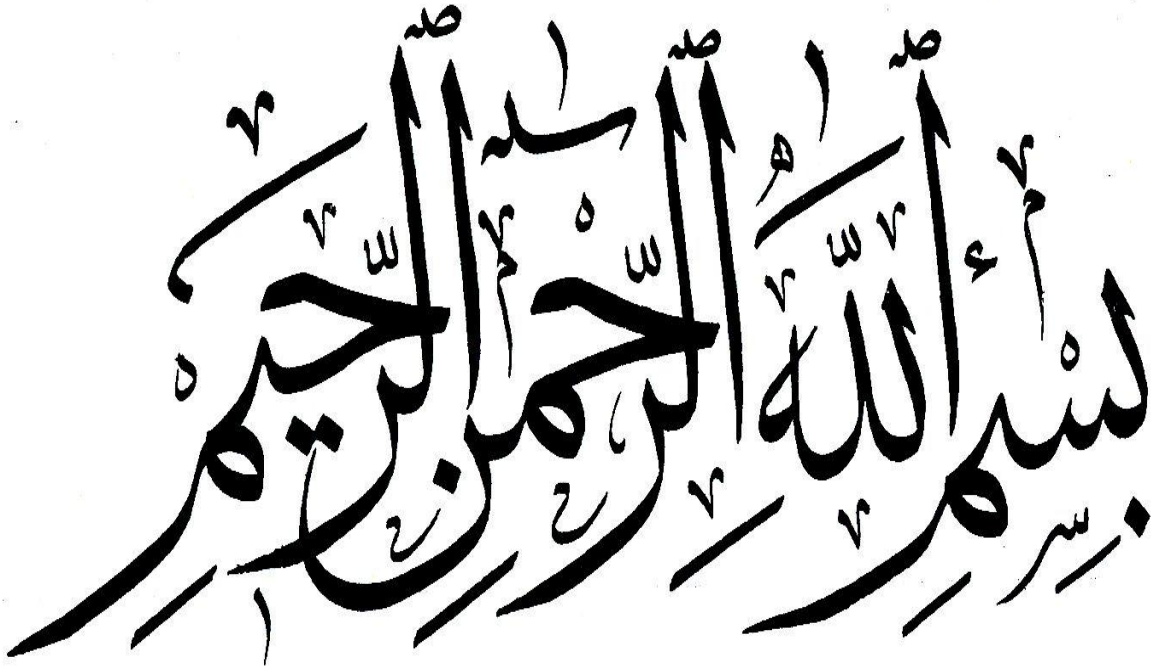
إشراف: أ. محمد الناصر حميداتو

مشرفا مساعدا: د. محمد الدينوري سالمي

أعضاء لجنة المناقشة

01	د. الأزهر عزة	محاضر أ	جامعة الشهيد حمة لخضر – الوادي	رئيسا
02	أ. محمد الناصر حميداتو	أستاذ	جامعة الشهيد حمة لخضر – الوادي	مشرفا ومقررا
03	د. محمد الدينوري سالمي	محاضر أ	جامعة الشهيد حمة لخضر – الوادي	مشرفا مساعدا
04	د. محمد فيصل مايدة	محاضر أ	جامعة الشهيد حمة لخضر – الوادي	مناقشا
05	د. فاتح سردوك	محاضر أ	جامعة الشهيد حمة لخضر – الوادي	مناقشا
06	د. عبد العزيز قتال	محاضر أ	جامعة العربي التبسي– تبسة	مناقشا
07	د. عبد الله مايو	محاضر أ	جامعة قاصدي مرباح – ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018


بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ اقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ ۞ خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ ۞ اقْرَأْ وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ ۞ الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ ۞ عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ ﴾ سورة العلق: 1-5

صدق الله العلي العظيم

الإهداء

إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها

أمي الغالية جزاها الله عني خير الجزاء في الدارين

إلى مدرستي الأولى في الحياة

أبي الغالي –اللهم ارحمه وأسكنه فسيح جنانه –

اللهم اغفر لهما وارحمهما كما ربياني صغيرا

واجعلهما ممن قلت فيهما: "سلام عليكم طبتم فادخلوها خالدين" أمين.

إلى جميع أفراد أسرتي المصغرة التي هي أقرب إلي من روحي

وإلى كل من ضاقت السطور عن ذكرهم ووسعهم قلبي .....

أهدي هذا العمل المتواضع

شكر وعرفان

" ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين" صدق الله العلي العظيم

النمل الآية 19

الحمد لله عدد خلقه ورضا نفسه وزنة عرشه ومداد كلماته حمدا طيبا كثيرا مباركا فيه كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه أن منّ علينا بكرمه لاستكمال هذه الدراسة والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين سيدنا محمد (صلى الله عليه وسلم) أما بعد:

صعبة هي كلمات الشكر عند انتقائها والأصعب اختزالها في سطور لأنها لا تفي حق صانعيها. وجميل الشكر للوالدة الكريمة بارك الله في عمرها وأمدها بالصحة والعافية.

وشكر وعرفان خاص إلى من كانا سببا لوجودي في هذه المرتبة زوجي سمير غيلاني وأخي راشد علاق جزاء طيبا مباركا فيه.

ويشرفني أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان وخالص الثناء والعرفان الأستاذ المشرف محمد الناصر حميداتو على سعة صدره وجميل صبره، وأن أشكر كل من الأستاذين محمد الدينوري سالمي وبوبكر نحرورة لكونهما مستشارين باريين، حيث قدما لي الدعم والاقتراحات دون ملل أو كلل لا تقدر بثمن لنجاح هذا العمل، فجزاكما الله عني كل خير.

والشكر موصول للأساتذة الأفاضل لجنة المناقشة محكمي هذا العمل.

واعترافا بالجميل والامتنان أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة جمة لخضر بالوادي على دعمهم وتشجيعهم النشيطين ومجلهم الله ذخرا للعلم ونفعا للأمة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة على التعرف لمسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر، وأثر هذه المسؤوليات على مصداقية التقارير المالية، بالاعتماد على المتغيران المستقلان الأول متمثل في المسؤولية القانونية التي نص عليها القانون 01/10 (المسؤولية المدنية، المسؤولية الجزائية، التأديبية) والثاني متمثل في المسؤولية المهنية من خلال مقدرة مراجعي الحسابات الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، ومصداقية التقارير المالية كمتغير تابع.

وقد أظهرت الدراسة بأن تحمل مراجعي الحسابات لمسؤولياتهم القانونية والمهنية تؤثر في مصداقية التقارير المالية، كما أثبتت وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات لمسؤولياته تعزى للمتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الفئة، سنوات الخبرة في العمل)، كذا للمتغيرات الاسمية (مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية، الالتزام بالمعايير الشخصية، الالتزام بمعايير العمل الميداني، الالتزام بمعايير اعداد التقرير، الالتزام بقواعد وآداب المهنة)، كما تبين الدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول مدى مصداقية التقارير المالية تعزى لمتغير فئة مراجعي الحسابات وفئة مستخدمي التقارير المالية. ومن خلال النتائج المتوصل إليها توصي الطالبة بما يلي:

- إصدار مقررات جديدة لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لتدعيم القانون 01/10 يعمل على الارتقاء بالمهنة وتحديد أكثر للمسؤوليات القانونية بشيء من التفصيل؛
- توسيع اختصاصات وحدة الرقابة على جودة أعمال مراجعي الحسابات بهيئة الرقابة المالية بهدف التأكد من التزام المراجعين بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني عند مراجعة التقارير المالية.
- انشاء هيئات مهنية جهوية تكون تابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بزيادة الاتصال مع مستخدمي التقارير المالية بهدف تحسين إدراكهم لحدود مسؤولية المراجع.
- اعتماد نظام كامل للمسؤولية المهنية من حيث قواعد ومعايير للمراجعة تتلاءم والبيئة الجزائرية، والتشجيع على عقد دورات تكوينية محلية ودولية للتعريف على قواعد هذه المهنة.

الكلمات المفتاحية:

مسؤوليات مراجع الحسابات، المسؤولية القانونية، المسؤولية المهنية، مصداقية التقارير المالية.

Summary:

This study aims to identify the responsibilities of the Auditor in Algeria and the impact of these responsibilities on the credibility of the financial reports, relying on the first two independent variables of the legal liability provided by law 10/01 (civil liability, criminal liability, Disciplinary) The second is professional responsibility through the ability of auditors to comply with auditing standards and professional conduct, and the credibility of financial reports as a dependent variable.

The study showed that auditors ' accountability for their legal and professional responsibilities affects the credibility of financial reports, and that there are statistically significant differences about the auditor's commitment to his responsibilities due to personal variables (qualification, category, years of work experience), as well as For nominal variables (legal auditor's responsibilities, compliance with personal standards, compliance with field work standards, adherence to reporting standards, compliance with professional rules and ethics), the study also shows statistically significant differences on the reliability of financial reporting Attributed to the variable of the auditor category and the category of users of financial reports. Through the findings, the student recommends the following:

- Promulgation of a news Decisions to regulate the accountancy and auditing profession in order to strengthen law 10/01, which will promote the promotion of the profession and further define the legal responsibilities in some detail؛

- to expand the competencies of the auditor's quality control unit in the Financial Supervision authority with a view to ensuring that the auditors adhere to professional standards, rules and professional ethics when reviewing financial reports.

- The establishment of regional professional bodies affiliated with the National auditor or the National Chamber of Auditors to increase contact with the users of financial reports in order to improve their awareness of the limits of the responsibility of the reviewer.

- The adoption of a complete system of professional responsibility in terms of rules and standards of auditing that are compatible with the Algerian environment, and encourage the holding of local and international training courses to publicize the rules of this profession.

Key words: Auditor's responsibilities, legal responsibility, professional responsibility, credibility of financial reporting.

فهرس المحتويات

العنـــــوان	الصفحة
إهداء	
شكر وعرفان	
الملخص	
فهرس المحتويات.....	I
فهرس الجداول	V
فهرس الاشكال.....	VI
قائمة الملاحق.....	VII
قائمة الاختصارات	I
المقدمة.....	أ
الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات	
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية مراجعة الحسابات.....	03
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مراجعة الحسابات ومفهومها.....	03
المطلب الثاني: فروض ومبادئ مراجعة الحسابات.....	12
المطلب الثالث: أنواع مراجعة الحسابات	15
المبحث الثاني: معايير مراجعة الحسابات.....	25
المطلب الأول: المعايير العامة أو الشخصية	26
المطلب الثاني: معايير الأداء المهني أو العمل الميداني	30
المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير	35
المبحث الثالث: آداب وسلوك المهنة للمراجع	37
المطلب الأول: ماهية السلوك المهني.....	37
المطلب الثاني: أخلاقيات المهنة ومبادئ عملية المراجعة	39
المطلب الثالث: الشك المهني لمراجع الحسابات	43
خلاصة.....	46
الفصل الثاني: مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر	
تمهيد.....	48
المبحث الأول: ماهية مراجع الحسابات.....	49
المطلب الأول: تعريف ومؤهلات مراجع الحسابات	49
المطلب الثاني: تعيين وعمل مراجع الحسابات واتعابه	52
المطلب الثالث: حقوق مراجع الحسابات وواجباته	57

المبحث الثاني: أنواع مسؤوليات مراجع الحسابات 60
المطلب الأول: المسؤوليات القانونية 61
المطلب الثاني: المسؤولية المهنية 71
الطلب الثالث: الفجوة والإجراءات المتبعة لحماية مراجع الحسابات من مسؤولياته 72
المبحث الثالث: الخطأ والغش 74
المطلب الأول: تعريف وأنواع وأسباب الخطأ والغش 74
المطلب الثاني: اكتشاف الأخطاء والغش..... 78
المطلب الثالث: الإبلاغ والحد من ممارسات الغش..... 81
المبحث الرابع: بعض مسؤوليات مراجع الحسابات في المعايير الدولية 85
المطلب الأول: مسؤولية المراجع عن الخطأ والغش 85
المطلب الثاني: مسؤولية المراجع عن الاحداث اللاحقة 88
المطلب الثالث: مسؤولية المراجع عن تقييم مقدرة المؤسسة على الاستمرار 91
خلاصة 94

الفصل الثالث: مصداقية التقارير المالية في ضوء مسؤوليات مراجع الحسابات

تمهيد 96
المبحث الأول: تقرير مراجع الحسابات 97
المطلب الأول: أهمية تقرير مراجع الحسابات..... 97
المطلب الثاني: مميزات تقرير مراجع الحسابات..... 97
المطلب الثالث: أنواع الرأي وشكل ومحتوى التقرير..... 100
المبحث الثاني: مصداقية التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها 104
المطلب الأول: مصداقية التقارير المالية 104
المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية 108
المطلب الثالث: الأطراف المستفيدة والعوامل المؤثرة في التقارير المالية..... 111
المبحث الثالث: العلاقة بين مسؤوليات المراجع ومصداقية التقارير المالية..... 117
المطلب الأول: علاقة مراجع الحسابات واعداد لتقارير المالية..... 117
المطلب الثاني: ممارسات تؤثر على رأي المراجع في الحكم على مصداقية التقارير المالية 121
المطلب الثالث: اثار التزام المراجع بمسؤولياته ومصداقية التقارير المالية 123
خلاصة 128

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

تمهيد 130
المبحث الأول: الطريقة المعتمدة والأدوات المستخدمة..... 131
المطلب الأول: الطريقة المعتمدة 131

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة 132
المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها 145
المطلب الأول: عرض ومناقشة النتائج للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة 145
المطلب الثاني: عرض ومناقشة النتائج لمحاور الدراسة 149
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشتها 172
المطلب الأول: تأثير مسؤوليات مراجع الحسابات على مصداقية التقارير المالية 172
المطلب الثاني: مدى التزام مراجع الحسابات لمسؤولياته ومدى مصداقية التقارير المالية 179
خلاصة 190
الخاتمة 191
قائمة المراجع 198
الملاحق 209

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1.1	يوضح مزايا وعيوب المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة	17
2.1	يوضح الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	21-20
3.1	يوضح مزايا وعيوب المراجعة حول الحاسوب والمراجعة من خلال الحاسوب	24-23
1.4	توزيع الاستبيانات على عينة الدراسة ونسب الاسترداد	132
2.4	توزيع فقرات الاستبيان على المحاور المكونة له	135
3.4	درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية والدرجة الكلية لها	137
4.4	درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات الالتزام بالمعايير الشخصية والدرجة الكلية لها	139-138
5.4	درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات الالتزام بمعايير العمل الميداني والدرجة الكلية لها	140-139
6.4	درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات الالتزام بمعايير اعداد التقرير والدرجة الكلية لها	141
7.4	درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات قواعد وآداب السلوك المهني والدرجة الكلية لها	142
8.4	درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات مصداقية التقارير المالية والدرجة الكلية لها	143
9.4	درجة الارتباط بين الدرجة الكلية لفقرات الاستبيان ومحاور ومكونات الدراسة	144
10.4	اختبار ألفا كرونباخ	145
11.4	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	146
12.4	توزيع أفراد العينة حسب المهنة	147
13.4	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في العمل	148
14.4	أداة جمع البيانات وفق مقياس ليكرت الخماسي	149
15.4	الميزان التقديري وفقا لمقياس ليكارت الخماسي	150
16.4	تحليل عبارات المحور الأول المتعلقة بمسؤوليات مراجع الحسابات القانونية	151
17.4	تحليل عبارات المحور الثاني المتعلقة بمدة الالتزام بالمعايير الشخصية	152
18.4	تحليل عبارات المحور الثالث المتعلقة بمدى الالتزام بمعايير العمل الميداني	153.154
19.4	تحليل عبارات المحور الرابع المتعلقة بمدى الالتزام بمعايير اعداد التقارير	155
20.4	تحليل عبارات المحور الخامس المتعلقة بمدى الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني	156
21.4	تحليل عبارات محاور المسؤولية المهنية	157
22.4	تحليل عبارات المحور السادس المتعلقة بمدى الالتزام بمصداقية التقارير المالية	158
23.4	تحليل عبارات المسؤوليات القانونية للفئتين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية	159
24.4	تحليل العبارات متعلقة بمدى الالتزام بالمعايير الشخصية حسب الفئة	160-161
25.4	تحليل العبارات المتعلقة بمدى الالتزام بمعايير العمل الميداني حسب الفئة	162-161
26.4	تحليل عبارات المحور الرابع المتعلق بمعايير اعداد التقارير حسب الفئة	163
27.4	تحليل عبارات المحور الرابع المتعلق بقواعد السلوك المهني حسب الفئة	165-164
28.4	تحليل لمحاور المسؤولية المهنية حسب الفئة	166-165
29.4	تحليل عبارات المحور السادس المتعلق بمصداقية التقارير المالية حسب الفئة	167
30.4	اختبار الطبيعة للمحاور بمعامل Kolmogorov-Smirnov	168
31.4	نتائج تحليل ارتباط بيرسون بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع	172
32.4	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر المسؤوليات القانونية على مصداقية التقارير	173
33.4	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر الالتزام بالمعايير الشخصية على مصداقية التقارير	175

34.4	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر الالتزام بمعايير العمل الميداني على مصداقية التقارير	176
35.4	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر الالتزام بمعايير اعداد التقرير على مصداقية التقارير	177
36.4	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر الالتزام بقواعد السلوك المهني على مصداقية التقارير	178
37.4	مقارنة المتوسطات فئات المؤهل العلمي لمحاور مسؤوليات مراجع الحسابات	181
38.4	مقارنة متوسطات فئات المؤهل العلمي للمحاور المستقلة	185-182
39.4	اختبار t لمحور لمدى تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته حسب الفئة	186
40.4	مقارنة متوسطات فئات سنوات الخبرة المهنية لمسؤوليات مراجع الحسابات	187
41.4	مقارنة متوسطات اجابات العينة لمحاور مسؤوليات مراجع الحسابات	188
42.4	اختبار t لمحور مصداقية التقارير المالية حسب الفئة	189

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1.3	يوضح مستخدمي التقارير المالية وغرض كل مستخدم منها	105
1.4	نموذج الدراسة	131
2.4	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	147
3.4	توزيع أفراد العينة حسب المهنة الحالية	148
4.4	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في العمل	149
5.4	التوزيع الطبيعي لمسؤوليات مراجع الحسابات القانونية حسب اختبار One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	169
6.4	التوزيع الطبيعي لمسؤوليات مراجع الحسابات المهنية حسب اختبار-One-Sample Kolmogorov Smirnov Test	169
7.4	التوزيع الطبيعي لمسؤوليات مراجع الحسابات القانونية والمهنية حسب اختبار One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	170
8.4	التوزيع الطبيعي لمصداقية التقارير المالية حسب اختبار One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	170
9.4	التوزيع الطبيعي لمجموع محاور الاستبيان حسب اختبار-One-Sample Kolmogorov Smirnov Test	171
10.4	التوزيع الطبيعي للقيمة المتبقية	171

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان	210
02	استبيان الدراسة	211
03	نتائج الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان	218
04	نتائج الصدق البنائي لعبارات الاستبيان	223
05	نتائج اختبار ثبات عبارات الاستبيان	227
06	نتائج البيانات الشخصية أو الوظيفية	228
07	اختبار الطبيعة للمحاور بمعامل كولموكروف سمير نوف	229
08	التحقق من الفرضية الرئيسية الأولى	230
09	التحقق من الفرضية الرئيسية الثانية وفروعها	231
10	التحقق من الفرضية الرئيسية الثالثة وفروعها	233
11	التحقق من الفرضية الرئيسية الرابعة باستخدام برنامج Minitab V.17	238
12	التحقق من الفرضية الرئيسية الخامسة	239

قائمة المصطلحات

الرموز	المصطلح بالعربية	المصطلح بالإنجليزية
IAS	معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards
IFRS	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	International Financial Reporting Standards
GAAP	معايير المحاسبة الامريكية المقبولة عموما	Generally accepted U.S. accounting standards
GAAS	معايير التدقيق المتعارف عليها	Common Auditing Standards
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institute of Chartered Accountants
ICAEW	مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز	The Chartered Accountants ' complex in England and Wales
APB	ممارسات المراجعة البريطانية	British Audition Practices
PCG	المخطط المحاسبي الفرنسي	Graphique Français comptabilité

المقدمة

مدخل الدراسة:

واجهت مهنة المراجعة في أوائل القرن الواحد والعشرين أزمة المسؤولية وفقدان الثقة، وهذا نتيجة تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى العالمي مما أدى إلى تساؤل العديد من مستخدمي تقارير المراجعة وقوائم المؤسسات المفلسة عن سبب عدم إعطاء مراجعي الحسابات إشارات تحذير بخصوص الحالة الاقتصادية لتلك المؤسسات، ومن ثم واجهت مهنة مراجعة الحسابات أزمة تحديد المسؤولية والتي تعتبر أحد العلوم الاجتماعية وتلعب دورا بارزا في الإدارة الاقتصادية للوحدات والموارد المملوكة للمجتمع وتساعد المراجعة على زيادة ودعم الثقة في القوائم المالية، وبالتالي فهي تعتبر عاملا هاما لدعم مستخدمي التقارير المالية في زيادة الاستثمارات وتوسيع سوق الأوراق المالية، وتساهم مراجعة الحسابات في حماية المستثمرين والمتعاملين في الأوراق المالية من خطر سوء عرض القوائم المالية ومخاطر الغش والتلاعب في تلك القوائم.

وتعتبر مسؤوليات مراجعي الحسابات الخارجيين جزءا لا يتجزأ من الأساس الذي تقوم عليه مهنة مراجعة الحسابات داخل أي مجتمع، وتؤثر المسؤوليات سواء قانونية أو مهنية على جودة مراجعة الحسابات، وعند زيادة جودة مراجعة الحسابات بشأن المعلومات المحاسبية، يحسن عملية اتخاذ القرارات عموما عند تخصيص الموارد في أداء مهام المراجعة، وفي هذا الصدد، فان الإبلاغ عن النتائج يعكس بصدق الوضع المالي لشركة العميل الخاضعة للمراجعة، ونتيجة لذلك تعكس القرارات الذي يتخذه مستخدموا التقارير المالية.

وفي بيئة قانونية مثل الجزائر، هناك اتجاه نحو توسيع قاعدة الملكية إلى جانب التدابير الأخرى الرامية إلى الإصلاح الاقتصادي، وأن هناك حاجة ماسة إلى تحسين مناخ الأعمال التجارية وتعزيز ثقة المستثمرين المحليين والأجانب في المعلومات المالية المفصح عنها للكشف عن الوضع المالي للشركات العاملة في الجزائر، ومع ذلك أصبح من المحتم تعزيز الإبلاغ المالي والمصداقية العامة للتقارير المالية، وينبغي أن تكون النتيجة استعادة ثقة الجمهور في التقارير المالية الصادرة عند اتخاذ قرارات. فقد وضع المشرع الجزائري العديد من التشريعات المختلفة لمسؤوليات مراجع الحسابات القيام بها في المؤسسة التي يقوم مراجعتها مع عدم تدخله في عملية التسيير، وفي المقابل جعله يتحمل مسؤوليات ثقيلة على عاتقه.

1. **إشكالية الدراسة وأسئلتها:**

إن مشكلتنا تتعلق بتحقيق إطار للعلاقة بين الالتزامات لمراجعي الحسابات لتحمل مسؤولياته ومصداقية المعلومة المحاسبية في التقارير المالية لترشيد قرارات مستخدميها، فتم صياغة التساؤل الرئيسي للدراسة على النحو التالي:

"ما أثر تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته في الحكم على مصداقية المعلومات المحاسبية المفصح عنها في التقارير المالية؟"

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما هو الإطار النظري لمراجعة الحسابات كمهنة مراقبة مستقلة؟ وما هي معاييرها وقواعدها التي يتم الاعتماد عليها أثناء القيام بمهمة المراجعة؟
- ✓ ما هي مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية والمهنية في الجزائر؟ وما هي المسؤوليات ذات الصلة وفق معايير المراجعة الدولية؟
- ✓ هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات بمسؤولياته تعزى للمتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، المهنة الحالية، سنوات الخبرة) عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟
- ✓ هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات بمسؤولياته تعزى للمتغيرات الاسمية (المسؤوليات القانونية، المعايير الشخصية، معايير العمل الميداني، معايير اعداد التقارير، قواعد وآداب السلوك المهني) عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟
- ✓ هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مصداقية التقارير المالية تعزى لمتغير فئتي مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

2. فرضيات الدراسة:

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة، وبناء على الإشكالية الرئيسية والاسئلة الفرعية، سيسعى هذا البحث إلى اختبار فرضيات، بالنظر إلى مراجعي الحسابات (جانب العرض في خدمات مراجعه الحسابات). والنظر إلى مستخدمي البيانات المالية (جانب الطلب من خدمات مراجعه الحسابات)، وتصاغ الفرضيات على النحو التالي:

- ✓ الفرضية الرئيسية الأولى: توجد علاقة ارتباط بين تحمل المراجع الحسابات لمسؤولياته ومصداقية التقارير المالية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).
- ✓ الفرضية الرئيسية الثانية: تساهم التزام مراجعي الحسابات بالمسؤوليات القانونية والمهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية.

ويتفرع عن هذه الفرضية فرضيات فرعية التالية:

- تساهم التزام مراجعي الحسابات بمسؤولياتهم القانونية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية.
- تساهم التزام مراجعي الحسابات بالمعايير أو القواعد الشخصية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية.
- تساهم التزام مراجعي الحسابات بمعايير العمل الميداني في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية.

- تساهم التزام مراجعي الحسابات بمعايير اعداد التقرير في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية.
- تساهم التزام مراجعي الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية.

✓ الفرضية الرئيسية الثالثة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمسؤوليات مراجع الحسابات القانونية والمهنية تعزى للمتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الفئة، سنوات الخبرة) عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

- الفرضية الفرعية الأولى: توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمسؤوليات مراجع الحسابات القانونية والمهنية تعزى لمتغيرات المؤهل العلمي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).
- الفرضية الفرعية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمسؤوليات مراجع الحسابات القانونية والمهنية تعزى لمتغير الفئة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).
- الفرضية الفرعية الثالثة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمسؤوليات مراجع الحسابات القانونية والمهنية تعزى لمتغير سنوات الخبرة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

✓ الفرضية الرئيسية الرابعة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمسؤوليات مراجع الحسابات تعزى للمتغيرات الاسمية (المسؤولية القانونية، المعايير الشخصية، معايير العمل الميداني، معايير اعداد التقرير، قواعد وآداب السلوك المهني) عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

- الفرضية الفرعية الأولى: توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمسؤوليات مراجع الحسابات تعزى للمتغير الاسمي مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).
- الفرضية الفرعية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمسؤوليات مراجع الحسابات تعزى للمتغير الاسمي المعايير الشخصية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).
- الفرضية الفرعية الثالثة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمسؤوليات مراجع الحسابات تعزى للمتغير الاسمي معايير العمل الميداني عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).
- الفرضية الفرعية الرابعة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمسؤوليات مراجع الحسابات تعزى للمتغير الاسمي معايير اعداد التقارير عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).
- الفرضية الفرعية الخامسة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمسؤوليات مراجع الحسابات تعزى للمتغير الاسمي قواعد وآداب السلوك المهني عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

- ✓ الفرضية الرئيسية الخامسة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مصداقية التقارير المالية تعزى لفئتي مراجعي الحسابات ومصداقية التقارير المالية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

3. **أهداف الدراسة**

ستسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد العوامل التي تحول دون تنفيذ مسؤولية مراجعي الحسابات في بيئة الاعمال الحالية.
- دراسة الطرق التي تؤثر بها المستويات المختلفة لمسؤولية مراجعي الحسابات على القرارات المتعلقة بالجودة العامة للمراجعة.
- تحديد العوامل الرئيسية التي تحدد عمليه مراجعه الحسابات، من خلال الدراسة التحليلية لاستعراض الأدبيات، بحيث تحدد العلاقة بين هذه العوامل والمسؤولية القانونية العامة لمراجعي الحسابات الخارجيين.
- وضع إطار مفاهيمي قادر علي تيسير تفسير العلاقة بين المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات الخارجيين ومصداقية التقارير المالية.
- قياس المتغيرات الرئيسية التي تؤثر على الالتزام بالمسؤوليات القانونية والمهنية وتحليلها، وتوضيح الآثار المترتبة على مصداقية المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالتقارير المالية.
- بيان أهمية مصداقية المعلومات المحاسبية وحاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية إليها.
- توضيح العلاقة بين مسؤولية مراجع الحسابات ومصداقية المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالتقارير المالية.
- التحقق من مدى التزام مراجع الحسابات بمسؤولياته المهنية وفقا للمعايير المتعارف عليها وكذا التزامه لقواعد وآداب المهنة في مصداقية المعلومات المحاسبية المعروضة بالتقارير المالية.
- لفت الانتباه إلى الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية للحسابات كأداة رقابية في الحكم على مصداقية المعلومات المحاسبية الموجودة في التقارير المالية.

4. **أسباب الدراسة:** وفيما يتعلق بما سبق ذكره، تجري هذه الدراسة في دولة الجزائرية لأسباب عديده:

- إن أوجه الضعف في نظامها القانوني تجعل المستعملين أقل اهتماما بالتقارير المالية وخدمات مراجعة الحسابات؛
- الجزائر اقتصاد ناشئ، حيث تسعي حكومتها إلى تقوية الاقتصاد؛
- هناك حاجه ماسة إلى نظام قانوني لدعم جودة مراجعة الحسابات ومستوى المصداقية للبيانات المالية في مثل هذا الاقتصاد الناشئ؛

- إن مجال الدراسة كاف لدراسة التضارب بين مستخدمي المعلومات المالية ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بمسؤولية مراجعي الحسابات؛
- يمكن لهذه الدراسة أن تساعد في فهم جودة المراجعة ومستوي المصداقية في بيئة قانونيه ضعيفة، وتوقعات المستخدمين من مراجعي الحسابات؛

5. **أهمية الدراسة:** يمكن رؤية أهمية هذه الدراسة من منظورين مختلفين.

✓ **المنظور النظري:**

تسعى عدد من الاقتصادات الناشئة إلى توسيع قاعدة الملكية ونتيجة لذلك، هناك حاجه ماسة إلى قدر أكبر من الثقة في نوعية المعلومات المحاسبية من خلال تحسين نوعية تقرير مراجعي الحسابات، ولهذا السبب، سيتركز الموقف في الجزائر كاقتراح عام للكيفية التي يمكن بها للاقتصادات الناشئة أن تضيف إلى فهم دور مراجع الحسابات، عندما يتعلق الأمر بتحسين نوعيه مراجعة الحسابات وحيثما يمكن فهم الموقف في الجزائر، فان ذلك إعطاء انطباعا قويا عن الكيفية التي يمكن بها لمسؤولية مراجع الحسابات أن تؤثر على مصداقية التقارير المالية التي تهم متخذي القرار.

وفيما يتعلق بالانتهاكات المالية التي تعرضت لها الشركات الكبرى في الاقتصادات المتقدمة النمو، يعزي انهيار بعض هذه الكيانات، التي تشير إلى اصابع الاتهام عند مراجعة الحسابات. وقد وجهت انتقادات قاسية إلى مهنة مراجعة الحسابات، وفي ضوء التغييرات الأخيرة، فشلت الجزائر في مواكبة التطورات مما تسبب في قصور الأداء المهني، وسعت دراسات قليلة حتى الآن إلى معالجة مسألة المسؤولية لمراجعي الحسابات الخارجيين، من مختلف الابعاد ذات الصلة بنوعية مراجعة الحسابات التي تراها الأطراف المختلفة التي تشكل بيئة مراجعة الحسابات ومستخدمي البيانات المالية.

وستسعى هذه الدراسة إلى إدماج المعارف القانونية والمحاسبية من أجل فهم الطريقة التي تؤثر بها قواعد المسؤولية لمراجعي الحسابات الخارجيين والقرارات التي يتخذها مراجعوا الحسابات، وكذلك مستخدمي البيانات المالية. والاهم من ذلك أنه لم تدرس أي دراسات (في السابق) في بيئة قانونيه ضعيفة، مثل بيئة الاعمال الجزائرية، والتي اختبرت العلاقة بين البدائل المسؤولية، ومصداقية التقارير المالية لإصدار قرارات رشيدة.

✓ **المنظور العملي:**

ستوفر هذه الدراسة أدله تجريبية لتطوير فهم العوامل الرئيسية التي تعرقل المسؤولية لمراجع الحسابات في الاقتصادات الناشئة، مثل الجزائر كضامن لمصداقية المراجعة، ستحدد الدراسة أيضا التشعبات المختلفة المرتبطة بالقواعد المهنية البديلة، مما يمكن المشرع في أي بلد من السيطرة على هذه التشعبات، مع صياغة القواعد التي تحكم المسؤولية لمراجع الحسابات.

ويمكن تلبيه احتياجات بيئة الاعمال التجارية في الاقتصادات الناشئة من خلال توفير مبادئ توجيهية بشأن النظام المناسب، مع الاهتمام بتنظيم المسؤولية لمراجعي الحسابات الخارجيين. ومن المسلم به ان ذلك سيمكن من تحقيق توازن بين مرافق الأطراف الرئيسية المتأثرة بعملية مراجعة الحسابات، مع التعامل أيضا مع العوامل الاقتصادية السريعة التغير على الصعيدين المحلي والدولي، مثل اقتصاديات السوق الحرة، الاندماج في العولمة، والتحرك نحو تحرير التجارة، في إطار اتفاق التجارة الدولية. سيؤثر ذلك بالتأكيد على مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات، ولذلك فان المناخ داخل الجزائر مطلوب للتكيف مع هذه التغيرات، لان القواعد القائمة التي تحكم المسؤولية لمراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر قد لا تساعد على تعزيز الثقة بين مستخدمي البيانات المالية.

6. حدود الدراسة:

- ✓ **الحدود الموضوعية:** وتتمثل متغيرات الدراسة في ما يلي:
  - **المتغير المستقل:** ويتمثل في مسؤوليات مراجع الحسابات والمقسم إلى خمس متغيرات مستقلة وهي مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية، والمعايير الشخصية، ومعايير العمل الميداني، ومعايير اعداد التقارير، قواعد وآداب السلوك المهني.
  - **المتغير التابع:** ويتمثل في مصداقية التقارير المالية
- ✓ **الحدود الزمنية:** بدأت الدراسة الميدانية في بداية سنة 2018 فكان توزيع الاستبيان ورقيا في الفترة من 2018/05/05 إلى 2018/08/27.
- ✓ **الحدود المكانية:** تمت دراسة الموضوع على مستوى البيئة الناشئة للدولة الجزائرية.

7. الدراسات السابقة:

- ✓ **دراسة أحمد محمد:**[1]

"أثر مراقب الحسابات لضغوط وقت عملية المراجعة على جودة المراجعة"

استهدف البحث تحميل العوامل المؤثرة على ضغوط وقت المراجعة سواء من جانب مؤسسة المحاسبة والمراجعة أو من جانب عميل المراجعة، ومدى اختلاف تقديرات مراجع الحسابات لموازنة وقت المراجعة باختلاف خبرته وتخصصه الصناعي والتزامه الاخلاقي. كما استهدف البحث أيضا تحميل أثر استجابة مراجع الحسابات لضغوط وقت المراجعة على جودة المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

[1] أحمد محمد شوقي محمد، أثر مراقب الحسابات لضغوط وقت عملية المراجعة على جودة المراجعة - دراسة تجريبية، مجلة المحاسبة والمراجعة، 2017، ص ص 129-160.

وأشارت نتائج البحث إلى وجود علاقة طردية معنوية بين عوامل الثقافة الأخلاقية في مؤسسة المحاسبة والمراجعة وتخصص مراجع الحسابات في أحد الصناعات وعدد سنوات خبرة في مراجعة الشركات المساهمة من جانب، ودقة تقدير مراجع الحسابات لموازنة وقت المراجعة. كما اتضح وجود علاقة عكسية ومعنوية بين ضغوط منشأة العميل ودقة تقدير مراجع الحسابات لموازنة وقت المراجعة، بينما لم يتضح تأثير ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة على دقة تقدير موازنة وقت المراجعة. وكما أشارت نتائج البحث إلى وجود علاقة طردية معنوية بين عوامل الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة وتخصص مراجع الحسابات في أحد الصناعات وعدد سنوات خبرته في مراجعة الشركات المساهمة من جانب، ودقة تقدير مراجع الحسابات لموازنة وقت المراجعة من جانب آخر، وأوضحت نتائج البحث تأثير دقة وقت المراجعة على زيادة جودة عملية المراجعة (مقاسة بفعالية قيام مراجع الحسابات بتحميل النسب المالية) بصورة طردية ومعنوية، بينما تؤثر دقة وقت المراجعة على جودة عملية المراجعة (مقاسة بفعالية مراجع الحسابات في اكتشافه لأثر الاخطاء على عناصر القوائم المالية) بصورة عكسية غير معنوية.

✓ **دراسة نبيل الحلبي:**[1]

"المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة وأثرها على الفائدة والثقة بالقوائم المالية المنشورة من قبل الشركات السورية الخاصة – دراسة ميدانية"

يهدف البحث إلى بيان أهم المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة في الشركات السورية الخاصة. وقد حددت درجة الثقة بالقوائم المالية المدققة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة عموماً، ومدى الفائدة من القوائم المالية المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في تقويم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية. ومن نتائج الدراسة المتوصل إليها:

- هناك مشكلات تتمثل في سلوك الخلل الوظيفي ونوعية إجراءات المراجعة والتي تؤثر بمدى الثقة بالقوائم المالية المدققة وفقاً لمبادئ المراجعة المقبولة عموماً لتقويم الأداء واتخاذ القرارات المختلفة، أهمها: التلاعبات المحاسبية –الخلل الوظيفي ضمن المستويات الإدارية – السلوك السلبي للمحاسبين والإداريين نحو مضمون القوائم المالية.
- أن هناك حاجة ملحة إلى تطوير إجراءات المهنة من خلال نشر الوعي بين المهنيين والمستفيدين من القوائم المالية، التدريب المستمر للمحاسبين والإداريين، تطوير التعليمات والإجراءات القانونية والعقدية التي تتناسب مع إجراءات الرقابة الإدارية.
- بينت مجموعات عينة الدراسة أن مثل هذه الإجراءات تسهم إسهاماً كبيراً في التغلب على المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة في الشركات السورية الخاصة. كما بيّنت الدراسة أن القوائم

[1] نبيل الحلبي، المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة وأثرها على الفائدة والثقة بالقوائم المالية المنشورة من قبل الشركات السورية الخاصة- دراسة ميدانية، م 22، ع 2، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 2006، ص ص 211-248.

المالية المنشورة حاليا لتساعد كثيراً في تحديد جدوى كفاية وكفاءة الأداء الإداري في الشركات السورية الخاصة التي تهدف إلى تحقيق الربح، والسبب الرئيس في ذلك يعود إلى عوامل الخبرة ودرجة التعليم وتعارض المصالح ومدى الاهتمام بأدوات الرقابة الرسمية وغير الرسمية.

✓ **دراسة حجاج زينب:**[1]

"مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية."

تبرز هذه الدراسة دور مهنة محافظ الحسابات في اكتشاف ومحاربة المخالفات والتجاوزات في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، وذلك بعرض واقع مهنة محافظ الحسابات من خلال القوانين والهيئات المرتبطة بالمهنة، شروط ممارستها ومجالات تدخل محافظ الحسابات، إلى غاية إعداد تقارير المراجعة الموجهة لاتخاذ مختلف القرارات.

كما تحدد الدراسة مسؤوليات محافظ الحسابات المدنية، التأديبية والجزائية، ودوره في الكشف عن حالات المخالفات والتبليغ عنها، حيث اتضح أن القانون الجزائري يستخدم مهنة محافظ الحسابات كآلية لمحاربة تحويل الأموال غير القانونية، تبييض ا لموال وتمويل الإرهاب. إلا أنه من أجل تحقيق هذه المهام يجب على محافظ الحسابات القيام بعدة إ اجراءات لاكتشاف المخالفات والإبلا غ عنها، وتم دراسة حالة في مؤسسة شركاء للخواص، وشركة عمومية ذات طابع صناعي تجاري أين اتضح وجود صعوبات يواجهها محافظ الحسابات عند اكتشاف والتبليغ عن التجاوزات خلال أداء مهمة المراجعة القانونية. ومن بين النتائج المتوصل إليها:

- عدم وجود قانون لأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني تنظم مهنة محافظ الحسابات، فبعد أن كانت منصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 96-136 الخاص بتطبيق القانون08/91 والذي تم إ لغاؤه في القانون 01/10، بالتالي لم تقم السلطات التشريعية بإصدار قانون لأخلاقيات المهنة،
- لم يتم النص على تحديد أتعاب محافظ الحسابات مع حجم مسؤوليته بعد إصدار القانون 01/10، مما أدى إ الى وجود تنافس بين المهنيين.
- كثرة القوانين التجارية والمالية، والتغيير المستمر في التشريعات تؤدي إلى صعوبة متابعة هذه التغييرات من قبل محافظ الحسابات، بالتالي صعوبة معرفة هل طبقت المؤسسة القوانين الخاضعة لها في إ اعداد قوائمها المالية، ومن جهة أخرى غياب شرح القوانين من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مما يؤثر على فهم النصوص القانونية بين مختلف محافظي الحسابات.

[1] حجاج زينب، مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية، ع 10، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، 2017، ص ص: 181-191.

✓ **دراسة Soud Matar**:[1]

"The Impact of Legal Responsibility of External Auditors on Auditing Quality and Investment Level "

ويهدف هذا البحث إلى دراسة أثار قواعد المسؤولية القانونية عل جودة مراجعة الحسابات من أجل استنباط وتنفيذ مبادئ توجيهية لقواعد المسؤولية المثلى التي يمكن تطبيقها على مهنة مراجعة الحسابات داخل المجتمع وبالتالي تشجيع الاستثمار.

وكشفت نتائج استبيان **المستعملين** أن وجود المسؤولية القانونية المدنية سيزيد من الطلب على خدمات مراجعة الحسابات. كما ان النظر موجه نحو المحدد الرئيسي لنوعية مراجعة الحسابات، وهو نظام المسؤولية القانونية، أكثر من غيره من العوامل الأخرى. سيتم تعزيز الثقة في المعلومات المالية وبالتالي حفز الاستثمار داخل المجتمع، وذلك من خلال زيادة مسؤولية مراجعي الحسابات، إضافة إلى ذلك يحتاج المستعملون إلى جانب احتياجاتهم من خدمات مراجعة الحسابات، إلى ان يقدم مراجعوا الحسابات ضمانات لعمليتهم الاستثمارية من أجل زيادة مستوي استثماراتهم.

وعلى الجانب الآخر، كشفت نتائج استبيان **مراجعي الحسابات** أن مراجع الحسابات يرى أن الطلب على خدمات مراجعة الحسابات من جانب الشركات لن يتأثر بوجود قواعد المسؤولية أو عدم وجودها، غير أن مراجعي الحسابات يعتقدون ان وجود قواعد للمسؤولية القانونية سيجعل مستخدمي البيانات المالية أكثر وثوقا في المعلومات المالية، مما يزيد من عدد مستخدمي التقارير المالية المراجعة. كما ان مراجعي الحسابات لا يوافقون على انه ينبغي زيادة مسؤوليتهم لان ذلك سيجعل خدمات مراجعة الحسابات أكثر تكلفة من خلال الحاجة إلى جمع المزيد من الادلة، وزيادة وقت مراجعه الحسابات، وزيادة حجم العينة، وما إلى ذلك. ستحد الزيادة في المسؤولية أيضا من قبولهم للعملاء المحفوفين بالمخاطر، وجعلهم يزيدون من جهودهم، والعناية الواجبة. وعلاوة على ذلك، فان الأخذ بالمسؤولية القانونية قد يدفعها إلى خفض عرضها لخدمات مراجعه الحسابات.

✓ **دراسة Olagunju, Adebayo**: [2]

"An Empirical Analysis of the Impact of Auditors Independence on the Credibility of Financial Statement in Nigeria"

[1] Soud Matar, The Impact of Legal Responsibility of External Auditors on Auditing Quality and Investment Level, A thesis submitted for the degree of Doctor of Philosophy , Brunel University, Department of Economics & Finance, July 2012, PP: 181-187.

[2]Olagunju, Adebayo, An Empirical Analysis of the Impact of Auditors Independence on the Credibility of Financial Statement in Nigeria, Vol 2, No 3, Research Journal of Finance and Accounting, 2011, PP: 82-95.

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل تجريبي لأثر استقلالية مراجعي الحسابات بشأن مصداقية التقارير المالية في نيجريا، وتم تقييم أهمية استقلالية مراجعي الحسابات بصورة نقدية حيث تم تحليل استقلالية مراجعي الحسابات في مصداقية البيانات المالية، من أجل جعل ترشيد قرارات المستثمرين بكون البيانات المالية ذات مصداقية، ويتوقع مراجعو الحسابات أن مراجعة القوائم المالية للشركات من أجل تقديم وجهة نظر حقيقية وعادلة، وتبين نتائج الاختبار أن استقلال مراجع الحسابات يؤثر على مصداقية البيانات المالية والتحسين في مصداقية البيانات المالية يمكن أن تقلل من التلاعب، وسبب وجود المراجعة هو أن المستثمرين والدائنين يمكن الاستفادة من البيانات المالية لاتخاذ قراراتهم، ومن الاستنتاجات التي تم التوصل اليها:

- من الواضح أن استقلالية مراجعي الحسابات أساسيه لمصداقية البيانات المالية. ورأى مراجع الحسابات هو ما يستخدمه مستخدموا البيانات المالية في اتخاذ قراراتهم.
- لكي يتخذ القرار المناسب ينبغي ان يكون تقرير مراجع الحسابات خارج التحيز أو التلاعب.
- ووفقا للمعيار (IAS 24) لا يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية الرئيسية لمنع الاحتيال، ولكنه يوفر نهجا ينبغي أن يتبعه مراجع الحسابات عند اجراء مراجعة الحسابات. وتنص على انه عند التخطيط لمراجعه الحسابات وتنفيذها إجراءات والإبلاغ وتقييم الإجراءات في هذا الشأن، يجب علي مراجع الحسابات النظر في خطر الأخطاء الجوهرية في البيان المالي الناتج عن الخطأ والاحتيال.

✓ **دراسة Abdelfatah M. Alrshah**:[1]

"An Empirical Analysis of Audited Financial Statements Reliability: Mediating Role of Auditor Quality"

تسعي الدراسة الحالية إلى تحليل لموثوقية البيانات المالية المراجعة من خلال تحليل دور الوساطة لجودة المراجعة، من خلال تحديد تأثير الوساطة لجودة المراجعة في العلاقات بين البيانات المالية غير المراجعة، وتناوب مراجعي الحسابات، وحجم شركه مراجعة الحسابات، وأتعاب الشركات المراجعة وموثوقية التقارير المالية، تستند إلى البيانات التي تم جمعها من 188 مجيبا في القطاع المصرفي الليبي من خلال أخذ العينات الملائمة، وذكرت نتائج الدراسة الحالية ان هناك علاقة ايجابية مباشره بين ممارسات أدارة الشركات ونوعية مراجعة الحسابات، وتكشف النتائج أيضا عن وجود علاقة ايجابية قوية مباشره بين جودة مراجعة الحسابات وموثوقية البيانات المالية المراجعة، وفيما يتعلق بالوساطة، تبين نتائج الدراسة أن نوعية مراجعي الحسابات تتوسط جزئيا العلاقة بين آليات إدارة الشركات وموثوقية البيانات المالية المراجعة.

[1] Abdelfatah M. Alrshah, An Empirical Analysis of Audited Financial Statements Reliability: Mediating Role of Auditor Quality, ,vol 4, No3, International Journal of Finance and Accounting, 2015, PP: 172-179.

وعلاوة على ذلك، تبين النتائج ان جودة مراجعة الحسابات قد توسطت بشكل إيجابي في العلاقة بين الابعاد التالية تناوب مراجعي الحسابات، حجم شركات مراجعة الحسابات، ومصداقية التقارير المالية، وأظهرت النتائج أيضا أن نوعية مراجعة الحسابات قد توسطت بشكل سلبي في العلاقة بين البيانات المالية غير المراجعة واتعاب الشركات المدققة وموثوقية التقارير المالية.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

وقد درست دراسات مختلفة هذه المسالة؛ ومع ذلك، لم يحدث حتى الآن أي تطور من حيث وضع إطار محدد وشامل يعالج الابعاد المختلفة التي تشكل علاقة المسؤولية القانونية بعملية مراجعة الحسابات، مما يساعد المستخدمين على قياس مستوى الجودة العامة للمراجعة. ولذلك، هناك حاجة ماسة للباحثين والممارسين لتطوير النهج القائمة لمراقبة المصداقية للقوائم المالية، بحيث يتم ترشيد القرارات.

وبناء على ذلك، هناك دعوة لممارسة الرعاية من جانب المشرعين من خلال مقارنة القواعد القانونية المتاحة لاختيار الهيكل القانوني المناسب لبيئة الاعمال التجارية، عند النظر في الفوائد التي يحققها المجتمع. ومن شأن هذه العملية ان تكفل في نهاية المطاف التوزيع الفعال العام للموارد بافتراض ان لكل قاعدة قانونية اثرا مختلفا على القرارات المتعلقة بنوعية مراجعة الحسابات وتلك التي يقوم بها مستخدمو البيانات المالية. وهذا ما تؤكده دراسة "حجاج زينب" ودراسة "Soud Matar "، وكما أن الدراسات السابقة التي تناولت موضوع مسؤوليات مراجع الحسابات ومصداقية التقارير المالية بصفة جزئية أي دراسة جانب من جوانبه وليس بالشكل المباشر.

ويعتبر مجال هذه الدراسة جديدا نظرا لعدم اجراء دراسات سابقة في سياق ضعف بيئة الاعمال التجارية التي تدرس المسؤوليات مراجعي الحسابات الخارجيين من مختلف الابعاد ذات الصلة بمراجعة الحسابات الجودة، كما يراها مختلف الأطراف التي تشكل بيئة المراجعة، فضلا عن مستخدمي البيانات المالية.

ويثري هذا البحث الأدبيات من خلال العمل على إدماج المعارف القانونية والمحاسبية، من أجل فهم الطريقة التي تؤثر بها القواعد القانونية والمهنية على المسؤولية العامة لمراجعي الحسابات الخارجيين، وقرارات مراجعي الحسابات وكذلك مستخدمي البيانات. وعلاوة على ذلك، فان البحث سيوفر البحث أدلة تجريبية لدعم فهم العوامل الرئيسية التي تعرقل المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات في الاقتصادات الناشئة، كضامن لجودة مراجعة الحسابات. ستحدد الدراسة أيضا التشعبات المختلفة المرتبطة بالقواعد القانونية البديلة، مما يمكن المشرع في اي بلد من التحكم في هذه التشعبات اثناء صياغة القواعد التي تحكم المسؤولية لمراجع الحسابات.

8. **منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:**

من أجل اختبار فرضيات البحث وتحقيق الأهداف، تم الاعتماد على إطار شامل (النظري والعملي). مع هذا في الاعتبار، ويشمل البحث اثنين من الأساليب:

جانب الدراسة النظرية يسعى إلى بناء إطار علمي لمشاكل الدراسة والأهداف من خلال اعتمادا على الكتب النصية والمقالات والبحوث والمؤتمرات والدوريات، من أجل دراسة وذكر العلاقة بين مسؤوليات مراجع الحسابات ومصداقية التقارير المالية. ووصف العلاقة بين المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات ومستخدمي التقارير المالية.

وجانب الدراسة التطبيقي يتمثل في تصميم استبيان وتوزيعه من خلال المقابلات إلى عينة من المستخدمين ومراجعي الحسابات الخارجيين، ويهدف هذا الجانب إلى تحقيق الآراء والخبرات في حل مشكلة البحث من خلال تحليل نتائج الاستبيان باستخدام الأساليب الاحصائية ذات الصلة، وهذا يساعد على ضمان الصحة أو عدم صحة الفرضيات البحثية، وتم تحليل النتائج عن طريق برنامج SPSS V.21 وMinitab V.17.

9. هيكل الدراسة:

ستنظم هذه الدراسة في أربع فصول على النحو التالي:

ويكرس الفصل الأول لإجراء استعراض للمؤلفات فيما يتعلق بمراجعة الحسابات وتطرقت إلى:

المبحث الأول: ماهية مراجعة الحسابات؛

المبحث الثاني: معايير مراجعة الحسابات؛

المبحث الثالث: آداب وسلوك المهنة للمراجع.

وسيناقش الفصل الثاني استعراض الأدبيات الخاصة بمسؤوليات مراجع الحسابات وفق التشريعات الجزائرية ومعايير المراجعة الدولية كمايلي:

المبحث الأول: ماهية مراجع الحسابات؛

المبحث الثاني: أنواع مسؤوليات مراجع الحسابات؛

المبحث الثالث: الخطأ والغش؛

المبحث الرابع: بعض مسؤوليات مراجع الحسابات في المعايير الدولية.

وسيتطرق الفصل الثالث إلى مصداقية التقارير المالية وعلاقتها بمسؤوليات مراجع الحسابات كمايلي:

المبحث الأول: تقرير مراجع الحسابات؛

المبحث الثاني: مصداقية التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها؛

المبحث الثالث: العلاقة بين مسؤوليات المراجع ومصداقية التقارير المالية.

وسيتم اجراء الدراسة الميدانية في الفصل الرابع والاجابة على فرضيات الدراسة من خلال ثلاث مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: الطريقة المعتمدة والأدوات المستخدمة؛

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها؛

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشتها.

وأخيرا سيقدم الاستنتاجات والتوصيات والاقتراحات البحثية المستقبلية المرتبطة بهذه الدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري لمراجعة الحسابات

تمهيد:

نظرا لأهمية مراجعة الحسابات خاصة في الوقت الحالي، والحاجة إلى المراجعة من خلال انفصال الملكية عن الإدارة وظهور نظرية الوكالة وتعارض المصالح مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات، وكذلك احتواء هذه المعلومات على درجة عالية من التعقيد وعدم قدرة مستخدمي المعلومات المحاسبية على التواصل، ومن ثم كان لا بد من أصحاب المؤسسات تعيين طرف ثالث مستقل عن المؤسسة يراقب تصرفات الإدارة ويهدف إلى حماية حقوقهم ويلبي احتياجاتهم من معلومات محاسبية وتقارير مالية بالحكم على مصداقية القوائم المالية، حتى يمكن الاعتماد على هذه التقارير المالية في الاتخاذ القرارات الرشيدة لا بد من القيام شخص مستقل ومؤهل بالتحقق من مدى مصداقيتها وصحتها بتجميع الأدلة والقرائن الكافية وتقييمها بطريقة موضوعية في ضوء المعايير المحددة، حتى يمكن إبداء الرأي الفني المحايد حول هذه التقارير المالية وتوصيل نتائج عملية المراجعة للأطراف ذات العلاقة.

في هذا الفصل نقوم بإلقاء الضوء على مراجع الحسابات من خلال التطرق للعناصر التالية:

المبحث الأول: ماهية مراجعة الحسابات، ويتناول هذا المبحث نشأة مهنة المراجعة وتعريفها وأهدافها، ومبادئ وفروض مهنة المراجعة، وكذلك أنواع المراجعة.

المبحث الثاني: معايير المراجعة المتعارف عليها، والمتمثلة في المعايير العامة أو الشخصية، ومعايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير.

المبحث الثالث: قواعد وآداب السلوك المهني من خلال التطرق إلى ماهية السلوك المهني، والاخلاقيات والمبادئ الأساسية لعملية المراجعة، والشك المهني

المبحث الأول: ماهية مراجعة الحسابات

هناك العديد من المحاولات من الهيئات العلمية والمهنية والباحثين لإيجاد نظرية للمراجعة، فقد حظيت النظرية المحاسبية بالكثير من الاهتمام ولذلك فان عدم الالمام بالمفاهيم الأساسية للمراجعة لا يتم الوصول إليه عن طريق النظرية المحاسبية، ولكن هذا لا يعني عدم وجود إطار لنظرية المراجعة. لقد أصبح للمراجعة إطار نظري يتضمن مجموعة من المفاهيم الرقابية والفروض والمبادئ، كما أنه له إطار تطبيقي يتضمن مجموعة من المصطلحات الرقابية وأساليب وإجراءات الرقابة (المستندية، الحسابية، الفنية)، إذا تتكون نظرية المراجعة من مجموعة من الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف والإجراءات.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مراجعة الحسابات ومفهومها

الفرع الأول: لمحة تاريخية عن مراجعة الحسابات

إن مهنة التدقيق تستمد نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت يستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات الوقوف على مدى صحتها.[1]

والتدقيق" Auditing"كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية Audire وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عال، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم، إذ إن الفراعنة في مصر والامبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات. كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها.[2]

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة في فينيسيا بإيطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية Roxonati وكانت تتطلب ست سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وأصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 شرطا من شروط مزاولة مهنة المراجعة. ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة.

وأنشئت في بريطانيا جمعية المحاسبين القانونيين في عام 1845، وقد جاء قانون الشركات عام 1862 ينص على وجوب المراجعة بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموال الشركات، وقد دفع هذا القانون بمهنة المراجعة

[1] مصباح محمد يوسف البر وموسى محمد أحمد، مؤشرات جودة التدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني – دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم، م 17، ع 1، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، السودان، 2016، ص: 163.

[2] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 17.

خطوات هامة للأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسب الحاجة التي نشأت من أجله، ثم لحقت بها كندا التي ظهرت بها أول منظمة مهنية للمراجعة عام 1880، ثم فرنسا عام 1881، والولايات المتحدة الامريكية عام 1882 (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1916) وألمانيا عام 1896 وأستراليا عام 1904 وفنلندا عام 1911 وهكذا حتى أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا الحاضر، فقد أسست كثير من المنظمات المهنية للمراجعة، وأصبحت تصدر النشرات والتوصيات الخاصة بقواعد المراجعة وأسسها وأساليبها.[1] وان تطور المهنة في كل من البلدان سابقة الذكر ترجع للسياسات المالية والضريبية فيها، وذلك لأن تطوير السياسة المالية للدولة وأخذها بأسلوب فرض الضرائب على الدخل قد أظهر نوعا جديدا من الرقابة هو الرقابة الضريبية، ومن أدواتها التدقيق الضريبي والذي خلق الحاجة إلى خدمات مراجعي الحسابات. وكذلك فان التوسع في ملكية الأسهم والسندات وما استدعي ذلك من انشاء الأسواق المالية، وسع استعمال خدمات التدقيق والمدققين، الذين يستطيعون اظهار تقييم نتيجة اعمال الشركات ومركزها المالي بحياد واستقلال.[2]وفي منتصف القرن التاسع عشر حدثت تغيرات جوهرية في طبيعة الملكية الخاصة في بريطانيا، وأن الثورة الصناعية أدت إلى ظهور اقتصاديات الحجم والشركات الكبرى (شركات المساهمة) والإدارات ذات الخبرة المهنية الواسعة وبالتالي فصل الملكية عن الإدارة بالتالي كان لابد من وجود مهنة المراجعة أو التدقيق.[3]

ولم يقصر المشرع الأردني في مجال تنظيم هذه المهنة، فقد قام بإصدار قانون رقم (10) لسنة 1961 "قانون مزاولة مهنة مراجعة الحسابات" محاولا تنظيم المهنة والارتقاء بها لتصبح في مصاف المهن والعلوم الأخرى، وبعد ذلك صدر القانون رقم (12) لسنة 1964 "قانون الشركات" وجعل المراجعة الزامية لشركات المساهمة، كما حدد العلاقة بين المراجع والأطراف الأخرى المعنية، وقد عدل القانون رقم (10) وحل محله القانون رقم (32) لسنة 1985 قانون مهنة مراجعة الحسابات لسنة 1985، الذي أوجد جمعية لمراجعي الحسابات القانونيين في الأردن، وكذلك تم تطوير قانون الشركات بإصدار القانون الجديد رقم (1) لسنة 1989 ثم قانون رقم (22) لسنة 1997، وفي عام 2003 تم إصدار القانون المؤقت رقم (73) لتنظيم مهنة المراجعة إذ لم يعد القانون رقم (32) لسنة 1985 صالحا لتنظيمها في ظل التطور الذي شهدته المهنة في المملكة.[4]

أما في الشرق الأوسط فكان لمصر فضل الاسبقية في هذا المجال، حيث بدأت مزاولة المهنة فيها دون تنظيم، وظلت كذلك حتى عام 1909 عند صدور القانون رقم (1) المنظم لمزاولة مهنة المراجعة، وقد أدخلت على ذلك القانون عدة تعديلات فيما بعد، ومن اهم الاحداث التي تبين اهتمام الدولة بالمهنة صدور قانون التدقيق لسنة

[1] عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات (1)، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009، ص: 15.

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية، دار وائل للطباعة والنشر، 2004م، ص: 20.

[3] علي الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، دار وائل، عمان الاردن، 2015، ص: 18.

[4] حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة، ج1، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد سوريا، 2014، ص: 73.

1954، وصدور تشريع تنظيم الشركات رقم (26) سنة 1954، وتعديل قانون الضريبة للدخل سنة 1953، كما كانت هناك تشريعات مهنية متقدمة في العراق سنة 1919 مستمدة من قانون الشركات البريطاني والهندي حتى سنة 1957 وصدور قانون الشركات العراقي سنة 1958 أما في لبنان وسوريا فلم يكن لمهنة التدقيق المكانة التي كانت عليها المهنة في مناطق نفوذ الحكم البريطاني نظرا لوقوع هذين البلدين تحت الاستعمار الفرنسي، وحيث لم تكن مهنة التدقيق متطورة في فرنسا في ذلك الوقت. ولم تحاول سلطات الاحتلال الفرنسي إجراء أية تغيرات في القانون التجاري العثماني المطبق في سوريا ولبنان منذ عام 1850حتى إصدار القانون التجاري اللبناني سنة 1943 والسوري 1949، أما في فلسطين فقد تم إصدار تشريعات متقدمة للمهنة سنة 1919 مستمدة من القانون البريطاني وأبقى تشريع الشركات الفلسطيني على نفس النصوص سنة 1929 حتى سنة 1948، أما في الكويت فقد ظل قانون الشركات الهندي لسنة 1913 مطبقا في الكويت حتى عام 1960عندما صدر قانون الشركات الكويتي رقم (15) لسنة 1960 والذي تضمن المزيد من أصول التدقيق المتطور أكثر من القانون الهندي، وفي عام 1962 صدر القانون رقم (6) لسنة 1962 الذي نظم ممارسة مهنة المراجعة هناك، وتتمتع جميع الدول العربية حاليا بتشريعات منظمة للمهنة وعلى رأسها المملكة العربية السعودية، والامارات العربية المتحدة وسلطنة عمان، واليمن، وتونس، والسودان وليبيا والجزائر وغيرها. يتضح من خلال السرد السابق للتطور التاريخي لمهنة مراجعة الحسابات، وأن من بين العوامل الهامة التي ساعدت على نموها وتطورها: [1]

- زيادة حجم المشروعات من حيث العمل فيها ونشاطاتها؛
- ظهور شركات الأموال مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة؛
- صدور بعض القوانين والتشريعات كقانون ضريبة الدخل والسوق المالية وغيرها مما حد بالمؤسسات إلى توظيف المراجعين وازدياد الطلب على خدماتهم.

ولقد مرت مهنة المراجعة في الجزائر بالعديد من مراحل التطوير، يتمثل هذا التطوير باهتمام المسؤولين عن المهنة بإصدار المراسيم والاحكام المتعلقة بتنظيم المهنة وتنظيم عمل مراجعي الحسابات وإصدار القوانين والقواعد الكفيلة لتنظيم الأركان الأساسية للمهنة، سواء الأركان المرتبطة بالمراجع وعمله داخل المؤسسات أو أركان المرتبطة

[1] مصباح محمد يوسف البر وموسى محمد أحمد، مرجع سابق، ص ص: 193-194.

بالتنظيم المهني والمعايير الخاصة بالمهنة وقواعد وآداب السلوك المهني.[1]ومؤخرا تم اصدار مجموعة من المقررات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة بتبني معايير المراجعة الدولية قلبا وقالبا.*

الفرع الثاني: مفهوم مراجعة الحسابات

توجد عدة تعاريف للتدقيق الخارجي عدة تعاريف، وهذا باختلاف الهيئات والاطراف الصادرة عنها، نوجزها فيما يلي:

المراجعة الخارجية: هو عملية فحص المستندات، والدفاتر، وسجلات المؤسسة، فحصا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات، وإبداء الرأي حول صحة التقارير المالية .وإضفاء المصداقية على المعلومات الأخرى، والمنشورة عن طريق الإدارة، حيث يرتكز المراجع في عمله على نظام الرقابة الداخلية أثناء أدائه للمهمة.[2]

ويطلق عليه التدقيق القانوني، أو محافظة الحسابات في التشريع الجزائري، فالتدقيق الشرعي يتميز بإلزامية التطبيق، وذلك بقوة القانون، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل مستقل، للتعبير عن الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.[3]

المراجعة بصورة رئيسية هي فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني.[4]

ويعد التعريف الذي نشر في تقرير جمعية المحاسبة الأمريكية من التعريفات الاكثر شمولا للمراجعة: "وهي العملية المنظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعة، وكذلك توصيل النتائج إلى الاطراف المعنية"[5]

ويتضح من هذا التعريف أن المراجعة عملية منظمة أي أنها عملية تتم وفقا لخطة وبرامج معدة مسبقا وليست عملا عشوائيا ومرتجلا تهدف إلى:

- التأكد من مدى تطابق القوائم المالية مع المعايير المحددة.

---

[1] لقليطي الأخضر، جودة المراجعة الخارجية وتضييق فجوة التوقعات في الجزائر– دراسة لعينة من مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، ع 57، المجلة العلمية، كلية التجارة جامعة أسيوط، مصر، 2014، ص: 108.

* تم اصدار ثلاث مقررات لتبني معايير المراجعة الدولية، والمسماة بالمعايير الجزائرية للتدقيق من خلال المقرر رقم 2 المؤرخ في 4 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية، حيث اقتصر على اربع معايير هي 210-505-560-580، وأيضا المقرر الوزاري رقم 150 المؤرخ في 11 اكتوبر 2016 والمتضمن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 300-500-510-700، يليه بعد ذلك مقرر وزارة المالية رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 والمتضمن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 520-570-610-620.

[2] خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، ط5، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الاردن، 2010، ص: 13.

[3] شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، ع 12، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2012، ص: 93.

[4] محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، ع 12، مجلة الباحث، الجزائر، 2013، ص: 130.

[5] أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، القاهرة، 2008، ص: 7.

- جمع وتقييم أدلة الإثبات.
- تكوين رأي عن نتائج الفحص.
- توصيل وإبلاغ هذا الرأي إلى الأطراف المعنية من خلال تقرير المراجعة.

وتعرف المراجعة على مستويين على النحو التالي: [1]

المستوى الأول النظري: تعرف المراجعة كعلم على أنها مجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ والمعايير التي تعني فحص المستندات والسجلات والمعلومات التي تحتويها القوائم بهدف إبداء رأي مفيد لفئات وأطراف متعددة ومختلفة.

المستوى الثاني العملي: تعرف المراجعة كمهنة بأنها الفحص الانتقادي المستقل المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

كما تعرف المراجعة بأنها عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقويم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والاحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.[2]

تعرف المراجعة على أنها الفحص الانتقادي للقوائم المالية كالميزانية وحسابات النتائج والجداول الملحقة بها وكل ما هو محاسبي ومالي في تقرير مجلس إدارة الشركة موضوع المراقبة، فهدف المراجع الأساسي من وراء هذا الفحص هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية وصدق تلك الوثائق، وهو هدف عام متفق عليه دوليا حيث أن المراجع، حسب جمعية المحاسبين يدرس تلك القوائم بهدف إعطاء الرأي حول صورة الوضعية المالية، نتائج العمليات، تطور تلك الوضعية احتراما للمبادئ المحاسبية المتفق عليها.[3]

مهنة مراجع الحسابات استجابة للحاجة إلى الفحص الحيادي للمعلومات المالية، وتتمثل مسؤولية المدقق في أن يبين للأطراف الخارجية ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل موضوعي وصادق وعادل أم لا، وذلك يتم بتضمين تقرير المراجعة رأي المراجع عن صدق وشرعية عرض القوائم المالية.[4]

ومما سبق يتضح أن مفهوم المراجعة يرتكز على ثلاث ابعاد هي:[5]

[1] أحمد عبد المولى الصباغ وأخرون، مرجع سابق، ص: 8.

[2] فتح الرحمان حسن منصور، دراسات في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008م، ص: 3.

[3] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص: 19.

[4] وحيد محمود رمو، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية والتدقيق الدولية، م 30، ع 89، مجلة تنمية الرافدين، العراق، 2008، ص ص: 241-242.

[5] كمال عبد السلام على وخالد المعتصم، أصول علم المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص: 20.

1. **الفحص:** ويقصد فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بالنشاط، ويشمل الفحص التأكد من صلاحية وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها وما يتبع هذا الفحص من اللجوء إلى أدلة الاثبات المختلفة كوسيلة للتأكد من سلامة القياس للأحداث المالية.
2. **التحقيق:** ويقصد به إمكانية الحكم على صلاحية الحسابات الختامية كتعبير سليم لنتيجة الأعمال للمدة المالية وعلى المركز المالي بأنه يعكس صورة سليمة وصحيحة للمركز المالي في تاريخ نهاية المدة.
3. **التقرير:** وهو بلورة لنتائج الفحص والتحقيق وبالتالي يعتبر التقرير المرحلة النهائية من مراحل عملية المراجعة.

الفرع الثالث: أهداف مراجعة الحسابات

يمكن لنا تقسيم أهداف المراجعة إلى مجموعتين أساسيتين هما أهداف تقليدية وأهداف حديثة يمكن توضيحهما كما يلي:[1]

أولا: الأهداف التقليدية :وتنقسم هي الأخرى إلى نوعين رئيسية وفرعية.

1. **الأهداف الرئيسية** :وتتمثل في:

-التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها؛

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

بل امتد هذا الهدف ليشمل تقييم المخاطر المحتملة، ومدى انسجام الأنشطة ونظمها المحاسبية والرقابية مع استراتيجياتها وأهدافها المقررة بالإضافة إلى تقديم الأفكار والاقتراحات اللازمة للتحسين،[2] وكذا تجنب الالتزامات والمخاطر غير المبررة ونمو التكتلات المالية وعولمة وقد أبرزت أسواق راس المال الحاجة إلى دور محدد وبوضوح للمراجعة كوسيلة لتوفير مصداقية على البيانات المالية.

2. **الأهداف الفرعية:** وهي النتائج والغايات المتوصل لها من خلال مراجعة الحسابات وتتمثل في :

-اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب في الحسابات؛

-تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو الغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛

-اعتماد الإدارة على تقرير مراجع الحسابات لرسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلا.

[1] سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2010، ص ص: 17-18.

[2] خالد الخطيب، القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث، ع 16، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009، ص: 18.

ثانيا: الأهداف الحديثة أو المتطورة: من هذه الأهداف العامة للمراجعة يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها:[1]

1. **الشمولية:** نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية، أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا، عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.
2. **الوجود:** هو أن العمليات المسجلة لها وجود مالي ويقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة (استثمارات، مخزونات) لديها حقيقة مادية وبالنسبة للعناصر الأخرى (الديون، النفقات، الايرادات) يتأكد المراجع أيضا من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقا أو ديونا أو إيرادات أو نفقات وهمية.
3. **الملكية:** نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لا تدمج للأصول عناصر ليست ملكا للمؤسسة وموجودة في الخارج لا يتم تسجيلها أيضا، تعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للمؤسسة كالتزامات خارج الميزانية ولابد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، وهذا إذ لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني.
4. **التقييم:** معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.
5. **التسجيل المحاسبي:** يقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة، كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل إلى أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب. وذلك كما يلي:

- ✓ **قبل عام 1905:** كان الهدف من المراجعة اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء ولذلك أن المراجعة تفصيلية ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية.
- ✓ **من 1905 إلى 1940:** كان الهدف من المراجعة تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والاخطاء ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية.

[1] زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص: 21-23.

- ✓ **من 1941 إلى 1960**: كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته وتم التحول نحو المراجعة الاختبارية الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ **من عام 1961حتى الآن**: أضيفت أهداف جديدة ومتطورة عديدة نذكر منها:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية المراجعة على العميل أو المؤسسة محل المراجعة.

الفرع الرابع: أسباب الطلب على المراجعة

توجد مجموعة من الدوافع والأسباب تدفع بأصحاب الشركات لتعيين مراجع للحسابات للحكم على مدى مصداقية التقارير المالية ومن هذه الأسباب نذكر:[1]

1. **بسبب تعارض المصالح**: يشير مدخل تعارض المصالح إلى التعارض الذي تمليه المصلحة الذاتية في بعض الأحيان بين معدي القوائم ومستخدميها حيث ينظر للمؤسسة على أنها عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية بين مختلف عوامل الإنتاج، والمفترض من هذه العلاقة وجود معلومات متعارضة تتدفق بين الإدارة والأطراف المتعاقدة الأخرى بحيث توفر الإدارة فرصة اصدار تقارير مالية متميزة لكي تعظم مصالحها على حساب الاخرين، ومن هنا تنشأ الحاجة للمراجعة المستقلة لضمان سلامة المعلومات التي يراقب بها كل طرف الطرف الآخر.

2. **بسبب تعظيم منفعة المعلومات المحاسبية**: نظرا لان المراجعة تضفي الثقة والمصداقية على اعداد القوائم الختامية فإنها تضيف منفعة للمعلومات المحاسبية تتمثل في تقليل حالة عدم التأكد التي تحيط بمستخدمي القوائم بشأن دقة وأمانة المحتوى الاخباري لتلك القوائم.

3. **ثبات المبادئ والأساليب المحاسبية**: إن من المهام الموكلة للمراجعة التأكد من عدم وجود أي تغيرات في استخدام المبادئ والأساليب المحاسبية أو في تطبيقها، لما لها من تأثير هام على القيمة الخاصة بالفترة

[1] عصام محمد فتح الله، الدور المرتقب للمراجع الخارجي نحو تحديات المهنة في فهم مراجعة عملية الاعمال المتكاملة والتقرير عنها- دراسة ميدانية، م 35، ع 2، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق، مصر، 2013، ص ص: 305-306.

الحالية أو سيكون لها تأثير على القيمة مستقبلا، وإن وجد يجب معرفة الأسباب، ورأي المراجع الخارجي في ذلك قبل الموافقة عليها، وذلك من خلال فحص وملاحظات وتوصيات المراجعين الخارجيين، وما تم بخصوصها مما ينعكس على عدالة التقارير والقوائم الختامية في أنها تعطي صورة واقعية العمليات الشركة ومركزها المالي، لذلك يضيف تقرير مراجع الحسابات بعد ايجابي في مزيد من الرقابة والحوكمة على الشركات وبالتالي زيادة الثقة في التقارير والقوائم الختامية.

4. **فرض الحاجة إلى المصداقية:** التأكد من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والاطمئنان إلى جديتها ووقتها وأنها تمثل فعلا ما حدث خلال فترة النشاط في الوحدة الاقتصادية فانه يلزم مراجعتها في جزئيتها وكليتها حتى يمكن القول بالاطمئنان إلى ما تفصح عنه من حقائق مالية.

5. **فاعلية مجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياته:** وجهت انتقادات شديدة في الآونة الأخيرة لمجالس إدارات شركات المساهمة الصناعية في أمريكا، واتهام أعضائها وادارتها بأنهم لا يؤدون واجبهم الأساسي في تمثيل المساهمين، لأنهم مسؤولون عن التهاون في إدارة هذه الشركات.

6. **الانهيار المفاجئ:** أظهرت التحليلات التي أجريت للتعرف على أسباب الانهيارات التي حدثت وجود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والمراجعة، أعلنت شركة انرون Enron في 2001/10/16 بتخفيض أرباحها بمبلغ 544 مليون دولار والناتجة عن التعاملات مع شركات استثمارية LJM1&LJM2 مع العلم بأن تلك الشركات تعد شركات شراكة مع Enron .[1] أما شركة ورلدكوم world Com للاتصالات فقد ارتكبت فضيحة محاسبية في مارس 2002 عندما اعترفت بأنها سجلت في شكل غير سليم ما يقارب 3.8 مليار دولار في صورة نفقات رأسمالية بدلا من معالجتها كنفقات تشغيلية وهذا ما يتعارض مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها، وبالتالي التضخيم من عوائدها. وتسارع إيقاع فضائح الفساد المالي في الشركات حيث تعرضت شركات إلى العديد من الفضائح المحاسبية والإجراءات القضائية وإشهار الإفلاس نتيجة للمخالفات المحاسبية ونذكر منها على سبيل المثال لا الحصر شركة زيروكس Xerox للتجهيزات المكتبية (في يونيو 2000) ومؤسسة جلوبال كروسينج Global Crossing للاتصالات (في فبراير 2002) ومؤسسة أديلفيا للاتصالات Adelphia Communications (أبريل 2002) وشركة ميريل لينس للخدمات المالية، وشركة كويست كومينيكايشنز للاتصالات Qwest Communications

[1] السعدي عياد، مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)، ع 3، مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، 2014، ص: 247.

International(فبراير 2002)، وشركتي تايم وورنر وأمريكا أون لاين العملاقتين AOL Time Warnet(يوليو 2002)، وشركة كيمارت Kmart(يناير 2002).[1]

المطلب الثاني: فروض ومبادئ مراجعة الحسابات

الفرع الأول: فروض مراجعة الحسابات

إن إيجاد فروض المراجعة عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعده على إيجاد نظرية شاملة لها. ومن الملاحظ أن فروض المراجعة لم تلق الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة، ولذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة المراجعة ونوعية المشاكل التي تتعامل معها، هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب ان تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن ان تلقى القبول العام من المهنة، وتتمثل الفروض التجريبية للمراجعة فيما يلي:[2]

1. **قابلية البيانات المالية للفحص**

إن لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة. وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة للتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في:

- ✓ **الملائمة:** ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
- ✓ **القابلية للفحص:** أي إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها.
- ✓ **البعد عن التحيز:** بتسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.
- ✓ **القابلية للقياس الكمي:** القياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال العمليات حسابية وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

2. **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقبة ومصلحة الإدارة**

من الواضح أنه توجد علاقة تبادل للمنفعة بين إدارة ومراجع الحسابات. فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراجع الحسابات ولذلك تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة كبيرة، ويجعل من استخدام المراجع أمرا مستحبا وان تكون عملية المراجعة اقتصادية وعملية.

[1] عبيد سعد المطيري، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004، ص ص: 101-102.
[2] أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا المعايير الدولية، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص ص: 12-14.

3. **خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية**

ضرورة هذا الفرض كضرورة الفرض السابق في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعلمية. فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مراجع الحسابات عند إعداد برامج المراجعة أن يوسع من اختباراته، وان يتقصى وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكشف كل هذه الأخطاء، وهنا تبرز مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء. لذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المراجع أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية.

4. **وجود نظام للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء**

إن وجود النظام السليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه، فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة ووجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية المراجعة عملية واقتصادية كباقي الفروض.

5. **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال**

يعني هذا الفرض أن مراجعي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعنية، وفي الوقت نفسه تكون سندا لتعضيد آرائهم. كما أن هذا الفرض يثير مشكلة تحديد مسؤولية المراجع عندما تكون هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة لهذا يجب ان تكون الأحكام شخصية إلى حد كبير.

6. **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل**

إن هذا الفرض مستمد من فرض محاسبي وهو استمرار المشروع، يعني هذا الفرض أنه إذا اتضح إلى مراجع الحسابات أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها (مثلا عند شراء أحد الاصول) وان الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل عكس ذلك، والعكس صحيح.

وهكذا تمكنا من حصر الفروض المهمة في هذه العناصر، ولكن يمكننا التطرق إلى عنصرين آخرين لا تقل أهمية عن العناصر الأخرى هما:[1]

[1] المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مراجعة ومراقبة داخلية –المراجعة الخارجية، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر، ص: 4.

7. يتصرف المراجع أثناء عملية المراجعة كمراجع فقط وتعني المقومات الذاتية التي تتعلق بشخص المراجع بالاستقلالية وتكوينه العلمي.

8. يلتزم المراجع بالتزامات المهنة المحددة أو القابلة للتحديد هذه الالتزامات تتمثل في المقومات الموضوعية من تشريعات وما تصدره من الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

الفرع الثاني: مبادئ مراجعة الحسابات

ترتبط مبادئ مراجعة الحسابات بأركان المراجعة، والتي تتمثل في ركني الفحص والتقرير، وعليه فإن المبادئ تنقسم إلى مجموعتين هما:[1]

أولا: مبادئ مرتبطة بركن الفحص:

1. **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** وذلك بأن يكون لمراجع الحسابات الخارجي المعرفة بالمؤسسة وطبيعة الأحداث فيها، وآثارها المتوقعة على كيان المؤسسة، وعلاقتها بالأطراف الخارجية الأخرى، والوقوف على احتياجات مستخدمي القوائم المالية وغيرها.
2. **مبدأ الشمول في الفحص الاختياري:** بحيث يشمل فحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية، وجميع التقارير المالية، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.
3. **مبدأ الموضوعية في الفحص:** وذلك بالإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي، وذلك بالاعتماد على عدد كاف من أدلة الإثبات المؤيدة لرأي مراجع الحسابات خاصة أدلة الإثبات القوية، مع التركيز على العناصر ذات الأهمية النسبية أو التي يرتفع فيها احتمال الخطأ أو الغش.
4. **مبدأ فحص الكفاية الإنسانية:** وذلك بفحص الكفاية الإنسانية بجانب الكفاية الإنتاجية، لما لها من تأثير في تكوين الرأي السليم لمراجع الحسابات عن أحداث المؤسسة، فالكفاية الإنسانية هي مؤشر للمناخ السلوكي والذي يعكس نظام القيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة في المؤسسة محل المراجعة.

ثانيا: مبادئ مرتبطة بركن التقرير:

1. **مبدأ كفاءة الاتصال:** بحيث يكون تقرير مراجع الحسابات وسيلة تعكس أوضاع المؤسسة لجميع مستخدمي هذا التقرير بصورة تبعث الثقة، لتحقيق كل ما يرجو من هذه التقارير.

[1] عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات (2)، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2013، ص ص: 14-15.

2. **مبدأ الإفصاح:** حيث يجب ان يفصح عن كل ما من شانه إبراز مدى تنفيذ المؤسسة لأهدافها، ومدى التزامها بتطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية، وإظهارها للمعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية.
3. **مبدأ الإنصاف:** حيث يجب أن تكون محتويات تقرير مراجع الحسابات الخارجي، والتقارير المالية محل المراجعة منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة، سواء كانوا داخلها أو خارجها.
4. **مبدأ السببية:** حيث يجب أن يحتوي التقرير تفسيرا لكل تصرف غير عادي، كما يجب أن يبني مراجع الحسابات تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

ويتضح لنا، بعد هذا العرض لفروض المراجعة، انها ترتبط فيما بينها وترتبط جميعا بتحديد مسؤولية مراجع الحسابات (المراجع الخارجي) ولهذا يمكننا القول ان المراجعة الاختيارية تعتبر أساسا للعمل الميداني. ولا شك ان التعارض إلى فروض ومبادئ المراجعة واستخدامها في وقتنا الحاضر يجعل من الضروري ان نتعرف على أنواع المراجعة ومفهوم كل منها.

المطلب الثالث: أنواع مراجعة الحسابات

يمكن تقسيم مراجعة الحسابات إلى عدة أنواع وفقا للمعيار أو الزاوية التي ينظر منها وذلك كالآتي:

الفرع الأول: من حيث نطاق عملية (حدود) المراجعة:[1]

1. **المراجعة الكاملة (الشاملة)**

يقصد بالمراجعة الكاملة فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، بمعنى مراجعة جميع القيود والعمليات في دفاتر المؤسسة، وقد لا يكون ممكنا من الناحية العملية بالمؤسسات كبيرة الحجم كما أن ذلك لا يحدث عملا في معظم الحالات، وهي المراجعة التي تخول للمراجع إطارا غير محدود للعمل الذي يؤديه وفيها يستخدم المراجع رأيه الشخصي في تحديد درجة التفصيل فيما يقوم به من عمل ويعتبر المراجع مسؤولا عن أي ضرر ينشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المهنية في عمله.

2. **المراجعة الجزئية**

وهي المراجعة التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعينة أي مراجعة بعض القيود على نطاق فحص المراجع بأي صورة من الصور، ولا يكون المراجع مسؤولا عن أي ضرر ينشأ أو يتم

[1] عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، 1985، ص ص: 17-18.

اكتشافه بالرجوع إلى دفاتر أو حسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المراجع قد منعته من فحصها، ومن المستحسن أن يبرم المراجع في حالات المراجعة الجزئية اتفاق كتابي يحدد المطلوب منه للقيام به كما ينبغي عليه أن يذكر بوضوح في تقريره تفاصيل ما أداه من عمل وذلك حتى لا تقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه في هذا الاتفاق.

الفرع الثاني: من حيث التوقيت الذي تتم فيه عملية المراجعة:

1. **المراجعة النهائية**

وهي المراجعة التي يبدأ فيها العمل في نهاية الفترة المالية للمؤسسة التي تراجع حساباتها، أي بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت وقيود التسويات الجردية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت، وهذا ما يضمن عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة بالدفاتر أو في أرصدة الحسابات بعد مراجعتها.

2. **المراجعة الدورية والمستمرة**

وهي التي يقوم فيها المراجع بعملية المراجعة والفحص بصفة مستمرة، فيقوم المراجع او أحد مندوبيه بزيارة المؤسسة في فترات متعددة خلال الفترة المالية لمراجعة وفحص ما قد يكون قد أثبت بالدفاتر والسجلات من بيانات، على أن يقوم المراجع بالمراجعة النهائية للقوائم المالية في نهاية الفترة المالية بعد ترصيد الحسابات وقفل الدفاتر، وتسير المراجعة المسترة وفق برنامج مرسوم يقوم بإعداده الراجع في ضوء دراسته لأنظمة المراقبة الداخلية الموجودة.[1]

وتعرف أيضا على أنها "عبارة عن منهجية تمكن المراجعين المستقلين من توفير تأكيد مكتوب حول أي أمر من الأمور التي تقع تحت مسؤولية إدارة الشركة، باستخدام سلسلة من تقارير المراجعة التي تصدر بطريقة فورية أو بعد حدوث الاحداث التي تتضمنها العمليات المالية محل الفحص أو المراجعة بفترة زمنية قصيرة"[2]

❖ **مزايا وعيوب المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة:** يمكن بيان وايجازة ذلك في صورة جدول مقارن كالآتي:

[1] متولي محمد الجمل وعبد المنعم محمود عبد المنعم، المراجعة- الإطار النظري والمجال التطبيقي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1976، ص ص: 32-33.

[2] سيد أحمد عبد المعطي ومحمد جمال رويشد، دواعي ومبررات الطلب على ممارسة مهمة المراجعة المستمرة وانعكاسها على استقلال مراقب الحسابات الخارجي، ع3، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، 2013، ص ص: 583-584.

الجدول رقم (1.1): يوضح مزايا وعيوب المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة

البيان	المراجعة النهائية	المراجعة الدورية المستمرة
المزايا	1-تخفيض حدوث التلاعب في البيانات المسجلة بالدفاتر وأرصدة الحسابات بعد مراجعتها. 2-تخفيض احتمالات السهو في تتبع العمليات وأداء إجراءات المراجعة من قبل القائمين بعملية المراجعة، لان العمل يتم بصورة متواصلة وخلال فترة محدودة. 3-عدم حدوث ارتباك للعمل داخل الإدارة المحاسبية لمؤسسة العميل.	1-توافر الوقت الكافي أمام المراجع لإتمام عملية المراجعة بالجودة وتقديم تقرير المراجعة في المواعيد المناسبة التي تحددها قوانين المنظمة. 2-اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والسجلات بسرعة عقب حدوثها أولا بأول. 3-انتظام العمل بمكتب المراجع طوال أيام العام، بما يسهل توزيع العمل على المراجعين العاملين بالمكتب. 4-بسبب الزيارات المتكررة لمؤسسة العميل يمكن للمراجع الإلمام والمعرفة الكافية بأوجه نشاط المؤسسة، وأنظمتها الفنية والإدارية والمحاسبية. 5-انتظام القيد بالدفاتر وسجلات المؤسسة دون تأخير بسبب توقع حضور المراجع أو مساعديه في أي وقت. 6-تقليل فرص التلاعب في الدفاتر والحسابات وذلك لما تحدثه الزيارات المتكررة للمراجع ومساعديه من رادع في نفوس موظفي مؤسسة العميل.
العيوب	1-قصر الفترة الزمنية المتاحة للقيام بالمراجعة النهائية، ويترتب على ذلك: -التأخير في تقديم التقرير عن المواعيد المحددة؛ -التضحية بالدقة والجودة المناسبة من أجل سرعة انجاز المراجعة في المواعيد المحددة. 2-عدم اكتشاف الأخطاء والغش فور وقوعه، وتراكم آثاره. 3-إرباك العمل بمكتب المراجع وجعل العمل بها موسميا، وذلك بسبب أن تواريخ نهاية السنة المالية لمعظم مؤسسات العملاء التي يقوم المكتب بمراجعة تكون واحدة.	1-احتمال قيام موظفي مؤسسة العميل بإجراء تعديل في العمليات المثبتة بالدفاتر أو أرصدة الحسابات بعد مراجعتها، ويمكن التغلب على ذلك من خلال وضع المراجع علامات ورموز معينة أمام الأرصدة التي قام بمراجعتها، أو أخذ مذكرة بأرصدة الحسابات بعد مراجعتها. 2-احتمالات سهو المراجع أو أحد مساعديه عن إتمام بعض العمليات التي بدأ في مراجعتها ولم ينتهي منها بعد. ويمكن تجنب ذلك عن طريق أخذ مذكرة بالعمليات التي لم تنته بعد وتتبعها مستقبلا. 3-ان كثرة تردد المراجع أو مساعديه على مؤسسة العميل قد تؤدي إلى تعطيل وإرباك العمل، وإحداث الضيق لدى موظفي إدارة الحسابات، ويمكن التغلب على ذلك بحسن اختيار المراجع للفترات المناسبة للزيارة والتي لا يوجد بها ضغط عمل بإدارة الحسابات. 4-أن كثرة تردد المراجع أو مساعديه يؤدي إلى وجود علاقات صداقة وتعارف بينه وبين موظفي المؤسسة، مما قد يؤثر على استقلاله ويسبب له الحرج عند اكتشاف حالات الغش وكتابة تقريره. 5-قد يؤدي إلى تحويل المراجعة إلى عملية روتينية تقضي على روح التفكير والتجديد، ويمكن التغلب على ذلك من خلال حرص المراجع على إدخال التعديلات والتطوير في برامج المراجعة، وتشجيع مساعديه على الابتكار والتجديد.

المصدر: عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة-جامعة القاهرة، بدون سنة نشر، ص ص: 16-18.

الفرع الثالث: من حيث درجة الإلزام بالمراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى النوعين التاليين:[1]

1. **المراجعة الإلزامية**

هي المراجعة التي يحتم القانون بها (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار والقوانين المالية) يتم تعيين مراجع الحسابات من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه. في حالة تعدد المراجعين فإنهم مسؤولون بالتضامن، واستثناء من ذلك يعين ذلك مؤسسوها الشركة المراجع الأول ومن الضروري أن يكون المراجع اختياري.

2. **المراجعة غير الإلزامية (الاختيارية)**

الأصل في المراجعة أن تكون اختيارية، ويرجع أمر تقرير القيام بها إلى أصحاب المؤسسة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح. لذلك فإن المراجع تناسب شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية لأنها تفيد في الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من المراجع عند تحديد أنصبة الشركاء عند الانضمام أو الانفصال، وكذلك اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من المراجع عند طلب القروض.

الفرع الرابع: من حيث المستندات المدققة أو مدى الفحص

1. **التدقيق الشامل (التفصيلي)**

وهو التدقيق الذي كان سائد في بداية عهد المهنة وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش والتلاعب ولذلك ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلا عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المراجع على مراعاتها باستمرار، وتجدر بنا الإشارة إلى أن هذا النوع قد شمل بالنسبة لجزء معين عمليات وقد يكون شامل بالنسبة لجميع العمليات وهذا وفق العقد المبرم بين المراجع وأصحاب المؤسسة.[2]

2. **التدقيق الاختباري**

في هذا النوع يقوم المراجع بفحص عينة من البيانات المالية للمؤسسة دون إجراء مراجعة شاملة لها، حيث يتم اختيار عينة ممثلة تمثيلا صحيحا لمفردات المجتمع (البيانات المالية) ويقوم المراجع بإخضاع العينة لعملية المراجعة وهذا النوع من المراجعة يعتبر الاكثر انتشارا في الوقت الحالي،[3] حيث أن هذا

[1] أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص: 18.

[2] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، 2000، ص: 12.

[3] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- المفاهيم الاساسية واليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص ص: 36-37.

النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم و المتعددة العمليات التي تصحب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات، لذلك تظهر لنا وبإجلاء أهمية الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف و القوة في الأجزاء المكونة له من ناحية ومن ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة ، مادام المراجع يهدف من وراء فحص البيانات والسجلات المحاسبية إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير المعلومات المحاسبية للوضعية الحقيقية للمؤسسة فانه لابد من القيام بمراجعة العينة المختارة في ظل هذا النوع وفق الخطط التالية :[1]

- المعاينة على أساس التقدير.
- المعاينة على أساس القبول أو الرفض.
- المعاينة الاستكشافية.

الفرع الخامس: من حيث الجهة أو الشخص القائم بعملية المراجعة:

1. **المراجعة الخارجية:**

هي المراجعة التي يقوم بها شخص خارج المؤسسة ومستقل عنها ويكون مؤهلا علميا وعمليا بغية فحص الحسابات والبيانات ومختلف السجلات المحاسبية والقوائم المالية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إعطاء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية وذلك لإعطائها المصداقية والشفافية حتى تنال القبول لمستعملي هذه المعلومات كالمساهمين، إدارة الضرائب والبنوك، كما يدرس هذا النوع من المراجعة مدى نجاعة السياسات التسييرية للإدارة ويزود متخذي القرارات عبر مختلف المستويات بتحاليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة، أي أن المراجع الخارجي يتعدى الناحية المالية ويتعمق في كل ما يدرسه بهدف تحسين النظام.[2]

2. **المراجعة الداخلية**

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجام هذه الأخيرة أدى إلى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا، كان من الأسباب المباشرة في ظهور المراجعة الداخلية، إذ مع كبر الحجم وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة يصعب التسيير، تكثر العمليات والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات والتلاعبات أحيانا، لذا لابد من خلية للمراجعة الداخلية في

[1] محمد الشهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص: 29.

[2] محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي، المراجعة بين التنظيم والتطوير، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص: 46.

المؤسسة من المفروض أن يتبع أعضاءها للمديرية العامة مباشرة تراقب مدى تطبيق محتويات نظام المراقبة الداخلية المتمثلة في مجموعة القوانين الداخلية، الإجراءات وطرق العمل (المكتوبة وغير المكتوبة) المعمول بها وكذا تعليمات الإدارة، الذي يهدف إلى التحكم في المؤسسة، إذ كانت المراجعة الداخلية تهتم في السابق بالناحية المالية والمحاسبية فقط، كما هو الحال في معظم المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، فإن مجال تدخلها قد توسع لدى المؤسسات الغربية، وله أن يغطي مختلف الوظائف، وعليه فإن أهداف خلية المراقبة الداخلية التابعة للمديرية العامة، قمة الهرم التنظيمي، والمستقلة عن بقية المديريات الخاضعة للمراقبة الداخلية، وهي التأكد دوريا من أن النصوص المعمول بها كافية، والمعلومات المتدفقة عبر مختلف المستويات وفي جميع الاتجاهات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، والهياكل واضحة ومناسبة .[1]

الجدول رقم (2.1): يوضح الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

البيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
الهدف	أ-تحقق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش. ب-التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبة معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها
علاقة القائم بعملية المراجعة بالمؤسسة	موظف داخل المؤسسة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة (مستقل).
نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على تدقيق جميع عمليات التدقيق.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمدقق الخارجي والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه قوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختياري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل التدقيق.
التوقيت المناسب للأداء	أ-يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية. ب-اختباريه وفقا لحجم المنشأة	أ-يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية. ب-قد يكون كامل أو جزئي ج-إلزامية وفقا للقانون السائد

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 13.

المستفيدين	إدارة المؤسسة	أ-قراء التقارير المالية. ب-أصحاب المصالح. ت-إدارة المؤسسة.

المصدر: أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص: 20.

الفرع السادس: من حيث طبيعة المؤسسة

وتتضمن هذه المراجعة نوعين هما:[1]

1. **مراجعة المؤسسات العمومية**

تنصب المراجعة العامة على المؤسسات ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعة، أما الأموال المستغلة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تعالج المصلحة الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المؤسسات التجارية او الصناعية، إلا أن طريقة المراجعة واحدة في كلتا الحالتين.

2. **مراجعة المؤسسات الخاصة**

وهي مراجعة المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات أموال أو شركات أشخاص أو مؤسسات فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك راس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وشخص واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المراجع بأصحاب هذه المؤسسات وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركة المساهمة مثلا ملزمة بتعيين مراجع خارجي ليراجع حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المراجع والمهمة المسندة إليه.

الفرع السابع: في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات

يمكن تصنيف المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات كالاتي:[2]

1. **المراجعة حول الحاسوب**

وفقا لها يتبع المراجع مسار المراجعة حتى نقطة دخول البيانات للحاسوب ليعيد متابعتها في شكل تقارير مطبوعة، وذلك استنادا إلى أنه مادامت البيانات المدخلة للحاسوب صحيحة وأن المخرجات

[1] زاهر عاطف سواد، مرجع سابق، ص ص: 50-51.

[2] فتح الرحمان الحسن منصور، مرجع سابق، ص ص: 51-53.

صحيحة ويمكن تتبعها بالعودة إلى المدخلات، فان عمليات التشغيل وخطوات معالجة البيانات هي صحيحة بالضرورة، ويشترط لهذه الطريقة الاتي:

- أن تكون المستندات المعدة بواسطة المؤسسة محل الفحص مكتوبة بلغة عادية.
- أن يتم الاحتفاظ بالمستندات الاصلية المؤيدة للعمليات المحاسبية لفترة معقولة.
- يجب توفير أساليب مناسبة للمستندات.
- يجب أن تكون المخرجات مفصلة بصورة تمكن المراجع من المتابعة والمطابقة.

2. **المراجعة من خلال الحاسوب**

حيث تتبع خطوات المراجعة من خلال الحاسوب مسار المراجعة في مرحلة العمليات الداخلية لتشغيل ومعالجة البيانات وذلك بهدف فحص أساليب الرقابة على معالجة البيانات والتحقق من صحة أدائها محاسبيا، وإن أساليب المراجعة من خلال الحاسوب متعدد ولعل أهمها وأكثرها استخداما الاتي:

- ✓ **أسلوب البيانات الاختيارية:** حيث يقوم المراجع بإدخال بيانات عمليات مالية مع بيانات عمليات مالية للعميل للتأكد من صحة عمليات التشغيل في نظام العميل، ويجب أن تشمل هذه البيانات التي يدخلها المراجع على عمليات مالية شرعية حتى يتم التأكد من أن برامج الحاسوب لدى العميل ستتعامل على نحو ملائم مع هذه البيانات أو لا.
- ✓ **المحاكاة المتوازية:** حيث يقوم المراجع بإعداد مجموعة من البرامج التطبيقية التي تحاكي البرامج العميل وتشغيل البيانات الفعلية للعميل بواسطة هذه البرامج لتتم بعد ذلك مقارنة النتائج.
- ✓ **الاختبار المتكامل:** حيث يقوم المراجع بالتأكد من سلامة البيانات المدخلة للحاسوب والتأكد من التشغيل الداخلي للحاسوب وكذلك التأكد من سلامة المخرجات، وذلك بإنشاء مجموعة من الحسابات الوهمية مع إدخال عمليات مصطنعة خلال عملية معالجة بيانات العميل العادية وفي ذات الوقت الذي يتم فيه تشغيل بيانات العميل، ليقوم المراجع بفحص النتائج المترتبة على هذه العمليات الوهمية لتقويم مدى نجاح نظام المعلومات المحاسبية الالكتروني في أداء وظائفه.

ويمكن تبيان مزايا وعيوب المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني كما يلي:

الجدول رقم (3.1): يوضح مزايا وعيوب المراجعة حول الحاسوب والمراجعة من خلال الحاسوب

	المراجعة حول الحاسوب	المراجعة خلال الحاسوب
المزايا	-بساطة وسهولة خطواتها وانخفاض تكلفة أدائها. -تؤدى بأقل قدر من الاخلال في ترتيب السجلات. -تؤدي من خلال مراجعة بيانات فعلية وليس افتراضية. -يمكن أن تؤدي بالكامل باستخدام الحواسيب المملوكة للعميل. -تتطلب قليل من المهارات والتدريب على الحاسوب. -تتطلب مساعدة بسيطة من المحاسبين ومعالجة البيانات	-تمكن المراجع من اختبار وسائل الرقابة على نظام الالكتروني بجانب اختبار إمكانيات برامج الحاسوب في معالجة العمليات المحاسبية. -يؤدي المراجع وظيفته بفعالية أكثر كمدقق لنظم المعلومات المحاسبية مما يجعله يقدم خدمات أفضل لعملائه ولمستخدمي تقريره.
العيوب	-لا تقوم بعمل اختبارات كافية. -تتجاهل وسائل الرقابة على معالجة البيانات. -لا يتم فيها استخدام الحاسوب والذي يعتبر أداة فعالة في عمل الاختبارات ومعالجة البيانات.	-تتطلب حصرا كبيرا من المحاسبين ومعالجي البيانات عند العميل. -يجب أن يتمتع المراجع بمهارات عالية ودراية وعلم كاف بعمليات الحاسوب والنظم الالكترونية. -عدم القدرة على اكتشاف بعض مواطن الضعف في الحاسوب. -مازالت تغطي نطاقا محدودا من نظام المعلومات المحاسبية محل الفحص والمراجعة.

المصدر: فتح الرحمان الحسن منصور، دراسات في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص ص: 51-53.

3. المراجعة بواسطة الحاسب الآلي:

بعد الانتهاء من تقييم نظام الرقابة الداخلية يتم استخدام الحاسب الآلي ذاته في قراءة واختبار ومعالجة عينة من البيانات المخزنة الآلية على سجلات الحاسب، فبدلا من الاقتصار على فحص ومراجعة أساليب الرقابة الالكترونية التي تتضمنها برامج الحاسب، يتم استخدام الحاسب نفسه كأداة لجمع أدلة الاثبات.[1]

[1] الصادق محمد سالم الطيب وبابكر ابراهيم الصديق، جودة المراجعة الخارجية في ظل بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات المالية – دراسة نظرية، م 17، ع 1، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، 2016، ص 144.

مما سبق يتبين أن البديل الثالث هو أفضل البدائل، إذ أنه يعتمد على دقة وسرعة الحاسب الآلي، أما البديل الأول فهو غير كفء لأنه يتجاهل نظام الرقابة الداخلية بينما يؤدي البديل الثاني إلى نتائج غير كاملة لأنه لا يتحقق من صحة وشرعية القوائم المالية.

المبحث الثاني: معايير مراجعة الحسابات

تختلف معايير التدقيق المتعارف عليها عن إجراءات عملية المراجعة ذاتها، فالإجراءات تتمثل في الطرق والوسائل والأساليب التي يستخدمها أو يقوم بها المراجع اثناء عملية المراجعة وتختلف هذه الإجراءات والأساليب من مراجع لآخر، كما تختلف باختلاف ظروف عملية المراجعة ذاتها وفيما إذا كانت هذه العملية شاملة أو جزئية كما تختلف أيضا باختلاف نوع النشاط الخاضع لعملية المراجعة، والإجراءات هي الممارسات المحددة التي يجب اداؤها لتحقيق النشاط، فهي تمثل الخطوط اللازمة لتحقيق الأهداف، وعلى المراجع تحديد هذه الإجراءات قبل البدء في عملية المراجعة فيما يعرف ببرامج المراجعة.

أما معايير المراجعة فيقصد بها المفاهيم الأساسية أو الارشادات أو القواعد التي يسترشد بها المراجع في تقييم عمله للتأكد من أن العمل قد نفذ في ضوء هذه المعايير التي تلقى قبولا عاما بين أعضاء المهنة أي أن هذه المعايير تتعلق بقياس نوعية الأداء للإجراءات التي يستخدمها المراجع والاهداف التي تتحقق باستخدام هذه الإجراءات.[1]

ويمكن حصر أهداف معايير التدقيق المتعارف عليها حسب ما يلي:[2]

- تقليل التفاوت في الأداء المهني لدى المراجعين للاقتراب قدر الامكان نحو الموضوعية.
- قياس مستوى الجودة للأداء المهني باعتبارها أنماطا أو مستويات للحكم على نوعية العمل المراجع.
- تحديد كيفية أداء العمل المهني (الاجراءات).
- تحديد مسؤولية المراجع عند إخلال بمستوى أدائه.

وتعبر معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما مؤشرات مهمة لقياس نوعية أداء المراجعة،[3] وعليه نحدد ونناقش معايير المراجعة التي أصدرتها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، لدرجة أنها أصبحت ومازالت المرجع الأساسي لكل مزاولي المهنة، والتي تنقسم إلى مجموعات ثلاث، معايير عامة وأخرى تتعلق بالعمل الميداني وثالثة تتعلق بإعداد التقرير.

[1] مصطفى يوسف الكافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، ط 1، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص: 69.

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ص: 16-17.

[3] راي ويتنجن وآخرون، تعريب ثناء علي القباني، المدخل إلى معاينة المراجعة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011، ص: 34.

المطلب الأول: المعايير العامة أو الشخصية

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها عند أداء هذه المهمة، وعليه فقد تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي معايير عامة ثلاث هي:[1]

1. يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العملي والعلمي.
2. يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية المراجعة.
3. يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداءه لمهمة الفحص وإعداد التقرير.

ويمكن التفصيل في هذه المعايير كما يلي:

الفرع الأول: التأهيل العلمي والعملي

يقصد بهذا المعيار ضرورة أن تتم أعمال المراجعة بمعرفة شخص أو أشخاص مؤهلين علميا ولديهم التدريب والخبرة الفنية الكافية في ممارسة المهنة، لذلك فإن هذا المعيار يتطلب أولا ضرورة أن يكون المراجع مؤهلا علميا من خلال برامج التعليم الرسمية المستمرة لأداء العمل الموكل إليه بكفاءة ووفاء خاصة في مجال التطورات الحديثة إضافة إلى المام المراجع بمجالات أخرى كالتمويل والضرائب وتشغيل البيانات الكترونيا وإدارة الأعمال والإحصاء، ومن ناحية أخرى فإن هذا المعيار يتطلب بالإضافة إلى المؤهل العلمي ضرورة التأهيل العملي من خلال الانتظام في التدريب لفترة محددة يمكن من خلالها اكتساب المهارات اللازمة لممارسة المهنة وإدارة المواقف المختلفة.[2]

من خلال حصول المراجع على المعرفة المتعلقة ببيئة نشاط العميل الإطار الذي من خلاله يمارس دوره في القيام بأعمال التخطيط الاستراتيجي للمراجعة، ومن خلال فهم بيئة الاعمال المحيطة، وفهم الاحداث والمعاملات داخل المؤسسة يمكن للمراجع الخارجي تقييم المخاطر وتحديد الصعوبات التي تواجه تنفيذ عملية المراجعة[3]

وينقسم هذا المعيار إلى:

1. **التأهيل العلمي أو الدراسي**: ان يكون للمراجع درجة من التأهيل الفني في مجال المحاسبة والمراقبة.

---

[1] وليم توسس وأمرسون هنكي، تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1989، ص ص: 53-54.

[2] بديع الدين ريشو، مراجعة القوائم المالية بين مزاعم الإدارة والخدمات التأكيدية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، 2017، ص: 89.

[3] جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة – دراسة ميدانية، م 17، ع 1، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، 2016، ص: 46.

2. **التأهيل العملي والخبرة المهنية:** تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة.

3. **الربط بين التأهيل العلمي والعملي:** وتتمثل في متطلبات الأداء المهني.

وتتمثل متطلبات هذا المعيار شرطا أساسيا للحصول على الترخيص اللازم لمباشرة المهنة، وتحدد كل دولة الشروط والمتطلبات الأساسية لمنح الترخيص اللازم لمزاولة المهنة.

الفرع الثاني: الاستقلال (الحياد)

يقصد باستقلال القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فعلى مراجع الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بها. يعتبر الاستقلال عنصر ضروري لا غنى عنه من شأنه أن تزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية التي يبدي المراجع فيها رأيه، خاصة وأن الدائنين والمستثمرين والجهات الحكومية وغيرهم من الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية يعتمدون على رأي مراجع الحسابات بصفته خبيرا مستقلا ومحايدا.[1] وتنبع أهمية استقلال في الثقة التي تعطي لرأي المراجع حول القوائم المالية التي تعتمد إلى حد كبير على مدى استقلاله وحياده أثناء تأدية مهامه وإبداء رأيه الفني، حيث يعتبر الاستقلال أحد مبادئ حجر الزاوية لقسم المراجعة.[2]

ويتطلب من المراجع الحياد والاستقلال في الاتجاه الذهني أثناء أداء عملية المراجعة، حيث يعتمد الاستقلال على عاملين أحدهما الطبيعة الأساسية للمراجع وإدراك الجمهور لما إذا كان المراجع مستقلا أم لا، والعامل الثاني أن يكون مراجع الحسابات أمينا من الناحية الذهنية، فاستقلال المراجع يجب أن يكون في الحقيقة والمظهر حيث يكون مستقلا وموضوعا، ويتمثل الاستقلال في الحقيقة في الأمانة الفكرية والعقلية، أما الاستقلال في المظهر فيتمثل في أن يبدو للآخرين مستقلا كذلك، ومن ثم فيجب ان يتحرر من أية التزامات أو مصالح مع العميل أو إدارته أو ملاكه، والاستقلال يكون من الأهمية بمكان للاحتفاظ بثقة الجمهور في مهنة المراجعة.[3] كما أن توجيه الآخرين أو تبادل المعرفة يمكن ان تحسن كفاءه وفعالية إجراءات مراجعه الحسابات لا تفقد الاستقلالية المهنية.[4]

ويتضمن هذا المعيار ثلاث أبعاد، وهي:[5]

1. **الاستقلال في إعداد برامج المراجعة:** ويعني الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برامج المراجعة.

[1] فاتح سردوك، معيار استقلال مراجع الحسابات الخارجي وحياده في مواجهة احتياجات العملاء، ع1، مجلة البحوث والدراسات، الوادي، 2004، ص: 100.

[2] Chris Davis and al, IT Auditing-Using Controls to Protect Information Assets, McGraw-Hill, New York, 2007,P:06

[3] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، القاهرة، 2005، ص: 112.

[4] Jau-Ming Su and others, A comprehensive survey of the relationship between self-efficacy and performance for the governmental auditors, Vol. 8, No. 8, International Business Research, Published by Canadian Center of Science and Education, 2015, P: 144.

[5] أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص ص: 23-24.

2. **الاستقلال في مجال الفحص**: ويعني بعد المراجع عن أية ضغوط او تدخل في عملية اختيار السجلات والأنشطة والسياسات والمفردات التي تخضع لعملية الفحص ويتضمن عدة جوانب أهمها:

- حق المراجع الكامل في الاطلاع والفحص لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب الشركة وفروعها.
- التعاون المثمر والفعال بين المراجع والعاملين بالشركة خلال عمليات الفحص وأداء الامتيازات.
- عدم تدخل الغدارة في محاولة منها لتحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص.
- لابتعاد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي

3. **الاستقلال في مجال إعداد التقرير**: ويعني هذا عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الراي النهائي عن القوائم المالية محل الدراسة، ومن ثم يمكن أن يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- عدم وجود أي تدخل او وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير.
- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات أهمية من التقرير الرسمي للمراجع.
- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى عند إبداء الرأي.
- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المراجع محتويات التقرير عند إبداء الرأي الفني.

وحسب القانون الجزائري تم الفصل بين المهام بإنشاء ثلاث منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي: [1]

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

الفرع الثالث: بذل العناية المهنية الواجبة

إن مفهوم بذل العناية يرتبط أساسا بما يقوم به المراجع من أعمال وكيفية أدائه لتلك الأعمال، ويتطلب توافر هذا المعيار مجموعة من الاعتبارات التي يجب على المراجع أن يكون حريصا على عدم الإخلال بها وهي:[2]

[1] القانون 01/10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، المادة 14، ص: 6.

[2] بديع الدين ريشو، مرجع سابق، ص: 94.

- الالتزام بجميع معايير العمل الميداني ومعايير التقرير.
- الالتزام بما جاء في دستور المهنة من قواعد آداب وسلوك المهنة فضلا عن الالتزام بمسؤولياته القانونية.
- ضرورة الاشراف على المساعدين ومتابعة ما يقومون به من أعمال.
- الحرص الدائم والمستمر على تنمية معارفه وتطوير مهنته.
- الاهتمام بأية مظاهر أو علاقات غير مادية وذلك عند تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة.
- اجراء فحص دقيق لما تم أداؤه من أعمال وإصداره من أحكام.

ويهدف هذا المعيار إلى تحديد المسؤولية ونطاق المساءلة سواء المهنية ام القانونية لعمل المدقق، ويتطلب هذا المعيار ان يقوم المدقق ببذل العناية المهنية المناسبة في سبيل الوصول إلى نتيجة التدقيق التي يعبر عنها في تقريره. وتأكيدا على الأهلية المهنية والعناية المطلوبة، فقد حددت الفقرة 16 من قانون السلوكيات(الأخلاقيات) للمحاسبين القانونيين المحترفين بأنه في حالة موافقة المراجع لإعطاء خدمات مهنية يشير بأن هناك مستوى من الكفاءة الضرورية لإنجاز الخدمات المهنية، وان المعلومات والمهارات وتجربة المدقق ستطبق بجد وعناية، ولهذا يتعين على المدققين الامتناع من عمل اية خدمات لا يتمكنون من ادامها بكفاءة إلا إذا حصلوا على مساعدة واستشارة للتأكد من ان الخدمات ستنجز بصورة مرضية، وعلى المراجع إنجاز عمله المهني بعناية وكفاءة وثقة، وعليه واجب مستمر للاحتفاظ بمعلومات مهنية وكفاءة بمستوى مطلوب للتأكد من ان العميل يتمتع بفائدة الخدمات المهنية الموثوق بها، الحديثة والمطابقة للقانون والتطبيقات العملية.[1]

وفي الحقيقة يصعب الاستدلال على توافر العناية المهنية بصورة مباشرة، لأنها تعتبر مفهوما معنويا، حيث لا توجد وسيلة يمكن من خلالها قياس الاهتمام الذي بذله محافظ الحسابات في جميع مراحل المراجعة .ولذلك فإنه يتم الاستدلال على تحقق العناية في مجال المراجعة بطريقة غير مباشرة من خلال التعرف على مدى وفائه بمسؤولياته.[2]

وتجدر الإشارة إلى أن الالتزام بهذا المعيار يجب أن يكون هدفا لجميع أعضاء فريق المراجعة، وعلى كل منهم أن يكون حريصا على إظهار مهاراته في أداء ما يوكل إليه من أعمال، ويجب على المراجع الأخذ بعين الاعتبار أنه لا يوجد حدود واضحة للحكم على العناية اللازمة التي يجب أن يبذلها بل يجب عليه الالتزام ببذل عنايته المهنية في ضوء المعايير الملزمة لإنجاز العمل المكلف به. ولذلك يتعين على المراجع أن يقوم بأداء عمله على وجه الأكمل، وأن

[1] زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، م 4، ع 7، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، العراق، 2011، ص: 304.
[2] بوسماحة محمد، برباوي كمال، المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات، م 3، ع 4، مجلة البشائر الاقتصادية، 2017، ص: 214.

يبذل العناية المهنية المعقولة التي تتطلبها عملية المراجعة، وأن يتحمل مسؤولياته القانونية وأن لا يترك مجال للمسألة القانونية نتيجة تقصيره أو إهماله في أي مرحلة من مراحل المراجعة.

الطلب الثاني: معايير الأداء المهني أو العمل الميداني

تتمثل معايير العمل الميداني في الإشارات اللازمة لعملية جمع أدلة الاثبات الفعلية، وتنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاث معايير هي:[1]

1. يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب وكاف، فضلا عن توافر اشراف دقيق على أعمال المساعدين.
2. يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة، وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها، ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختيارات اللازمة والتي ستتقيد بها إجراءات المراجعة.
3. ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الاثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغير ذلك.

الفرع الأول: الإشراف والتخطيط المناسب

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، اذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، تقوم عملية المراجعة على النقاط التالية: [2]

- دراسة نظام المعلومات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بنظام الداخلية للمؤسسة
- تقييم درجة الثقافة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية المفروضة
- تحديد طبيعة عملية المراجعة والإجراءات المطبقة في ظلها
- تنسيق العمل المراد تنفيذه.

وفي ظل هذا الإطار يمكن أن نحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية المراجعة وتخطيطها:

- يوضح برنامج المراجعة بدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته.

[1] وليم توسس وأمرسون هنكي، مرجع سابق، ص: 57.

[2] طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص ص: 44-45.

- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من المراجع وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في انتهاء منها.
- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية المراجعة من خلال احتوائه على ما يجب القيام به والفترة الزمنية اللازمة لذلك وتوقيت عملية البدء في عملية المراجعة والانتهاء منها، وتحديد المراجع الذي يقوم بفحص المفردات.
- تحديد مسؤولية المراجع القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهام كل مراجع وتوقيع كل مراجع على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتطلب المعيار الثاني ضرورة قيام المراجع بفهم هيكل الرقابة الداخلية فهما كافيا تمهيدا لتقييم مدى فعاليته، وذلك حتى يتمكن المراجع من التخطيط لعملية المراجعة وتحديد نطاق الاختبارات التفصيلية، حيث ينخفض نطاقها كلما كان هيكل الرقابة الداخلية فعالا في تحقيق أهدافه الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض احتمال وجود تحريف جوهري بالقوائم المالية والعكس بالعكس.[1]

وقد أشار معيار المراجعة الدولي رقم (315) إلى أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بما فيها فهم المؤسسة وبيئتها يساعد المراجع في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ، وعلى مستوى البيانات المالية على مستوى البيانات المالية أو على مستوى التأكيدات، مما يوفر أساسا لتصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تقييمها، وهذا من شأنه يساعد في تخفيض هذه المخاطر.

وأن أنظمة الرقابة الداخلية تضم الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية وأنظمة الضبط الداخلي، وأنه يتوجب على مراجع الحسابات دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وذلك من أجل تحديد نطاق عملية المراجعة وكمية الاختبارات وحجم العينات، وعليه يكون على المراجع تحمل مسؤولياته اتجاه نظام الرقابة الداخلية على النحو التالي:[2]

- **بالنسبة للرقابة الإدارية:** فان المراجع لا يعتبر مسؤولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية لأنه يهدف أساسا إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقا للخطة المرسومة.

[1] وجدي حامد الحجازي، المعايير الدولية للمراجعة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2010، ص: 49.

[2] عثمان حسين عثمان، مدى مسؤولية مدقق الحسابات في ظل الازمة المالية العالمية – دراسة ميداني على مكاتب التدقيق العامة في الاردن، ع 2، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، 2012، ص: 76.

- **بالنسبة للرقابة المحاسبية:** فان مراجع الحسابات يعتبر مسؤولا مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة هذا النوع من فروع الرقابة الداخلية لما لهذه الأنظمة والوسائل من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمل المراجع الخارجي والاهداف الواجب تحقيقها من عملية المراجعة فالرقابة المحاسبية بوسائلها ومقاييسها المتعددة، تهدف إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية في الدفاتر والحسابات الختامية ودرجة الاعتماد عليها.
- **بالنسبة لأنظمة الضبط:** الداخلي فان مراجع الحسابات يعتبر مسؤولا عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي ومقاييسه المستعملة في مؤسسة موضوع المراجعة لأنه يهدف إلى حماية أصول المؤسسة وموجوداتها ضد أي اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال.

الفرع الثالث: كفاية وصلاحية أدلة الاثبات

يقصد بأدلة الاثبات في المراجعة تلك المعلومات التي يحصل عليها مراجع الحسابات في سبيل وصوله لاستنتاجات تبني عليها رأيه الفني المحايد، وحتى يكون دليل الاثبات مقنعا لمراجع الحسابات يجب أن يكون هذا الدليل كاف وملائم، وبينما تعبر الكفاية عن كمية الأدلة فان الملاءمة تعبر عن نوعية الأدلة وملاءمتها لمزعم معين من مزاعم الإدارة، ومدى صدق هذه المزاعم.[1]

هناك أسس كثيرة لتقسيم أدلة الاثبات في المراجعة، ومن هذه الأسس مصدر الدليل، درجة الاعتماد على الدليل، وإمكانية الحصول على الدليل. ووفقا لهذا التوجه توجد تسع مجموعات من أدلة الاثبات في المراجعة وهي؛ الاختبار المادي، المصادقات، التوثيق، الملاحظة، الاستفسار من العميل، إعادة الأداء، الاجراءات التحليلية، خطابات التمثيل والأدلة الشفاهية.[2]

1. **الاختبارات المادية:** ويقصد به أن يقوم مراجع الحسابات بفحص أو عد أصل من الأصول الملموسة، مثل المخزون والنقدية والأوراق المالية واوراق القبض والأصول الثابتة الملموسة.
2. **المصادقات:** تعني المصادقات استلام مراجع الحسابات لردود مكتوبة، أو شفاهية من طرف ثالث مستقل عن المشروع يمكنه من التأكد من دقة المعلومات التي طلب المراجع من إدارة المشروع أن يرسلها له للطرف الثالث المستقل، وتنقسم المصادقات بصفة أساسية على ثلاث أنواع وهي:

✓ **المصادقة الموجبة بدون معلومات مرسلة للمصادقة:** وهو أن يرد المصادق على المصادقة في جميع الأحوال، بعد أن يملأها بالمعلومات المطلوبة كما يراها هو، إذا لم يرد المصادق على المصادقة

[1] عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير المصرية والدولية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2013، ص ص: 90-91.

[2] نفس مرجع سابق، ص ص: 94-102.

ترسل له مرة أخرى او أكثر، بل ان المراجع يطلب من الإدارة الاتصال بالطرف الثالث مباشرة لكي يرد على المصادقة، فان لم يستجب الطرف الثالث يتحول مراجع الحسابات إلى دليل آخر.

- ✓ **المصادقة الموجبة ذات المعلومات المطلوب المصادقة عليها:** لا تختلف هذه المصادقة عن السابقة سوى أنها تتضمن المعلومات التي يطلب من الطرف الثالث المصادق عليها بالإيجاب أو الرفض، ويعيب هذه المصادقة أن المصادق قد يوقع على المصادقة ويرسلها لمراجع الحسابات دون فحص وما احتوت عليه من معلومات، ومع ذلك فغالبا ما يكون معدل ردود هذا النوع أكبر بالمقارنة بالنوع الأول.
- ✓ **المصادقة السالبة:** وهو أن يرد الطرف الثالث على المصادقة في حالة كون معلومات المصادقة المرسلة له غير صحيحة. ولذلك تعد هذه المصادقة أقل كفاءة من المصادقة الموجبة بنوعيها، لان عدم الرد لا يعني بالضرورة أن المصادق يرى أن المعلومات المرسلة له كانت صحيحة.

3. **التوثيق:** ويقصد بالتوثيق قيام مراجع الحسابات بفحص سجلات ومستندات المؤسسة قيد المراجعة، وذلك للتأصيل أو توثيق المعلومات التي تحتويه أو يجب أن تحتوي عليها القوائم المالية، ويجب أن يراعي مراجع الحسابات عدة اعتبارات اعتماده على التوثيق كدليل إثبات، كاعتبار أن السجلات والمستندات التي سوف يفحصها توفر المعلومات اللازمة لتسيير أعماله.

4. **الملاحظات:** وتعني استخدام مراجع الحسابات لحواسه لمشاهدة وتقييم أنشطة معينة، وعلى مدار تنفيذ أعمال المراجعة، توجد فرص كثيرة أمام مراجع الحسابات لاستخدام حواس النظر واللمس والسمع والشم للحكم على مفردات كثيرة، محل تحقق من جانبه.

5. **الاستفسار من العميل:** وهو أن يحصل مراجع الحسابات من عميله على معلومات مكتوبة أو شفاهية كردود على اسئلته للمسؤولين عن الشروع، ورغم توافر مثل هذه الأدلة أمام مراجع الحسابات، إلا أنها أقل اقناعا له، وذلك للعديد من الأسباب، منها عدم استقلال مصدر الدليل، احتمال عدم كفاءة الفنية للمصدر، واحتمال عدم أمانة المصدر.

6. **إعادة الأداء:** يقصد بإعادة الأداء أن يعيد مراقب الحسابات بنفسه أداء بعض العمليات التي أدتها فعلا الإدارة أو موظفي المؤسسة، كان يختار عينة من العمليات الحسابية والتسويات المحاسبية ونقل المعلومات أثناء السنة محل المراجعة، ثم يعيد أداء هذه العمليات بنفسه.

7. **خطابات التمثيل المكتوبة:** خطابات التمثيل نوع من الأدلة المستندية، وهي عبارة عن قوائم أو بيانات معتمدة من أفراد مسؤولين ذو دراية بمزاعم الإدارة، وتختلف خطابات التمثيل عن المصادقات من زاويتين الأولى ان مصدرها يمكن ان يكون موظفي المشروع أو أطراف من خارج المشروع، والثانية أنها قد تكون تحتوي على معلومات حكمية أو رأي لفرد ما بشأن قضية معينة وليس معلومات حقيقية.

8. **الأدلة الشفاهية:** وهي عبارة عن معلومات يحصل عليها مراجع الحسابات من ردود مسؤولي وموظفي المشروع على استفساراته الموجهة لهم، ولا يعتمد مراجع الحسابات على الأدلة الشفاهية كلية، اذ تمكن قيمتها الأولية من وجهة نظره في أنها ترشده إلى البحث عن مصادر أخرى لأدلة أكثر اقناعا له. ويمكن ان تغطي الأدلة الشفاهية موضوعات كثيرة مثل؛ تفسير محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، شرح معالجة محاسبية معينة كما هو الحال في حالات الاندماج، تقييم مدى إمكانية تحصيل رصيد أحد عملاء المشروع، والافتراضات التي بنيت عليها الإدارة، تقديرات محاسبية معينة مثل مخصص تعويضات تحت التسوية ومخصص الديون ومخصص الديون المشكوك فيها.

9. **الإجراءات التحليلية:** وهي عبارة عن مجموعة من الأساليب والنسب المالية، تحليل الاتجاهات، الانحدار، التي تجري علي المعلومات المالية بهدف دراسة ومقارنة العلاقات المختلفة بين عناصرها وفحص البنود غير العادية و الجوهرية، وإجراءات المراجعة التحليلية هي عبارة عن مساعدة المراجع على تحديد وفهم طبيعة المؤسسة ومدى توقيت العمل الذي سوف يتم إنجازه، كذلك التعرف على العناصر الهامة، التي تتطلب عناية مهنية خاصة خلال أداء عملية المراجعة، بالإضافة إلى التقديرات الهامة لاستمرارية العميل.وليحدد اتجاهات عملية المراجعة عند تقييمه لبرنامج المراجعة وذلك بالاعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها ومقارنتها مع القيم الفعلية في القوائم المالية وذلك باستخدام أدوات التحليل المالي.[1]

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

إن تقرير المراجعة يمثل المنتج المادي الأساسي للمراجعة، فهو يمثل مصداقية المعلومات المحاسبية من المراجع إلى المستخدمين، ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة لهذا التقرير بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضا يكون واضحا ومختصرا وان يكون مطابقا مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة المراجعة، وتحقيقا لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة هي:[2]

[1] سارة محمد برمة محمد واخرون، دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية – دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعين الخارجيين بالسودان، م 17، ع 2، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، 2016، ص: 140.

[2] وليم توسس وأمرسون هنكي، مرجع سابق، ص ص: 61-62.

1. يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
2. يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.
3. الإفصاح عن القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك.
4. يجب ان يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع المراجع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فان التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك. ويرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية فان التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

الفرع الأول: إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

عندما يبدي المراجع بداية بان القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية فانه يحتاج على توفير مقياس لهذه العدالة والمقياس الذي يلقى قبولا عاما لذلك هو مبدأ المحاسبة المتعارف عليها، وبعبارة أخرى فان مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تعني ضمنيا بأنها تمثل معيار يقاس عليه صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية.[1]

الفرع الثاني: ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يجب أن يحدد التقرير الظروف التي لم يتم فيها تطبيق تلك المبادئ بشكل ثابت في الفترة المالية مقارنة بالفترة السابقة، ويمكن تحديد المبادئ المحاسبية قد تم تطبيقها بشكل ثابت، والهدف من هذا المعيار التأكد من قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة لم تتأثر بالتغير في مبادئ المحاسبة أو بطرق تطبيق تلك المبادئ، وفي حالة وجود تأثير جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة لحدوث تغير في المبادئ المحاسبية، وبصورة عامة تتضمن التغيرات المحاسبية التي تؤثر على الثبات ما يلي:[2]

1. **التغيير في المبدأ المحاسبي ذاته:** كالتغيير من أساس المبيعات إلى أساس الإنتاج عند تسجيل إيرادات.
2. **التغيير في طريقة تطبيق المبدأ المحاسبي:** كالتغيير من طريقة القسط الثابت الخاصة باحتساب الاهتلاك إلى طريقة القسط المتناقص.
3. **التغيير في اعداد التقارير:** كعرض القوائم الملية الموحدة محل القوائم الفردية للمؤسسة.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة المعلومات المحاسبية ومسؤوليات التقرير، ط 1، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص: 554.
[2] نفس المرجع السابق، ص ص: 557-559.

4. **تصحيح خطأ معين في المبدأ المحاسبي**: كالتغيير من مبدأ محاسبي غير متعارف عليه إلى مبدأ محاسبي مقبول ومتعارف عليه بوجه عام.
5. **التغيير في مبدأ محاسبي غير قابل للفصل عن التغيير في التقدير**: كالتغيير من رسملة واستنفاذ تكلفة معينة وتسجيلها كمصروف عندما يتم انفاقها بسبب أن عوائدها المستقبلية تعتبر الان مشكوك فيها.

الفرع الثالث: الإفصاح المناسب

هو تحويل معلومات داخلية محتكرة من قبل إدارة المؤسسة وغير متاحة للجمهور لتصبح معلومات خارجية، إذ يشترط أن تنصف هذه المعلومات بالكفاية والشمولية والعدالة.[1] حيث تهدف الكفاية إلى تحديد حجم الحد الأدنى من المعلومات، فالمعلومات فوق الكفاية مصدر تضليل المتلقي وتهدف العدالة إلى وجوب التعامل المتوازن مع أصحاب المصالح المختلفة داخل المؤسسة أو خارجها أما الشمولية مضمونها عدم إخفاء أية معلومات جوهرية عن متلقيها، فالإفصاح المحاسبي هو عملية تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات.[2]

الفرع الرابع: التعبير عن الرأي

يمثل تقرير المراجع المحطة الأخيرة في عملية التدقيق ويعد اداة توصيل للمعلومات المحاسبية وبيانا عن درجة التناسق بين المعلومات المحاسبية والمعايير المعتمدة ويمثل تلخيصا للأفكار الرئيسة في وصف عملية المراجعة، ويعرف تقرير المراجع على أنه" عملية توصيل نتائج التدقيق إلى المستخدمين." وتوجد عدة خصائص لتقرير المراجع منها الصدق والأمانة، اي عدم التحيز وكذلك الصراحة والوضوح، وهذا يتطلب من المدقق ان يختبر سبل الرقابة من اجل جمع الأدلة، حيث ان تعزيز الأدلة يدعم أري المدقق كما ان الاستقلالية تتيح للمراجع العمل الحيادي وغير المنحاز عند التوصل إلى رأيه عن القوائم المالية، والاستقلال هنا يعني وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال اداء اختبار المراجعة وتقييم النتائج وإصدار التقرير، أي حياد في الإجراءات التنفيذية وحياد في التقييم والأهم حياد في إبداء ال رأي الوارد في تقرير المراجع.[3]

وحسب المشرع الجزائري تم تحديد التقارير المالية المصدرة من قبل مراجع الحسابات كما يلي:[4]

[1] عبد الرحيم محمد عبد الرحيم قدومي، الافصاح عن الموارد البشرية ضمن التقارير المالية في شركات المساهمة، ع 9، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013، ص: 195.

[2] عبد الرحمان محمد رشوان ومحمد غانم أبو مصطفى، أثر استخدام لغة التقارير (XBRL) كأداة للإفصاح الالكتروني على جودة التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية (IFRS)، ع 7، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، جامعة أم القرى، الخرطوم، 2017، ص: 13.

[3] زياد هاشم السقا، مرجع سابق، ص: 307.

[4] القانون 01/10، مرجع سابق، المادة 25، ص: 7.

- ✓ تقرير المصادقة على شرعية وصدق الوضعية المالية للمؤسسة بدون تحفظ أو بتحفظ أو احتمال رفض المصادقة.
- ✓ تقرير المصادقة على الحسابات التجميعية.
- ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات القانونية.
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل خمس أجراء الأكثر أجرا.
- ✓ تقرير خاص حول تطور خمس السنوات الأخيرة ونتيجة السهم الواحد أو الحصة الاجتماعية.
- ✓ تقرير خاص حول إجراءات المراقبة الداخلية.
- ✓ تقرير خاص حول التهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة.

ويتبين أن هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وإعداد التقرير بكفاءة، وبذلك فإن التزام المدقق بالمعايير المهنية الخاصة بالمراجعة فإنَّه سوف يحقق مستوى جيد من جودة الأداء المهني، غير إن معايير جاءت عامة ونادرا ما تتناول بالتحديد المشاكل التي تظهر في كل من معايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها (GAAS) ومستويات أداء عملية المراجعة، ولذلك يلعب الحكم الشخصي للمراجع دورا جوهريا في تطبيق المعايير على مستويات الأداء.

المبحث الثالث: آداب وسلوك المهنة للمراجع

إن لكل مهنة قواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفات أصحابها نحو المجتمع الذين يتواجدون به والبيئة التي يعملون بها، لذلك فقواعد السلوك المهني تعتبر الارشادات التي يجب أن يلتزم بها مراجع الحسابات، وقواعد السلوك المهني تأخذ متطلبات المجتمع والواجبات الأخلاقية وتأثير عمل الراجع على الاخرين، وقد تم اصدار دليل قواعد السلوك المهني عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين وتم تطويره عبر السنوات حتى يتلاءم مع التطور الاقتصادي والاجتماعي ويعكس المزيد من المسؤولية، لذلك تم تقييم دليل قواعد وآداب السلوك المهني كما يلي:

المطلب الأول: ماهية السلوك المهني

الفرع الأول: تعريف وأهداف قواعد السلوك المهني

تمثل قواعد آداب وسلوك المهنة الإطار الذي يعمل من خلاله مراجع الحسابات، حيث أنها تمثل مجموعة من القواعد والمعايير والارشادات التي تمثل أنماط للسلوك والتصرفات المتوقعة من جانب المراجع والتي تتطلب من المراجع زيادة الشك المهني بسبب زيادة الجهد الفكري المتحفظ والحذر من جانبه وتؤثر ممارسة الشك المهني في سلوكه، ويشمل هذا التأثير أربعة سلوكيات هي؛ البحث المتزايد عن المعلومات، اكتشاف مزيد من التناقضات، توليد

مزيد من البدائل، والتأكد من موثوقية مصادر الأدلة. وكلما كان مراجع الحسابات ممارس للشك المهني وملما بالأخطاء والتلاعبات الادارية ومتمرسا في اكتشافها وتحديد مدى أهميتها في تحريف القوائم المالية، كلما أصدر حكمه عليها بكفاءة، بالإضافة إلى توافر التأهيل المهني الملائم سواء علميا أو عمليا وتوافر المهارات اللازمة لقيامه بعملية المراجعة وذلك نتيجة لتراكم المعرفة العلمية أو العملية من أدائه لتلك المهام، ومدى استيفائه متطلبات القيد بسجل مراجعي الحسابات.[1]

وتهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق أغراض عدة وتكاد تكون الأغراض التالية لأهميتها لأنها واردة ضمن معظم دساتير قواعد السلوك المهنية وهي:[2]

- رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى.
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
- تدعيم وتكملة النصوص القانونية والاحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبادئ الكفاية والتأهيل العلمي والعملي للمراجع وحياده في عمله والشروط التي يسنها لمكانية الاشتغال بالمهنة.
- بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمراجعين من العملاء وغيرهم من الطوائف والفئات المتعددة، بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من اعمال توكل إليهم على التزام معايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

الفرع الثاني: أنواع قواعد السلوك المهني

يمكن تقسيم قواعد السلوك المهني عدة أنواع تبعا للزاوية التي ينظر منها إلى هذه القواعد، وفيما يلي أهم هذه الأنواع:[3]

أولا: من حيث الجهة أو السلطة التي وضعتها: ويمكننا أن نجد نوعين هما:

1. **قواعد قانونية:** والمقصود بها تلك القواعد التي يضعها المشرع، وتلك المبادئ التي تنص عليها القوانين المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة الخارجية على حسابات الشركات، ومن أمثلة هذه القواعد في الجزائر تلك الاحكام التي صاغها المشرع في القانون 01/10 لسنة 2010.

[1] محمد سامي حسن علي، إطار مقترح لقياس وتفسير العوامل المؤثرة على ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات، ع3، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، 2012، ص: 53.

[2] مصطفي يوسف الكافي، مرجع سابق، ص: 84.

[3] نفس المرجع السابق، ص ص: 84-85.

2. **قواعد تنظيمية:** والمقصود بها تلك المبادئ التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد وجمعيات لحث أعضائها على التمسك بآداب وقواعد سلوك المهنة.

ثانيا: من حيث صدورها ووسيلة إثباتها: ويمكننا هنا أن نتبين نوعين متميزين من قواعد آداب السلوك المهني هما،

1. **قواعد مكتوبة:** وهي تلك المثبتة كتابة سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية في البلد أو كانت مطويات أو نشريات من المنظمة المهنية.

2. **قواعد عرفية:** والمقصود بها تلك القواعد والمبادئ التي يتعارف عليه المراجعون والمحاسبون ويلتزمون باتباعها والتمسك بها واحترامها. ويعتبرونها دستورا أخلاقيا من الآداب والتقاليد التي يجب أن يعمل كل الممارسين لمهنة على الإبقاء عليها دون حاجة إلى إصدارها في وثيقة كتابية.

المطلب الثاني: أخلاقيات المهنة والمبادئ الأساسية لعملية المراجعة

الفرع الأول: المبادئ والآداب الاساسية لأخلاقيات المهنة (السلوك المهني)

تعمل المنظمات والجهات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة القانونية على رفع مستوى جودة الأداء المهني لممارسي هذه المهنة، من خلال وضع مبادئ وآداب السلوك الأخلاقي لهؤلاء الممارسين وضرورة الالتزام بها في الممارسة العملية، ولذلك أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين في إصداراته للمعايير الدولية مجموعة من المبادئ وآداب السلوك المهني التي يجب المحاسبين المهنيين الالتزام بها هي:[1]

1. **النزاهة:** يجب أن يتمتع المحاسب المهني بالنزاهة بمعنى أن يكون صادقا وعادلا في أدائه المهني، وأن يتصف بالاستقامة والأمانة في كل علاقاته المهنية، وأن يبدي رأيه في القوائم المالية بعدالة دون تضليل أو إخفاء للحقيقة.

2. **الموضوعية:** تعني الموضوعية أن يكون المحاسب المهني دقيقا في فحصه واحكامه المهنية بعيدا عن أي تحيز أو إرضاء لطرف على حساب الآخر أو ابداء رايا مخالفا للحقيقة، وان يتجنب أي علاقات قد تؤثر على وموضوعيته عند تقديم خدماته المهنية.

والنزاهة لا تعني الصدق فقط ولكنها تشمل أيضا كلا من العدالة في التعامل والمصداقية، مما يوجب على المراجع الخارجي أن لا يقوم عمدا بتحريف الحقائق عند ممارسة لمهنة المراجعة. كما يفرض مبدأ الموضوعية المسؤولية على المراجع في ان يتمتع بالعدالة والنزاهة الفكرية والتخلص من تضارب المصالح،

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ج 1، عمان، الاردن، 2008، ص ص: 22-27.

والضغوطات التي تمارسها غدارة المؤسسة على المراجع لكي تضعف من موضوعيته وعليه أيضا الابتعاد عن العلاقات التي تؤدي به إلى التحيز والتأثير بالأخرين لإخراجه عن موضوعيته، كما يجب على المراجع عدم قبول هدايا أو ضيافة قد ينظر إليها أنها تؤثر بشكل فعال وغير سليم على أحكامه المهنية، وباختصار عليه دوما تجنب الحالات كافة التي تؤثر سلبا على رأيه المهني.[1]

3. **الكفاءة المهنية والعناية المعقولة:** يجب على المحاسب المهني أن يحتفظ بمستوى من المعرفة والمهارات المهنية التي تساعده في أداء ما يكلف به من أعمال بالعناية والكفاية المهنية المعقولة دون تقصير. ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين هما:

الأولى: الحصول على الكفاءات المهنية بمعنى اختيار الكفاءات ذات الخبرة والمعرفة والتأهيل اللازم لأداء العمل.

الثانية: المحافظة على الكفاءات المهنية، ويتطلب ذلك وعيا مستمرا وتفهما للتطورات المهنية والتجارية والفنية ذات الصلة، حيث يؤدي ذلك إلى تطوير القدرات التي تمكن المحاسب المهني من أداء مهامه بكفاءة غي البيئات المهنية والمحافظة عليها.

4. **السرية:** ينبغي على المراجع أن يحافظ على معلومات العميل التي اطلع عليها بحكم عمله، وأن لا يفشي أي معلومات خارج الشركة أو يستغلها لمصلحته الشخصية أو لمصلحة طرف آخر إلا في حالة وجود تفويض واضح، ويجب عليه أن يستمر في الالتزام بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقة بينه وبين العميل.

وقد يتطلب من المحاسب المهني الإفصاح عن المعلومات السرية في بعض الحالات التالية:

- ✓ إذا كان هذا الإفصاح مطلوبا بقوة القانون كتقديم وثائق ومستندات في سياق إجراءات قانونية معينة أو الإفصاح للسلطات الحكومية ذات الاختصاص عن مخالفات أو ممارسات غير قانونية ارتكبها العميل او صاحب العمل. وان يكون المحاسب مفوضا به من قبل العميل، كما في حالة تقديم أدلة أخرى في منازعات قضائية.
- ✓ إذا كان هناك واجب أو حق مهني يتطلب الإفصاح وغير ممنوع قانونا، كما في حالات التالية:
  - لتنفيذ عمليات مراجعة الجودة التي تقوم بها جهات مهنية.
  - للاستجابة لأي تحقيق أو استفسار من قبل هيئة مهنية.

[1] يوسف محمود جربوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، م 76، ع 26، مجلة تنمية الرافدين، 2004، ص: 6.

- للالتزام بالمتطلبات المهنية والاخلاقية.
- حماية المصالح المهنية للمحاسب المهني في الإجراءات القانونية.

✓ إذا تم الإفصاح بموافقة العميل أو صاحب العمل.

5. **السلوك المهني**: يفرض هذا المبدأ التزام على المحاسب المهني بالتقييد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وتجنب أي عمل قد يسئ إلى سمعة المهنة بل يجب عليه أن يكون أمينا وصادقا في جميع الاعمال الموكلة إليه، وأن يمتنع عن عدم المبالغة في الخدمات التي يقدمها أو في المؤهلات والخبرات التي اكتسبها، وعدم استخدام أي أساليب من شأنها أن تضر بالمهنة أو بسمعة المحاسبين المهنيين الآخرين.

الفرع الثاني: حالات أخرى لقواعد السلوك المهني لمراجع الحسابات [1]

1. **الاستقلالية**: إن المبدأ الأساسي الذي يميز مهنة المراجعة الخارجية هو الاستقلالية، وهي الصفة التي تؤدي إلى إضفاء المصداقية على البيانات المالية المراجعة من قبل المستخدمين، وبالتالي لا يسمح للمراجع بالقيام بعملية المراجعة ما لم يكن مستقل. وتنبع أهمية الاستقلالية في أن الهدف من عملية المراجعة هو ابداء الرأي حول عدالة وصحة البيانات المالية التي يعتمد عليها العديد من المستخدمين (خاصة المستثمرين والمقرضين) في اتخاذ القرارات المالية والاقتصادية. وبالتالي تهتم هذه الفئات بأن تكون البيانات المالية قد تم مراجعتها من جهة مستقلو عن المؤسسة المسؤولة عن اعداد هذه البيانات والتي قد تحرف فيها لتحقيق مصالح شخصية كرفع سعر السهم السوقي أو الحصول على قرض بنكي.

2. **تضارب المصالح**: على المراجع في القطاع العام أن يتخذ خطوات معقولة لتحديد الظروف التي يمكن أن تخلق تضاربا في المصالح من خلال وجود علاقة تنافسية مع العميل بشكل مباشر أو مشروع مشترك مع منافس رئيسي للعميل، أو القيام بخدمات مشابهة لمنافس رئيسي للعميل المقترح فينفس مجال التنافس. وقد تؤدي هذه الظروف إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية كالموضوعية والسرية. وعلى المراجع هنا القيام بالإجراءات الوقائية التالية:

- إعلام العميل بالمصلحة أو الأنشطة التجارية التي تمثل تضارب المصالح والحصول على موافقته للتصرف في مثل هذه الظروف.

[1] جمال الطرايرة، مراجعة ابراهيم النخالة، التدقيق، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الاردن، 2013، ص ص: 11-12.

- ابلاغ جميع الأطراف بأنه يمثلهم بمسألة ما تكون فيها مصالح متضاربة والحصول على موافقتهم على ذلك.
- استخدام فرق عمل مختلفة لكل عميل.
- منع وصول فرق العمل إلى معلومات بعضهم البعض.
- المراجعة المنتظمة لتطبيق الإجراءات الوقائية من قبل فرد رئيسي ليس له علاقة بعمليات العميل ذات الصلة.

3. **الأتعاب والعمولات:** الاتعاب هي ما تحصل عليه شركة المراجعة مقابل تقديم الخدمات المهنية، ويتم تحديدها بناء على الجهد والوقت المتوقع بذله والخبرة المستخدمة. ولا يعتبر قبول أتعاب أقل من شركات المراجعة الأخرى بأنه سلوك غير أخلاقي إذا كانت العملية تحديدها موضوعية وليست كنوع من المنافسة غير الشريفة. كما لا يسمح بأن تكون اتعاب عملية المراجعة مشروطة بنتائج معينة.

أما العمولات مثل دفع عمولة للغير للحصول علة عميل ما، أو قبض عمولات لتحويل عميل إلى طرف ثالث أو إحالة لآخرين فهي عادة ما تحدث تهديدات للمصالح الشخصية والموضوعية والكفاءة المهنية، فإذا وجدت فانه يجب الإفصاح للعملاء عن هذه الحقيقة.

4. **الانشطة عبر الحدود:** وتعني قيام المراجع بتقديم خدمات في دولة أخرى فهنا عليه اتباع المتطلبات الأخلاقية الأكثر تشددا أو صرامة من المتطلبات في المعايير الدولية أو المعايير المحلية في الدولة التي يعمل بها المراجع أو معايير الدولة الأخرى.

5. **الأنشطة التي تتعارض مع ممارسته:** يجب على المراجع عدم ممارسه أي عمل أو نشاط يمكن أن يؤثر على موضوعيته واستقلاله أو يؤثر على السمعة الطيبة للمهنة ولا تعتبر خدمات المحاسبة والضرائب والاستشارات الادارية من الاعمال التي تشوب الامانة أو الموضوعية والاستقلال.

6. **الدعاية والاعلان:** وتعني قيام المراجع بالدعاية لنفسه وعندها عليه أن يستعمل وسائل الترويج المناسبة التي لا تسيء إلى سمعة المراجعين الاخرين، مثل:

- المبالغة في الإشارة إلى قدرة على تحقيق نتائج جيدة.
- بيان وجود قدرة في التأثير على المحاكم والمؤسسات الحكومية.
- عرض أسعار خدمات غير واقعية أو مضللة.
- وجود عبارات قد تؤدي إلى خداع أو تضليل القارئ العادي.

7. **العلاقة مع الزملاء:** لا يجوز ان يمنح مكتب المراجعة الذي تنقصه كفاءة معينة عن إحالة العميل لمكتب آخر تتوافر لديه الخبرة المطلوبة، وفى حاله اللجوء الى مستشارين مهنيين يجب أن تكون رغبات العميل هي العنصر الحاكم.

المطلب الثالث: الشك المهني لمراجع الحسابات

الفرع الأول: تعريف الشك المهني

يعتبر الشك المهني أحد الموضوعات الهامة التي تمس الشخصية المهنية لمراجع الحسابات والتي لها تأثير كبير على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، ومن ثم على مصداقية تقرير المراجعة .الشك المهني هو عكس الثقة، ويشير إلى الاستقلال عن العميل وهو ميل الشخص نحو الاستنتاجات وتأجيل الحكم حتى يتم الحصول على تفسير معين من خلال الأدلة الكافية وهذا يعتمد على السمات الشخصية لمراجع الحسابات .ورغم أن معايير ومهنة المراجعة لا تتطلب من المراجع عمل تفسيرات بديلة لتفسيرات الادارة، فإنها تتطلب حفاظه على درجة شكه المهني عند مستوى مقبول خلال عمليتي التقدير والحكم.[1]

وفى هذا الصدد، عرف معيار المراجعة الدولي رقم(200) الشك المهني بأنه" موقف يشمل ذهنا يطرح الأسئلة ويكون منتبها للمظروف التي يمكن أن تشير إلى البيانات الخاطئة المحتملة بسبب الأخطاء أو الاحتيال، والتقييم الحساس لأدلة الاثبات."كما عرفه معيار المراجعة الأمريكي رقم(99) بأنه " تعبير عن موقف أو حالة تتضمن استجوابا للمعقل وتقييما نقديا لأدلة المراجعة توجب على المراجع التعامل وفق منطق يعترف بإمكانية وجود أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال." كما أكد دليل المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين على الحاجة الملحة لممارسة مهام عملية المراجعة في إطار من الشك المهني حتى يمكن اكتشاف الأخطاء الهامة والجوهرية.[2]

يتضح مما سبق، أن ممارسة الشك المهني من الحالات ذات المخاطر المرتفعة لحماية المراجع وشركة المراجعة من مخاطر السمعة ومخاطر التقاضي، لأن نقص ممارسة الشك المهني تؤدى لتطور ثقة المراجع بإدارة العميل مما يؤثر سلبا على أحكام وقرارات المراجعة وعلى تقييمات المراجع لمخاطر التحريف بالقوائم المالية.

الفرع الثاني: أهمية الشك المهني

إن أهمية سلوك الشك المهني بين مديري المراجعة والمراقبين أعضاء الفريق التابعين له تكمن في رفع الكفاءة والمعرفة المهنية لهم، حيث أن الثقة المفرطة في علاقة مشرف المراجعة بأعضاء الفريق، والقصور في ممارسة الشك

[1]Rose ,A. and J. Rose , The Effect of Fraud Risk Assessments and A Risk Analysis Decision Aid on Auditor's Evaluation of Evidence and Judgment, Vol. 27,No. 3, Accounting Forum, 2003, P: 328.
[2] Hutchins, G. , Add Value to Quality Audits, Vol. 35, No. 9, Milwaukee, Quality Progress, 2012, PP: 74-75.

المهني تؤثر سلباً على نتائج تقييمه لكفاءتهم ومعرفتهم المهنية .تحقق ممارسة الشك المهني العديد من المزايا للمراجع ولشركة المراجعة، حيث يعد أحد الأدوات التي تعمل على التحسين المستمر لأداء م راجعي الحسابات ومساعدتهم على إجراء مراجعة أكثر شمولاً لمنع واكتشاف التحريفات بالقوائم المالية .كما يعبر الشك المهني عن تقديرات المراجع المرتفعة للمخاطر لعدم صحة وموثوقية المعلومات المتوفرة.[1]

كما يؤثر الشك المهني في الحفاظ على جودة وضبط جودة أداء المراجع بداية من ارتباطه بالعميل، وتقييمه في مرحلة ما قبل التعاقد مرورا بممارسة الشك المهني عند تخطيط المراجعة، وأداء العمل الميداني وتنفيذ إجراءات المراجعة، وانتهاء بمرحلة اصدار تقرير المراجعة، والحفاظ على ثقة المجتمع المالي، يساعد المراجع في استخدام إجراءات المراجعة الملائمة واكتشاف حالات الاحتيال الممكنة، والحفاظ على موقف التشكك المهني للمراجع يعزز استقلاليته عن المنشأة محل المراجعة مما يحمي قدرته على تكوين رأي فني دون أن يتأثر بتأثيرات تضعف الرأي المهني، ويساهم الشك المهني في تخفيض تأثير انتمائه وتحيزه للأحكام والقرارات السابقة الصادرة عن مراقبين تابعين لنفس شركة المراجعة وبالتالي تأثير تمك الأحكام السابقة عمى أحكام وقرارات المراجع للسنة الحالية.[2]

وأن الأهمية معالجة مستوى الشك المهني المنخفض والذي يؤثر سلباً على فعالية المراجعة، من خلال تخفيض مخاطر إغفال الشك عند تقييم التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية .يضاف لما سبق، يؤثر الشك المهني على سلوك مراجع الحسابات حيث يساعد على تقييم وفهم خصائص الادارة مثل قدراتهم والضغوط والأسلوب والمواقف التي يجب تقييمها وفهمها من قبل مراجع الحسابات، والنظر في مدى كفاية عناصر أدلة الاثبات والتي يمكن الحصول عليها من خلال الملاحظة والاستفسارات والمصادقات، كما يجب أن يشمل التقييم التساؤل عن أدلة المراجعة المتناقضة وامكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات وغيرها من المعلومات التي تم الحصول عليها من الادارة والمكلفين بالحوكمة، وزيادة توليد الافتراضات بسبب احتمال حدوث تغييرات في الظروف.[3]

الفرع الثالث: خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات

تعتمد ممارسة الشك المهني على معرفة مراجع الحسابات بمؤسسة العميل، وما توفره من معلومات بشأن مدى نزاهة وأمانة إدارة المؤسسة، ومدى معقولية قيم العمليات وأرصدة الحسابات .يمكن التفرقة بين نوعين من مصادر الشك المهني وهما؛

[1] Saputra, Wali, The Impact of Auditor's Independence on Audit Quality-Atheoretical Approach, Vol. 4,Issue.12, International Journal of Scientific and Tehnology Research, 2015, P: 36.
[2]Ronen, J., Post Enron Reform : Financial Statement Insurance and GAAP Revisited, Vol. 8, No.1, Stanford Journal of Law, Business & Finance, 2002,P: 7.
[3] Hollingsworth, Carol and Chan, Li, Inventors' Precreptions of Auditors' Economic Dependence on the Client Post SOX Evidence, Journal of Accounting, Auditing and Finance, 2012,P: 115.

1. **الشك المهني الناتج عن السمات الشخصية للمراجع**: والذي يشار إليه أحيانا بمصطلح شك السمات أو الشك المرتبط بالميول أو النزعات الشخصية.
2. **الشك المهني النابع من الخبرات السابقة مع عميل مراجعة**: والذي يشار اليه أحيانا بمصطلح خبرة عميل محدد، أو باعتباره الشك النابع عن حالة محددة من الخبرة .وعلى العكس من شك الحالة الذي يختلف باختلاف حالة المراجعة وظروفها، فإن شك السمات يرتبط؛ بالسمات والخصائص الشخصية.[1]

وفى هذا الصدد، وضع مقياس لمستوى الشك المهني يتطلب تحديد مجموعة الخصائص التي تؤثر في تحديد مستوى الشك المهني للمراجع وتتمثل في:

1. **خصائص عميل المراجعة**: وتتمثل في مخاطر العميل، نزاهة الادارة، صناعة العميل والعلاقة مع شركة المراجعة، تعقيدات عمل العميل، تفضيلات العميل، والتفاوض .ومجموعة السمات الفردية التي تتيح امكانية فهم أفضل لكيفية انتاج الأحكام التي تعكس الشك المهني تتمثل في، البحث عن المعرفة، الاستقلال الذاتي، فهم الدوافع، استجواب العقل، الثقة بالنفس، والقدرة على حل المشاكل.
2. **خصائص التدريب للمراجع**: وتتمثل في الممارسات الأخلاقية والتدريب على تعقيدات العميل
3. **خصائص الحافز (الدافع)**: سوء الاقتصادي، مخاطر التقاضي، ومخاطر السمعة، والتي تؤثر على مدى الأحكام والاجراءات التي تعكس الشك المهني لمراجع الحسابات.
4. **خصائص التجربة والخبرة** والتي تؤثر على تقييم مخاطر الاحتيال بدقة، فهم تعقيدات العميل، كمية الاختبارات، أداء الاجراءات التحليلية، والقدرة على تفسير النتائج .
5. **خصائص أدلة الاثبات** والتي تؤثر على، المصادر الشخصية مقابل الموضوعية، والتأكيد مقابل عدم التأكيد .
6. **خصائص البيئة الخارجية** مثل، تقييم المخاطر، المسؤولية أمام المراجعين، والمسؤولية أمام الجهات المهنية .
7. **خصائص التفكير الأخلاقي** ويتمثل تأثيرها على الشك المهني للمراجع في؛ إنشاء بيئة أخلاقية، الاعتراف بالقضايا الأخلاقية، الثقة بالعميل وجعل الحكم اخلاقي.[2]

[1] ريشو بديع الدين، الشك المهني للمراجع: الاطار الفكري وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات واجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية- دراسة تجريبية، م 1، ع 2، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2014، ص ص: 249-250.

[2] عبد الرحمان نجلاء ابراهيم يحي، تحليل العلاقة بين الشك المهني للمراجع والقوة التفاوضية مع عميل المراجعة في بيئة الممارسة المهنية بالسعودية، ع 7، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2015، ص ص: 144-145.

الخلاصة:

تناولت الباحثة خلال هذا الفصل الإطار النظري لمراجعة الحسابات سواء أكان ذلك على الجانب النظري أو على الجانب العملي، وذلك من خلال استعراض المفاهيم والتعريفات المختلفة لمراجعة الحسابات ومعاييرها وآداب السلوك المهنية للمراجع، وقد خلصت الباحثة إلى ما يلي:

- ✓ مراجعة الحسابات هي الأداة التي عن طريقها يمكن التأكد من تنفيذ المهام وفقا للخطط والبرامج المقررة وتقييم مستوى الأداء الذي يتم بمقتضاه التنفيذ داخل المؤسسة المختلفة وذلك بتفويض من قبل الملاك والمديرين؛ وذلك من خلال الاستعانة بجهاز رقابي محكم مستقل بهدف فحص أعمال وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد والتعليمات، ومن ثم إبداء رأي فني ومحايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف المراجع الخارجي، والذي يشترط أن يتبع مجموعة من المعايير المتعارف عليها دوليا والقواعد وآداب السلوك المهني، وهذا ما يزيد من ثقة مستخدمي التقارير المالية في المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية.
- ✓ يقوم مسار ومنهجية المراجعة الخارجية على سلسلة من الخطوات المتصلة التي يقوم بها المراجع وهي التي تشكل الأساس الذي من خلاله يتبلور الرأي الفني للمراجع حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة من خلال معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما وآداب وقواعد السلوك المهني.
- ✓ معايير مراجعة الحسابات المقبولة قبولا عاما هي معايير عامة ترتبط بالصفات الشخصية للمراجع وتتمثل في التأهيل العلمي والعملي واستقلال المراجع وبذل العناية المهنية الواجبة، بينما معايير الاداء المهني وتتمثل في خطوات العمل الميداني وهي الاشراف والتخطيط المناسب وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكفاية وصلاحية أدلة الاثبات، ومعايير إعداد التقرير وتتمثل في الصفات تقرير الكتابي لمراجع الحسابات وهي مدى اعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى ثبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى الافصاح المناسب للقوائم المالية والتعبير عن الرأي في نهاية تقريره.
- ✓ آداب السلوك المهني وهي قواعد الاطار الذي يعمل من خلاله مراجع الحسابات حيث انها تمثل مجموعة من القواعد والمعايير والارشادات التي تمثل انماط للسلوك والتصرفات المتعلقة من جانب المراجع، ولذلك أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين في إصداراته للمعايير الدولية مجموعة القواعد والمبادئ السلوك المهني وهي النزاهة والموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية المعقولة، السرية، والسلوك المهني.
- ✓ وهناك حالات أخرى للقواعد والآداب المهني لمراجع الحسابات وهي استقلالية مراجع الحسابات، وتضارب المصالح، الاتعاب والعمولات، الانشطة عبر الحدود، الانشطة التي تتعارض مع ممارسته، الدعاية والاعلان، العلاقة مع الزملاء.

وبعد ان تناولت الباحثة في هذا الفصل الاطار النظري لمراجعة الحسابات سوف تتناول – بمشيئة الله – الاطار النظري لمسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر واستعراض بعض مسؤوليات مراجع الحسابات في المعايير الدولية من خلال الفصل الثاني.

الفصل الثاني

مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر

تمهيد:

اتسم العقد الاخير من القرن العشرين بالعديد من التحولات والتغيرات الجذرية المتسارعة، تماشيا مع التغيرات التي فرضها المحيط الاقتصادي الدولي، الشيء الذي فتح المجال أمام العديد من الشركات الكبرى لتحقيق أرباح كبير من خلال توسيع مجال نشاطها ليمتد إلى الاسواق العالمية، وتبعا لهذا أدت الفضائح المالية التي عرفتها الشركات وما نتج عنها من حالات إفلاس وانهيار إلى الحاجة لإعادة النظر في الجهات المسؤولة عن إعداد وتقديم التقارير المالية (مهنتي المحاسبة والمراجعة) لهذه الشركات من وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية.

يعود سبب هذه الفضائح إلى الثغرات في السياسات والاساليب المحاسبية لإحداث تحسين في مصداقية التقارير المالية بطرق إبداعية وقد زاد الاهتمام بشكل كبير بعد التلاعبات التي قامت بها شركة آرثر أندرسون للمراجعة على التقارير المالية لشركة انرون سنة 2002 باعتبارها المسؤولة عن مراجعة التقارير المالية لها، ونظرا لأهمية التقارير المالية بالنسبة للأطراف ذات الصلة، أصبح من الضروري على الجهات المسؤولة عن نزاهة التقارير المالية اكتشاف واستبعاد ممارسات تلاعبات وغش، فضلا عن خدمة الأطراف المستخدمة لها.

لذا وجب إلقاء الضوء على مسؤوليات مراجع الحسابات من خلال التطرق للعناصر التالية:

المبحث الأول: ماهية مراجع الحسابات، ويتناول هذا المبحث شروط مزاولة المهنة، وتعيين وعمل مراجع الحسابات واتعابه، وحقوق وواجبات مراجع الحسابات.

المبحث الثاني: أنواع مسؤوليات مراجعة الحسابات، والمتمثلة في مسؤولية القانونية وكذا المسؤولية المهنية.

المبحث الثالث: الخطأ والغش من خلال التطرق إلى تعريف وأنواع وأسباب الخطأ والغش، اكتشاف الغش وكذا التطرق إلى الإبلاغ والحد من ممارسات الغش.

المبحث الرابع: مسؤوليات مراجع الحسابات في المعايير الدولية من خلال التطرق إلى مسؤولية المراجع عن الخطأ والغش، والمسؤولية حول استمرارية المؤسسة، وكذلك المسؤولية حول الاحداث اللاحقة.

المبحث الأول: ماهية مراجع الحسابات

سبق وان عرفنا المراجعة بأنها عملية فحص للدفاتر والسجلات والمستندات والتحقق من صحتها وإصدار تقرير للخروج برأي حول عدالة القوائم المالية، من قبل شخص فني محايد، والركن الأساسي لعملية المراجعة هو الشخص المحايد الذي يقوم بإجراء عملية المراجعة.

المطلب الأول: شروط مزاولة مهنة مراجع الحسابات

الفرع الأول: تعريف مراجع الحسابات

مهنة المراجعة هي عملية مراقبة تستعمل من طرف مختصين يعرفون بمحافظي الحسابات، أو المدققين الخارجيين، وذلك لإثبات صحة الوثائق السنوية ومصداقيتها، وتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة.[1]

وتعرف بأنها مجموعة إجراءات يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص بغرض إبداء رأي مهني محايد في موضوع ما، بحيث يتوفر في الشخص أو الأشخاص الذين يقومون بهذه المهنة جميع ما تتطلبه قواعد التدقيق المتعارف عليها، والمتعلقة بشخص المدقق، وأن تتم إجراءات التدقيق وفق هذه القواعد، وأن تراعى هذه القواعد أيضا في إعداد رأيه.[2]

1. **المفهوم العام لمحافظ الحسابات:**

هو شخص مهني مستقل يقوم بالمصادقة على صدق وشرعية القوائم والوثائق السنوية للمؤسسة، كما تفوض مهمته من قبل جمعيات المساهمين والتي يتم تحديده في لائحة المهنيين المعتمدة في المحاكم كما يستلم تفويض المساهمين لإنجاز مهمته وتقديم رأيه الخاص حول الحسابات السنوية للمؤسسة[3].

2. **المفاهيم القانونية حول محافظ الحسابات:**

حسب المادة 22 من القانون 01/10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 11/ 2010/07 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات على أنه:"كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به."

كما عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكررة 4 على أنه: "المراجع القانوني (أو مندوب الحسابات) هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق في

[1] *Belaiboud, Mokhtar, Pratique de l'audit (conforme aux normes IAS / IFRS et au SCF) , Alger, Berti édition, 2011, P:10 .*

[2] بن حواس كريمة وبنية عمر، دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA، ع 40، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، فلسطين، 2016، ص: 92.

[3] قرموني سراج زكرياء، دور محافظ الحسابات في ابراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي- دراسة حالة في شركة نفطال وحدة سيدي بلعباس، م2، ع 14، مجلة استعراض الإصلاحات الاقتصادية والتكامل في الاقتصاد العالمي، 2018، ص: 3.

الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة (أو مجلس المديرين) وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك كما يتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين."

الفرع الثاني: مؤهلات المراجع الشخصية

وتشمل مؤهلات مراجع الحسابات شروط مزاولة المهنة من خلال المشرع الجزائري لممارسة مهنة خبير محاسبي أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد حيث يجب أن تتوفر الشروط التالية:[1]

1. أن يكون جزائري الجنسية.
2. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:

- بالنسبة لمهنة خبير محاسبي أن يحوز على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها، تمنح الشهادات من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية او معهد معتمد من طرفه.
- بالنسبة لمهنة محافظ حسابات أن يحوز على شهادة جزائرية لمحافظ حسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها، تمنح الشهادات من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية او معهد معتمد من طرفه.
- بالنسبة لمهنة محاسب معتمد أن يحوز على شهادة جزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة، تمنح الشهادة من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
6. أن يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم السر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"

بالإضافة للشروط السابقة يجب أن يلم مراجع الحسابات بما يلي:[2]

[1] القانون 10-01، مرجع سابق، المادتين 6 و8، ص: 5.

[2] مصطفي يوسف الكافي، مرجع سابق، ص: 114.

- المبادئ والطرق والنظريات المحاسبية وتطبيقاتها، والاقتصاد وإدارة الاعمال والعلوم السلوكية، والقانون التجاري والمدني وقوانين الجمارك وضريبة الدخل وضريبة المبيعات؛
- الالمام التام بمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية؛
- أن يكون ملما بالإحصاء الرياضي والحاسوب وتطبيقاته المحاسبية وكذلك بحوث العمليات؛
- أن يكون المراجع متابعا لكل ما هو جديد في العلوم السابقة وكذلك ما يستجد من تشريعات وتعديلات للقوانين والأنظمة المرتبطة بعمله، وان يكون ملما باللغة العربية واللغة الأجنبية، بالإضافة إلى التأهيل العلمي السابق الذكر يجب أن يتمتع مراجع الحسابات بالتأهيل العملي الذي يمكنه من القيام بعمله بصورة سهلة؛
- أن يكون مراجع الحسابات واقعيا في عمله وعند طلبه لأي بيانات أو معلومات وفقا لتقريره الشخصي؛
- ان يكون ملما بالمعلومات الفنية الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة عن طريق القيام بالزيارات المواقع الإنتاج والخدمات الإنتاجية والحصول على المعلومات الفنية عن طريق المختصين؛
- ان لا يقوم بإبداء ملاحظات في تقريره عن ظروف غير ملائمة للمؤسسة؛
- أن يكون متابع للحالات التطبيقية وما تنشره الهيئات والجمعيات والمنظمات العلمية الدولية في تقارير عن تطبيقات الممارسة الفعلية.

الفرع الثالث: صفات المراجع الشخصية

تتمثل صفات المراجع الشخصية في: [1]

- أن يكون مقيد في المصف الوطني للخبراء المحاسبين او الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بوزارة المالية؛
- أن يكون المراجع على معرفة واسعة وإدراك لنظريات المحاسبة وطرق تطبيقها عمليا وأن يكون قادرا على فهم طريقة تقييد وصياغته بالصورة الصحيحة، فمن المستحيل على الشخص أن يراجع عملية بصورة صحيحة إلا إذا كان قادرا على اعدادها محاسبيا، وعدم توفر هذا الشرط الأساسي في المراجع هو السبب الرئيس في عدم كفاءته؛
- أن يكون على علم تام بأصول المراجعة ونظريتها وأن يكون ذا خبرة في هذا المجال نتيجة لتمرينه وخبرته العملية التي اكتسبها أثناء مراجعته وأيضا يجب أن تكون له ثقافة عامة وواسعة؛

[1] زاهر عاطف السواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص: 40-41.

- يزود نفسه بالمعلومات الخاصة بالمؤسسة التي يراجع حساباتها عن طريق زيارة أماكن الإنتاج وأن يطلب شرح ما أغمض عليه من نواحيها الفنية؛
- أن يكون دقيقا غير متهاون في المشاكل التي يقابلها سواء كانت كبيرة أو صغيرة؛
- أن يكون سريع البديهة حاضر الفهم، لبقا في إلقاء الأسئلة ومولعا بمبادئ علم النفس التي يستخدمها عند معاملته مع الغير، ولا داعي أن يسئ الظن بموظفي المؤسسة إلا إذا جمع أدلة وقرائن تدين الموظف وله الحق أن يقدم قرار إدانته؛
- أن يكون فطنا ودبلوماسيا في معاملاته مع موظفي المؤسسة، وأن لا يقيم علاقات شخصية تغطي على عمله، وتغليب تمييزه للأمور حيث لا تجعله مجاملا لهم بل يعمل في جو من الود والاحترام والتعاون لمنفعة المؤسسة؛
- أن يكون قوي الشخصية أمينا إلى أقصى حدود الأمانة، فهو يراجع حسابات الغير ويعتمدون على رأيه الفني؛
- أن يكون ذا جد ومثابرة على العمل، شجاعا يقول الحق في تقريره دون مجاملة؛
- يجب أن يكون واقعيا وله شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين؛
- يجب أن يكون محافظا على أسرار عملائه، وان لا يقيد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون وتتمثل في:[1]

أ. بفتح بحث أو تحقيق قضائي؛

ب. اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛

ت. بناء على إرادة موكليهم؛

ث. عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.

المطلب الثاني: تعيين وعمل مراجع الحسابات واتعابه

الفرع الأول: تعيين مراجع الحسابات:

أولا: الطرق العادية لتعيين مراجع الحسابات:

1. **من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين:** في هذا الصدد نص كل من القانون 01/10 على: " تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات

[1] القانون 01/10، مرجع سابق، المادتين 71-72، ص ص: 11-12.

من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية ". [1] بينما نص القانون التجاري على أنه: " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني". [2] بحيث تكون فترة التعيين كما يلي:

- ✓ **أثناء تأسيس الشركة:** طبقا لأحكام المادتين 600 و609 من القانون التجاري، يكون تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة.[3]
- ✓ **في القانون التأسيسي للشركة:** وذلك بنص من القانون التجاري، والمتمثل في: "تعيين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية".[4]

2. **من طرف الجمعية العامة التأسيسية:** ونص في ذلك القانون التجاري أيضا، على ما يلي: " تثبت هذه الجمعية أن.....، وتعيين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة وتعيين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات، كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند اقتضاء إثبات قبول القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة ومندوبي الحسابات ووظائفهم".[5]

من يملك سلطة التعيين يملك سلطة العزل ولذى فان سلطة عزل المراجع في المشروعات الفردية في يد صاحب المشروع، وفي شركات الأشخاص في يد الشركاء المتضامنين، اما في شركات الأموال فإن الجمعية العامة للمساهمين هي التي تملك سلطة عزل المراجع لأنه هي التي تملك سلكة التعيين.[6]

- يتم تعيين مراجع الحسابات مرة كل ثلاث سنوات ويتم التجديد مرة واحدة وإذا أراد عهدة ثالثة لابد من انقضاء ثلاث سنوات؛
- يتم تعيين مراجع الحسابات من قبل الجمعية العامة أو الهيئة المخول لها ذلك بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط؛
- يحق للمؤسسة المراجعة تعيين أكثر من مراجع ليقوم كل واحد منهم بممارسة مهامه؛
- يجب أن يكون مراجع الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

---

[1] القانون 01/10، مرجع سابق، المادة 26، ص: 7.

[2] الامر رقم 75-59، المتضمن القانون التجاري الجزائري، المعدل والمتمم بالمرسوم رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المادة 715 مكرر 04.

[3] المرسوم التنفيذي قم 11-32، المؤرخ في 01/27/ 2011 يتعلق بتعيين محافظ الحسابات، المادة 2.

[4] الامر رقم 75-59، مرجع سابق، المادة: 609.

[5] الامر رقم 75-59، نفس المرجع، المادة: 600

[6] منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، بدون دار نشر، 1999، ص: 59.

- يقوم مراجع الحسابات بإبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة مراجع حسابات عن طريق رسالة في أجل أقصاه 15 يوم.

وتحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بتعيينه اتعاب مراجع الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن احتساب الاتعاب على أساس النتيجة المحققة للمؤسسة قيد المراجعة، ولا يمكن للمراجع أن يتلقى أي أجر أو امتيازات أثناء أداء مهامه إلا الاتعاب والتعويضات المنفقة أثناء أداء مهامه.

ثانيا: الطرق غير العادية لتعيين مراجع الحسابات (عن طريق القضاء)

طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان، يعين مراجع الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان .هذا ويتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي الحسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات، عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشرة (15) يوما .وعموما، تطبق نفس الأحكام المتعلقة بتعيين مراجع الحسابات" الشخص الطبيعي "على شركة محافظة الحسابات أي " الشخص المعنوي."[1]

الفرع الثاني: قبول العهدة والدخول في العمل

أولا: قبول العهدة: على مراجع الحسابات قبل الدخول في العمل التأكد من:

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في حالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات لاسيما 715 مكرر04 المذكور أعلاه، و65 و66 و67 من القانون01/10 ؛
- الحصول على القائمة الحالية للمتصرفين ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركة محل المراجعة وللشركات الحليفة، وكذا قائمة الشركاء مقدمي الحصص العينية، إن وجدوا؛
- إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من الشركة ومن الزميل بأن العزل لم يكن مبالغا فيه؛
- إذا كان سيعوض زميلا استقال من المهمة عليه الحصول من الشركة أسباب ذهابه؛
- إذا كان سيعوض زميلا رفضت الشركة تجديد عهدته، عليه الاتصال به ومعرفة أسباب الرفض؛
- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه؛
- التأكد كذلك من انه سيؤدي مهمته بكل استقلالية خاصة تجاه مسيري الشركة.

ثانيا: الدخول في العمل

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27 يتعلق بتعيين محافظ الحسابات، المادة 15.

بعد مراعاة العنايات المهنية السابقة وقبوله للمهمة على مراجع الحسابات:[1]

- التأكد من انتظام تعيينه حسب الحالة، من طرف الجمعية العامة العادية أو من طرف الجمعية التأسيسية؛
- إذا كان حاضرا في الجمعية التأسيسية التي عينته يمضي القانون التأسيسي للشركة؛
- إذا تم تعيينه من طرف الجمعية العامة العادية وكان حاضرا فيها، يمضي محضر اجتماعها مع عبارةً قبول المهمةً وإن لم يكن حاضرا في الجمعية، يعلن للشركة عن قبوله كتابيا برسالة قبول المهمة؛
- التصريح كتابيا، مهما كان نوع تعيينه، وأنه لم يقع في أية حالة من حالات التنافي والموانع القانونية والتنظيمية؛
- إبلاغ لجنة مراقبة النوعية الكائنة بمجلس المحاسبة بتعيينه عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوما؛
- تذكير مسئولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم؛
- تحديد مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه (مسؤولية المهمة، المتدخلون، معايير العمل التي تستعمل، فترات التدخل والمدد القانونية الواجب احترامها، الآجال القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب)
- عليه الاتصال بمراجع الحسابات السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في انجاز مهمته (على الزميل السابق، طبقا لمبدأ التضامن بين زملاء المهنة، إن يسهل مهمة الزميل الذي يليه)

ثالثا: حالة عدم قبول العهدة أو المهمة

إذا تلقى مراجع الحسابات عهدة أو علم بتعيينه كمراجع حسابات في شركة وهو يقع في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية، عليه أن يعلم الشركة بعدم إمكانيته القانونية قبول العهدة (رفض مبرر) برسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوما ابتداء من تاريخ تلقيه العهدة أو علمه بها.

إذا رفض محافظ الحسابات العهدة رغم عدم وجوده في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية، عليه القيام بنفس الإجراء المذكور في الفقرة السابقة.

إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه، عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض العهدة أو المهمة.

الفرع الثالث: تغيير وعزل مراجع الحسابات وأتعابه:

[1] سفا حلو رشيد وكتوش عاشور، مهام وتقرير محافظ الحسابات في الجزائر، م 1، ع 16، مجلة الاقتصاد الجديد، 2017، ص: 88.

لتغيير وعزل مراجع الحسابات فاللجنة التي عينته هي التي تستطيع تغييره وعزله، وهذا في جميع المؤسسات فعند تعيين المراجع توضع له ضمانات كافية للقيام بعمله في جو يخلو من التهديدات وبدون أي ضغوط من القائمين بإدارة المؤسسة، وعند اتخاذ قرار يعطي للمراجع الحق في الرد على الأسباب التي من أجلها طلب عزله ويكون كل قرار يتخذ في شأن استبدال مراجع بغيره على خلاف ما سبق. وحسب المشرع الجزائري يمكن للمراجع ان يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية لمدة ثلاث أشهر من بعد ذلك بتقديم تقريره.[1] والاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات ابتداء من أول جانفي لآخر سنة مالية للعهدة.[2]

وفي حالة وفاة أو شطب مؤقت أو إيقاف مراجع الحسابات عن أداء مهامه أو أي حالة أخرى بما فيها حالات حل شركة المراجعة أو شهر افلاسها يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس مجلس المصف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية، مهنيا مؤهلا ليحل محل مراجع الحسابات السابق أو شركة المراجعة الذي تنتهي مهامه مع زوال المانع أو إجراء التصفية.[3]

تحدد أتعاب المراجع باتفاق بينه وبين عميله حيث ففي حالة المشروعات الفردية يحدد أتعابه صاحب المشروع، وفي حالة شركات الأشخاص يحددها الشركاء أو الشريك المتضامن المسؤول عن إدارة الشركة، وأما في حالة شركات المساهمة وما في حكمها فان الجمعية العامة السنوية هي التي تعين مراجع الحسابات وهي التي تحدد اتعابه، وفي الحالات التي يفرض فيها مجلس الإدارة في تحديد اتعاب المراجع فقد تدخل المشرع بالزام الجمعية العامة بتحديد حد اقصى للأتعاب، وقد وضح المشرع أنه من المفروض أن يكون تقرير الاتعاب بقرار من الجمعية العامة أو مجلس الإدارة في بداية مهمته ولا يمكن احتساب الاتعاب على أساس النتيجة المحققة لأي سنة من السنوات السابقة، ويتقاضى المراجع اتعابه بعد انجاز عمله أي بعد تقديم تقريره عن صحة وعدالة القوائم المالية، وعلى هذا الأساس تعتبر اتعابه مبلغ مستحق بالنسبة لحساب السنة المالية التي قام بمراجعتها.[4]

المطلب الثالث: حقوق مراجع الحسابات وواجباته

المراجع شخص له حقوق كما عليه واجبات يجب القيام بها ويتحمل مسؤولية كبيرة اتجاه هذه الواجبات لأن مهنة المراجعة مهنة دقيقة وصعبة، فيجب أن يقوم بعمله كما يجب لكي لا تكون عليه في المستقبل أي جنحة أو جناية ويكون محافظا بالخصوص على الأمانة المهنية.

الفرع الأول: حقوق مراجع الحسابات

[1] القانون 01/10، مرجع سابق، المادة 38، ص: 8.
[2] نفس المرجع السابق، المادة 40، ص: 8.
[3] نفس المرجع السابق، المادة 76، ص: 12.
[4] نفس المرجع السابق، المادة 37، ص: 8.

حددت القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة القانونية مجموعة من الحقوق التي يقوم بها أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وهي: [1]

1. حق الحضور إلى الشركة للاطلاع والفحص والمشاركة في الجرد: أعطى القانون لمراجع الحسابات ومساعديه الحق في الحضور إلى الشركة وفروعها أو مخازنها فير أي وقت يراه خلال أيام وأوقات العمل الرسمية لأداء مهمته (سواء كان ذلك بغرض الفحص أو مشاركته في إجراء الجرد) وذلك دون سابق إخطار للمؤسسة، كما يحق له الاطلاع على كافة دفاتر وسجلات ومستندات المؤسسة التي تثبت فيها المعاملات التي حدثت. حسب المادة 31 من القانون 01/10.
2. حق طلب البيانات والايضاحات: يحق لمراجع الحسابات الحصول على البيانات والايضاحات من الشركة التي يقوم بمراجعتها، وفي حالة عدم تلبية طلبه يتعين عليه أن يرفع إلى رئيس مجلس إدارة الشركة، وإذا لم يستجيب لطلبه وجب عليه أن يظهر ذلك في تقريره. وان يقدم القائمون بالإدارة في الشركة للمراجع كل ستة (6) أشهر على الأقل كشفا محاسبيا عن حركة الحسابات والوثائق المحاسبية، حسب المادتين 32 و33 من القانون 01/10.
3. حق حضور الجمعية العامة: يحق لمراجع الحسابات حضور الجمعية العامة للمساهمين بالشركة لإبداء رأيه فيما يتعلق بالحسابات الختامية والميزانية العمومية ويبلغهم بتقريره النهائي، وذلك حسب المادة 36 من القانون 01/10.
4. حق حبس المستندات والأوراق: يحق لمراجع الحسابات أن يحتفظ لديه ببعض المستندات والأوراق الهامة الخاصة بالشركة محل المراجعة، وذلك لحين استيفاء بعض حقوقه بالشركة مقابل اتعابه أو ما شابه ذلك. وحسب القانون 01/10 المادة 40 الجزائري يحق لمراجع الحسابات الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.
5. حق المراجع في مناقشة قرار عزله: يحق لمراجع الحسابات أن يتعرف على أسباب قرار عزله من مراجعة حسابات الشركة، ومناقشة الجهة التي قامت بإصدار القرار وايضاح وجهة نظره إلى المسؤولين.
6. الاستعانة بالخبراء عند الضرورة: يحق للمراجع الاستعانة بالخبراء والتخصصين عند الحاجة إلى ذلك والاستفادة من خبرتهم وتدعيم أدلته، وغالبا ما يتم الإشارة إلى ذلك في رسالة الارتباط بعملية المراجعة.

الفرع الثاني: واجبات مراجع الحسابات

[1] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص ص: 70-71.

تتمثل مهام مراجع الحسابات في فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة محل المراجعة لمراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون أي تدخل في التسيير، وتتمثل هذه المهام في:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة السابقة، وكذلك الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- يقدم شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات التابعة لها أو أي جهة تكون بينهم مصالح مشتركة.
- يعلم المسيرين بالشركة أو الهيئة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه.
- فحص وثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقة القواعد المحاسبية المعمول بها، دون تدخل في التسيير.
- يشهد أن الحسابات المدعمة صحيحة بناء على وثائق محاسبية أو تقارير مراجع حسابات في المؤسسات التي تملك فيها الشركة أسهمها.[1]
- احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.
- الوقاية من الصعوبات التي تواجهها المؤسسات في نطاق إجراء الإنذار.
- الكشف لوكيل الجمهورية عن الأفعال غير الشرعية التي يعلم بها.[2]

وقد حدد المشرع الجزائري مهام مراجعي الحسابات وتحديد المسؤوليات في حالة ما إذا كانت مكاتب المراجعة عبارة عن مؤسسة (شركات ذات أسهم، شركات ذات مسؤولية محدودة، شركات مدنية، أو مجمعات ذات منفعة مشتركة)[3]

ولممارسة مهنة مراجع حسابات أن يكون أعضاء المصف مسجلين في جدول بصفة خبراء محاسبين ثلثي ($\frac{2}{3}$) الشركاء على الأقل ويمتلكون على الأقل ثلثي ($\frac{2}{3}$) رأس المال، أو أن يكون أعضاء الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي حسابات ثلثي ($\frac{2}{3}$) الشركاء على الأقل ويمتلكون على الأقل ثلثي ($\frac{2}{3}$) رأس المال. ويشترط في الثلث ($\frac{1}{3}$) الباقي من الشركاء غير المسجل في الجدول وغير المعتمد ان يكون جزائري الجنسية وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة. وللحصول على الاعتماد لممارسة مهنة مراجع

[1] القانون 01/10، مرجع سابق، المادة 23، ص: 7.

[2] شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، ع 12، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2012، ص ص: 94-95.

[3] القانون 01/10، المواد 47 و 48 و 50 و 51 و 52، ص: 9.

الحسابات في شكل شركات ذات أسهم، شركات ذات مسؤولية محدودة، أو مجمعات ذات منفعة مشتركة، زيادة على ذلك أن تتوفر فيها الشروط التالية:

- أن تهدف لممارسة مهنة محافظ حسابات أو خبير محاسبي.
- أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.
- أن يشترط لانخراط أي شريك جديد بالموافقة القبلية من الهيئة الاجتماعية المؤهلة لذلك او من قبل حاملي الحصص الاجتماعية.
- أن لا يكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.
- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو شركات مدنية إلا إذا كانت تنشط في مهنة مراجعة الحسابات.

بينما عندما يختار مراجعي الحسابات تشكيل شركة مدنية فإنها لا تضم إلا أعضاء من المصف الوطني والغرفة الوطنية، كما يمكن ان يكون في حدود الربع ($\frac{1}{4}$) من القانونيين والاقتصاديين وغير مسجلين في الجدول وغير معتمدين شرط أن يكونوا من جنسية جزائرية.

الفرع الثالث: حالات التنافي والموانع:

أولا: التنافي: لتمكين مراجع الحسابات من ممارسة ي بكل استقلالية يعتبر منافي ولا يستطيع ممارسة المهنة وفق المشرع الجزائري حسب النقاط التالية:[1]

- ممارسة أي نشاط تجاري سواء في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- كل عمل قانوني مأجور.
- كل عهدة إدارية او العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية إلا في شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظي الحسابات.
- الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسبي ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد لدى نفس الشركة.
- المشاركة في عهدة برلمانية.
- المشاركة في عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة بإبلا غ التنظيم الذي ينتمي اليه في اجل أقصاه شهر واحد.

ولا تتنافى مهام التعليم والبحث العلمي في مجال المحاسبة في ممارسة المهنة.

[1] نفس المرجع السابق، المادة 64، ص: 11.

ثانيا: الموانع: يمنع مراجع الحسابات حسب المشرع الجزائري من ممارسة المهنة من:[1]

- القيام من ممارسة مهامه في الشركات التي يمتلك فيها مساهمات أو مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال التسيير أو الانابة عن المسيرين.
- القيام بالمراقبة القبلية على اعمال التسيير.
- القيام بأعمال التنظيم والاشراف على الشركات التي يقوم بمراجعتها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى الشركة التي يقوم بمراجعتها.
- ممارسة منصب مأجور في الشركة التي قام بمراجعتها قبل ثلاث سنوات من انتهاء عهدته.
- ممارسة المهنة كمراجع حسابات إذا تحصل على أجر أو اتعاب أو أي امتيازات أخرى (قروض، تسبيقات، ضمانات).
- السعي لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصهم القانوني، ويمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الاتعاب أو منح تعويضات.

المبحث الثاني: أنواع مسؤوليات مراجع الحسابات

تنشأ المسؤولية نتيجة عقد بين طرفين وحصول إخلال بالتزام رتبة ذلك العقد أو القانون، وتعرف المسؤولية على أنها اقتراف أمر يوجب مؤاخذة فاعله. والمسؤولية هي اقتراف أمر يوجب مؤاخذة فاعله،[2]

يعرف كونتز ودونيل المسؤولية على أنها: التزام المرؤوس الذي عهد إليه بواجب معين على أداء هذا الواجب، ويعرفها دالف ديفيد كما يلي" المسؤولية هي التزام الفرد بتأدية الوظائف والواجبات المخصصة بطريقة سليمة وبأحسن ما في قدرته طبقا لتوجيهات الذي يحاسبه"[3]

ويظهر لنا ان الالتزام هو أساس المسؤولية والالتزام عبارة عن القيام بالمهام والواجبات المختلفة للعمل، ومن هنا تكمن عناصر المسؤولية في مهام وواجبات الأفراد ومهام المديرين والفرد المسؤول.

المطلب الأول: المسؤولية القانونية

تعرف المسؤولية القانونية بأنها مسؤولية المراجع وفقا لأحكام القانون العام والتشريعات القانونية، ويعتبر المراجع على العموم مسؤولا مسؤولية عامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفر الوسائل دون النتائج، وهو مسؤول مسؤولية مدنية اتجاه

[1] نفس المرجع السابق، المواد 65، 66، 67، 70، ص: 11.

[2] هدى خليل الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، ع 28، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، 2011، ص: 11.

[3] محمد رسلان الجيوسي وجميلة جاد الله، الإدارة علم وتطبيق، ط3، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 124.

زبائنهم في حدود عقد التعاقد المبرم بين المراجع والجهة الموكلة له عملية المراجعة، ويعتبر المراجع مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه. وهو يتحمل مسؤولية جزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.[1]

الفرع الأول: المسؤولية المدنية

وتنشأ مسؤولية المراجع إذا قصر ببذل العناية المهنية الكافية باعتباره وكيلا يعمل بأجر عن مجموع المساهمين، وبالتالي فان القانون يخول من يقع عليه الضرر كالمساهمين والغير حسن النية حق الحصول على تعويض بمقدار ذلك الضرر.[2]

أولا: أنواع المسؤولية المدنية:

وتصنف إلى نوعين أحدهما هو المسؤولية العقدية الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المراجع بمالك المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية، ويترتب عليه مساءلة المراجع عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالمؤسسة. أما النوع الثاني فهو المسؤولية التقصيرية وهي مسؤولية المراجع تجاه الأطراف الأخرى غير المساهمين، التي تضررت مصالحهم بسبب اهماله لاعتمادهم على تقرير المراجع،[3] ويمكن توضيح ذلك كما يلي:[4]

1. **المسؤولية العقدية لمراجع الحسابات:** أساس المسؤولية هو العلاقة التعاقدية بين المراجع والشركة، إذ تتحدد مسؤوليته على أساس العقد المبرم بينه وبين إدارة الشركة، فعند تعاقد المراجع مع الشركة لتأدية خدماته مهنية فان ذلك جاء نتيجة لامتلاكه مهارات معينة تؤهله للقيام بهذا العمل بكفاءة، ولذلك فان المراجع يجب أن يؤدي عمله بدرجة العناية والمهارة المعقولة طبقا للأصول المهنية، وإذا أهمل في القيام بواجباته المهنية فانه يكون مسؤولا عن تعويض الضرر الذي قد يلحق بالشركة نتيجة اهماله، وإن مراجع الحسابات يأخذ على عاتقه مسؤولية كبيرة تجاه المجتمع خصوصا عند ابداء رأيه حول القوائم المالية للشرمة التي يقوم بمراجعة حساباتها، واعتراف بتلك المسؤوليات فان الجمعيات المحاسبية المختلفة أصدرت قواعد تحدد السلوك المقبول في تأدية الواجبات والمهام وتؤكد هذه القواعد على ضرورة خدمة المحاسبين والمراجعين للصالح العام، وبالتالي يجب أن لا يخضع المحاسب أو المراجع لضغوط الإدارة بإظهار نتائج الاعمال على عكس حقيقتها، بمعنى أنه يجب أن يتمتع بالاستقلالية التامة في العمل حتى يقوم بعمله بكل حياد ونزاهة.
2. **المسؤولية التقصيرية لمراجع الحسابات:** تقوم المسؤولية التقصيرية على الاخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الاضرار بالغير، وهي مسؤولية ناتجة عن اخلال الشخص ومخالفته لالتزام فرضه

[1] القانون رقم 10-01، مرجع سابق، المواد 59-60-61-62، ص: 10.

[2] عبد الفتاح سعيد السرطاوي، الواقع التنظيمي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين – دراسة تحليلية للقوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، م 4، ع1، مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث، 2016، ص: 20.

[3] هدى خليل الحسيني، مرجع سابق، ص: 12.

[4] أحمد محمد المساعدة، المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في شركة المساهمة العامة، ع 24، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، 2011، ص ص: 98.95.

القانون، والذي أساسه عدم الاضرار بالغير الامر الذي ألزمه بالضمان عند إخلاله بهذا الالتزام، حيث هذه المسؤولية لا تكون ناشئة عن التزام عقدي.

وبذلك فإن أساس مسؤولية مراجع الحسابات هي الاخلال بواجب ما، فلذلك عليه أن يقوم بمهمته ضمن الحدود التي رسمت له، إذ تتحقق مسؤوليته عند إخلاله بالتزاماته، لذلك فإننا نجد أن المراجع لا يعد مسؤولا اتجاه الشركة فحسب بل هو مسؤول أيضا اتجاه الغير من خلال:

- مسؤول اتجاه الشركة المتعاقد معها لأداء عمله؛
- مسؤول اتجاه الغير والمتمثلين في الأشخاص الذين يتعاملون مع الشركة في تعاقد؛
- مسؤول اتجاه مساعديه من خلال الأخطاء المرتكبة من قبلهم.

ثانيا: أركان المسؤولية المدنية: إن تحقيق المسؤولية المدنية عقدية أكانت أو تقصيرية تشترط توافر أركان هي[1]:

1. **الخطأ:** والقاعدة العامة ألا يسأل المراجع مدنياً، إلا في حدود ما ارتكبه من خطأ، حيث ينتفي الخطأ فلا مجال لمساءلته .وهنا يمكن وضع معيارين للخطأ:

- ✓ **المعيار الأول:** هو معيار مادي يتعلق بمستوى الخطأ أو نسبته الذي يستوجب مسؤولية المراجع وهو الخطأ الجسيم، ويذهب بعضهم إلى محاولة تصنيف الأخطاء، بحسب علاقتها بالمركز المالي، أو بالرقابة الداخلية، أو أهميتها النسبية، بحيث تستوجب مساءلة مراجع الحسابات عنها .أما الأخطاء غير المثبتة بالدفاتر أو العمليات النادرة أو تلك المحبوكة جيداً فإن المراجع غير مسؤول عنها.
- ✓ **المعيار الثاني:** هو معيار ذاتي يتعلق ببذل المراجع للعناية المهنية اللازمة أثناء قيامه بالمراجعة، وإذا ما تم إثبات أن المراجع لم يعمل بإخلاص عند وضع تقريره عن تنبؤات الإدارة، وفي الوقت نفسه إذا تمكن المراجع من إثبات أن فحصاً معقولاً قد أنجز فإنه عندئذ لا يعتبر مسؤولاً عن الضرر الحاصل.

2.الضرر: يعد الضرر ركناً أساسياً في المسؤولية المدنية بشقيها العقدية أو التقصيرية، سواء أكان هذا الضرر ماديا أو أدبيا، علما أن الكشف عن هذه المخالفات يستوجب إبلاغ الجهات المختصة عنها وليس إبرازها في تقرير المراجع ويمكن التعبير عن الضرر بخسارة مالية لأحد مستخدمي القوائم المالية، ويمكن إثبات الضرر عن طريق إهمال المراجع وعدم بذله العناية المهنية اللازمة، وهنا يجب على المدعي أن يثبت أن البيانات المالية كانت مضللة بشكل جوهري أو أن نصيحة المراجع لم تكن صحيحة، إذا كانت العلاقة التعاقدية لا تتضمن مراجعة إلزامية، بل تتضمن

[1] هيثم عبد النبي، مسؤولية مدقق الحسابات النافذة في المملكة الأردنية الهاشمية، ع5، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ورقة بحثية في ندوة علمية: مسؤولية خبراء المحاسبة ومفوض المراقبة لجهة المسؤولية المدنية والجزائية والتأديبية، نوفمبر 2005، ص ص: 4-5.

تقديم النصح حول خدمة استشارية قُدمت للإدارة مثلا، كذلك على المدعي أن يثبت أنه اعتمد على البيانات المالية في اتخاذ قراراته، بالإضافة إلى ذلك يجب عليه أن يثبت ما يلي:

- إن هذا الاعتماد هو سبب خسارته؛
- إن المراجع كان مهملا إهمالا جسيما أو أنه سلك مسلكا غير نظامي أو مخادع؛
- إن المراجع قد توقع الضرر أثناء إعداد تقريره.

ويفيد هذا الركن في تحديد المسؤولية التقصيرية، تجاه تلك الأطراف التي يتوقع المراجع أن تعتمد على تقريره، وبخاصة إزاء التقارير ذات الأغراض الخاصة غير المنشورة، والتي يستعملها العميل لأغراض قد تختلف عن الهدف الأساسي من إعدادها.

3.العلاقة السببية بين الخطأ والضرر: لا يكفي لقيام مسؤولية المراجع المدنية، توفر خطأ في جانبه، وحدوث ضرر للمدعي بل لا بد من وجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر، أي لا بد أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للخطأ، فإذا حصل وقام أحد المستثمرين بشراء بعض أسهم إحدى الشركات قبل صدور تقرير المراجع، فإن المراجع غير مسؤول عن الخسائر التي قد يمنى بها الممول لانتفاء العلاقة السببية بين الخطأ والضرر بصورة عامة، وكذلك لو اشترى أحد المستثمرين أسهماً من الشركة بعد إشهار إفلاسها مهما يكن تقرير المدقق عنها فإن العلاقة السببية غير موجودة، ولكن من الصعب إثبات هذه العلاقة السببية، وذلك، أنه من جهة، أن محافظ الحسابات يراقب ولا يتدخل في التسيير، من جهة أخرى، فان خطأ محافظ الحسابات لا يكون أبدا السبب الوحيد للضرر، وأخيرا يجب التمييز بين الضرر الذي يسببه محافظ الحسابات وذلك الذي يحدثه المسيرَون أو المحاسب المكلف بإنجاز الحسابات.[1]

الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية (الجنائية)

ويتعرض مراجع الحسابات للمسؤولية الجنائية إذا ما تسببت أعماله في الضرر بالمجتمع، وخاصة عندما تتصف أعماله بالغش أو التزوير أو التدليس،[2] ونشير فيما يلي إلى بعض الحالات التي يمكن أن يسأل فيها المراجع جنائيا:[3]

- جرائم التهرب الضريبي وتكون بالاشتراك في جريمة التهرب من أداء الضريبة أو إخفاء وقائع جوهرية عند اعتماد الإقرار الضريبي للممولين.

[1] عبار محمد وخلاف قرماش، المسؤولية المدنية والجنائية لمحافظ الحسابات، ع 2، مجلة البشائر الاقتصادية، 2015، ص: 171.

[2] دينا زين العابدين سعيد حسن، أنماط مسؤولية المراجع الخارجي للحسابات في ظل معايير العناية المهنية المتفق عليها، ع1، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، 2006، ص: 87

[3] حامد طلبة محمد، مرجع سابق، ص ص: 178-184.

- جريمة إفشاء أسرار المهنة ينتج عنها ضرر للمجتمع أما إذا كان الضرر لحق صاحب السر فهنا تقع مسؤولية مدنية أما إذا كان الضرر لحق المهنة ذاتها ينتج عنه مسؤولية تأديبية.
- جريمة التوقيع على بيانات كاذبة بنشرات إصدار الأسهم والسندات.
- جريمة تعمد وضع تقرير كاذب.
- جريمة تعيين مراجع في شركات الأموال خلاف ما هو مقرر.

أولا: محافظ الحسابات فاعل أصلي: إذ يعاقب عن كل الجرائم التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه كتلك المتعلقة بحالة عدم الملائمة والتي أوردها المشرع الجزائري في المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري، وكذلك الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة بصفة غير شرعية، فهو مجبر على احترام القوانين، لذلك يكون معرض إلى المتابعة الجزائية عن كل فعل مجرم من طرف القانون، وفي هذه الحالة تطبق عليه ا لحكام العامة في قانون العقوبات.

1. **جريمة مماسة مهنة مراجع الحسابات خلاف القانون:** وهذه الجريمة لا تعد جريمة قبل ممارسة مراجع الحسابات لمهنته مطلقا، وانما تكون جريمة لمن يمارس المهنة وهو غير مسجل أو شطب من سجل المراجعين، أو أوقف من المهنة أو تولى رقابة شؤون شركة على خلاف حقيقة عمله، أو استخدم صفة تشبه عمل مراجع الحسابات بحيث تثير الخطأ الاشتباه عند أذهان الناس، ولذا فان العقوبة المقررة تجاه هؤلاء تعتبر حماية قانونية ضمنها المشرع لمهنة مراجع الحسابات في عدم الاعتداء على هذه المهنة وتبعث بالثقة والاطمئنان لمن يحترفها، فقد حرص المشرع على ضرورة توفر الكفاءة المهنية التي تسمح له بأداء المهمة بأفضل صورة وبأكمل وجه، وذلك عن طريق وضع قواعد مهمة لمهنة مراجع الحسابات، ووفق مفاد النصوص الواردة أنه لا يمكن ممارسة مهنة مراجع الحسابات إلا من قبل اشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين توفرت شروط المنصوص عليهم في القوانين أو اللوائح أو الأنظمة الموجودة في كل بلد.[1]

ومن الضروري أن يتم تشريع نصوص خاصة تجرم عمل مراجع الحسابات تتناسب مواده مع حجم الجرائم المرتكبة من قبل المراجع المهني دون وجه حق، والركن المادي لهذه الجريمة يتحقق بقيام الشخص بممارسة المهنة بدون توفر الشروط القانونية وبغض النظر عن التصرفات الأخرى التي يقوم بها والاخطاء المرتكبة، فالركن المادي هنا بمجرد قبوله بالممارسة الفعلية على الرغم لفقده الشروط الخاصة التي يجب أن تتوفر في مراجع الحسابات المرخص له الممارسة، أما الركن المعنوي فانه يرجع به طبقا للقواعد العامة من توافر القصد الجنائي في الفعل المرتكب، والقصد

[1] عباس علي سليمان، مسؤولية مراقب الحسابات في مكافحة الفساد في شركة المساهمة، مكتب الهاشمي للكتاب الجامعي، بغداد، 2017، ص ص: 153-154.

ههنا هو ممارسته للمهنة أو مواصلته للعمل بها على الرغم من علمه بوجود السبب المانع من ممارسته دون توفر شروط قانونية.

2. **جريمة إعطاء المعلومات الكاذبة:** إن إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة قد تأخذ صور كثيرة واجمالا قد تكون من خلال المصادقة على الميزانية بنحو غير صحيح أو أن يقدم مراجع الحسابات تقريرا متحفظا أو غير متحفظ وبحسب الحالة المخالفة للواقع والمتعلقة بصدق الحسابات وانتظام الميزانية للشركة او يقدم تقريرا يخدم الجهاز الإداري فاقدا للصحة. وعند النظر في المسؤولية الجنائية لتقديم مراجع الحسابات البيانات الكاذبة فانه لابد من توفر الركن المادي والمعنوي حتى يتم إطلاق اسم الجريمة عليها:

فالركن المادي لجريمة إعطاء معلومات كاذبة يتمثل في قيام المراجع بتقديم تقرير يعكس وضع الشركة المالي وبيانات أخرى متعقلة بالشركة بصورة مخالفة للحقيقة، وعلى هذا فان الركن المادي للجريمة يتكون من عنصرين أساسيين:

الأول: إعطاء معلومات حول وضع الشركة.

الثاني: اتصاف المعلومات بالكذب، ويكون متعلقا بالمعلومات حقيقية وصادرة من مراجع الحسابات.

والركن المعنوي ويتمثل في القصد الجرمي أو الجنائي إذا ما توفر فيها عنصران (العلم والإرادة الحرة) فان كان مراجع الحسابات عالما بان التقرير المعد والمقدم من قبله فيه معلومات غير حقيقية وغير مطابقة للواقع وارادته تتجه لتقديمه إلى جهة مختصة المنصوص عليها في القانون وغالبا ما تكون الهيئة العامة في اجتماعاتها السنوية أو العادية. أو انه قد اخفى باعث ارتكابه للفعل الجرمي فان القصد الجنائي قد تحقق لحظة وضع التقرير الكاذب، حيث أغفل واخفى وقائع جوهرية وكان القصد وراء الاخفاء التلاعب بالقوائم المالية، لان الواقعة لا تعد جريمة أو جنحة ما لم يثبت العلم بارتكابها.

إن هذه الجريمة منصوص ومعاقب عليها بالمادة 830 من القانون التجاري " يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 إلى 50.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة ".

3. **جريمة افشاء السر المهني:** يخضع مراجع الحسابات لالتزامات أخلاقية وقانونية واهمها الحفاظ على الاسرار المهنية للشركة محل الرقابة، وبحكم عمله فهو يطلع على دفاتر الشركة وسجلاتها وكل المستندات التي يحق له مراجعتها والمركز المالي، ومن الضروري أن يلجأ بعض الأفراد الآخرين لمساعدتهم في الحفاظ على مصالحهم وخاصة الاقتصادية، وبالمقابل فلابد أن تكون تلك المصالح في سرية تامة تمنع الاخرين الاطلاع عليها. إلا ان الاذاعة بالأسرار إلى مجلس الادارة والجمعية العامة للمساهمين لا يمكن أن يوقع جريمة افشاء الاسرار، إلا أنه خشية اندساس بعض من له مصلحة في معرفة اسرار وخفايا الشركة، أما

إذا افشى أسرار الشركة إلى أحد العاملين في الشركة مهما كان درجة وضعه الوظيفي في الشركة أو إلى أحد دائني الشركة فهي تعد جريمة وفقا للقواعد العامة، وذلك بتوفر الركن المادي والمعنوي وهو الافشاء الارادي والواعي ولا يهم نوع الدافع لمراجع الحسابات في ارتكاب هذا السلوك.

وحسب قانون العقوبات الجزائري لابد على مراجع الحسابات كتم السر المهني بما تنص عليه المادتين 301 و302 حيث تنص المادتين على ما يلي:[1]

المادة 301: "يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000 إلى 100.000 دج الأطباء والجراحون والصيادلة والقابلات وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك."

المادة 302: "كل من يعمل بأية صفة كانت في مؤسسة وأدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجانب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون مخولا له ذلك يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 إلى 100.000دج، وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 1.500 دج."

ثانيا: جرائم مراجع الحسابات بصفته شريكا: لا يشترط وفقا للقواعد العامة في قانون العقبات أن يأتي شخص بنفسه النشاط الاجرامي لذي تقوم عليه الجريمة بمفرده، إذ من الممكن مساءلة شخص ما عن الجريمة رغم عدم إتائه أي من الأفعال المشار إليها في القانون طالما أنه قام بالمساهمة في هذه الجريمة، وإذ لعب فيها أحد الأدوار الاجرامية وتوفرت فيه الشروط التي يحددها القانون، واخلال مراجع الحسابات بواجباته الرقابية التي عهد بها إليه من قبل المشرع قد يعرضه للمسألة الجنائية عن هذه الجرائم بوصفه شريكا فيها إذ ما توفرت في سلوكه عناصر الاشتراك وفقا للقواعد العامة في قانون العقوبات أو القوانين ذات العلاقة، سنتطرق لبعضها وهي كالتالي:[2]

1. **جريمة المصادقة على توزيع أرباح صورية على خلاف احكام القانون أو نظام الشركة**: نقصد بالأرباح الصورية هي تلك الأرباح التي تحققها الشركة خلال السنة المالية وإذا ما تم توزيعها فإنها تؤدي إلى إهدار وتضييع رأس المال. أما فيما يتعلق بمسؤولية مراجع الحسابات اتجاه توزيع الرباح الصورية فاذا تبين مصادقته على توزيع الأرباح جاءت بالمخالفة للمؤسسة الواجب اتباعها فيكون

[1] الامر رقم 66/ 156 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتعلق بقانون العقوبات الجزائري، الجريدة الرسمية عدد 49، الصادرة في 11 جوان 2001، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 09/01 المؤرخ في 26 جوان 2001، الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 27 جوان 2001، المادتين 301 و302،

[2] عباس علي سليمان، مرجع سابق، ص ص: 164-171

بذلك قد توفر في عمله الركن المادي لجريمة المصادقة على توزيع أرباح صورية ويلاحظ في جميع الأحوال انه كي تقع الجريمة يجب أن يتم توزيع فعلي للأرباح على خلاف احكام القانون أو نظام الشركة، ويجب ان يتوفر الركن المعنوي بجانب الركن المادي لقيام جريمة توزيع الأرباح الصورية، اذ ان هذه الجريمة جريمة عمدية. فالركن المعنوي (القصد الجنائي) يجب ان يتوفر فيه عنصر العلم وعنصر الإرادة ويقصد بالعلم الإحاطة بأن الربح الموزع هو ربح غير حقيقي، والقصد الجنائي هو الإرادة أي ان تتوفر لدى المراجع إرادة المصادقة على توزيع الرباح الصورية، بمعنى أن يكون سيء النية والقصد.

2. **جريمة التهرب الضريبي**: يمكن تعريف التهرب الضريبي بأنه "اللجوء إلى الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها، ويجري ذلك إما بمحاولة الفرد انكار وجود وعاء الضريبة او الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء" بالغش الضريبي أو التهرب والتحايل على الإدارة الضريبية القصد منها التهرب من أداء المستحقات الضريبية، وتبرز ملامح مهام مراجع الحسابات فيما يتعلق بالضرائب المستحقة على الشركة بوصفه شريكا في هذه الجريمة، وحين الاعتماد على الاقرار الضريبي بحق الشركة يلجأ المراجع إلى المساعدة أو الاتفاق مع الإدارة أو الممولين لها للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، وذلك بالتلاعب والاحتيال وإعطاء بيانات غير صحيحة، وتعتبر دائرة الضرائب من جملة المستفيدين من تقرير مراجع الحسابات بسبب اعتمادها على التقرير الصادر من قبله والذي على ضوء الميزانية المحسوبة يتقرر الوعاء الضريبي للشركة محل الرقابة.

وتعد جريمة التهرب الضريبي من الجرائم المشتركة فلذا يتعرض المراجع للجزاء الجنائي باعتباره المحاسب القانوني للممول الذي تهرب من أداء الضريبة، ومع هذا فان اسناد اشتراك في جريمة التهرب الضريبي من المساءلة المعقدة التي يصعب الوصول اليها على اعتبار أن اثبات هكذا امر يستدعي كشف القصد الجنائي إلا إذا تم الوصول إلى ادلة اثبات مقنعة وهذا احتمال ضعيف، خاصة أن المراجع قد بذل العناية المهنية فإذا ثبت اهماله كان متعمدا بقصد مساعدة المتهم الأصلي وأنه لو لا مراجع الحسابات لا تمكن اكتشاف التهرب الضريبي لا أوقعه تحت طائلة المسؤولية الجنائية، وتندرج جريمة التهرب الضريبي بالنسبة لمراجع الحسابات في إخفاء وقائع جوهرية يعتمد فيها المراجع إلى الحاق الضرر بالمجتمع، وهذا هو الركن المادي، أما الركن المعنوي فهو القصد الارادي القاطع والباعث الحقيقي في المساعدة لإخفاء الحسابات والوقائع الجوهرية اما خشية من الإدارة أو الممول، وتتم عملية الاخفاء إما عن طريق تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر فيكون حينئذ الخطأ جسيما ويتحقق القصد الجنائي لهذه الجريمة بأن يلجأ إلى التحريض أو المساعدة للشركة

محل المراجعة للتخلص من الأداء الضريبة باعتماد البيانات غير الصحيحة في السجلات أو البيانات او الدفاتر أو أي مستند أخر له دخل في تقديمه وقيامه بهذه الأمور يكون عن علم وإرادة.

وأن جريمة التهرب الضريبي يقع فيها مراجع الحسابات تحت مسألة جريمة التهرب الضريبي بالاشتراك في الجريمة، فان ثبت اشتراكه في خدمة الإدارة أو المستفيدين من التهرب الضريبي، فيعد شريكا من هذه الجهة. واما إذا جاء مراجع الحسابات بسلوك يمثل مساهمته في هذه الجريمة مسهلا لها فقد تحققت كافة عناصر الاشتراك فانه يسأل عن ذلك بوصفه مشتركا في التهرب وزيادة على ذلك إذا أقدم بنشر حسابات ختامية أو قدم حسابات للمساهمين لا تعبر بأمانة على الوضع الحقيقي للشركة لا تعكس أصولها خلال السنة المالية فانه ارتكب جريمة تقديم البيانات الكاذبة ونكون بذلك بصدد تعدد معنوي للجرائم، وإذا قيل ان جريمة التهرب الضريبي ما هي إلا نوع من الجرائم السابقة كجريمة تقديم البيانات الكاذبة والجواب عن هذا بجهتين من الفرق:

أولا: هو ان القصد هناك هو الغاية من وراء تقديم المعلومات الكاذبة وعلى سبيل المثال خداع المكتتبين او تقديم صورة غير واقعية خشية افلاس الشركة مثلا إما هنا فالأمر مختلف حيث أن الغاية الرئيسية فيها هو الدافع الباعث لتقديم البيانات والتضليل الذي فيه من القصد هو التهرب من ضرائب الدولة.

ثانيا: في الجريمة السابقة يكون فاعلا أصليا يقع تحت طائلة المسؤولية الجنائية منفردا وإما هذا يقع فاعلا مشتركا للجريمة.

3. **جريمة المساعدة في غسيل الأموال**: تقع على عاتق مراجع الحسابات جريمة المساعدة في غسيل الأموال من خلال التزامين:

الالتزام الأول: هو التزام المراجع القيام بالعمل وهو في الحقيقة التزام ذو طبيعة مركبة يبذل من خلاله جهدا وعناية فيما يتعلق بالتحقق من هوية العميل وكذلك فحص الظروف المحيطة بالعملية المالية للتحقق فيما إذا كانت تتضمن غسيل للأموال أم لا، وتنفيذ هذا الالتزام يكون في ضوء القواعد والارشادات التي تتضمنها الضوابط الرقابية وطبقا لما جرى عليه مهنة الرقابة وسلوكياتها، ولهذا يواجه المراجع احتمالين أحدهما عدم اشتباهه في العميل ولا في العملية المالية وهذا لا يلزم الإبلاغ، أما الاحتمال الثاني فيتمثل فيما لو كانت العملية المالية مشبوهة او غير معتادة وقامت عند مراجع الحسابات دلائل وقرائن تثير الشك والاشتباه في ان العملية المطلوبة عملية غسيل الاموال، وعندها يظهر الوجه الثاني للالتزام، وهو وجوب الإبلاغ.

أما الالتزام الثاني: الواقع على عاتق مراجع الحسابات فهو التزام امتناع عن عمل والمتعلق بعدم الإفصاح لغير السلطات والجهات المختصة بتطبيق احكام غسيل الأموال عن الإبلاغ عن الإجراءات أو البيانات المتعلقة به، ويجب توقيع جزاءات معينة على مراجع الحسابات في حالة تقصيره في القيام بوجباته نحو مكافحة عمليات غسيل الأموال او في حالة التقصير في أداء التزاماته المنصوص عليها قانونا وهي جزاءات تتلاءم والطبيعة الخاصة لمراجع الحسابات.

ويتمثل الركن المادي لجريمة غسيل الأموال بالنسبة لمراجع الحسابات في امرين الأمر الأول المساعدة في تنفيذ النشاط غير القانوني والامر الثاني التستر أو القيام بأي فعل من شأنه ان يتفاد إجراءات القانون أو تجنب الإبلاغ عن العمليات المشبوهة والقصد الجنائي فيه علمه وانصراف ارادته إلى القيام بالأمور المذكورة أعلاه مع علمه بالأعمال المشبوهة وقبل النتائج المترتبة على هذه الجريمة.

الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية

أولا: التعريف القانوني للمسؤولية التأديبية: حسب القانون الجزائري يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبهم التصاعدي حسب خطورتها في:[1]

- الإنذار،
- التوبيخ،
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر،
- الشطب من الجدول.

ثانيا: أركان المسؤولية التأديبية: وتتمثل أركان المسؤولية التأديبية في الاتي: [2]

1. **الركن المادي:** يتمثل الركن المادي في الفعل الإيجابي أو السلبي الذي يصدر من المراجع أو الذنب الإداري الذي يرتكبه، فإذا لم يصدر الخطأ من المراجع أو لم يثبت إخلاله بواجبه الوظيفي أو

[1] القانون 10-01، مرجع سابق، المادة 63، ص: 10.

[2] خالد عبد العزيز حافظ صالح، مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة، م 4، ع 15، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين بالسودان، 2016، ص: 11.

التزامه المهني نحو النقابة، فلا توجه جريمة تأديبية ولا يمكن مساءلته تأديبيا، الجريمة التأديبية وما يترتب عليها من مسؤولية تأديبية تقوم بمجرد وقوع الخطأ الوظيفي أو المهني.

2. **الركن المعنوي**: لا يكفي صدور خطأ تأديبي من المراجع حتى يحاكم تأديبيا، وإنما لا بد أن يصدر الفعل الخاطئ عن إرادة آثمة، وأن الخطأ التأديبي يكون دائما متعمدا، إذا ثبت التعمد أصبح طرفا مشددا عند تقدير الجزاء ويتساوى الخطأ العمد مع الخطأ غير العمد في أن كليهما يصدر عن إرادة آثمة، غير أن الخطأ العمد يقصد نتيجة تصرفه على حين لا يقصد في الخطأ غير العمد سوى الفعل دون النتيجة.

وأن هناك زيادة في المسئوليات القانونية للمراجع، وأنه يجب عليه أن يأخذ احتياطات أكثر من أجل التقليل من احتمال تعرضه للدعاوى القضائية، ويجب عليه أيضا ألا يضع تركيزه على تجنب المسئولية وإنما ينبغي وضع نظام التأمين، كنظام يمكن الرجوع إليه في حالة عدم قدرته على تجنب الدعاوى القضائية، ويمكن القول انه في عصر المقاضاة يعتبر برنامج الوقاية من المسئولية ضروري وحيوي، والغرض من هذا البرنامج هو زيادة وعي المدققين بمخاطر التقاضي وحمايتهم من أثارها ونتائجها.

المطلب الثاني: المسؤولية المهنية

الفرع الأول: تعريف المسؤولية المهنية: تقوم المسؤولية المهنية إذا أخل المراجع بقواعد السلوك المهني أو آداب المهنة أو الواجبات المهنية المعتمدة.[1]ويتعرض للمساءلة التأديبية من قبل الجهة المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة. ويمكن تعريفها بأنها مسؤولية المراجع أمام المنظمات والجمعيات المهنية، ويكون مصدر هذه المسؤولية ما تصدره تلك الهيئات من قواعد ولوائح وارشادات ملزمة لمزاولي المهنة للمحافظة على مستوى مهني معين،[2] ويمكن تقسيمها إلى:

- المسؤولية عن الالتزام بمعايير المتعارف عليها أو المقبولة قبولا عاما.
- المسؤولية عن الالتزام بمعايير السلوك المهني

ويتبين أن معايير المراجعة تمثل الحد الأدنى من الأداء المهني الواجب على المراجع القيام به حتى يحقق الحد الأدنى من العناية المهنية الواجبة والتي تخرج المراجع من دائرة اتهامه بالتقصير في أداء واجباته المهنية. وتتناول معايير المراجعة جميع مراحل وخطوات عملية المراجعة بداية من دراسة العميل تمهيدا لقبوله أو رفضه وإجراءات الارتباط بالعميل وصولا لإصدار تقرير المراجعة مرورا بالتخطيط لعملية المراجعة وإجراءات العمل الميداني، وتقوم مؤسسات

[1] أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2015، ص: 47.

[2] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص: 114.

ومكاتب المراجعة كبيرة الحجم بعمل منهج عمل أو دليل متكامل لأداء عملية المراجعة يلتزم من خلاله بتطبيق تلك المعايير لضمان الالتزام بتطبيق معايير المراجعة عند أداء عملية المراجعة.

وكذلك أن التحديد الواضح لمسؤوليات المراجع والتزام المراجعين بها يعد الركن الأساسي لمهنة المراجعة والتي تقوم على ثقة المجتمع في نزاهة ومصداقية واستقلالية المراجعين وبالتالي فان عدم وجود تحديد واضح لتلك المسؤوليات أو إخلال المراجعين بمسؤولياتهم دون وجود العقاب العادل والرادع سيؤدي إلى انهيار ثقة المجتمع في مهنة المراجعة وبالتالي إلى انهيار مهنة المراجعة ككل.

الفرع الثاني: معايير الإهمال وأنماط المسؤولية المهني

أولا: معايير الإهمال: ترتبط بدرجة العناية المهنية التي في نطاقها يعتبر المراجع مسؤولا عن تقديم خدمات المراجعة، وتوجد أربع مستويات لمسؤولية المراجع تتمثل في الغش، والإهمال الفادح (الغش الضمني)، والإهمال، والمسؤولية عن تنفيذ مراجعات بدون أخطاء. وتوجد ثلاث معايير للإهمال هي:[1]

1. **معيار المسؤولية المتشدد:** وفي ظل هذا المعيار فان المراجع يكون مسؤولا دائما عن العرض المضلل، أي بغض النظر عن مستوى العناية المهنية المبذولة.
2. **معيار الإهمال:** وفي ظل هذا المعيار يكون المراجع مسؤولا إذا فشل في بذل العناية المهنية الكافية.
3. **معيار الإهمال الغامض:** وفي ظل هذا المعيار يكون معنى العناية المهنية غير واضح، وبالتالي تتواجد درجة عالية من عدم التأكد عند تحديد ما إذا تم مقابلة معيار العناية المهنية الكافية.

ثانيا: أنماط المسؤولية المهنية: ويمكن تقسيم أنماط مسؤولية المهنية للمراجع إلى ثلاث أقسام هي:[2]

1. **المسؤولية عن الإهمال:** في هذا النوع يكون المراجع مسؤولا إذا أهمل وهو فقط من يتحمل قيمة الأضرار، وهو يمثل نظام المسؤولية الفردية أو الارتباطية السائد حاليا ولكن في ظل معيار الهمال فقط.
2. **المسؤولية النسبية في حالة يسر العميل:** في هذا النمط فان المراجع والعميل يكون مسؤولين سويا عن دفع الضرر بحسب مساهمة كل منهم في حدوثه.

[1] دينا زين العابدين سعيد حسن، مرجع سابق، ص ص: 95-97

[2] نفس المرجع السابق، ص: 98.

3. **المسؤولية النسبية في حالة عسر العميل أو افلاسه:** وفي هذا النمط فان المراجع سيدفع حصته في قيمة الاضرار فقط، طالما ان العميل كان السبب الرئيس في العرض المضلل وعجز المراجع عن اكتشافه.

المطلب الثالث: الفجوة والإجراءات المتبعة لحماية مراجع الحسابات من مسؤولياته

الفرع الأول: فجوة المسؤولية ومخاطرها على جودة المراجعة

أولا: فجوة المسؤولية: تنقسم مسؤولية مراجع الحسابات إلى مسؤولية أدبية يلتزم من خلالها أدبيا وأخلاقيا في حماية المجتمع من الرشوة والفساد، وإلى مسؤولية مهنية يلتزم خلالها بقواعد السلوك المهني المقررة من الجهات المنظمة للمهنة، وإلى مسؤولية قانونية يلتزم خلالها أيضا بالقواعد القانونية القائمة. إن اخلال مراجع الحسابات بأي من المسؤوليات السابقة، أو عدم تفهم الأطراف الأخرى لطبيعة هذه المسؤوليات يقود إلى ظهور "فجوة المسؤولية" تلك الفجوة التي أرجع وجودها إلى عدم تفهم المجتمع المالي والقانوني لطبيعة مسؤولية المراجع، كالاختلافات في الادراك والفهم ما بين المراجعين والقضاة ومستخدمي التقارير المالية لمسؤولية المراجع تجاه عميله والطرف الثالث،[1] المنطق المهني له تأثير كبير على خلق البيانات المالية لأن الذاتية وحرية العمل يمكن أن تؤدي إلى التلاعب في الأرباح.[2]

ثانيا: العناصر الرئيسية لخطر الفجوة وانعكاساتها على جودة المراجعة:

وتتمثل العناصر الرئيسية لخطر الفجوة في:[3]

1. **خطر التقاضي:** من أهم العوامل التي تؤثر على مهنة المراجعة، ومن ثم المعلومات المحاسبية وجودتها خطر التقاضي .حيث يتم مقاضاة المراجع عندما يدعي العميل أن عملية المراجعة قد فشلت أي فشل المراجع في اكتشاف ممارسات الغش في القوائم المالية أو نجح في اكتشافها ولكنه فشل في التقرير عنها، وفي الواقع المهني زاد الاهتمام بمدى استجابة المراجعين لخطر التقاضي الذي تمثل في التخطيط لعملية المراجعة، زيادة الأتعاب، زيادة إصدار الآراء المقيدة حيث يمكن أن يواجه المراجع خطر التقاضي من زاويتين هما:
   -اختيار العميل بعناية.
   -الانسحاب من الارتباطات التي بها مخاطر مقاضاة عالية.
2. **خطر الجزاءات:** وهي الجزاءات المفروضة من قبل هيئات تنظيمية أو الهيئات المهنية من مكونات خطر ممارسات الغش، وهي التي تسبب أضرار المراجع سواء تحميله لتكاليف إضافية أو نتيجة القيام بمراجعة

[1] Monroe, G; S; Woodliff, "D' an empirical investigation of the audit expectation gap: Australian Evidence", vol 34, Journal Accounting and Finance, 1994, P: 47.
[2] Diana Balaciu and Victoria Bogdan and Alina Beattrice Vladu, A Brief Rrview of Creative Accounting Literature And ITS Consewuences in Practice, Vol 11, No 1, Annales Universitatis Apulensis Series economica, 2009, P: 178.
[3] سهى السيد حسن فرج، خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية واخفاقات الراجعة في مواجهته، مجلة البحوث المالية والتجارية كلية التجارة جامعة بور سعيد، ع 2، 2009، ص ص: 265-266.

إضافية، أي تلك الجزاءات والعقوبات التي يتعرض لها المراجع لأسباب مرتبطة بممارساته المهنية الناتجة عن ارتباطه مع العميل التي تؤثر على الأتعاب التي قد يحصل عليها المراجع كما تؤثر على سلوكه وعلى سمعته المهنية.

3. **الإضرار بسمعة المراجع المهنية:** تعتبر الأضرار التي تلحق بسمعة المراجع كعنصر من خطر ممارسة الغش نتيجة للتقاضي أو العقوبات الجزائية التي تتم بحقه حيث يعتبر سمعة المراجع أحد محددات جودة أدائه المهني.

الفرع الثاني: الإجراءات حماية مراجع الحسابات من المسؤوليات القانونية

يجب على المراجع تحديد إمكانية وجود أي من التهديدات السابقة والعمل على تجنبها أو تقليصها لمستوى مقبول بحيث لا تؤثر على أداءه لمهامه بالشكل الصحيح ووفقاً لأخلاقيات المهنة، أو أن يقوم برفض الارتباط بالبيانات والتقارير غير الصحيحة والتفكير بالاستقالة إذا لم يتمكن من ذلك،[1] لكي يبتعد مراجعي الحسابات عن أي مساءلة سواء كانت مدنية أو جنائية أو تأديبية، فان عليهم القيام قدر الإمكان بما يلي: [2]

- التعامل مع العملاء المميزون المتصفون بالنزاهة.
- تعيين الأفراد المؤهلين بشركة التدقيق وتدريبهم والاشراف عليهم بشكل جيد.
- المحافظة على الاستقلالية التامة للمراجعين وبذل العناية المهنية اللازمة، واتباع معايير وقواعد السلوك المهني والايضاحات الأخرى للمهمة.
- فهم أعمال العميل وضرورة الحصول خطاب التعاقد والتمثيل.
- الحصول على الأدلة والقرائن الكافية والتحقق من مدى مناسبتها.
- الحصول على التأمين الكافي لحماية شركات ومكاتب المراجعة في حالة التعرض لدعاوي قضائية.
- البحث عن المشورة القضائية.
- ممارسة الشك المهني بمعنى أنه لا يأخذ المدقق المعلومات على علاقتها كما هي بل عليه ممارسة الحذر الذي يفرض عليه تفحص المعلومات للتأكد من خلوها من أي تضليل.

المبحث الثالث: الأخطاء والغش

إن المجتمع المالي يتوقع من مدقق الحسابات أن يضمن تقريره الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والاستقلال، كما يتوقعون منه اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات، ومنع صدور القوائم

[1] جمال الطرايرة، مرجع سابق، ص ص: 13-14.

[2] رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات – مدخل معاصر لمعايير التدقيق الدولية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص ص: 95-96.

المالية المضللة ولكن لا توجد عملية مراجعة تستطيع أن تقدم تأكيدات كاملة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، لأن الأخطاء قد تحدث نتيجة تطبيق وتنفيذ العمليات المالية للمؤسسة، والأداء غير السليم والحكم الخاطئ في اختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاما

المطلب الأول: تعريف وأنواع وأسباب الخطأ والغش

الفرع الأول: تعريف الخطأ وأنواعه وأسبابه:[1]

يعرف الخطأ وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (240) الفقرة (5) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بأنه "التحريفات غير المقصودة في البيانات المالية بما في ذلك حذف مبلغ أو إيضاح، مثل الخطأ في جمع بيانات او معالجتها، أو تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس او الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح." وقد عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في الفقرة (2) من المعيار الأمريكي رقم (53) بانه "التحريفات غير مقصودة في القوائم المالية بما في ذلك إغفال مبالغ أو إيضاحها." أما المجمع العربي للمحاسبين القانونيين فقد عرفه بأنه "عجز السجلات المحاسبية عن الإفصاح عما حدث فعلا بشكل غير عمدي."

ويمكن تقسيم الأخطاء من ناحية قصد الارتكاب إلى:

1. **أخطاء عمدية (ارتكابية)**: وهي الأخطاء التي تتم مع التدبير المسبق بهدف إخفاء حقيقة معينة وتغطية اختلاس معين.
2. **أخطاء غير عمدية**: وهي الأخطاء التي ترتكب عن غير قصد ولا يكون هناك تدبير للقيام بها، وتنتج عن الجهل بالمبادئ المحاسبية أو التقصير.

أما من الناحية المحاسبية فيمكن تقسيمها إلى:

1. **أخطاء السهو**: وهذ قد تكون سهوا كليا، مثل عدم إثبات العملية كاملة في الدفاتر، او سهوا جزئيا، أي أن طرفا من العملية لم يثبت في الحسابات.
2. **أخطاء ارتكابيه**: وتنقسم إلى أخطاء فنية وتتمثل في تسجيل العمليات بشكل لا يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. والاخطاء المتكافئة أو المعروضة وهي التي يتكافأ فيها الخطأ مع الخطأ آخر. وأخطأ كتابية او حسابية وهي متنوعة مثل الترحيل الخاطئ للعمليات المالية، وأخطاء الجمع والترصيد والتكرار في إثبات العمليات.

[1] عبد الحفيظ فرح ميرة، مدى التزام المحاسبين والمراجعين القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (240) بشأن مسؤولية المراجع عن الغش ومنعه، ع 4، المجلة الليبية للدراسات، دار الزاوية للكتاب، ليبيا، 2013، ص ص: 209-211.

إن احتمال حدوث الخطأ موجود في أي نظام محاسبي وفي أي مرحلة من خلال الإجراءات المحاسبية التي تقوم على نظرية القيد المزدوج مثل عدم توازن جانبي ميزان المراجعة أو عدم تطابق إجمالي لرصيد دفتر الأستاذ مع مجموع ارصدة الحسابات التفصيلية بدفتر الأستاذ المساعد، في حين هناك أنواع من الأخطاء يصعب اكتشافها بمثل تلك الإجراءات ومن أمثلة تلك الأخطاء الناتجة عن سوء تطبيق المبادئ المحاسبية كالخلط بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية. وبصفة عامة يعزز وقوع الأخطاء في السجلات المحاسبية إلى سببين رئيسيين هما:

- الجهل بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها الواجبة اتباعها في تسجيل أو ترحيل أو تلخيص أو عرض البيانات المحاسبية.
- السهو أو عدم العناية، أي الإهمال والتقصير من قبل المحاسبين في أداء أعمالهم والقيام بواجباتهم.

الفرع الثاني: تعريف الغش وأنواعه وأسبابه

أولا: تعريف الغش: تستخدم كلمة الغش كمرادف لكلمات" الاختلاس"و"التلاعب "و" النصب" ولأغراض هذه المناقشة فالغش هو التحريف المتعمد للقوائم المالية أو إساءة استعمال الموارد بشكل متعمد. فالأخطاء غير المتعمدة لا تعتبر غشاً، مثل التقديرات المحاسبية غير الصحيحة، تحميل التكلفة على حساب خطأ، أو فقدان بطاقة بيانات الصنف أثناء جرد المخزون.[1]

ويقوم المراجع بتحليل مخاطر ارتكاب الغش والتي يطلق عليها بمثلث الغش وهي: [2]

- الدوافع والحوافز على الإدارة لإجراء الغش في القوائم المالية.
- الفرص لارتكاب الغش.
- قدرة الإدارة على إخفاء الغش وتبريره.

ثانيا: خصائص الغش:[3]

6. الغش سواء بالتقارير المالية المزيفة أو اختلاس الأصول، ينطوي على حوافز أو ضغوط لارتكاب عمليات الغش وفرص واضحة للقيام به وتبرير الفعل.
7. ينطوي إعداد التقارير المالية المزيفة على تحريفات متعمدة.
8. ويمكن تحقيق التقارير المالية المزيفة بما يلي:

[1] فرج عبد البديع فرج أحمد، أفضل الممارسات المهنية في المجال المحاسبي والمالي، النظم المالية والاستشارية والتدريب، القاهرة، 2014، ص: 17.
[2] عارف عبد الله عبد الكريم، المراجعة المتقدمة، الدار الجامعية، مصر، 2014، ص: 252.
[3] عبد الوهاب نصر علي وشحاتة شحاتة، مراجعة حسابات المؤسسات المالية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2015، ص ص: 63-65.

- التلاعب والتزوير أو تحوير السجلات المحاسبية أو الوثائق الداعمة التي يتم من خلالها إعداد القوائم المالية.
- تحريف أو إغفال متعمد في القوائم المالية للأحداث والمعاملات أو غيرها من المعاملات الهامة.
- سوء تطبيق متعمد للمبادئ المحاسبية المتعلقة بالمبالغ، والتصنيف، وطريقة العرض، أو الإفصاح

9. غالبا ما ينطوي الغش في إعداد التقارير المالية على تجاوز الإدارة لهيكل الرقابة في الوقت الذي قد يبدو أنها تعمل على نحو فعال.
10. ينطوي اختلاس الأصول على سرقتها ويكون هذا الاختلاس من قبل الموظفين أو الإدارة.

ثالثا: الأنواع الشائعة من الغش: يعتبر الغش من الموضوعات التي تتسم بالتعقيد، حيث يرتبط بنوعيات مختلفة من الأفراد، وأنواع مختلفة من الأنشطة. فهناك الغش من جانب الإدارة، والغش من جانب العاملين، والغش بالكمبيوتر، والغش عند إعداد القوائم المالية، ينتج عنها تقرير مالي مضلل واختلاس الأصول والفساد،[1] فيتم تقسيم الغش في القوائم المالية كما يلي:[2]

1. **الغش في القوائم المالية بهدف المغالاة في الارباح والمركز المالي:** اظهار الأرباح والمركز المالي للشركة بالصورة المبالغ فيها وذلك لإقناع المساهمين بحسب ادارتهم للشركة أو للتأثير على أسعار الأسهم بالارتفاع وبالتالي استقطاب المساهمين الجدد، أو زيادة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، أو زيادة قدرة المؤسسة على الاقتراض من المؤسسات المالية، أو رفع قيمة الشركة من أجل بيعها....إلخ. ومن هذه الوسائل ما يلي:
   - التضخيم والمغالاة في قيمة البضاعة آخر المدة عن قيمتها الحقيقية.
   - ادخال المشتريات ومردودات المبيعات التي تتم في أواخر الفترة الحالي ضمن مخزون سلعي أول المدة للفترة المالية الجديدة.
   - إثبات مبيعات وهمية أو مردودات مشترات وهمية في الدفاتر.
   - معالجة المصروفات الإيرادية باعتبارها مصروفات رأسمالية.
   - عدم احتساب اهتلاك بعض الأصول الثابتة القابلة للاهتلاك أو احتسابه باقل من القيمة المناسبة والكافية.
   - عدم تكوين مخصصات واجبة التكوين، أو تكوينها بأقل من القيمة المناسبة والكافية.

[1] عبد الوهاب نصر علي وشحاتة شحاتة، مراجعة انظمة المحاسبة الالكترونية في بيئة الاعمال المعاصرة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2014، ص: 141.

[2] أماني هاشم السيد حسن هاشم، تفعيل دور آليات المراجعة في الكشف عن الغش والاخطاء في القوائم المالية بالمصاريف باستخدام أسلوب التنقيب عن البيانات –دراسة ميدانية، ج 2، ع 4، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، القاهرة، 2012، ص ص: 411-412.

- تضخيم والمغالاة في قيمة الأصول الأخرى التي يتم الحصول عليها من مؤسسات أخرى بإثباتها بقيمة أكبر من تكلفة شرائها.

2. **الغش في القوائم المالية بهدف التدنية والتخفيض في الأرباح والمركز المالي:** بهدف تخفيض الضرائب على الدخل او التأثير على أسعار الاسهم في السوق بالانخفاض، وقد تتعمد تخفيض الارباح وذلك من أجل تكوين احتياطي للأرباح والاحتياطيات السرية، يمكن استخدامه لزيادة الارباح خلال الفترات المالية المقبلة. والوسائل المستخدمة في تخفيض الارباح عكس الوسائل المطبقة في النوع السابق.

رابعا: بعض الأسباب التي تشجع على الغش: المراجع الخارجي مهتماً ببعض الظروف التي تشجع على الغش، فإنه ربما يكون أكثر حساسية لمؤشرات حدوث هذا الغش، حيث أنه لا يوجد ضمان لغياب الغش في معظم الظروف، طبعاً عندما يكون هناك تواطؤ. ولكن هناك سبب للاستنتاج أن الغش ما هو إلا نتيجة لخليط من الضغوط. وتشمل الظروف التي تمثل أساس الغش ما يلي:[1]

1. **ضعف أساليب الرقابة الداخلية:** من خلال:

- الإدارة لا تعاقب المذنبين أو لا تقاضيهم؛
- الإدارة لم تكن قدوة في تطبيق المعايير الأخلاقية العالية؛
- الإدارة لم تشدد على الحاجة إلى أساليب رقابية قوية؛
- الإدارة لم تعلن القواعد التي تحكم السلوك المهني؛
- المسئولون الكبار يظهرون كمبذرين في الرحلات الخاصة بالعمل؛
- المدير التنفيذي يوافق على نفقات باهظة خاصة بالعمل ينفقها مرؤوسوه، بالرغم من السياسات والإجراءات المقيدة لذلك.

2. **وجود ضغوط مالية كبيرة على الأفراد:** من خلال:

- ديون شخصية كبيرة، سلوكيات اجتماعية غير مقبولة؛
- أساليب معيشية تتسم بالتبذير أو الإسراف المفرط؛
- معدلات تضخم مرتفعة لا يصاحبها تسويات كافية في المقابل الذى يحصل عليه الفرد من عمله.

3. **مصادر أخرى للضغط:** من خلال:

- أرباح مستهدفة غير منطقية على مستوى الشركة أو الأقسام أو الشركات التابعة؛
- معدل مرتفع لدوران العمالة بين أفراد الإدارة؛
- يتحكم في قرارات الإدارة التشغيلية والمالية أفراد عدوانيون بشكل كبير؛

[1] فرج عبد البديع فرج أحمد، مرجع سابق، ص ص: 18-19.

-عدم كفاية فرص التوظيف وتدهور ظروف الحياة؛

-سمات شخصية غير مرغوب فيها.

المطلب الثاني: اكتشاف الأخطاء والغش

الفرع الأول: المدخل الوصفي لاكتشاف الأخطاء والغش:

يعتمد هذا المدخل على قيام مراجع الحسابات بإجراء تحليل محاسبي تتمثل خطواته في التالي:[1]

- تحديد السياسات المحاسبية الأساسية بالنسبة للمؤسسة محل المراجعة، بما يسمح لمراجع الحسابات بالتركيز على المجالات التي تكون أكثر تعرضا للتلاعب من جانب إدارة المؤسسة؛
- تحديد مقدار المرونة التي تتمتع بها المؤسسة في اختيار سياساتها المحاسبية (منخفضة-كبيرة) كذلك يلزم أن يتساءل مراجع الحسابات عن مدى المرونة التي يستخدمها المديرون؛
- قيام المراجع بتقييم الاستراتيجية المحاسبية بهدف تحديد إمكانية قيام المؤسسة بالتلاعب أو عدمه؛
- تقييم جودة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة محل المراجعة بوضع مجموعة من التساؤلات؛
- تحديد منهج الإشارات الحمراء أو الإشارات التحذيرية التي تشير إلى ضرورة قيام المراجعة بإجراء فحصا وتدقيقا إضافيا.

كما يستطيع مراجع الحسابات اتباع الطرق التالية لاكتشاف الأخطاء والغش وهي:[2]

- التحقق من جمع الجانب المدين والجانب الدائن في ميزان المراجعة.
- مقارنة أسماء الحسابات في ميزان المراجعة مع أسماء الحسابات في دفتر الأستاذ حيث أنه من المحتمل لم يتم ترحيل رصيد أحد الحسابات إلى ميزان المراجعة.
- جمع أرصدة الذمم المدينة والذمم الدائنة من دفتر الأستاذ مقارنتها مع الأرصدة الموجودة في ميزان المراجعة.
- مقارنة عناصر ميزان المراجعة الحالي مع عناصر ميزان المراجعة للسنة السابقة لمعرفة إذا كان هناك عناصر غير واردة في ميزان المراجعة الحالي.
- مهما كان الفرق في ميزان المراجعة يتم قسمة هذا الفرق على رقم (2) وإذا كان هناك أي عنصر يحمل نفس القيمة، يتم اتباع هذه الطريقة للحيلولة دون وضع رصيد مدين في الجانب الدائن والعكس.

[1] أيمن عبده لبيب، تحسين فعالية لجان المراجعة بهدف زيادة مصداقية القوائم المالية- دراسة ميدانية، م 15، ع 1، الفكر المحاسبي، مصر، 2011، ص: 315.

[2] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص ص: 153-154.

- من المحتمل أن مجموع بعض دفاتر الحسابات الثانوية مثل دفتر النقدية أو دفتر المشتريات أو دفتر المبيعات لم يتم ترحيل حساباتها بالكامل إلى ميزان المراجعة، يتم إعادة جمع إجمالي هذه الدفاتر.
- من المحتمل أن يكون الخطأ في تسجيل الأصفار أو يكون الخطأ في الترحيل مع حذف أصفار، أو ربما ترجع إلى أخطأ في تبديل خانات الرقم.

الفرع الثاني: المدخل الكمي لاكتشاف الأخطاء والغش

يتيح النظام المحاسبي المالي استخدام قواعد القياس والإفصاح بما يتماشى وإنتاج معلومات مالية ذات جود الشيء الذي يمكن معدي القوائم المالية من استغلال الثغرات التي يمكن استخدامها في تحقيق أهداف الشركات، سنحاول إبراز بعض السياسات المحاسبية التي تحتاج إلى تقدير وأحكام اجتهادية وذلك فيما يلي:

1. **أساس الاستحقاق:** وفقا لهذا الفرض يتم وفقا لمبدأ الاعتراف وتسجيل مختلف الاحداث والعمليات المحاسبية، وقت التعاقد أي فور التعهد بها، ويتم إثباتها بوثيقة وتسجل محاسبيا، جاء هذا الفرض في المادة 6 من المرسوم التنفيذي 08-156 والتي تنص على أن:[1] "تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الإحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الإحداث وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها. "ويتيح هذا الفرض العديد من الثغرات والتي تتعلق بمدى تحصيل الإيرادات فعليا أو دفع المصاريف لتطبيق ممارسات الغش والخطأ.
2. **تغيير التقديرات والطرق المحاسبية:** يقضي مبدأ الثبات على طرق التقييم بإتباع نفس طرق التقييم المعتمد في المؤسسة من سنة إلى أخرى وهذا للمحافظة على قابلية المعلومات المالية للمقارنة، ويلزم النظام المحاسبي المؤسسات التي تنشط في الجزائر، وتدخل في حيز التطبيق على تكييف مبالغ السنة المالية مع مبالغ السنة التي تليها في حالة تغيير لطرق التقييم والتسجيل، ونص النظام المحاسبي المالي على هذا المبدأ من خلال المادة 15 من المرسوم التنفيذي 08-156والتي جاء فيها ما يلي:[2]

- يقضي انسجام المعلومات المالية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات؛
- لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم.

[1] المرسوم التنفيذي 08-156، الصادر بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، الجريدة الرسمية رقم 27 ماي 2008، المادة 6، ص: 11.
[2] نفس المرجع السابق، المادة 15، ص: 12.

إلا أن النظام المحاسبي المالي استثنى مبدأ ثبات طرق التقييم في حالة الرغبة في تحسين نوعية القوائم المالية، ونص على هذا من خلال القانون 07-11 والذي جاء فيه ما يلي:[1]

- يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية القوائم المالية؛
- يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديدة والتي تسمح بتقديم معلومات موثوقة أكثر والحصول عليها؛
- تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض القوائم المالية؛
- لا يتم تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للمؤسسة المعنية، وعندما يتم تغيير الطرق لابد من إيضاح ذلك لمساعد متخذ القرار على القيام بالمقارنة؛
- إذا بهذا الاستثناء يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في تغيير طرق التقييم أمام معدي القوائم المالية بما يتماشى وأهداف الشركات.

3. **النتيجة غير العادية:** في جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي نلاحظ ان النتيجة الغير عادية جاءت بعد قرض الضريبة على النتائج، بالإضافة إلى هذا فان النظام المحاسبي المالي لم يحدد المصاريف والإيرادات الغير عادية فمثلا في المخطط المحاسبي الفرنسي PCG نلاحظ تحديد هذه المصاريف والإيرادات، وعليه تعتبر هذه ثغر من الثغرات اما معدي القوائم المالية لتضخيم الإيرادات ومن تم تضخيم الأرباح المفصح عنها.[2]
4. **دمج المعلومات في التقارير المالية:** قبل الإفصاح عن المعلومات المالية يقوم معدوا التقارير المالية بعملية دمج المعلومات في التقارير المالية والتي تهدف إلى تقليص البنود التي يتم الإفصاح عنها إلى أقل حد ممكن وهذا لتخفيض تكاليف نشرها وتسهيل عملية قراءاتها مع الإشارة إلى أن عملية الدمج تخضع إلى التقدير الشخصي لمعدي التقارير المالية، وهذا سواء بالنسبة لتحديد أهمية النسبية للبنود المراد دمجها أو لمستوى الدمج نفسه، وقد نص النظام المحاسبي المالي على هذه العملية من خلال المادة

[1] القانون 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، المواد من 37 إلى 40، ص: 6.

[2] بدر الزمان خمقاني ومسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الابداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، ع 8، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 2015، ص ص: 63-64.

11 من المرسوم التنفيذي 08-156 التي جاء من بين ما فيها " يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة."[1]

المطلب الثالث: الابلاغ والحد من ممارسات الغش

الفرع الأول: الإجراءات المتخذة من قبل المراجع للإبلاغ عن الغش:

عندما يجد المراجع دليلا على إمكانية حدوث الغش حتى وان كان هذا الغش غير جوهري فانه ينبغي عليه إبلاغ المستوى الإداري المناسب بذلك، حيث عن تحديد مستوى الإدارة المناسب هي مسالة حكم مهني وتتأثر بعوامل معينة مثل احتمالية التواطؤ وطبيعة الغش المشتبه به وضخامته، وعادة ما يكون مستوى الإدارة المناسبة هو اعلى من الأشخاص الذين يبدو أنهم متورطين في الغش المشتبه به،[2] وفي حالة الغش الذي يتضمن الإدارة العليا أو الغش الذي يؤدي إلى تحريف جوهري بالقوائم المالية فانه يجب على المراجع ابلاغ لجنة المراجعة أو مسؤولي الحوكمة مباشرة بذلك، بالإضافة إلى أنه ينبغي عليه أيضا التوصل إلى تفاهم مع لجنة المراجعة أو مسؤولي الحوكمة فيما يتعلق بطبيعة ونطاق الأخطار حول الاختلاسات التي تم ارتكابها عن طريق العاملين في مستوى الإداري المنخفض. كما ينبغي على المراجع إبلاغ الإدارة العليا ولجنة المراجعة أو الإدارة العليا ومسؤولي الحوكمة بالأمور التالية:

- مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش والتي تتصل بالضوابط الرقابية المطبقة بالمؤسسة.
- نقاط الضعف الجوهرية المتعلقة بالبرامج والضوابط الرقابية التي تهدف إلى منع واكتشاف الغش.

لا يعتبر المراجع مسؤول عن الإفصاح عن أعمال الغش إلى الأطراف الخارجية، أنما تقتصر مسؤوليته في ابلاغ "الإدارة العليا و/أو لجنة المراجعة" أو "الإدارة العليا و/أو مسؤولي الحوكمة" فقط، وذلك حفاظا على قواعد السلوك المهني ومتطلبات القانونية التي تمنع المراجع من افشاء أسرار عملائه.[3]

وإن ضرورة إعطاء المراجع الحق في إبلاغ الأطراف الخارجية عما يكتشفه من تحريفات ناتجة عن الغش في جميع الظروف دون قصورها على حالات معينة، لما لذلك من دور فعال في الحد من إمكانية حدوث الغش حيث دراية مرتكبي الغش سواء إدارة المؤسسة أو موظفيها بأنه يتم الإبلاغ عن الغش إلى الأطراف الخارجية المنوطة بذلك، سيجعلهم يفكرون جيدا قبل ارتكاب الغش الامر الذي قد يؤدي بدوره إلى الحد من إمكانية حدوثه.

---

[1] نفس المرجع السابق، ص: 64.

[2] سوياد أمينة، دور مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف التضليل في القوائم المالية والتقرير عنه – دراسة استقصائية لآراء مراجعي الحسابات في ولاية سطيف، ع 4، مجلة الابحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، 2016، ص: 297.

[3] محمود حسن مصطفى مصطفى، دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الامريكية والدولية والمصرية المتعلقة بمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش، م 16، ع 1، الفكر المحاسبي، مصر، 2012، ص ص: 184-185.

قد يرى مراجع الحسابات أنه من الضروري الانسحاب من عملية المراجعة عندما لا تتخذ المؤسسة الإجراءات تجاه الخطأ والغش والتي يرى المراجع أنها ضرورية في ظل الظروف حتى ولو لم يكن للخطأ أو الغش تأثير مادي على القوائم المالية، ومن ضمن العوامل التي تؤثر على رأي المراجع وجود أدلة على تورط أعلى سلطة في المؤسسة والذي من شأنه أن يؤثر على مصداقية قرارات الإدارة ويؤثر على استمرارية علاقة مراجع الحسابات بالمؤسسة و يسعى المراجع عادة للحصول على استشارة قانونية عند الوصول إلى مثل هذا القرار، كما تقضي قواعد السلوك المهني على أنه عندما يستلم المراجع الحالي استفسار من المراجع المقترح فعلى المراجع الحالي إعلام المراجع المقترح فيما إذا كان هناك أسباب مهنية تمنعه من قبول المهمة.[1] في حالة انسحاب المراجع يجب:[2]

- مناقشة انسحاب المراجع والأسباب التي دعته للانسحاب مع المستوى الإداري المناسب، أو مع المكلفين بالحوكمة.
- تحديد ما إذا كان هناك متطلب مهني، أو قانوني يتطلب التقرير إلى الشخص، أو الأشخاص الذين أصدروا قرار تعيين المراجع، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية حول انسحاب المراجع وأسباب ذلك.

الفرع الثاني: المداخل الحديثة للحد من ممارسة الاحتيال والغش

1. **المراجع الخارجي:** تعد مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والمخالفات والتقرير عنها، أحد الأسباب الهامة التي ساعدت على ظهور فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، حيث يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية، أن التقرير النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي تكون قد حدثت أثناء السنة المالية محل المراجعة ،وبالتالي فإن لدى مستخدمي القوائم المالية توقعا عاليا بأن يقوم المراجع باكتشاف الغش والمخالفات، وذلك كهدف ضروري لعملية المراجعة في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة ،حيث قللت المعايير والتوصيات من درجة مسؤولية المراجع بشأن اكتشاف الغش والمخالفات وذلك بالإشارة إلى أن الإدارة هي المسؤولة في المقام الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولة على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة.[3]
2. **قانون Sarbanes-Oxley:** في أعقاب انكماش الأسواق في عامي 2000 و 2001 أفلست عدة شركات بسبب مخالفة قواعد المحاسبة حيث ظهر تنظيم ساربينز-أوكسلي يعزز صلاحيات شركات

[1] وليم توسس وأمرسون هنكي، مرجع سابق، ص ص: 44-46.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ج 1، 2008، ص: 157.

[3] غوالي محمد بشير، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية دراسة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، ع 12، مجلة الباحث، 2013، ص: 130.

المحاسبة العامة في مراقبة الميزانيات العمومية للشركات التي يتم تداول أسهمها ومراقبة حجم القواعد التنظيمية المفروضة على هذه الشركات، ومن بين القوانين الجديدة، يتعين على كبار الإداريين التنفيذيين أن يشهدوا على صحة البيانات المالية وتم تطبيق سلسلة من القوانين الجديدة متعلقة بالمراجعة الداخلية أكثر تشددا والإشراف على المحاسبة مما ساعدت على خلق ساحة سوق عامة أقوى وأكثر شفافية للشركات.[1] ويمنع شركات المراجعة من تقديم الخدمات الاستشارية من قبل المراجع لشركة العميل كما يتطلب من لجان المراجعة القيام باختيار والاشراف على المراجعين، والذي يعزز بذلك استقلال المراجع عن عميله، [2] كما وسع واجبات المراجع فيما يتعلق بمراجعة كفاية الضوابط الداخلية على إعداد التقارير المالية بناء على أهمية الرقابة الداخلية في منع إصدار تقارير مالية مضللة.[3]

3. **قانون بانفورد:** يعد هذا القانون من المداخل الحديثة للحد من ممارسات الغض في الشركات، وهو أحد التقنيات الرقابية الحديثة التي تعزز من جودة التدقيق، من خلال المساعدة على اكتشاف ممارسات الغش والسرعة في تنفيذ عملية التدقيق لأنه لا يتطلب الكثير من الجهد وبرامج معقدة.[4]
4. **أسلوب العصف الذهني:** هو عقد مناقشات بين أعضاء فريق عملية المراجعة، وأن جلسات العصف الذهني يجب أن تتم في كل جزء من أجزاء عملية المراجعة فلا تقتصر على مرحلة التخطيط بل تمتد طوال فترة أداء المراجعة لدراسة مدى ملاءمة نتائج تقييم المخاطر والاستجابة لها، وتقع مسؤولية الحفاظ على الاتصال المناسب بين أعضاء فريق العمل أثناء عملية المراجعة على مراجع الحسابات الذي يتحمل المسؤولية النهائية على المراجعة، وهناك هدفين وراء جلسات العصف الذهني أولهما إكساب فريق المراجعة فهما جيدا للمعلومات المتوفرة لدى الافراد ممن لهم خبرة وتجربة مع العميل وكيف يمكن أن يتم ارتكاب الغش وإخفاؤه، وثانيهما خلق العقلية المناسبة لإجراء عملية المراجعة.[5] وأن جلسات المناقشة تشمل عادة تبادل الأفكار بين أعضاء الفريق حول الأسلوب والمكان الذي يظهر فيه خطأ جوهري للبيانات المالية ناتج عن الغش، وتحليل عوامل الغش التي تظهر بحسب الظروف، بالإضافة إلى تحليل مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.[6] وفي ذلك عدد من الملاحظات التي يجب على مراجع الحسابات مراعاتها عند عقد جلسات العصف الذهني يمكن اجمالها في النقاط التالية:[7]

---

[1] دايف كانساس، ترجمة جوان صفير فغالي، نهاية وول ستريت، دار الكتاب العربي، لبنان، 2010، ص ص: 84-85.

[2] Golden, T.W., Skalak, S.L. and Clayton, M.M. A Guide To Forensic Accounting Investigation, Hoboken, New Jersey: John Wiley and Sons, Inc, 2006, P: 11.

[3] Teck-Heang, L. and Ali, M.A. The Evolution Of Auditing: An Analysis Of The Historical Development, Vol 4, No 12, Journal Accounting And Auditing, 2008, P: 7.

[4] بدر الزمان خمقاني ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 64.

[5] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة – شرح معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية، ج1، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص: 173.

[6] Marioara,A.,Veronel,A. and Alexandru, A. The Implication Of The Financial Auditors' To Detect The Frauds, Vol 17, No 3, Finances, Banks And Accountancy, 2008, P: 932.

[7] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص ص: 177-178.

- الجلسة الجيدة تدوم حوالي ساعة بعدها يفرض قانون العوائد المتناقصة نفسه.
- يجب مماثلة درجة فهم طبيعة عمل العميل وأدائه المالي الحالي لجميع الأعضاء.
- التخطيط قبل الجلسة مفيد للتفكير في خصائص الغش.
- طرح الأسئلة بأسلوب سهل يساعد على توليد أفكار إبداعية وأكثر عملية.
- الحكم المسبق على الأسئلة بانها غبية يجعل الافراد يحجمون عن الكشف عن أفكارهم خوفا من وصفهم بذلك.
- قد يكون هناك وقت ومكان للمجادلة بشأن صحة فكرة ما لكن هذه الجلسة ليست المكان المناسب.
- إن عالم الأفكار لا يعترف بالخبرة أو الرتبة أو مستوى الكفاءة حيث لا توجد هرمية.
- إنها عملية حدسية تلقائية والمبالغة في تدوين الملاحظات

5. **نظرية اكتشاف الإشارة:** يقوم المراجع بتطبيق إطار نظرية اكتشاف الإشارة في تحليل مشكلة اكتشاف غش الإدارة وذلك من خلال قيام المراجع بفحص رصيد أحد الحسابات. ويكون هدف المراجعة هو تحديد وجود أو عدم وجود غش الإدارة بالنسبة لرصيد هذا الحساب. وبناء عليه تهدف إلى اكتشاف المغالاة في تقويم أرصدة هذه الحسابات، وتكون قاعدة قرار للمراجع في قبول صحة رصيد الحساب إذا تضمن غش الإدارة (إشارة المراجعة). ومن أجل اتخاذ هذا القرار يتولى المراجع تجميع وتقييم أدلة وقرائن الاثبات المتعلقة بمراجعة هذا الحساب، وذلك عن طريق التحقق من صحة وشرعية العمليات والوجود والملكية، وصحة التقويم، واستقلال الفترة المالية، والافصاح في القوائم المالية، وبناء على ادلة وقرائن المراجعة يقرر المراجع ما إذا كان سيقبل أو يرفض رصيد الحساب. ويطلق على عملية تجميع وتقييم أدلة وقرائن الاثبات إشارة المراجعة أو نظرية اكتشاف الإشارة.[1]

المبحث الرابع: مسؤوليات مراجع الحسابات في المعايير الدولية

المطلب الأول: مسؤولية المراجع عن الخطأ والغش

في بدايات المراجعة الخارجية كان الهدف الأساسي لها هو اكتشاف حالات الغش والأخطاء بدفاتر الشركة محل المراجعة من خلال قيامه بالمراجعة التفصيلية الكاملة لجميع معاملات ودفاتر الشركة، وإذا لم يكتشفها فانه يعتبر مقصرا ومسؤولا. ولكن في بدايات القرن العشرين والتغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال تغير الهدف الأساسي

[1] صادق حامد مصطفى، تحليل كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف غش الادارة باستخدام نظرية اكتشاف الاشارة، م 15، ع 1، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، 2001، ص: 173.

للمراجعة هو إبداء الرأي في عدالة وصدق القوائم المالية، وليس اكتشاف الغش والأخطاء، وتحول أسلوب المراجعة إلى المراجعة الاختيارية (بالعينات) ومن المنطقي أن يسأل المراجع في حدود ما قام بمراجعته وفحصه، ولا يسأل خارج هذه الحدود.

ولقد تغير هدف المراجعة وتقنياتها خلال الزمن لتتناسب مع الاحتياجات المتغيرة للمجتمع، ولقد نوقشت مسؤولية المراجع عن كشف الغش على نطاق واسع على مر السنين الذي يظهر في التعديل المستمر لمعايير المراجعة، ناهيك عن انهيار الشركات الذي أثر على الثقة في المراجع والمهنة من جانب مستخدمي القوائم المالية والجمهور بصفة عامة.

وينص معيار الدولي رقم (240) بشأن مسؤولية مراجع الحسابات في اعتبار الخطأ والغش بأن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الخطأ والغش تقع على كل الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة في المؤسسة، والمسؤوليات الخاصة بكل من الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة يمكن أن تختلف حسب المؤسسة من بلد لآخر.[1] يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا من الناحية القانونية تجاه المؤسسة أو العميل للحكم على صحة القوائم المالية وخلوها من التحريف والغش.[2]

وتحصر معايير المراجعة الدولية، مسؤولية المراجع الخارجي في إعطاء تأكيد معقول عند إبداء رأيه في القوائم المالية، والتي تعطي تفسيرا لهذه المسؤولية بأنها التعبير عن رأيه في القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة وبالامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي من خلال التخطيط وأداء عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول لخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية من خلال أداء إجراءات تعتمد على حكم مراجع الحسابات وعلى ظروف المؤسسة وأنظمة الرقابة الداخلية فيها، كما تتضمن مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية إضافة لتقييم العرض الكلي للبيانات المالية.[3]

ويعتقد مستخدموا القوائم المالية في كثير من الأحيان أن المراجع الحسابات ضامن لخلو القوائم المالية من التضليل سواء بسبب الغش أو الخطأ، وأن هذه القضية من أكثر القضايا تعرضا للانتقادات، خاصة أن هذه المسؤولية أسست من قبل الهيئات المنظمة للمهنة من جهة والدعاوى القضائية التي تعرض لها المراجع من جهة

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، معيار التدقيق الدولي رقم (240)، عمان، الأردن، 2003، ص: 203.

[2] Amercin institute of certified Public accountants, consideration of internet structure in financial, statement, cirularon, 1998, P: 55.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، عمان، 2010، ص: 133.

أخرى؛ والتي استندت على أوجه القصور في عملية المراجعة فيما يتعلق بمهام المراجعة غير الكافية وغير الملائمة، أو بمجالات الفساد في الاتصال، ولقد أثيرت الانتقادات كلما وجدت المراجعة دون المستوى المطلوب.[1]

إن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع أولا وقبل كل شيء على عاتق إدارة الشركة، وعلى الشركة بيان أنها مارست الدقة والشمولية لدى إعداد البيانات المالية وإنها تمثل واقع الشركة المالي ونتيجة أعمالها، علاوة على أنه عند حدوث أخطاء بها سواء أكانت جوهرية أو غير جوهرية فإن إدارة الشركة هي التي تتحمل المسؤولية الكاملة.[2]

يعتقد بعض مستخدمي القوائم المالية أن المراجع مسؤول عن إعداد القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وهذا لا يتفق مع ما تضمنته معايير المراجعة الدولية (معيار المراجعة الدولي رقم (700) تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية)، حيث أن مسؤولية إعداد تلك القوائم المالية تقع على عاتق المؤسسة وليس المراجع، كما أن هدف مراجعة القوائم المالية المعدة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، هو تمكين المراجع من إبداء رأيه عما إذا كانت تلك القوائم تعطي فكرة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.[3]

ويتضح مما سبق أنه يوجد تباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية، وواجبات المراجع وفقا للمعايير المهنية، فيما يتعلق بالمسؤولية عن إعداد القوائم المالية، كما أنه يمكن الإشارة إلى أن توقعات مستخدمي القوائم المالية فيما يخص مسؤولية المراجع عن إعداد القوائم المالية تعتبر توقعات غير معقولة، ويمكن إرجاعها إلى جهل مستخدمي القوائم المالية وعدم إلمامهم بأمور المراجعة جيدا.

إن الإدارة هي المسؤولة عن تحديد وقياس مخاطر الغش والأخطاء، واتخاذ الخطوات اللازمة للحد والتخفيف منها، وهي المسؤولة عن وضع ومتابعة الأنظمة والرقابة الداخلية التي تمنع وتردع الغش والأخطاء، والكشف عنها حال حدوثها.[4]

في عام 2009 قامت هيئة معايير التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين الامريكية بتطوير مبادئ المسؤولية، حيث ترتبط هذه المبادئ بنزاهة الأشخاص ومؤهلاتهم المهنية وفق مايلي:[5]

- التمتع بالتأهيل المناسب والقابلية لإنجاز المراجعة
- تطبيق المتطلبات الاخلاقية المناسبة.
- التحلي بالشك المهني، والتساؤل عن الأحكام المهنية خلال تخطيط التدقيق وإنجازه.

[1] بوبكر فرج شريعة ورحاب محمد رجب الغزراني، مدى التزام المراجع الخارجي الليبي بمعيار المراجعة الدولي 240 المتعلق بالاحتيال –دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة في سجل مصرف ليبيا المركزي وسوق الاوراق المالية الليبي، ع 30، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، كلية الاقتصاد جامعة بنغازي، 2017، ص: 5.

[2] أسيل جبار عنبر وموفق الحسين محمد، أثر إقرارات الإدارة في مسؤولية مراقب الحسابات، م 7، ع 19، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العراق، 2012، ص: 57.

[3] مقدم عبيرات ورشيدة خالدي، حوكمة الشركات كآلية للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013، ص ص: 172-173.

[4] عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج الراجعة، كلية التجارة جامعة القاهرة، بدون سنة نشر، ص: 68.

[5] حسين يوسف القاضي وحسين أحمد دحدوح، أصول المراجعة، ج 1، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص: 58.

✓ **دوافع تحميل المراجع مسؤولية اكتشاف الخطأ والغش وأهمية الوفاء بهذه المسؤولية:**

من المعروف أن المفهوم الذي يفسر مسؤولية المراجع، هو مفهوم الوظيفة الاجتماعية أو الدور الاجتماعي، إذ إ ن أبعاد هذا الدور هي التي تحدد مجال عمل المراجع، والتبعات والمسؤولية المترتبة عليه، ليس تجاه المساهمين فقط بل تجاه الأطراف الأخرى، التي لها جميعها مصالح متباينة في المعلومات المالية التي يقدمها المشروع ويقرر عنها مراجع الحسابات، وتوجد دوافع متعددة لدى الجهات المستفيدة من التقارير المالية، بخصوص تحميل المراجع لمسؤولية أكبر عن اكتشاف الأخطاء والغش، ومن هذه الدوافع ما يأتي[1]:

1. إنه بتحميل المراجع مسؤولية أكبر عن اكتشاف الأخطاء والغش يمكن الجهات المستفيدة الرجوع عليه ومطالبته بالتعويض عما يصيبهم من أضرار، في حالة إخفاقه في اكتشاف الأخطاء والغش.
2. إن تحميل المراجع لهذه المسؤولية تزيد من إمكانية الاعتماد والوثوق بالتقارير المالية وذلك من قبل الجهات المستفيدة من التقارير المالية للشركات المراجعة.
3. إن قيام مراجع الحس ابات بتخطيط المراجعة وتنفيذها، بما يمكنه من التأكيد بشأن خلو التقارير المالية من التحريفات الجوهرية، بسبب الأخطاء والغش، يضفي الثقة من جانب الجهات المستفيدة في إفصاح الشركات المؤثرة في السوق.
4. إن وفاء مراجع الحسابات بهذه المسؤولية يزيد من ثقة المهتمين في إدارة الشركات، في أنها تفي بمسؤولياتها عن إعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية.

صدرت نشرة عن مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا و ويلز ICAEW سنة 1996 تفيد بأن الضعف الرقابي والإداري يسمح بوجود عمليات غش و احتيال مما يؤدي ذلك إلى سهولة استخدام اساليبه واستغلال الثغرات الموجودة في السياسات، وعلى إثر ذلك أوردت النشرة مجموعة من المؤشرات تدل على وجود خطر متعلق بالعملاء الذين يمكن أن يرتكب تلك الجرائم، وفي 1997 توصل تقرير صادر عن ذات الهيئة يشير إلى أنّ الغش والاحتيال تعتبر تصرفات غير قانونية للعملاء وعلى المراجع تحمل مسؤولياته في الكشف عنها، و ورد تقرير صادر عن لجنة ممارسات المراجعة البريطانية (APB) سنة 2004 يبين بأن تحميل المراجع مسؤوليات كشف عمليات الغش يؤدي إلى تعديل في خطط و اجراءات المراجعة المعتادة و سوف تشتت انتباه المراجع في تحمل مسؤولياته و أيضا تحمل تكاليف إضافية قد تقلل من جودة أدائه المهني.[2]

[1] حسين أحمد دحدوح، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، م22، ع1، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 2006، ص ص: 186-187.

[2] خيراني العيد، مسؤولية مهنة محافظة الحسابات في كشف جرائم تبييض الأموال من وجهة نظر محافظي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، ع 11، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 2017، ص: 163.

المطلب الثاني: مسؤولية المراجع عن الأحداث اللاحقة

أوضح المعيار الدولي للمراجعة رقم (560) أن مفهوم الاحداث اللاحقة يشير إلى كل الاحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، وكذلك الحقائق التي تكشف بعد تاريخ هذا التقرير.[1]ويشير مفهوم الاحداث اللاحقة إلى الحداث التي تحدث في فترة تلي تاريخ الميزانية، وقبل إصدار القوائم المالية وتقرير المراجع، ويكون لها تأثير على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.[2]

وتتطلب المعايير المهنية الحالية من المراجع الوفاء بمسؤوليات معينة بشأن المعلومات الأخرى التي تقع خارج نطاق القوائم المالية الأساسية، وهذه المسؤوليات تتوقف على طبيعة المعلومات فقد تكون معلومات تكميلية ملزمة وقد تكون معلومات اختيارية يتم الإفصاح عنها،[3]

الاحداث اللاحقة هناك فترة بعد تاريخ الميزانية العمومية التي يجب أن يكون مراجع الحسابات معنيا باستكمال مراحل مختلفة من تدقيقه .وتعرف هذه الفترة ب" الفترة اللاحقة"، وتمتد إلى تاريخ تقرير المراجع، وستعتمد مدته على المتطلبات العملية لكل عملية مراجعة وقد تختلف من فترة قصيرة نسبيا إلى واحدة من عدة أشهر، كما أن جميع إجراءات التدقيق لا تتم في نفس الوقت، وسيتم تنفيذ بعض مراحل المراجعة خلال الفترة اللاحقة، بينما سيتم الانتهاء من مراحل أخرى بشكل كبير في تاريخ الميزانية العمومية أو قبله. وبالإضافة إلى ذلك، ينبغي أن يقوم مراجع الحسابات المستقل بإجراءات مراجعة الحسابات الأخرى فيما يتعلق بالفترة التي تلي تاريخ الميزانية العمومية بغرض التأكد من وقوع أحداث لاحقة قد تتطلب تعديل أو إفصاحا أساسيا لعرض عادل للبيانات المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما، وينبغي تنفيذ هذه الإجراءات في تاريخ تقرير المراجع أو بالقرب منه.[4]

قد تنشأ الظروف عندما يكون المدقق على علم بالحقائق التي قد تؤثر جوهريا على البيانات المالية، وفي هذه الحالات سوف ينظر المراجع الخارجي فيما إذا كانت البيانات المالية تحتاج إلى تعديل، ويتعين على المراجع في هذه الحالة أن يناقش مع الإدارة كيفية التعامل مع الأحداث التي تتطلب تعديل البيانات المالية بعد أن يكون مراجع الحسابات قد اعتمد التقرير، ولكن قبل إصدار البيانات المالية، وفي حالة تعديل البيانات المالية، ويتعين على المراجع القيام بإجراءات المراجعة الضرورية في ضوء الظروف التي أدت إلى التعديل، كما سيطلب من مراجع الحسابات إصدار تقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة، وبالتالي يجب أن يمدد الأحداث اللاحقة إلى التاريخ

[11] الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج 1، 2008، مرجع سابق، ص: 522.

[2] الفين أرينز وجيمس لويك، مرجع سابق، ص: 455.

[3] فهيم أبو العزم محمد محمد، مصداقية المعلومات المالية على الانترنت وحدود مسؤولية المراجع، م 5، ع 1، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 2001، ص ص: 18.

[4] حسني الشطرات، اثر الاحداث اللاحقة على مصداقية تقرير مدقق الحسابات الخارجي، ع 22، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، الاردن، 2017، ص ص: 97-98.

المتوقع للتقرير الجديد، وعليه يجب أن لا يكون تاريخ تقرير المراجع المنقح مؤرخا في تاريخ سابق للبيانات المالية المعدلة، وفي الحالات التي ترفض فيها الادارة إجراء التعديلات على البيانات المالية، يجب على المراجع اتخاذ جميع الخطوات اللازمة لتفادي اعتماد تقرير المراجع الخارجي من قبل أطراف ثالثة.[1] تتنوع مسؤولية مراجع الحسابات عن الاحداث اللاحقة في عدة جوانب:

1. **الاحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المراجع**: فبالنسبة الى الاحداث التي تقع في الفترة من تاريخ اعداد الميزانية وحتى تاريخ تقرير المدقق او الانتهاء من العمل الميداني، فان مسؤولية المدقق تكمن في قيامه بتنفيذ كافة اجراءات المراجعة بهدف الحصول على ادلة كافية ومناسبة بأن جميع الاحداث التي تتطلب تعديل البيانات المالية أو الافصاح قد تم تحديدها، وتتمثل هذه الاجراءات عادة في: [2]
   - دراسة إجراءات الادارة الموضوعة لمعرفة الاحداث اللاحقة؛
   - قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الادارة ولجان المراجعة والتنفيذ التي عقدت بعد تاريخ القوائم المالية، والاستفسار عن الامور التي نوقشت في الاجتماعات التي لم تتوفر لها محاضر بعد؛
   - قراءة أخر قوائم مالية مرحلية متوفرة للمؤسسة، وحسب ما هو ضروري ومناسب؛
   - قراءة الموازنات التقديرية وتوقعات التدفق النقدي وتقارير الادارة الاخرى ذات العلاقة؛
   - الاستفسار أو توسعة الاستفسارات الشفوية أو الكتابية السابقة الموجهة لمحامي المؤسسة فيما يتعلق بالدعاوى والمطالبات؛
   - الاستفسار من الادارة فيما إذا كانت أية أحداث لاحقة قد وقعت والتي يحتمل أن تؤثر على القوائم المالية الوقائع المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجعة ولكن قبل تاريخ صدور القوائم المالية.
2. **الوقائع المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجعة ولكن قبل تاريخ صدور القوائم المالية**: ان المدقق لا يتحمل مسؤولية عن اية حقائق مكتشفة بعد تاريخ التقرير وقبل اصدار البيانات المالية ، وتقع هنا المسؤولية على عاتق الادارة لإبلاغ المدقق عن اية حقائق يمكن ان يكون لها تأثير على البيانات المالية، بحيث اذا اصبح المدقق على اطلاع على هذه الحقائق ودرجة تأثيرها على البيانات المالية فعليه ان يقوم بالتأكد من مدى الحاجة لتعديل البيانات المالية ومناقشة الادارة على هذا الامر واتخاذ الاجراءات اللازمة، فإذا قامت الادارة بتعديل البيانات فعلى المدقق تزويد الادارة بتقرير جديد تاريخه لا يسبق تاريخ المصادقة على البيانات المالية المعدلة، وفي حالة الادارة عدم الاستجابة الى ملاحظات المدقق حول البيانات

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج 1، 2008، مرجع سابق، ص: 537.

[2] أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، ط 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص: 108-114.

المكتشفة والعمل على تعديلها، فان المدقق في هذه الحالة يستخدم الطرق المناسبة والقانونية لعدم اعتماد تقريره والاعتماد عليه من قبل الاطراف المهتمة.

3. **الوقائع المكتشفة بعد صدور القوائم المالية:** في هذه الحالة لا يتحمل المدقق الخارجي اية مسؤولية للقيام باي اجراء معين او القيام باستفسارات خاصة بالبيانات المالية بعد اصدارها، وإذ اصبح المراجع على اطلاع بان هناك حقائق موجودة في تاريخ التقرير والتي لو كان يعلمها في ذلك التاريخ لأدت الى تعديل البيانات المالية، فان المدقق يأخذ بعين الاعتبار مدى الحاجة لتعديل البيانات المالية ومناقشة ذلك مع الادارة واتخاذ الاجراءات اللازمة، وإذ قامت الادارة بتعديل البيانات المالية فعلى المدقق القيام بالإجراءات التي اتخذتها الادارة من اجل ابلاغ جميع الاطراف التي اصبحت على اطلاع على البيانات المالية السابقة عن الموقف الجديد، ويقوم بتزويد الادارة بتقرير جديد يتضمن فقرة تأكيد بعد فقرة الراي تشير الى البيانات الجديدة، أما إذا لم تستجيب الادارة لطلب المدقق بتعديل البيانات المالية او إبلاغ جميع الاطراف التي اصبحت على اطلاع على البيانات السابقة عن الموقف الجديد فان المدقق يتخذ الاجراءات المناسبة من اجل منع الاعتماد على تقريره بالمستقبل.[1]

المطلب الثالث: مسؤولية المراجع عن تقييم مقدرة المؤسسة على الاستمرار

أوضح مجلس معايير المراجعة الدولية الحاجة إلى وجود توازن ملائم من المعلومات الخاصة بالشركة عن نتائج عملية المراجعة حول استمرارية الشركة، ووجود لغة معيارية تصف كيفية وصول مراجع الحسابات لاستنتاج حول الاستمرارية ضمن عملية المراجعة. لذلك بدأ المجلس في سنة 2013 مشروع لتعديل معايير المراجعة الدولية، وفي يناير 2015 أصدر المجلس معيار 570 المعدل والذي يكون ساري المفعول بدء من 15 ديسمبر 2016. ومن التعديلات التي شملها ذلك المعيار تتضمن جزء جديدا عن مسؤولية مراجع الحسابات عن الاستمرارية، يتعلق بضرورة ارسال تحذير بشكل أفضل عن استمرارية الشركة، مما يضفي الكثير من الثقة والمصداقية على تقرير مراجع الحسابات ووضع عبارة جديدة في الفقرة رقم (6) وهي أن مراجع الحسابات مسؤول عن استنتاج مدى ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرار المحاسبي، بناء على الأدلة المتحصل عليها عن وجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف تؤدي إلى شك جوهري في قدرة الشركة على الاستمرار، والتقرير عن ذلك وفقا لمعايير المراجعة الدولية. وتشير العبارة الأخيرة إلى محاولة المجلس لتخفيض الحكم الشخصي لمراجع الحسابات حيث كانت في المعيار قبل التعديل "تحديد الأثر على تقرير مراقب الحسابات" أي أن يحدد رأيه الشخصي وفقا لحكمه الشخصي، لكن التعديل جاء ليلزم مراجع الحسابات أن يتبع القواعد الواردة في المعيار عند أبداء وصياغة الرأي المهني عن الاستمرارية.

[1] حسني الشطرات، مرجع سابق، ص ص: 98-99.

وبالنسبة للأثر على تقرير مراجع الحسابات يعد من اهم التعديلات التي جاءت بالمعيار أنه في حالة كفاية الإفصاح في القوائم المالية عن عدم التأكيد الجوهري يجب على المراجع الحسابات إبداء رأي نظيف مع إضافة فقرة منفصلة في صلب التقرير بعنوان "عدم التأكد الجوهري فيما يتعلق بالاستمرارية" يشير فيها إلى أن تلك الاحداث او الظروف تؤدي لعدم تأكد جوهري فيما يتعلق بقدرة الشركة على الاستمرار، وأن ذلك لا يؤدي لتعديل رأي مراجع الحسابات، كما يلفت مراجع الحسابات في هذه الفقرة النظر للافصاحات في القوائم المالية التي تفصح الاحداث والظروف الأساسية، وخطط الإدارة وعدم التأكد الجوهري، ويحذر مستخدمي تقرير المراجعة من ذلك الحدث، استجابة لمتطلبات أصحاب المصالح في الشركة بضرورة تقديم تقرير مراقب الحسابات إشارات تحذيرية مبكرة عن قدرة الشركة على الاستمرار، وتهدف التعديلات التي ادخلها المجلس في معظمها إلى تحسين جهد مراجع الحسابات عن ابداء الرأي المهني فيما يتعلق بمدى قدرة الشركة على الاستمرار لفترة لا تزيد عن (12) شهرا، عن طريق تقديم إشارات إضافية خاصة باعتبارات الإفصاح الملائمة عند وجود عدم التأكد الجوهري، ويحدد مراجع الحسابات مدى ملاءمة الإفصاح عن عدم التأكد الجوهري المطلوبة وفقا لإطار التقارير المالية. ويمكن تحديد مسؤولية المراجع عن استمرارية المؤسسة وفق النقاط التالية: [1]

- يجب على المراجع دراسة مدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية عند تنظيم القوائم المالية، حتى لو لم يتم تضمين ذلك في القوائم المالية. مع مراعاة أنه إذا كان شك مبير في قدرة المؤسسة على الاستمرار أن يفصح عن ذلك في القوائم المالية.
- يجب على المراجع أثناء حصوله على فهم للمؤسسة دراسة ما إذا كان هناك ظروف أو أحداث يمكن أن تثير شكا جوهريا في قدرة المؤسسة على الاستمرار.
- يجب على المراجع أن يبقى متيقظا خلال عملية المراجعة عن الاحداث والظروف التي قد تثير شكا جوهريا في قدرة المؤسسة على الاستمرار، وإذا ما تم تحديد مثل هذه الظروف والاحداث فعليه القيام بتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.

إن عدم الاستمرارية قد يقع بدون أي شك بالرغم من عدم وجود مؤشرات سلبية تسبقه فقد تكون كل مؤشرات الربحية والسيولة وغيرها من المؤشرات المالية جيدة إلا أن كبار المساهمين لديهم رغبة في انقضاء الشركة، ولابد للمراجع حتى يستطيع تقييم قدرة الشركة على الاستمرار الأخذ بعين الاعتبار الدلائل والمؤشرات التي تشير إلى مدى قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها دون تعثر أو فشل، وقد صنفت هذه المؤشرات بطرق مختلفة فمنهم من يقسمها إلى مؤشرات من داخل القوائم المالية وأخرى من خارجها، ومنهم من قسمها إلى مؤشرات مالية

[1] ماهر الأمين وهلا يوزباشي، إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع- دراسة حالة على شركة مراجعة وطنية، م 37، ع 5، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، 2015، ص: 279.

وتشغيلية ومؤشرات أخرى، ومنهم من قسمها إلى مؤشرات وأدوات موضوعية وأخرى ذاتية يكونها المراجع بنفسه ومنهم من قسمها إلى مؤشرات تتعلق بالسيولة وأخرى لا تتعلق بالسيولة،[1] وإمكان المراجع استخدام نوعين من الأدوات في استكشاف مؤشرات او دلائل الفشل المالي للشركات وهذان النوعين هما:[2]

أولا: أدوات موضوعية تقوم على نماذج رياضية قام بتطويرها مجموعة من الباحثين للتنبؤ بحوادث الإفلاس.

ثانيا: أدوات ذاتية يكونها المراجع بنفسه وذلك بناء على تقديراته وأحكامه الشخصية التي يتوصل إليها من خلال مؤشرات تكشفها له الظروف المحيطة بالشركة مثل:

- مؤشرات لمشاكل تمويلية تعاني منها الشركة تظهر معالمها على سبيل المثال في ضعف واضح في السيولة أو نقص في الملاءة، أو توقف عن سداد دين مهم او نقص في مصادر التمويل.
- مؤشرات لمشاكل تشغيلية تعاني منها الشركة تنعكس على أدائها التشغيلي في صورة خسائر تشغيلية متوالية على مدار عدة سنوات، أو شكوك تحيط بتحقيق ايرادات مستقبلية، أو ظهور نزاعات بينها وبين موردي الخدمات الأساسية التي تستخدمها.
- مؤشرات لمشاكل إدارية تنعكس معالمها في عدم كفاءة السياسات الإدارية أو في نقص واضح في الرضاء الوظيفي، أو تغييرات مستمرة في عضوية مجلس الإدارة.
- مؤشرات لمشاكل محاسبية تبرز معالمها في ميل مفرط من قبل إدارة الشركة إلى تغيير سياساتها المحاسبية المتبعة، مثلا في مجال المخزون السلعين أو مجال اهتلاك الأصول الثابتة، أو في سياسات تكوين المخصصات والاحتياطات، أو ميل واضح من قبلها لتغيير المراجعين

ويجب على المراجعين دراسة مدى التزام العميل بالتشريعات التي لها أثر مباشر على القوائم المالية، وان يقوم المراجع كذلك ببعض الإجراءات المتمثلة في الحصول على وصف وتقييم للقضايا المرفوعة، وان يقوم بفحص مستندات العميل المتعلقة بها، والمتطلبات والتقديرات الضريبية والمراسلات بين العميل وبين مستشاريه القانونيين،[3]وعلى المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة دراسة وفهم نشاط العميل، وعند تنفيذ إجراءات المراجعة وتقييم النتائج، ومن خلال عملية تقييم المخاطر أن يقوم بتقييم مدى مناسبة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند اعدادها للبيانات المالية وفي إذا كانت هناك حالات عدم تأكد مادية تؤثر على استمرارية الشركة وتحتاج إلى

[1] عادل السيد علي أفكيرين ومصباح عمار خليفة الخذري، تصنيف مؤشرات تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية من وجهة نظر مراجعي الحسابات – دراسة تطبيقية في سوق الأوراق المالي الليبي، م 43، ع 75، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، الاصدار الثاني، 2017، ص ص: 55-57.

[2] مطر محمد عطية، طبيعة وأهمية مؤشرات الفشل المالي للشركات- دراسة تحليلية مقارنة بين أراء المدققين والمحللين الماليين في الاردن، م5، ع1، مجلة البصائر، جامعة البترا، عمان، 2001، ص ص: 123-124.

[3] مطر محمد عطية، نطاق مسؤولية مدقق الحسابات في تقديم قدرة المشروع على الاستمرار، م4، ع2، مجلة البصائر، جامعة البترا، عمان، 2005، ص: 57.

إفصاح في البيانات المالية، وعليه أن يأخذ بعين الاعتبار عملية التقييم التي قامت بها الإدارة والفرضيات التي اعتمدت عليها.[1]

خلاصة:

سعت الباحثة في هذا الفصل لدراسة مسؤوليات مراجع الحسابات بدمج المعارف القانونية في البيئة الجزائرية والمعايير الدولية ذات الصلة بمسؤوليات مراجع الحسابات ونستخلص بأن المراجع ليس من مسؤوليته اكتشاف الغش

[1] الذنيبات على عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص: 93.

والاحتيال الحاصل داخل المؤسسة قيد المراجعة وذلك يعتبر نتيجة عمله وليس هدفا يصل إليه، فالمراجع الخارجي ملزم بالوسيلة وليس بالنتائج ومن ثم تتجلى مسؤوليته في فحص نظام الرقابة الداخلي المصمم لمنع الاحتيال، غير أن بفعل كفاءاته وخبراته المهنية قد يكتشف هذا الاحتيال أثناء أداء مهامه، ومن ثم فان مسؤوليات مراجع الحسابات تكمن في مدى مصداقية التقارير المالية وفقا للوسائل والامكانيات المتوفرة وباتباع معايير وقواعد متعارف عليها دوليا لأداء مهامه، وبذلك يتحمل المسؤولية القانونية والمسؤولية المهنية والتي تم تقسيمها على النحو التالي:

1. **المسؤولية القانونية:** وتم تقسيمها إلى ثلاث أنواع على النحو التالي:
   - المسؤولية المدنية.
   - المسؤولية جنائية.
   - المسؤولية التأديبية.
2. **المسؤولية المهنية:** وتم تقسيمها إلى نوعين:

- مسؤولية الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليه من خلال المعايير الشخصية ومعايير العمل الميداني ومعايير اعداد التقرير.
- مسؤولية الالتزام بآداب وقواعد السلوك المهني.

وبعد أن تناولت الباحثة خلال الفصل الأول الإطار النظري لمراجعة الحسابات، ومن ثم الإطار النظري لمسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر والمعايير الدولية ذات الصلة خلال الفصل الثاني من الدراسة، ستسعى الباحثة –بمشيئة الله – لدراسة مصداقية التقارير المالية في ضوء مسؤوليات مراجع الحسابات من خلال الفصل الثالث من الدراسة.

الفصل الثالث

مصداقية التقارير المالية في ضوء مسؤوليات مراجع الحسابات

تمهيد:

إن الهدف الرئيس لنجاح مهنة المراجعة في أي بلد هو وجود الثقة بين طالبي الخدمة وعارضيها، فرغم وجود التعارض بين مصالح هذه الاطراف يبقى الهدف الرئيس لمهنة المراجعة هو ابداء الرأي حول مصداقية القوائم المالية لتعزيز الثقة بها تمهيدا لاستعمالها في اتخاذ القرارات، وقد برز دور مهنة المراجعة بسبب تزايد الطلب على خدمات المراجعة نتيجة لكبر حجم المؤسسات وظهور شركات الاموال وأسواق المال، الأمر الذي يتطلب مزيدا من الشفافية والوضوح حول القوائم المالية وهذا لا يمكن توفيره إلا إذا تدخل طرف ثالث محايد لا علاقة له بالفاعلين في الشركة وإبداء رأيه في مصداقية القوائم المالية بعد مراجعتها، بالرغم من أن الغرض الرئيس لمهنة المراجعة هو ابداء الرأي حول سلامة وعدالة القوائم المالية لزيادة مصداقيتها إلا انه يبقى امام تحد كبير يتعلق بكيفية ارضاء الأطراف المستفيدة من خدماته.

وبهذا ارتأيت إلى تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: تطرقت إلى تقرير مراجع الحسابات من خلال أهمية ومميزات تقرير مراجع الحسابات، وكذا أنواع الرأي وشكل ومحتوى التقرير.

المبحث الثاني: يتناول مصداقية التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها وكذا الخصائص النوعية لمصداقية المعلومات المحاسبية المتوفرة في التقارير المالية، وأيضا الأطراف المستفيدة من التقارير المالية.

المبحث الثالث: بيان العلاقة بين مسؤوليات مراجع الحسابات ومصداقية التقارير المالية من الجانب النظري من خلال علاقة مسؤوليات مراجع الحسابات وإعداد التقارير المالية، وكذا التطرق إلى ممارسات تؤثر على رأي المراجع في الحكم على مصداقية التقارير المالية، وبيان أثر التزام المراجع بمسؤولياته ومصداقية التقارير.

المبحث الأول: تقرير مراجع الحسابات

تطرقت في هذا المبحث إلى أهمية تقرير مراجع الحسابات، وكذا مميزات التقرير من خلال الخصائص الواجب مراعاتها في التقرير الجيد ومبادئ وأركان التقرير، وتطرقت كذلك إلى أنواع الرأي وشكل ومحتوى التقرير.

المطلب الأول: أهمية تقرير مراجع الحسابات

تنبع أهمية تقرير مدقق الحسابات كونه يعد الوسيلة التي يستطيع أن يعبر عن رأيه حول عدالة البيانات والقوائم المالية وكذلك يحدد مسؤوليته عن تلك القوائم، أما بالنسبة للمستفيد من هذا التقرير فتنبع أهميته من كونه الاساس الذي يعتمد عليه فئات مختلفة من المجتمع وذلك لاتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية،[1] ومن العوامل التالية تنبع أهمية تقرير مراجع الحسابات: [2]

- مستند موثوق فيه ومطلوب لكافة الطوائف التي يهمها التعرف على الأداء المالي للمؤسسة؛
- وسيلة ذات فاعلية لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المؤسسة والمحافظة على كيانها، وعلى علاقتها بالغير بالصورة التي تحقق إشباع حاجة مستخدمي معلومات التقرير بقدر الامكان؛
- يترتب على تقرير المراجعة أمورا هامة تتخذها الجمعية العامة للمساهمين أهمها:
  - ✓ اعتماد البيانات المالية الختامية أو تعديلها أو إلغائها.
  - ✓ إبراء أو عدم إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة.
  - ✓ إقرار أو عدم إقرار كيفية التصرف في الأرباح القابلة للتوزيع ورسم سياسات المؤسسة.
- يعد أساسا لربط الضريبة على النتيجة بعد اعتماد مراجع الحسابات للبيانات المالية؛
- يعد مستندا لتحديد مسؤولية المراجع جنائيا، تأديبيا ومدنيا؛
- يمثل انعكاسا للمدى الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة من الناحيتين العملية والعلمية، ومدى وفائها بحاجات المجتمع المتغيرة والمتطورة من المهنة.

المطلب الثاني: مميزات التقرير

الفرع الأول: الخصائص الواجب مراعاتها في التقرير الجيد

نستطيع أن نوجز الخصائص الرئيسية لجودة التقرير في الآتي:[3]

[1] محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص: 366.

[2] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص: 453.

[3] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة – الناحية النظرية، ط2، مرجع سابق، ص: 123.

1. **الايجاز:** يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة التي تفقده التركيز.
2. **الوضوح:** يجب أن لا يكون هنالك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.
3. **الأهمية:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وان يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن تكون ذات أهمية.
4. **الصحة والدقة:** يجب ان تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.
5. **الترابط:** يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على اكتمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.
6. **الصدق والأمانة:** يجب أن يكون المراجع متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

الفرع الثاني: مبادئ تقارير المراجع:

تقرير المراجع له مبادئ كما ذكر أحد الكتاب يجب الالتزام بها تتمثل في:[1]

1. **مبدأ كفاية الاتصال:** حيث يعتبر هذا المبدأ، أن تقرير المراجع الخارجي هو وسيلة الاتصال الوحيدة بين الأطراف الخارجية والمؤسسة لذلك يجب أن يعبر عن مصداقية وعدالة التقارير المالية.
2. **مبدأ الإفصاح:** يظهر مدي التزام المنشأة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد التقارير المالية، وذلك يظهر مدي تحقيق المؤسسة لأهدافها، ويظهر كذلك نقاط الضعف لأنظمة الرقابة الداخلية والغش والاختلال المالي في المستندات والدفاتر والسجلات.
3. **مبدأ الأنصاف:** أن يكون تقرير المراجع منصفا سواء للأطراف الداخلية أم للأطراف الخارجية للمؤسسة.
4. **مبدأ السببية:** أن يكون هنالك تفسير لكل ما يستجد من أمور أثناء قيام المراجع بعملية المراجعة خاصة التصرفات غير العادية للمؤسسة.

وتقرير المراجع يتكون من عدة فقرات ولكن أهم فقرة من تلك الفقرات هي فقرة الرأي- بعد تطبيق المبادئ السابقة- التي تهم الإدارة والأطراف الخارجية. وهذه الفقرة المهمة في تقرير المراجع لا يمكن الوصول إليها بصدق وعدالة إلا بعد مراحل متعددة تمر بها عملية المراجعة والتي تتطلب من المراجع الخارجي الالتزام بها كما يلي:

- ✓ أولى هذه المراحل تطبيق معايير المراجعة العامة وهي التأهيل والتدريب والاستقلال وبذل العناية المهنية.

[1] هدى دياب أحمد، مرجع سابق، ص ص: 334-335.

- ✓ ثاني هذه المراحل تطبيق معايير العمل الميداني وهي التخطيط لعملية المراجعة، فحص كفاءة نظام الرقابة الداخلية والحصول على أدلة الإثبات.
- ✓ ثالث هذه المراحل تطبيق قواعد السلوك الأخلاقي والواجبات الأخرى الملزمة التي يجب أن يلتزم بها المراجع الخارجي في أثناء قيامه بعملية المراجعة.

كما حدد ذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المبادئ العامة للمراجعة وأكد على أن يلتزم بها المراجع أثناء أدائه لمهامه وهي :الاستقلال والكرامة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية المطلوبة والسرية والسلوك المهني والمعايير الفنية.[1]

الفرع الثالث: أركان التقرير الشكلية

يجب أن يتوفر في تقرير مراجع الحسابات الأركان الشكلية التالية:[2]

1. يجب أن يكون التقرير مكتوبا.
2. يجب أن يكون التقرير موجها إلى الهيئة العامة للمساهمين في الشركة وليس إلى أعضاء مجلس الإدارة أو إلى كل مساهم على حدى أو لجماعة خاصة من المساهمين وذلك في شركات الأموال، حيث أن المراجع يعتبر وكيلا عن المساهمين في مراجعة عمليات المشروع كما يجب على المراجع أيضا ارسال صورة من تقريره لمراقب الشركات، أما في الشركات الأشخاص أو المشروعات الفردية فإن التقرير يوجه إلى الجهة التي قامت بتعيين مراجع الحسابات كمجلس الشركاء أو الشريك أو صاحب المشروع الفردي.
3. يجب أن يوقع التقرير من مراجع الحسابات وليس من أحد موظفيه حيث أن المراجع هو المسؤول عن أية وثائق أو تقارير يصدرها مكتبه سواء قام بإعدادها بنفسه أو بواسطة موظفيه.
4. يجب أن يكون التقرير مؤرخا، لأن هذا التاريخ يحدد النطاق الزمني لمسؤولية المراجع بحيث لا يعتبر مسؤولا عن الأحداث التي تقع في تاريخ لاحق لإعداد تقريره، وقد يكون تاريخ إعداد القوائم المالية من قبل المشروع أو تاريخ تقديم المراجع تقريره إلى الهيئة العامة.
5. يجب ان يبين التقرير السنة المالية التي أعد عنها التقرير.
6. يجن أن يصاغ التقرير بكلمات سهلة ومفهومة يعيها القارئ وأن يبتعد المراجع عن استخدام العبارات الغامضة أو غير القاطعة أو التي تحتمل أكثر من معنى، بحيث تتطلب تفسيرات أو إيضاحات.
7. يجب أن يتعلق التقرير برأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة، وليس بكل بند على حده.

[1] هدى دياب أحمد مرجع سابق، ص: 336.

[2] مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص: 96.

المطلب الثالث: أنواع الرأي وشكل ومحتوى التقرير

الفرع الأول: أنواع الرأي حول البيانات المالية وظروف إصدارها

في ضوء ما توصل له المراجع من أدلة إثبات، يجب على المراجع تكوين رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، ويجب أن يتضمن هذا التقييم اعتبار الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في الأحكام والتقديرات التي تصدرها الإدارة، وفي سبيل تكوين ذلك الرأي، يقوم المراجع بتقييم ما إذا حصل على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية ككل من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ، وعند تقييم أدلة الإثبات التي اعتبرها المدقق مناسبة لإصدار الرأي، يقوم المدقق بتحديد الرأي المناسب، من خلال إصدار أحد أنواع الرأي التالية:[1]

فان الرأي المعبر عنه في تقرير المراجع –وكما جاء في معايير المراجعة الدولية– كما يلي:

1. **الرأي غير المعدل:** ويطلق عليه الرأي النظيف أو القياسي أو الرأي غير المتحفظ.
2. **الرأي المعدل:** ويتضمن فئتين من أنواع الرأي:

- ✓ التعديل في صيغة التقرير القياسي، وذلك بإضافة فقرة توضيحية على تقرير المراجع، أي دون التعديل على الرأي من حيث الجوهر، ويطلق على هذا النوع من الرأي، بالرأي مع فقرة إضافية.
- ✓ التعديل في الرأي، وتتضمن هذه المجموعة الآراء التالية:
  - الرأي المتحفظ ويطلق عليه الرأي المقيد أيضا.
  - الرأي السلبي ويطلق عليه الرأي المعارض أو المعاكس أيضا.
  - الامتناع عن إبداء الرأي ويطلق عليه حجب الرأي أيضا.

ونتناول فيما يلي أنواع رأي المراجع المشار اليها سابقا كما يلي:[2]

1. **الرأي غير المتحفظ:** يعد التقرير الذي يحتوي على رأي خالي من التحفظات أفضل التقارير من وجهة نظر المؤسسة، إذ انه يؤيد صحة ما أعدته المؤسسة من قوائم، وما تضمنته هذه القوائم من معلومات بحيث يضيف رأي المراجع تعزيزا إضافيا لمصداقية هذه المعلومات المحاسبية لدى مستخدميها. وعادة ما يتحقق ذلك إذا ما حصل المراجع على كفاية البيانات والايضاحات التي أراد الحصول عليها دون وضع أي قيود عليه في هذا الشأن، وإذ ما تحقق من أن القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها،

[1] جمال الطرايرة، مرجع سابق، ص ص: 241-242.

[2] حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المراجعة، ط 1، دار زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012، ص ص: 165-173.

وأنها تفصح بشكل كافي على ما تحتويه من معلومات تعبر عما أعدت هذه القوائم من أجل التعبير عنه دون حاجة لإفصاح إضافي كان تكون هناك تغيرات في المبادئ المحاسبية أو في أسلوب تطبيقها أو في الأثار المترتبة عليها، ولكن المؤسسة قد حددتها وافصحت عنها بصورة سليمة في البيانات المالية.

2. **الرأي المقيد**: إذا توصل المراجع على أنه يصعب عليه اصدار رأي نظيف مع قدرته في نفس الوقت على ابداء رأي إيجابي بشأن القوائم المالية، بانه ينبغي أن يتحفظ أو يقيد هذا الرأي الإيجابي إلى العوامل التي لا يتفق فيها على ما جاء بهذه القوائم المالية، ومن الحالات التي يستخدم فيها التحفظات عادة هي:

- ✓ **وجود قيود على نطاق عمل المراجع**: سواء كان ذلك لسبب يرجع إلى الإدارة كأن تمتنع على تمكين المراجع من قيام ببعض اجراءات المراجعة أو الحصول على بعض ادلة الاثبات، كان ذلك لسبب خارج عن إيراداتها كأن يتم التعاقد مع المراجع بعد انتهاء السنة المالية مما لا يجعله في وضع يسمح له بحضور عملية الجرد الفعلي مثلا أو تنفيذ بعض إجراءات أو أساليب المراجعة التي كان يمكنه القيام بها لو تم التعاقد معه في موعد مناسب.
- ✓ **عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في اعداد القوائم المالية أو عدم الثبات في تطبيقها من فترة لأخرى**: ويكون تأثير ذلك هاما في افصاح هذه القوائم عن بعض الحقائق الجوهرية دون ان يكون هناك افصاح محاسبي او اداري كافي لتوضيح هذا الامر، ودون أن يكون ذلك دافعا لإبداء راي معارض.
- ✓ **وجود الكثير من احتمالات عدم التأكد**: والتي تؤثر كما وردت في معايير المراجعة الدولية بشكل كبير على البيانات المالية وجعلها تعتمد على الاحداث المستقبلية.

3. **الرأي العكسي (المعارض أو السلبي)**: يعتبر إبداء المراجع لمثل هذا الرأي حالة عكسية للرأي النظيف، إذ أن المراجع هنا سيقرر ان القوائم المالي لا تعبر عما اعدت من أجله بالميزانية ولا تعطي الصورة الصادقة عن المركز المال، كما أن جدول حسابات الدخل لا يعبر بوضوح عن نتيجة أعمال المؤسسة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. فوفقا للمعايير الدولية للمراجعة يصدر المراجع رأي معارض عندما يكون أثر الاختلاف مهما وساملا للبيانات المالية بحيث يجعل المراجع يستنتج بأن التحفظ في تقريره ليس كافيا للإفصاح عن الطبيعة المضللة للبيانات المالية.

4. **الامتناع عن ابداء الرأي**: يمكن القول بان المراجع لم يجد نفسه في وضع يسمح له بإصدار رأي نظيف أو رأي سالب كما أن اثبات التحفظات لا يعد كافيا، فإن البديل الأخير المتاح له هو الامتناع عن ابداء رأيه ويضمن تقريره بما يفيد ذلك بوضوح، ومن الممكن ان يحدث ذلك بسبب وجود ما يؤثر على استقلال المراجع وحياده أو وجود قيود على نطاق عمله مما يتعذر عليه تكوين رأي فني عن القوائم المالية، أو وجود

أحداث مستقبلية تؤثر تأثيرا جوهريا على المعلومات الظاهرة بالقوائم محل المراجعة. وقد أشارت المعايير الدولية للمراجعة بأن المراجع يصدر تقريرا متضمنا الامتناع عن ابداء الراي عندما يكون الأثر المحتمل للتحفظ على نطاق العمل مهما إلى الحد الذي يجعل المراجع غير قار على ابداء رأي عن البيانات المالية.

الفرع الثاني: أنواع ومحتوى التقرير

أولا: أنواع التقرير

من حيث محتوياتها تتناول التقارير مطلقة وهي التقارير التي لا تتضمن أي ملاحظات علي سلامة الإدارة، وتقارير مقيدة وتوضح تحقيقات أو ملاحظات واعتراضات ولكن لا يحق للمراجع التدخل وإنما إبداء الرأي فقط متمثلة في:[1]

1. **التقرير المختصر**: يعتبر هذا هو الشكل العادي المتعارف عليه لتقرير المراجع، والذي يدقق بالقوائم المالية المنشورة وعلى الرغم من أن هذا التقرير يتصف بالاختصار، إلا أنه لا يعني اطلاقا عدم وضوح ما يحتويه، فالاختصار لا ينبغي أن يكون به أي اخلال في توصيل رأي المراجع وحكمه على القوائم المالية لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وان هذا التقرير الذي ينشر مع القوائم المالية مما يؤدي إلى امكانية اعتماد عليه سواء من داخل المؤسسة أو من قبل أي طرف أخر.

2. **التقرير المطول**: يوجد في تقرير المراجع في بعض الحالات أن يقدم توضيحا تفصيليا للإدارة عن بعض جوانب المراجعة التي يقوم بها، ولا يعد بديلا عن التقرير المختصر إذ يمكن ان يتضمن التقرير اقتراحات التي يراها المراجع ضرورية لتحسين نظم العمل بالمؤسسة لتفادي بعض السلبيات التي اكتشفها أثناء المراجعة والتي يمكن ان تستفيد منها المؤسسة في المستقبل بشكل أفضل، وأن هذا التقرير قد يعد في بعض الحالات بناء على طلب أصحاب المشروع أو إدارته، ولعل هذه السمات توضح أن التقرير لا يحتاج بالضرورة إلى وجود معايير محددة لإعداده كما أنه يعد للاستخدام الداخلي بالمنشأة بصفة أساسية.

3. **التقارير الخاصة**: تعد التقارير الخاصة في حالة المؤسسات التي تهدف إلى تحقيق الربح والتي تستخدم إجراءات محاسبية تختلف عن الإجراءات التي تستخدمها المؤسسات التجارية والصناعية، كما أن التقارير الخاصة قد تكون في صورة خطاب مثال ذلك التقرير الخاص بفحص الأصول طويلة الأجل أو التقرير الخاص بفرص عقود المشاركة في الربح.

ثانيا: محتويات التقرير

[1] سارة محمد برمه محمد وآخرون، دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية، م 17، ع 2، مجلة العلوم الاقتصادية، السودان، 2016، ص: 144.

وفقا لمعايير المراجعة الدولية فإن العناصر الأساسية لتقرير مراجع الحسابات ينبغي أن يشير كحد أدنى على كل من العناصر التالية:[1]

1. **العنوان:** ينبغي أن يحمل تقرير عنواناً يدل بوضوح على أنه تقرير مراجع مستقل مثل تقرير المراجع الخارجي، وهذا يساعد القارئ على تحديد تقرير المراجع وتمييزه بسهولة عن التقارير التي يصدرها الآخرون كتقرير الإدارة مثلا.
2. **الجهة التي يوجه إليها التقرير:** ينبغي أن يكون تقرير المدقق موجهاً إلى الجهة المعنية حسبما تقتضي ظروف العملية، وعادة ما يتم توجيهه إلى المساهمين (أو أصحاب المؤسسة بصفة عامة) كما يمكن أن يوجه التقرير المطول إلى مجلس الادارة.
3. **الفقرة التمهيدية:** ينبغي على الفقرة التمهيدية تحدد المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها المالية، وأن تذكر أن البيانات المالية قد تم تدقيقها، وأن تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى،
4. **مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية:** يصف هذا الجزء من تقرير المدقق مسؤوليات أولئك الأشخاص في المؤسسة المسؤولين عن إعداد البيانات المالية. ولا تتعين الإشارة بشكل خاص في تقرير المدقق إلى "الإدارة" بل ينبغي أن يُستخدم فيه المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني المعمول به في المنطقة المعنية. وفي بعض المناطق، قد تكون الإشارة المناسبة هي الإشارة إلى المكلفين بالحوكمة، وينبغي أن يشتمل الوصف على توضيح بأن الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به وعن الرقابة الداخلية حسبما تراه ضرورياً للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية،
5. **مسؤولية المراجع:** ينبغي أن توضح هذه الفقرة معايير امتثال المراجع للأداء المهني ولمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيطه وأداؤه لعملية المراجعة من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية أم لا، ويتضح ذلك من خلال أداء إجراءات معينة من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية، ويأخذ المدقق بعين الإعتبار نظام الرقابة الداخلية المرتبط بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في الظروف القائمة، وتتضمن عملية تدقيق ما أيضاً تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة، إلى جانب العرض الكلي للبيانات المالية .
6. **رأي المراجع:** تعد فقرة الرأي من اهم أجزاء التقرير، لدرجة أنه كثير ما يشار إلى تقرير المراجع على أنه رأي المراجع، حيث يجب ان يبرز بوضوح رأي المراجع في عرض البيانات المالية من خلال مركزها المالي ونتائج

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ج1، معيار المراجعة الدولي رقم (700) تقرير المدقق المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام، عمان، الأردن، 2008، ص ص: 570-575.

أعمالها، ويبين التقرير الرأي الفني للمراجع باعتباره مهنيا مؤهلا تأهيلا كافيا للحكم على مدى سلامة القوائم المالية التي قام بمراجعتها وتحديد مدى تعبيرها.

7. **تاريخ التقرير وتوقيع المراجع**: وذلك حتى يكون واضحا لمن يطلع على هذا التقرير والحدود الزمنية لمسؤولية المراجع والاحداث التي قد تقع بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ توقيع التقرير، وما قد يقع خلال ذلك من أحداث.

المبحث الثاني: مصداقية التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها

تطرقنا في هذا المبحث إلى بيان مصداقية التقارير المالية، والخصائص النوعية الرئيسية والفرعية، وكذلك الاطراف المستفيدة من التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها.

المطلب الأول: مصداقية التقارير المالية

لكي تكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة لمستخدمي تلك المعلومات في ترشيد القرارات، يجب أن تتصف بخصائص معينة إلى وجود مقاييس ومعايير تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها، وتعتمد تلك القرارات على جودة المعلومات المحاسبية.

الفرع الاول: التقارير المالية

1. تعريف التقارير المالية:

تشمل التقارير المالية الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات العلاقة المباشرة أو غير المباشرة والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي، وقد تشمل التقارير المالية معلومات مالية ومعلومات غير مالية، ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية والاخبار ذات الصلة بالمؤسسة ووصف للخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المؤسسة.[1]

2. أهداف التقارير المالية: وتتمثل فيما يلي:[2]

- توفير معلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين، وكذلك الدائنين.
- توفير المعلومات التي تفيد في تقدير النفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، بحيث تسمح بالمفاضلة بين التدفقات النقدية الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية، مع تحديد درجة عدم التأكد المحيطة بها.

[1] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص: 35.

[2] زبيدي البشير وسعيدي يحيى، جودة التقرير المالية ودورها في تقييم الاداء المالي – دراسة حالة مجمع صيدال، م 2، م 9، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، 2014، ص: 88.

- توفير المعلومات المتعلقة بالموارد للمؤسسة والتزامات والتغيرات التي طرأت عليها، مما تفيد مستخدمي هذه المعلومات في تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة.
- توفير معلومات التي تفيد في تقييم أداء المؤسسة وتحديد أرباحها.
- توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة وتدفق الأموال.
- توفير المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها باستخدام معلومات الربحية ومكوناتها.
- توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتفسيرات الإدارة، من أجل زيادة منفعة هذه المعلومات.

الفرع الثاني: مصداقية المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية

1. **تعريف مصداقية المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية:**

المصداقية في اللغة جاءت من كلمة الصدق التي تعني صدق صدقا أخبر بالواقع، وصدق فلان أنباءه بالصدق، ومصداق الأمر :الدليل على صدقه، **و**تعني أن تعد التقارير المالية وفق واقع المؤسسة المالي والإداري وكيفية إدارتها للموارد بناء على أدلة وقرائن موثوق بها وأن تقرير المراجع يفصح عن رأي صادق عن مدى مصداقية التقارير المالية.[1]

عرف Messier مصداقية المعلومات بأنها " إدراك المستثمرين لإمكانية تصديق معلومات محددة يفصح عنها،"[2]وتعتبر المعلومات المحاسبية المفيدة هي الأكثر تأثيرا في اتخاذ القرارات الرشيدة وتتصف المعلومات المحاسبية بالجودة لما تمتلكه من خصائص مفيدة تستخدم كأداة بين الأهداف ومعايير القياس والاعتبار عند تكوين الإطار الفكري للمحاسبة.[3]

وفيما يتعلق بمصداقية المعلومات المحاسبية، فإنها ترتبط بعوامل وعناصر متعددة، فهذه المعلومات تعد وتقدم عبر قنوات متعددة يمكن تسميتها بسلسلة توريد المعلومات وخلال هذه السلسلة تمر المعلومات المحاسبية بقنوات تؤثر في النهاية على المصداقية التي قد يدركها مستخدمها، من هنا يتم التمييز بين مصداقية الإدارة ومصداقية مراجع الحسابات، ومصداقية الإفصاح المحاسبي عموما الذي قد يتضمن مختلف أنواع مصداقية المعلومات المحاسبية،[4] كما تعني ما تتمتع به المعلومات المحاسبية من مصداقية التي تتضمنها التقارير المالية، وما تحققه من منفعة للمستخدمين

[1] هدى ذياب أحمد، سبل تقوية وتفعيل دور المراجع الخارجي في دعم مصداقية التقارير المالية، ع 8، مجلة بحوث ودراسات العالم الاسلامي، جامعة أم درمان الاسلامية، السودان، 2011، ص: 331.

[2]Messier, Jr William F. Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach. Second Edition, McGraw-Hill Companies, 2000, P: 186.

[3] محمد علي عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 67.

[4] أسامة عمر جعارة، أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية، ع 11، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2014، ص: 26.

ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها.[1]

ومن خلال ما سبق يتبين أن المصداقية خاصية تختلف وتتنوع بحسب الشخص أو الجهة المرتبطة به، فهناك مصداقية المعلومات المحاسبية، ومصداقية الإدارة، ومصداقية المراجع الحسابات، فمصداقية المعلومات المحاسبية تتوقف على مدى إدراك ووعي مستخدمها لإمكانية تصديق هذه المعلومات، وهنا قد تختلف مصداقية المعلومات المقدمة من قبل الإدارة عن مصداقية المعلومات أو الرأي المقدم من قبل المراجع، وبالتالي يمكن القول أن مصداقية مراجع الحسابات تتخذ أحد الصيغ التالية:

– مدى قدرة المعلومات المحاسبية التي خضعت لأعمال المراجعة للتأثير على القرارات والآراء التي يتخذها مستخدمي هذه المعلومات، انطلاقا من قدرتها على التأثير على متخذي هذه القرارات باعتبار أن لديهم وعي وإدراك بصحة الرأي الذي يقدمه المراجع.

– سمعة واعتبار مراجع الحسابات ومدى التزامه بمعايير عمله المهني والأخلاقي.

2. مؤشرات المصداقية في المعلومات المحاسبية:[2]

- ضرورة التعبير بوضوح عن المركز المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة؛
- التطبيق السليم للمعايير المحاسبية وذلك في نطاق إعداد القوائم المالية؛
- الوصف الصحيح لسلامة العرض والإفصاح باستيفاء كافة متطلبات الإفصاح المحاسبي؛
- ضرورة الاختيار والتطبيق لسياسات المحاسبة مع العرض الملائم والموثوق فيه للمعلومات المحاسبية؛
- الاعتراف بالمعلومات والأحداث عند وقوعها وقيدها في سجلات المحاسبة وإظهارها في القوائم المالية للفترات المالية المتعلقة بها (مقابلة محاسبية بين الايرادات والمصروفات)؛
- الثبات في العرض والتبويب للبنود المحاسبية ومعالجتها من فترة إلى أخرى.

ويمكن تقييم مستوى الموثوقية في التقارير المالية من خلال اختبار مجموعة من المقاييس تحدد فيما يلى:[3]

- الدعاوى القضائية المرفوعة من حملة الأسهم ضد مجلس الإدارة بسبب وجود مخالفات وأخطاء جوهرية؛

[1] خليل ابراهيم، تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الالكترونية، المؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية، جامعة المسيلة، يومي 04 و05 ديسمبر 2012، ص: 64.

[2] عيشور ذهبية، أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية، ع 6، مجلة آفاق للعلوم، جامعة الجلفة، 2017، ص 354.

[3] مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الاعمال المصرية، م 46، ع2، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، 2009، ص ص: 27-28.

- الدعاوى القضائية المرفوعة من هيئة سوق المال بسبب مخالفة مجلس الإدارة لقواعد القيد ومعايير العرض والإفصاح؛
- معدل تغيير المراجعين الخارجيين بسبب الخلاف على السياسات المحاسبية؛
- طبيعة ملاحظات المراجع الخارجي على القوائم المالية السنوية والدورية؛

وتشير دراسة Nashwa[1] إلى أن أساس الجودة في التقارير والقوائم المالية هو توفر معايير محاسبية والتي يتم على أساسها إعداد التقارير والقوائم المالية، بما يمكن المستثمرين ومتخذي القرار من اتخاذ القرارات الرشيدة.

3. أهمية المصداقية في التقارير مالية:

تنبع أهمية المصداقية في التقارير المالية من الفائدة التي تقدمها لمستخدمي التقارير المالية بمختلف فئاتهم والتي تعتمد على المعلومات الواردة بها لتتخذ القرارات الرشيدة، لهذا فإن المصداقية تعني الإفصاح والشفافية بواقع الأمور، ويمكن القول بأن المصداقية في التقارير المالية تعني الإفصاح والشفافية فيما تظهره من بيانات ومعلومات حدثت فعلا في ذلك التقارير ويلاحظ أن كلمة المعلومات تشير إلى المخرجات التي تمت معالجتها بشكل منظم وذات معنى مفيد للمتلقي، وهذا ما تتصف به المعلومات المحاسبية، وتختلف البيانات المحاسبية عن المعلومات باعتبار البيانات تمثل حقائق عشوائية يتم قبولها كمدخلات لنظام المعلومات المحاسبة. ومصداقية التقارير المالية تبدأ من داخل أقسام إدارة المنشأة من ترتيب الأحداث الاقتصادية وتبويب وتسجيل حيث يجب أن تلتزم إدارة المنشأة في إعدادها(التقارير المالية)بالمعايير المحاسبية الصادرة من الجهات المختصة بذلك مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية والجهات المحلية المعنية بالمهنة والتي تبين الفروض والمبادئ والقواعد والأسس التي يجب إتباعها حتى تكون التقارير المالية في الصورة التي تثبت صدق وعدالة البيانات والمعلومات المفصح عنها، وتنتهي مصداقية التقارير المالية بتقرير المراجع الخارجي الذي يجب أن يفصح فيه عن مدى مصداقية التقارير المالية التي أعدتها الإدارة، فالنظرة المعاصرة للإفصاح عن البيانات والمعلومات المالية تستند إلى رؤية مفادها أن التقارير المالية يجب أن يتم الإفصاح فيها عن معلومات تفيد في أغراض اتخاذ القرارات اقتصادية رشيدة، تساعد في شتى المجالات مثل رفع كفاءة أسواق المال، ومساعدة المستخدمين على توزيع استثماراتهم وقياس درجة المخاطر، وهو ما يسمى بالإفصاح الإعلامي(التثقيفي) الذي يركز على منفعة المعلومات القائمة على خاصيتي الملاءمة وإمكانية الاعتماد (الموثوقية)،[2] وعملية الإفصاح لا تترك محل خيار للمؤسسة، إن قوة وفعالية نظام الإفصاح المحاسبي يعتمد على وظيفتين الأولى المتطلبات النظامية،

[1] Nashwa, G. Audit committee: the solution to quality financial reporting? *The CPA Journal*, December 2003, P: 6.

[2] محمد حسني عبد الجليل، دور المراجع الخارجي في زيادة فاعلية الافصاح والشفافية، ع1، المجلة العلمية للبحوث والدراسات، جامعة حلوان، 2002، ص ص: 14-15.

والثانية درجة الالتزام،[1] ولكي يفي الإفصاح في التقارير المالية بالغرض منه ويجعل البيانات والمعلومات الواردة بها تتصف بالمصداقية يجب مراعاة بعض الاعتبارات:[2]

- تحديد أهداف الإفصاح وطبيعة مستخدمي المعلومات؛
- تحديد القدر من المعلومات التي يمكن الإفصاح عنها؛
- كيفية الإفصاح عن المعلومات المالية، تحديد الوقت المناسب للإفصاح.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

تتسم المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبير للمسؤولين عند إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة، وفي التميز بين ما يعتبر إيضاحا ضروريا وما لا يعتبر كذلك.[3]

الفرع الأول: الخصائص النوعية الرئيسية:

1. **الملائمة:** تعرف الملائمة على" أنها قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومات وبكلمات أخرى، هي قدرة المعلومات على إيجاد فرق في اتخاذ القرار."[4]
2. **المصداقية(التمثيل الصادق أو الموثوقية):** هو تمثيل الظواهر الاقتصادية التي تدعى بالمعلومات الواردة في التقارير المالية تمثيلا صادقا يجب أن تكون التقارير السنوية كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء المادية، ويشار إلى الظواهر الاقتصادية الممثلة في التقرير السنوي بأنها الموارد الاقتصادية والالتزامات والمعاملات والاحداث والظروف التي تحكمها، ويتم قياس مصداقية المعلومات الواردة في التقارير المالية باستخدام بنود في إشارة إلى الحياد والاكتمال وخلو من الأخطاء المادية وإمكانية التحقق، وإنه من الصعب قياس صدق التمثيل بشكل مباشر من خلال تقييم التقارير المالية السنوية فقط، إذ إن المعلومات المتعلقة بظاهرة اقتصادية وافتراضات التي تتوافق بشكل وثيق مع البنى الاقتصادية الكامنة والتي تتبعها المعايير تسهم بشكل كبير في تعزيز مصداقية

[1]Cook T.E and Wallace R.S.O, Financial disclosure regulation and its environment. A. Review and fatheranalysis, Vol 9, Journal of accounting and puplic police, 1990, p: 82.

[2] حكمت أحمد الراوي وراوية شكري شبير، مدى اتساق الافصاح في البيانات المالية المنشورة للبنوك في الاردن مع متطلبات المعيار الدولي رقم (30)، ع 68، مجلة الاداري، الأردن، 1997، ص: 161.

[3] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ط1، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص: 194.

[4] نعيم حسين دهمش، القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، دار المكاتب الوطنية، الاردن، 1995، ص: 23.

المعلومات، ولذلك يجب التركيز على البنود الواردة في التقرير السنوي والتي تزيد من درجة التمثيل الصادق للمعلومات، مع الإشارة إلى أن هذه البنود لا تشير دائما بشكل مباشر إلى المعايير المحاسبية الامريكية المقبولة عموما GAAP أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ولكنها توفر أدوات ومؤشرات غير مباشرة لصدق تمثيل المعلومات في التقارير المالية المعدة وفق معايير محاسبية معينة أخرى.

ومفهوم آخر لقياس صدق تمثيل المعلومات الواردة في التقارير المالية يشير إلى التقرير الذي يقدمه مراجعي الحسابات حيث أن تقرير مراجع الحسابات يكسب المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية قيمة مضافة من خلال توفير تأكيد معقول حول الدرجة التي يمثل بها التقرير السنوي الظواهر الاقتصادية بأمانة كما أن تقريرا غير متحفظ يعد شرطا ضروريا لتكون المعلومات المحاسبية تمثل بصدق وأمانة واقع المؤسسة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار، ولكن إذا وجد أي تحفظ فذلك يعني أن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية مغايرة للواقع ولا تمثل بصدق وأمانة حقيقة أعمالها،[1] وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ متعارف عليها منها البحث عن الصورة الصادقة، تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني، والحياد، والحيطة والحذر، والشمولية. [2]

الفرع الثاني: الخصائص النوعية الثانوية

قد حدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكي مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يجب أن تتضمنها التقارير المالية وهي:[3]

1. **الثبات:** بمعنى أن تكون المؤسسة قد التزمت بنفس السياسات المحاسبية في معاملاتها خلال الدورات المحاسبية المتعاقبة، وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي الأول بأنه يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في العمليات المالية من فترة إلى الفترات التالية إلا في حالة وجود تغيرات هامة في عمليات المؤسسة سينجم عنها عرض مناسب أكثر للأحداث أو العمليات المالية.
2. **الشمولية:** وهي أن تكون المعلومات في القوائم المالية كافية وغير ناقصة بحيث لا تؤثر هذا النقص على قرارات المستخدمين.
3. **القابلية للفهم:** وهو أن لا تعد التقارير المالية لمنفعة من يقومون بإعدادها وانما لمنفعة من يستخدمونها حيث لا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها.

[1] إبراهيم العدي وأحمد يونس رمضان، أثر استقلال مراجع الحسابات في مصداقية التقارير المالية (دراسة لآراء عينة من مراجعي الحسابات والمحاسبين العاملين في جهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا)، م 37، ع 5، مجلة جامعة البعث، 2015، ص ص: 200-201.

[2] كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006، ص: 13.

[3] نعيم تومان مرهون الزيادي، تأثير اساليب المحاسبة الابداعية على مصداقية القوائم المالية، م 17، ع 2، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، 2015، ص ص: 206-207.

4. **القدرة على التنبؤ:** يجب أن تتضمن المعلومات المحاسبية القدرة على التنبؤ بالأحداث المستقبلية لكي تمكن متخذي القرارات من اتخاذ قرارات ملائمة لتفضيلاتهم الاستثمارية.
5. **الإفصاح:** أي اظهار المعلومات ذات الأهمية النسبية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية والتي يكون لها تأثير مادي على اتخاذ القرارات.
6. **الحياد:** ويقصد به موضوعية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية بحيث لا تفضل مصلحة فئة معينة على فئة أخرى، وقد أشار معيار المحاسبة الدولي الأول بأنه يجب أن تتعرض البيانات والمعلومات المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة.
7. **القابلية للتحقق:** وهي إمكانية الحصول على نفس النتائج أو نفس المعلومات من قبل شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس يستطيع أن يتوصل إليها آخر باستخدام نفس الأساليب.
8. **القابلية للمقارنة:** وهي قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة للتعرف على أوجه التشابه والاختلاف بين أداء الشركة للفترة الحالية والفترات السابقة أو بينها وبين الشركات المماثلة لها.
9. **التوقيت المناسب:** يجب ان تقدم المعلومات في الوقت المناسب حتى يكون لها أثر في اتخاذ القرارات، وبدون التوقيت المناسب فان قيمة المعلومات تنخفض حال استخدامها في عمليات اتخاذ القرار،[1] ويؤثر تأخر صدور تقرير مراجع الحسابات على فعالية وملاءمة البيانات والمعلومات المحاسبية في ظل التوجهات والتطورات المعاصرة بالنسبة للتجارة الالكترونية، والتقارير المالية عبر شبكة المعلومات الدولية وبالتالي فقد تفقد المعلومات التي تحملها القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات صلاحيتها من حيث التوقيت.[2]

المطلب الثالث: الاطراف المستفيدة والعوامل المؤثرة في التقارير المالية

الفرع الأول: الأطراف المستفيدة من التقارير المالية:

ويقصد بذلك الأطراف أو الجهات المستخدمة والمستفيدة من المعلومات المحاسبية، والتي تعتمد على المعلومات المحاسبية لغرض اتخاذ القرارات الداخلية والخارجية، ويمكن تقسيم مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى نوعين من الأطراف الداخلية والخارجية كما يلي:

[1] Rafaat, E.M. The Rationalization of Auditor's Decision in Applying Computer-Assisted Audit Tools (CAATs) in a ontinuous Audit", Master Thesis, Faculty of Commerce, Cairo University, 2010, P: 33.

[2] Daigle, R.J. and Lampe, J.C. Continuous Online Assurance: Expanding Internal Audit's Scope, Vol. 17, No. 5, *Internal Auditing*, (Sep/Oct) 2002, P: 12.

أولا: المستفيدون داخليون: وهي كافة الأطراف العاملة في أداء نشاط المؤسسة واستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق أهداف المؤسسة، حيث أنه تعتبر بمثابة شهادة على كفاءة وفعالية إدارة المؤسسة للمهام الموكلة إليها. وتتمثل هذه الأطراف فيما يلي:[1]

1. **الإدارة العليا** :ويقصد بها مجلس الإدارة أو المدير العام المسؤول عن تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة للمؤسسة، حيث أن الإدارة العليا مسؤولة عن أداء المؤسسة اتجاه المالكين، وتستخدم المعلومات المحاسبية لمعرفة نتيجة نشاط المؤسسة.
2. **المستويات الإدارية** :ويقصد بها المدراء في المستويات الوسطى والدنيا، التي تتولى متابعة النشاط والإشراف على أعماله واتخاذ الإجراءات التصحيحية للنشاط، وتكون مسؤولة اتجاه الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على النشاط، ولذلك تحتاج للتقارير المحاسبية بصورة دورية.
3. **الموظفين** :تحتاج الموظفين إلى معلومات لمتابعة أعمال المؤسسة لمعرفة مدى استقرار وظائفهم، وكذلك مدى ملائمة الأجور والرواتب التي يتقاضونها مع النتائج المحققة للمؤسسة.

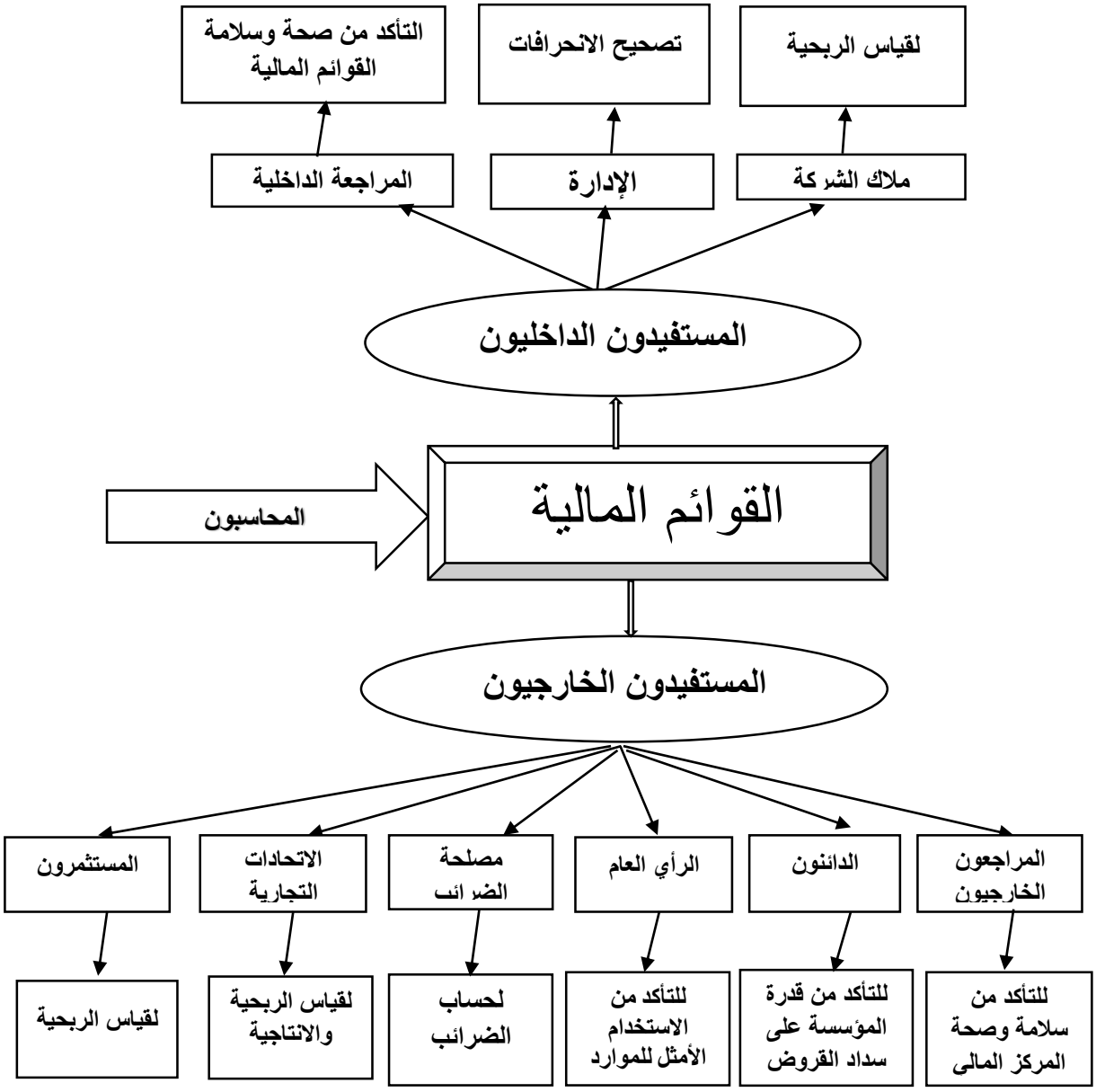
ثانيا: المستفيدون الخارجيون: نجد ان تقرير مراجع الحسابات يعتبر مهما للفئات الخارجية التالية:[2]

1. **المستثمرون الحاليون والمتوقعون:** حيث أنه يساعدهم على اتخاذ قراراتهم التي تحافظ على أموالهم المستخدمة.
2. **الدائنون (الموردون):** حيث انه يمكنهم من معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها.
3. **المدينون (العملاء):** يعطي المدينون مدى استمرارية المؤسسة خاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الأجل.
4. **المقرضون:** حيث ان تقرير المراجع يمكنهم من التعرف على سلامة الوضع المالي للمؤسسة ضمانا لقروضهم ومساعدتهم في اتخاذ القرارات اللازمة.
5. **الجهات الحكومية:** يساعد التقرير الجهات الحكومية في تنظيم نشاطات الشركات ووضع السياسات الضريبية واعداد الاحصائيات المتعلقة بالدخل القومي.
6. **المجتمع:** حيث أنه يساعد في تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للوحدات الاقتصادية المختلفة والتي قد يكون لها تأثير عليها.

[1] هادي رضا الصفر، مبادئ المحاسبة المالية – الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، ج1، ط1، دار الثقافة، الأردن، 2006، ص: 31.

[2] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة – الناحية النظرية، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009، ص: 115.

شكل رقم(1.3): يوضح مستخدمي التقارير المالية وغرض كل مستخدم منها



المصدر: محمد الصيرفي، التحليل المالي-وجهة نظر إدارية محاسبية، ط1، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2014، ص: 14.

الفرع الثاني: احتياجات مستخدمي البيانات المالية للمعلومات المحاسبية

يشمل مستخدمي البيانات المالية المستثمرين الحاليين والمتوقعين والعاملين والمقرضين والموردين وغيرهم من الدائنين التجاريين والعملاء والجهات الحكومية والجمهور بصفة عامة، يستخدم هؤلاء البيانات المالية للوفاء ببعض احتياجاتهم المتنوعة من معلومات، وتشمل تلك الاحتياجات على ما يلي:[1]

1. **المستثمرين**: يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة بالأسهم.

[1] شعيب شنوف، التحليل المالي طبقا للمعايير الدولية وللإبلاغ المالي IFRS، ط 2، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص ص: 40-41.

2. **العاملين:** يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بالربحية واستقرار المؤسسات التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة مؤسساتهم على توفير مكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظف.
3. **المقرضين:** يهتم المقرضين بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها.
4. **الموردين وغيرهم من الدائنين:** يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في مواعيدها، وعلى عكس المقرضون فان الدائنون التجاريون يركزون اهتمامهم على المؤسسة في الاجل القصير ويستثني من ذلك حالة اعتمادهم على المؤسسة في الاجل الطويل كعميل رئيسي.
5. **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المؤسسة في الاجل الطويل.
6. **الجهات الحكومية:** تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد، وبالتالي بأنشطة المؤسسات المختلفة، وتحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الانشطة ووضع السياسات الضريبية وكذلك كأساس للإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي وما يماثلها.
7. **الجمهور العام:** تؤثر المؤسسات على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المؤسسات مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين، وقد تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على مصداقية التقارير المالية

تشير الاطراف المؤثرة على مصداقية التقارير المالية إلى تلك الاطراف التي تلعب دورا هاما ومؤثرا في الإعداد والإشراف ومراجعة التقارير المالية ويتم عرض تأثير تلك الاطراف على مصداقية التقارير المالية بإيجاز كما يلي:[1]

1. **الإدارة:** تعتبر الادارة هي المسؤولة عن اعداد القوائم المالية بهدف نشرها للجمهور وعلى الرغم من ضرورة تعبير تلك القوائم عن الواقع الاقتصادي لأحوال وظروف الوحدة الحكومية وأدائها التشغيلي إلا أن الإدارة قد

[1] محمد المعتز الجيبي ابراهيم ورانية نور الدين عثمان محمد، دور معايير المراجعة الدولية للوحدات الحكومية في جودة التقارير المالية –دراسة حالة ديوان المراجعة القومي بالسودان، م 6، ع23، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2016، ص ص: 45-46.

يكون لديها دوافع ومحفزات للتأثير على جودة التقارير المالية ومحتواها الاعلامي، وحدد Messier العوامل التي تؤثر على مصداقية المعلومات المحاسبية، من خلال مصداقية الإدارة بحيث تلعب الإدارة دورا مهما في تحديد مدى مصداقية المعلومات المحاسبية من خلال:

- ✓ أن المستثمرين يعتمدون على المعلومات التي تفصح عنها الإدارة إذا كانت قد قدمت تنبؤات دقيقة في السنوات السابقة؛
- ✓ طبيعة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAP تمكن الإدارة من حرية الاختيار للسياسات المحاسبية التي تطبقها في عند المعالجة المحاسبية للصفقات، وبالتالي فهي تؤثر على خصائص التقرير المالي بشكل عام؛
- ✓ دوافع الإدارة في إطار تعارض المصالح بينها وبين حملة الأسهم، قد تدفعها للإفصاح عن معلومات لا تجسد الواقع وخاصة عند إبرام عقود التعويضات والمكافآت التي تحصل عليها؛
- ✓ مستويات الضمان الداخلي والخارجي، حيث إن مستويات هذا الضمان المقدم للإدارة، يؤثر أيضا على مصداقية الإفصاح، ومثل هذا الضمان يمكن أن يقدم من قبل أطراف خارجية مثل المراجع والمحللين الماليين، الصحفيين، أو من قبل جهات داخلية مثل مجلس الإدارة، لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين.

2. **المراجع الداخلي**: ان حالات الفشل والتعسر والانهيارات التي حدثت في السنوات الاخيرة وخاصة كارثة انرون قد القت الضوء على التأثير الهام للمراجعة الداخلية على مصداقية التقارير المالية حيث وجهت الانظار نحو عدم توفر الاستقلال الكافي لإدارة المراجعة الداخلية وتحول وظيفة المراجعة الداخلية من مراجعة للإدارة الى مراجعة الادارة كأحد الاسباب الرئيسية لعدم تدارك تلك الازمة في الوقت المناسب.
3. **المراجع الخارجي**: يمثل مستوى مصداقية التقارير المالية الدورية أحد المحددات الاساسية لفعالية استخدام تلك التقارير نظرا لعدم قدرة الاطراف الخارجية على تقييم الاعتمادية من ناحية، وقد يعارض المصالح المحتملة بين الادارة والمستخدمين من ناحية اخرى، فإن المراجع الخارجي كطرف ثالث لتقييم الاعتمادية ولتحسين مصداقية المعلومات المالية المعدة بواسطة الادارة وتتأسس هذه الثقة والمصداقية ليس فقط على أساس اعتقاد المستثمرين في كفاءة المراجع وانما ايضا في اعتقادهم في استقلال المراجع ونزهته وقدرته على اصدار أراء موضوعية غير متحيزة.
4. **لجان المراجعة**: ظهرت فكرة لجان المراجعة بالولايات المتحدة الامريكية بعد انتشار حوادث الغش والتلاعب بالقوائم المالية لعدد من الشركات ثم انتقل مفهومها الى المملكة المتحدة وكندا والعديد من الدول الاوربية والاسيوية وكذلك في بعض البلدان العربية نظراً للمنافع التي تحققت من تشكيل تلك اللجان، حيث تلعب

لجان المراجعة دوراً فعالاً في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي بالشكل الذي يؤدي إلى قيامه بمهامه دون ضغط أو تدخل من الإدارة، وعليه هناك بعض المعايير التي اهتمت بطبيعة العلاقة بينها من حيث دور لجان المراجعة في تعيين المدقق الخارجي وتحديد اتعابه وحل المشكلات التي تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي وكذلك زيادة التفاعل بين كل من المدقق الخارجي والداخلي، وتهدف لجان المراجعة إلى الاشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للشركة والالتزام بتعليماتها وبذلك فهي تساعد مجلس الإدارة على تنفيذ مسؤولياته القانونية وكذلك تعامله كحلقة وصل بين الإدارة وبين المدقق الخارجي والداخلي وتؤدي لجان المراجعة دورا مهما من خلال توفير التالي:[1]

- منح الثقة لمستخدمي البيانات المالية وخلق انطباع لديهم بأن مراقبة أنشطة الشركة تم على مستوى مجلس الإدارة؛
- ضمان نزاهة البيانات المالية المنشورة وشفافة الإفصاح عن المعلومات؛
- التأكد من كفاءة نظم إدارة المخاطر وكفاءة وفعالية العمليات التشغيلية؛
- التأكد من أن العمليات المالية وتصرفات الأشخاص تتوافق مع اللوائح؛
- التكامل بين أنشطة المراجعة الداخلية والخارجية ونظم الرقابة المعنية؛
- العمل على حل القضايا والإشكاليات التي تعود لأسباب مختلفة من خلال استخدام اللجنة كأداة تحقيق مستقلة؛
- الاهتمام بسمعة الشركة والحفاظ عليها عن طريق توقف العلاقات والإجراءات؛
- التأكد من صحة السلوكيات الأخلاقية للأفراد والاهتمام بالقضايا الاجتماعية.

ويرى أيضا اختصاصات ومسؤوليات لجنة المراجعة بالنسبة للمراجعة الخارجية:[2]

- معاونة مجلس الإدارة في تقييم مؤهلات وكفاءة أداء واستقلالية المراجع الخارجي، واقتراح تعيينه، وتحديد أتعابه، تمهيدا للعرض على الجمعية العامة العادية للشركة للنظر في اعتماد ذلك؛
- تقييم نطاق الأعمال وأسلوب العمل الخاص بمهام المراجع الخارجي؛
- تقييم أوجه التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي لخدمة أعمال المراجعة؛
- التنسيق بين مهام المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لتحقيق التكامل في الجهود المبذولة؛
- مناقشة مراجع الحسابات الخارجي في كافة الأمور التي قد تؤثر على استقلاله؛

[1] أبوذر مسند محمد أبو زيد، لجان المراجعة ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية – دراسة حالة بنك النيل التجاري وبنك أم درمان الوطني، ع 2، مجلة العلوم الادارية، كلية العلوم الادارية، جامعة أفريقيا العالمية، يناير 2018، ص ص: 123-124.

[2] أحمد على ابراهيم، المراجعة المتقدمة، مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها، مصر، 2012، ص ص: 155-156.

- دراسة أي مشاكل تواجه مراجع الحسابات الخارجي أثناء المراجعة بما في ذلك أية قيود على نطاق المراجعة؛
- مناقشة مراجع الحسابات الخارجي بخصوص تقريره على القوائم المالية وأية تحفظات قد تكون واردة بها وكذا مناقشته بالنسبة لملاحظاته الواردة بخطاب الإدارة عن نظم الرقابة والضبط الداخلي ومتابعة تنفيذ توصياته؛
- التحقق من استجابة إدارة الشركة لملاحظات وتوصيات مراجع الحسابات الخارجي وهيئة سوق المال؛
- تقييم وتعزيز والتثبت من استقلالية المراجع الخارجي من خلال الحصول على إفادة من المراجع الخارجي توضح العلاقة بين المراجع الخارجي والشركة؛
- تقوم لجنة المراجعة بصفة دورية بعمل اجتماع منفرد مع المراجعين الخارجيين لمناقشة الأمور التي يتوجب أن يتم مناقشتها على هذا النحو وذلك إذا طلب أي منهما ذلك.

5. **حوكمة الشركات:** تتمتع لجان المراجعة بدور حاسم في المراقبة والإشراف على نشاطات الشركة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية التي تقع على عاتق الإدارة. تؤدي لجنة المراجعة دوراً مهماً في تحسين جودة المراجعة الخارجية؛ الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في التقارير المالية، وذلك من خلال دورها في: [1]
   - ترشيح وتعيين المراجع الخارجي ذي الخبرة والكفاءة الملائمة؛
   - تحديد أتعاب المراجع الخارجي؛
   - مساعدة المراجع الخارجي في أداء مهامه والمحافظة على استقلاله؛
   - حل النزاعات التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي والإدارة؛
   - تحقيق التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي؛
   - تحديد مجال المراجعة ودراسة ملاحظات المراجع الخارجي وتوصياتها؛
   - الإشراف على خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي؛
   - مناقشة المراجع الخارجي بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.

[1] رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية –دراسة ميدانية، م 26، ع 2، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 2010، ص ص: 104-105.

المبحث الثالث: العلاقة بين مسؤوليات المراجع ومصداقية التقارير المالية

تطرقت في هذا المبحث إلى علاقة مسؤوليات مراجع الحسابات واعداد التقارير المالية، وكذا اظهار الممارسات التي تؤثر على رأي المراجع في الحكم على مصداقية التقارير المالية، وبيان أثر التزام المراجع بمسؤولياته ومصداقية التقارير المالية.

المطلب الاول: علاقة مسؤوليات مراجع الحسابات واعداد التقارير المالية

الفرع الأول: المعلومات المحاسبية التي يجب أن يتحقق منها المراجع:

تمثل القوائم المالية المرجع الأساسي الذي يعتمد عليه المستخدمين لإتمام عملية التحليل والتشخيص والتقييم للوضعية المالية للمؤسسة وعلى أساس نتائج هذا التحليل تتخذ القرارات التمويلية على مستوى المدى الطويل أو القصير، ولهذا لا بد على المراجع عند أدائه لمهامه من التحقق من بعض المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية:[1]

1. **المعلومات المرتبطة بالتدفقات النقدية:** لا تقتصر اهتمام المستثمرين في معرفة العمليات والأحداث التي تؤثر على التدفقات النقدية خلال الفترة الحالية، بقدر اهتمامهم بالتدفقات النقدية المستقبلية فقرارات الاستثمار والاقتراض تتخذ طبقا لتوقعات المستثمرين بزيادة الموارد النقدية، فهدف المستثمر يتمثل في استرداد الاستثمار الأصلي والحصول على عائد يتمثل في تدفقات نقدية من التوزيعات أو الزيادة في قيمة الاستثمار عند البيع، ويتوقع الدائنون كذلك استرداد أصل القرض إضافة إلى الفوائد، وعند اتخاذ القرارات يجب على المستثمرين والدائنين دراسة كمية التدفقات النقدية ودرجة المخاطر المرتبطة بها.
2. **المعلومات الخاصة بموارد المؤسسة ومصادرها:** يهتم المستثمرون بالمعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية ومصادرها لغرض إجراء المقارنات الزمنية والمكانية ومحاولة التفرقة بين المصادر المباشرة للتدفق النقدي، والمصادر غير المباشرة وقدرتهما على تحقيق وتوليد التدفقات النقدية، كما يهتم المستثمرون بمؤشرات السيولة ومؤشرات سداد الالتزامات باعتبارها تمثل أسبابا مباشرة للمدفوعات النقدية، ومدى التزام المؤسسة بتحويل الموارد إلى تدفقات.
3. **معلومات تتعلق بمصدر الأموال واستخداماتها:** يتطلب احتواء القوائم المالية على المعلومات المفيدة في تحليل مصادر واستخدامات الأموال وبصفة خاصة ما يلي:

[1] زوهري جليلة، أهمية التدقيق في دعم مصداقية المعلومة المالية بين النظرية والتطبيق، م 03، ع 02، مجلة الاقتصاد والمالية، 2017، ص ص: 41-42.

- الأموال الناتجة أو المستخدمة في التشغيل؛
- الأموال الناتجة من الاقتراض أو المستخدمة في سداد القروض؛
- الأموال الناتجة عن استثمارات جديدة ممولة من أصحاب رأس المال أو الموزعة عليهم؛
- مصادر واستخدام الأموال الأخرى.

4. **المعلومات المتعلقة بالمخاطر الكامنة في المشروعات:** إن المخاطر التشغيلية والمالية والاستثمارية وغيره الكامنة في المشروعات ترتبط إما بقدرة المؤسسة على تحقيق عائد مناسب على الأصول أو قدرتها على سداد مستحقاتها، أو تذبذب التدفقات النقدية، كما قد ترتبط بالتغيرات في أسعار السهم وعوائدها الأمر الذي يخلق مخاطر نسبية تؤثر على قرارات المستثمرين وتكوين توقعات سلبية مبنية على الربحية الظاهرة بالقوائم المالية المنشورة، الأمر الذي يتطلب من المراجع التعرف على هذه المخاطر وقياسها حتى يمكنه الإداء برأيه في القوائم المالية الأساسية والإضافية، وأنها لا تخفي شيئا على متطلبات المستثمرين لفهم الأوضاع المالية والتشغيلية والاستثمارية، ومن بين المؤشرات المالية التي قد تدل على الانهيار المالي للمؤسسات:

- تدهور صافي رأس المال والنسب المالية؛
- انخفاض التوزيعات على حملة الأسهم أو عدم الاستمرار في التوزيع؛
- تمويل الأصول الثابتة بالتزامات قصيرة الأجل وتزايد القروض طويلة الاجل وتراكمها والتعثر في سداد اقساطها وفوائدها ومن ثم عدم الالتزام بشروط الاتفاق والاقتراض؛
- التحول من الشراء الآجل إلى الشراء نقدا أو تنمية تشكيل المنتجات؛
- تحقيق المشروع لخسائر تشغيل جوهرية ومن ثم العجز عن تمويل استثمارات جديدة.

وفي مجال فحص ومراجعة التقارير المالية من النواحي التالية:[1]

1. ينبغي على المراجع التحقق من صحة ودقة البيانات التي تحتويها هذه القوائم ويتم ذلك بفحص ومراجعة:
   - العناصر المختلفة التي تحتويها وتتضمنها هذه القوائم والتقارير المدينة فيها والدائنة؛
   - التوجيه المحاسبي السليم لهذه العناصر بالنسبة لكل قائمة أو تقرير؛
   - العمليات الحسابية التي أدت إلى الوصول للأرقام الواردة فيه القوائم والتقارير.
2. ينبغي على المراجع تبويب هذه القوائم والتقارير المالية للتحقق من أن هذا التبويب يحقق الأهداف التالية:

[1] السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص ص: 675-676.

- ملاءمة وسلامة عرض البيانات داخل هذه القوائم والتقارير.
- تلبية احتياجات الأطراف المختلفة من مستخدمي هذه القوائم والتقارير.
- تيسير مهمة مراجع الحسابات.

3. على المراجع أن يتحقق من التوقيعات المختلفة من قبل المسؤولين عن اعداد هذه القوائم والتقارير واعتمادها.
4. في حالة وجود تعديل أو تغيير في أي عنصر من عناصر هذه القوائم والتقارير نتيجة وجود خطأ معين تم اكتشافه اثناء المراجعة فيلزم على المراجع التحقق من تصحيح هذا الخطأ وإعادة اعداد هذه القائمة او التقرير الذي يتضمن هذا التعديل بعد عملية التصحيح.
5. على المراجع فحص ومراجعة أي أرصدة منقولة من قوائم أو تقارير السنة السابقة وبصفة خاصة الميزانية مع فحص وتحليل أي تعديلات تمت عليها خلال السنة من خلال حسابات دفتر الأستاذ الخاصة بهذه العناصر مع التركيز على عناصر حقوق الملكية.
6. على المراجع التحقق من أن عدد القوائم والتقارير اللازمة والملائمة قد تم اعدادها كحد أنى للعدد المطلوب والذي يحقق الأهداف المطلوبة من هذه القوائم والتقارير، كما ان عليه التحقق من ان اعداد أي مرفقات لازمة ومطلوبة لهذه القوائم والتقارير لتفسير ما تحتويه من بيانات أو توضيح تعليمات او مفاهيم معينة هامة لمستخدمي هذه القوائم أو التقارير.

الفرع الثالث: حاجات وتوقعات مستخدمي تقرير المراجع الخارجي

تعتبر الاحتياجات المعبر عنها من قبل المستخدمين أحد اهم المقومات الأساسية لفحص وتقييم عناصر القوائم المالية الختامية والموجه الأساسي لعملية المراجعة، لذلك بات من الضروري التعرف على هذه الاحتياجات لتفعيل توصيل الرأي الفني حول صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة، باعتبارها مدخلا أساسيا لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل هؤلاء المستخدمين، والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:[1]

1. **إبداء الرأي عن عدالة القوائم المالية:** إن إعطاء رأي عن عدالة القوائم المالية يعتبر بوجه عام جوهر ومحور عمل المراجع، حيث أن معظم معايير المراجعة تتعلق بذلك الواجب الخاص.
2. **إبداء الرأي عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط:** يعتبر التقرير على قدرة المؤسسة على الاستمرارية في نشاطها من أهم الاحتياجات المعبر عنها من قبل جميع الأطراف المستخدمة لرأي

[1] مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ع1، مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000، ص: 60.

المراجع، حيث أن هذا الاحتياج يؤمن ويطمئن بصفة خاصة، المستثمرون والمقرضون على أموالهم في المؤسسة.

3. **إبداء الرأي عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة:** تختلف درجة قوة ومتانة الأنظمة الرقابية من مؤسسة إلى أخرى، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية مصمما بشكل سليم كلما منع ارتكاب الخطأ والغش وزادت حماية الأصول ومصداقية المعلومات والعكس صحيح، لهذا يعتبر الاخبار عن مدى قوة هذا النظام أمر ضروري بالنسبة لمستخدمي تقرير المراجع.
4. **إبداء الرأي عن حدوث الأخطاء والغش:** إن الأطراف المستخدمة للمعلومات، وعلى رأسها المساهمون في حاجة ماسة لتأكيد مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمركز المالي للمؤسسة، من خلال قيام المراجع بإثبات خلو هذه القوائم من جميع أنواع الأخطاء والغش.
5. **إبداء الرأي عن حدوث تصرفات غير قانونية:** حيث يتوقع المستخدمين، بأن المراجع مطالب بتزويدهم بكل التصرفات غير القانونية، كالرشوة، الفساد، التسيب في استعمال أموال المؤسسة، منح بعض الصفقات إلى اطراف معينة.

ويتركز الجدل في الوسط الأكاديمي حول إعداد التقارير المالية في الشركات حول المسؤولية القانونية للمراجعين تجاه مستخدمي هذه التقارير هي أن التحديد الأمين للمسؤولية القانونية للمراجع قد يؤدي إلى تحقيق العدالة لكافة الأطراف ذات العلاقة من خلال توفير نفس الحماية ضد المسائلة القانونية للمراجعين مثلما الحال مع باقي الملاك في مجالات الأعمال، والمهنيين، وهذا ما يساعد أيضًا في التأكيد على بقاء المهنة واستمرارها من خلال تشجيع أفراد جدد على الانضمام إليها، ويستند أن معظم أدبيات المحاسبة والمراجعة أوضحت أن مسئوليات المراجع تشمل المسؤولية التأديبية والجنائية والقانونية، ويختم المصدر السابق وجهة نظره بالإشارة إلى أن المسؤولية القانونية للمراجع تشغل تفكير واهتمام المهنة والمراجعين نتيجة لما يجلبه تعرض المراجعين لهذه المسؤولية من خسائر ومن تراجع سمعتهم، وأن هناك تأثير لإهمال المراجع في القيام بواجباته المهنية ومستوى أدائه المهني.[1]

المطلب الثاني: ممارسات تؤثر على رأي المراجع في الحكم على مصداقية التقارير المالية

يمكن أن يولد الافصاح عن التقارير المالية معلومات مالية تنقصها المصداقية بعدة طرائق نعرض هنا أهمها:[2]

[1] أسامة عمر جعارة، أثر التقارير الادارية حول الضوابط الداخلية في التغلب على مشكلات التقارير المالية والمحاسبية – دراسة نوعية مقارنة في الشركات المساهمة العامة الاردنية، ع 4، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الشرق الاوسط، عمان، 2010، ص ص: 174-175.

[2] علي سليمان النعامي، حدود ومسؤولية مدقق الحسابات عن مدى الثقة في المعلومات المالية على الانترنت، م 31، ع 95، مجلة تنمية الرافدين، العراق، 2009، ص ص: 93-97.

1. **الربط بين المعلومات المالية المدققة والمعلومات غير المدققة:** يتميز التقرير السنوي الورقي أن له حدوداً واضحة ومدركة للمعلومات المحاسبية، وعلى الرغم من اختلاف المحتوى المعلوماتي للتقارير الورقية إلا أنها مألوفة ومعيارية ويمكن التنبؤ بها، وعند تسلم المعلومات الورقية يكون هناك شيئاً من التحقق بأن المستفيد حصل على المطلوب كاملاً.

وفي ظل استخدام الانترنت لأغراض التقارير المالية واستخدام الروابط بين محتويات القوائم المالية والمعلومات الأخرى على موقع الشركة ومواقع الشركات الأخرى، ظهرت العديد من المشاكل أهمها عدم وجود حدود للقوائم المالية يتوقف عندها المستفيد، وبذلك لا يستطيع تحديد حدودها الرسمية ولا الحكم على مصداقية البيانات التي حصل عليها، كذلك صعوبة الوصول إلى ما يريده لكثرة التفاصيل المرتبطة يبعضها البعض، كما أنه من الصعب معرفة بالضبط من أين أتت المعلومات المالية الموجودة على الشاشة، إن النافذة التي تعرض العنوان الحالي سوف توفر دليلاً ما، ومع ذلك لا يعني العنوان الكثير للمستفيد، وقد لا يعطيه مؤشراً على أنه دخل على خادم أو موقع جديد، والنتيجة هي أنه لو نقر المستفيد على رابط أدى به إلى خارج القوائم المالية، فربما لا يدري بذلك، لأن حدود الموقع ليست واضحة، وهذا يؤثر في مصداقية المعلومات التي يراها.

2. **عرض معلومات مالية غير مدققة:** تعرض الكثير من الشركات على مواقعها قوائمها المالية من دون تقرير المراجع، وفي المسح الذي أجري تحت إشراف لجنة لمجلس معايير المحاسبة المالية على أكبر مائة شركة في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1998، كشف عن أن 93% منها تنشر تقاريرها المالية السنوية على موقعها، و60% تنشر تقرير المراجع مع التقرير المالي، معنى ذلك أن 33% لا تنشر تقرير المراجع، وبالتالي فإن عرض قوائم مالية غير مدققة لا يفيد كثيراً حتى لو أعدها محاسب كفء وخضعت للمراجعة الداخلية، لأن المستفيد ينظر للمراجعة الخارجية على أنها تضفي الثقة والمصداقية على أرقام القوائم المالية، لأسباب عديدة أهمها مستوى الاستقلال التي تتمتع به .وسينتهي المستفيد الى النتيجة نفسها إذا عرضت القوائم المالية المراجعة من دون تقرير المراجع.
3. **عرض معلومات طوعية خارج نطاق القوائم المالية:** إن عرض القوائم المالية والمعلومات المالية الأخرى يضيف خطرا يتمثل في أن المعلومات سوف تفرض خارج نطاق القوائم المالية المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وهذه المعلومات المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. [1]وما دامت هذه المعلومات غير مراجعة وغير صادقة فلن تكون ذات فائدة كبيرة للمستفيد. إن احتواء مواقع الشركات على معلومات كثيرة ترويجية ومعلومات أخرى غير مالية يمكن إن يربك المستفيد، فالمعلومات التي يراها

[1]Trites, Gerald D, the Impact of technology on Financail and Business Reporting, CICA, 1999, P: 66.

المستفيد قد لا تكون جزءا من المعلومات المالية الرسمية، وقد لا تكون صادقة أو مدققة أو معدة وفقاً لمبادئ المحاسبة، وقد لا يرى المستفيد كل المعلومات المطلوبة أو التي تحقق العرض العادل. ويمكن لأي شركة أن توفر طوعاً معلومات لم تكن تستطيع توفيرها من قبل، ولكن من الممكن أيضاً أن تكون هذه المعلومات متحيزة للإدارة، وذلك بتجاهلها أي سلبيات عن بعض أمور الشركة.[1]

4. **توفير معلومات جزئية:** تنشر بعض الشركات المعلومات المالية من دون إحدى القوائم المالية الأساسية أو الملاحظات المكملة لها، ويؤدي ذلك لتجزئة الحقيقة وعدم عرض المعلومات التي قد تسيء لسمعة الإدارة، ويتناقض الافصاح عن معلومات جزئية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، لأن هذا قد يحمل تضليلاً للقارئ بأن القوائم المالية التي يراها تتماشى مع مبادئ المحاسبة، في حين أنها غير ذلك، والأخطر من ذلك إذ حصل الزبون على تقرير المراجعة مع القوائم المالية غير الكاملة أو التي تفتقد للملاحظات مما يؤدي إلى فقدان مصداقية القوائم المالية، وينعكس ذلك على فقدان المصداقية في بيانات القوائم المالية.

5. **التحديث الفوري والاتصال التفاعلي:** أحدثت الانترنت تغييراً مهماً في تدفق المعلومات، فأصبحت متاحة مباشرة وفي شكل رقمي لتسمح للمستفيدين بالحصول عليها وقراءتها وتفسيرها وتحليلها، [2]ونظراً لأن الانترنت وسيلة إلكترونية فإنه يمكن تحديث المعلومات عليه في أي وقت، والآن تسمح تكنولوجيا المعلومات للشركات بالتقرير عن المعلومات على أساس وقتي وتوفيرها بشكل أكثر تكرارية لكل المهتمين، ومع زيادة وقتية المعلومات، فإن هناك احتمالاً لنقص المصداقية، لأن هذه المعلومات التي تقدم بشكل فوري لا تخضع للمراجعة من طرف محايد ولا يتوفر دليل للتأكد من صحتها، وإذا تم تحديث القوائم المالية المراجعة فقد يعتمد المستفيد عليها ظناً منه أن المعلومات الحديثة يغطيها تقرير المراجع.[3]

6. **التزييف والغش:** يمكن أن تقوم شركات بإعداد تقرير مراجعة وهمي يشتمل على توقيع مزيف لشركة مراجعة حقيقية أو وهمية، والافصاح عن معلومات مضللة عن الأداء المالي والتشغيلي للشركة. وقد فرضت هذه الممارسات تحديات على كل من المحاسب وواضعي المعايير والمستفيد وشركات البرامج على حد سواء تتطلب تقديم حلول مبتكرة لمثل هذه المشاكل، وإلا تخلفت مهنة المحاسبة عن مسايرة خطى التغيير والتطور.

[1]Molero, L., M. Prado, & F. Sevillano, the Presentation of Financial Statement through the Internet, Paper presented at the 22nd Annual Congress of the European Accounting Association, Bordeaux, France, 1999, P: 75.
[2]Lymer, A. & others, Business Reporting on the Internet, IASC, November 1999, P: 18.
[3] Gowthorpe, C. & O. Amat, External Reporting of Accounting And Financial Information Via the Internet in Spain, Vol.8, No. 2, The European Accounting Review, 1999, P: 358.

المطلب الثالث: أثار التزام المراجع بمسؤولياته ومصداقية التقارير المالية

وللتفصيل في هذا المطلب تم تقسيمه إلى أربع فروع، الأول يبين الاثار المترتبة على مراجعي الحسابات نتيجة الالتزام بمسؤولياته، والثاني دور المسؤولية المهنية في مصداقية التقارير المالية، الثالث يتطرق إلى أثر التزام مراجع الحسابات بمسؤولياته على ترشيد قرارات أصحاب المصالح، والرابع يتمثل في القرار الذي يتخذه مستخدموا التقارير المالية.

الفرع الأول: الاثار المترتبة على مراجعي الحسابات نتيجة الالتزام بمسؤولياته: كالتالي:[1]

1. **في مجال تقرير مراقب الحسابات:** يتوقف إصدار تقرير مراقب الحسابات المقيد والغير مقيد على ما يعرف بدرجة الأهمية النسبية، وفي ظل التطور في المعايير المحاسبية والاتجاه إلى الاعتماد على المبادئ العامة بدلاً من القواعد يصبح تقدير الأهمية النسبية للعوامل ذات التأثير الجوهري على القوائم المالية والتي تستدعي من مراجع الحسابات الإفصاح عنها أكثر عرضة للاختلاف بين المراجعين وقد يحدث ذلك في ظل ظروف وأحوال متشابهة، ولكن عملية التقدير تختلف من شخص لآخر، مما سيترك أثره على عملية التجانس في إبداء الرأي بين المراجعين .ويتطلب ذلك وضع إرشادات وأدلة للمراجعين على مستوى كل صناعة من الصناعات المختلفة وضع إطار عام لما يعتبر جوهري وذا تأثير على القوائم المالية وما هو غير جوهري.
2. **في مجال الالتزام القانوني لمراجع الحسابات:** المراجع مسؤول تجاه عملائه عن إي إهمال في أداء عمله المهني، ونتيجة التطور في معايير المحاسبة، وفي ظل الأزمات المالية التي حدثت مثل انهيار بعض ال شركات الكبرى كأنرون في الولايات المتحدة وبرملاد في أوربا وأخيراً الأزمة المالية العالمية، أصبح إطار الالتزام القانوني لمراجع الحسابات محل دراسة العديد من الأطراف المهتمين بمهنة المراجعة، فالمستخدمين للقوائم المالية يتوقعون نطاق أوسع من المسؤولية من قبل مراجع الحسابات. بينما توسيع نطاق المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات يعني فرض أعباء جديدة على المراجع قد تؤثر على مهنة المراجعة وبالتالي تنعكس سلباً على الاقتصاد والمجتمع بصفة عامة، ويتطلب التغلب على هذه المشكلة من قبل مراجعي الحسابات تطبيق ما يعرف بتعليم أو تثقيف المستخدمين لقواعد ومبادئ وحدود عملية المراجعة.
3. **في مجال أهداف عملية المراجعة:** تتمثل الأهداف التقليدية لعملية مراجعة القوائم المالية من قبل مراجع الحسابات في التعبير عن الرأي في مدى سلامة وعدالة المركز المالي ونتيجة النشاط والتدفقات النقدية في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. ولكن في ظل التطورات، أصبح مطلوب من مراجع

[1] عامر محمد الرطام، قياس تأثير التطور في معايير المحاسبة والمراجعة على مصداقية تقارير مراقبي الحسابات – دراسة ميدانية على سوق الأوراق المالية بدولة الكويت، م 14، ع 2، الفكر المحاسبي، مصر، 2010، ص ص: 213-215.

الحسابات إبداء الرأي في مدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية خلال الفترة المالية التالية .مما يعني فرض أعباء ومسؤوليات جديدة على مراجع الحسابات تتطلب مهارات ومعارف إضافية .كما تتطلب تحديد لمسؤوليات المراجع في حالة فشل المؤسسة بالرغم من قيام المراجع بإبداء الرأي بقدرة المؤسسة على الاستمرارية.

4. **في مجال أدلة المراجعة:** نتيجة للتطور السريع لمحيط المراجعة يجب أن يواكبه تطور وتغيير في معايير المراجعة فيما يتعلق بأدلة المراجعة. فالتطور السريع في بعض الصناعات المختلفة مثل صناعة الاتصالات والبرمجيات، وكذلك التشابك الكبير ما بين الأنشطة المختلفة وفي أسواق مختلفة على مستوى العالم. ستؤدي إلى قصور الأساليب التقليدية للحصول على أدلة المراجعة، ويصبح من الضروري تطوير اساليب جديدة تمكن المراجع من إصدار رأيه عن مدى مصداقية القوائم المالية، فالعديد من حالات انهيار الشركات ترجع إلى فشل عملية المراجعة في الحصول على الأدلة المناسبة وفي التوقيت المناسب، ومن أمثلة ذلك انهيار بنك بارنز في لندن نتيجة تلاعب أحد الموظفين الصغار والقيام بمضاربات غير مشروعة في أحد الفروع الصغيرة للبنك بسنغافورا لفترات طويلة دون أن تكتشف من قبل مراجع الحسابات، مما ترتب علية انهيار البنك بمجرد اكتشاف حجم الخسائر المترتبة على هذه المضاربات، وأنه من الضروري أن يقوم مراجع الحسابات بالبدء في وضع الأسس العملية والبرامج لما يمكن أن يطلق علية عملية المراجعة الفورية on-line auditباستخدام وسائل التكنولوجيا الحديثة، بحيث يتمكن المراجع من الحصول على الأدلة وتقييمها في وقت قياسي للشركات محل عملية المراجعة.

5. **في مجال اكتشاف غش التقارير المالية:** من خلال دراسة عمليات إدارة الأرباح تبين انه إذا لم تكن الممارسة المحاسبية ممنوعة صراحة أو كانت تمثل فقط انحرافا طفيفاً عن القواعد فإنها تعتبر ممارسة أخلاقية وبدون النظر إلى نتائجها على الممارسة المحاسبية أو المعلومات التي تتدفق منها، ومعنى هذا أن إي شخص يستخدم المعلومات عن المكاسب قصيرة الأجل عرضة لسوء التفسير أو التحايل أو تعمد الخداع .وفي ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية الجديدة على المبادئ العامة بدلا من القواعد المحددة، تصبح إمكانية الاستفادة من إدارة الأرباح كبيرة جدا، ويجب على مراجع الحسابات بتطوير معارفه العلمية وصقل مهاراته العملية وقيامه بالعناية المهنية اللازمة لتحميله كامل المسؤولياته وأن يكون على دراية كافية بأساليب التحايل وكذلك موقف الإدارة والأهداف التي تسعى إليها، والربط بينها وبين نتائج الأعمال .ولذلك يجب تبني المزيد من جهود التعليم والتدريب المحاسبي لكشف ومكافحة جهود الخداع والغش في التقارير المالية، من خلال تنظيم دورات تتناول موضوعات المحاسبة الابتكارية، الإفصاح، الأخلاقيات المهنية، والإبداع المحاسبي والتقارير المالية الاحتيالية.

الفرع الثاني: دور المسؤولية المهنية في مصداقية التقارير المالية

تمثل معايير المراجعة الأداة التي تحكم اعداد وعرض التقارير المالية ومن ثم فان قصور التقارير المالية في تحقيق الجودة قد يكون ناتجاً عن قصور تمك المعايير ، فان معايير المراجعة تشبه آلة تصوير فالمعايير الجيدة مثل الة التصوير الجيدة ينتج عنها صور واضحة ودقيقة وبالتالي فان المعايير الجيدة يؤدي تطبيقها الى تقارير مالية تعرض وتفصح عن الاحداث المالية ولا تمكن من التلاعب في الارقام المحاسبية وتمهيد الدخل اما المعايير الرديئة فينتج عنها صور غير جيدة وغير معبرة عن واقع الوحدة الحكومية كما اشارت بعض الدراسات ان اساس المصداقية في التقارير المالية يتمثل في توفير معايير محاسبة ومراجعة يتم على اساسها اعداد قوائم مالية بما يمكن من اتخاذ قرارات رشيدة وان عدم اهتمام الوحدات الحكومية بتطبيق معايير المراجعة الدولية يؤدي الى غياب الكثير من المعلومات.

ويمكن توضيح تأثير جودة المعايير على مصداقية التقارير المالية من خلال توضيح تأثير القصور في بعض المعايير على انخفاض قدرة التقارير المالية على توفير ارقام محاسبية معبرة عن الجوهر الاقتصادي للمؤسسات، إذ يستند قرار التقرير عن معلومات عالية الجودة في القوائم المالية ذات الغرض العام على المفاضلة والموازنة بين المنافع والتكاليف المقترنة بالإفصاح عن تلك المعلومات، وتتمثل منافع توفير معلومات عالية الجودة في انخفاض مستوى عدم تماثل المعلومات، ولقد لعبت معايير المراجعة دورا كبيرا في التأثير على التقارير المالية ولقد تطور هذا الدور بمرور الوقت حتى اصبح يشمل اليوم المراجعة المالية ومراجعة الغش، التقييم الذاتي للرقابة والمخاطر، وتقديم تأكدي فيما يتعمق بنظم الرقابة وتؤثر بعض تلك الانشطة بشكل مباشر على مصداقية التقارير المالية ومدى توفيرها لمعلومات حقيقة وعادلة وفي صياغ ذلك تؤكد العديد من الدراسات التأثير الايجابي للمعايير على جودة التقارير المالية . ولا يقتصر تأثير تلك المعايير على جودة التقارير المالية على التأثير المباشر وانما يؤثر ايضاً بشكل غير مباشر من خلال تأثيرها على المراجعة الخارجية والتي تعتبر احد محددات مصداقية التقارير المالية، تأثر المراجعة الداخلية المستقلة التي تتسم بالكفاءة على طبيعة وتوقيت ومدى المراجعة الخارجية بما في ذلك الاجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي لفهم وتقييم نظم الرقابة الداخلية لموحدة الحكومية لتقييم المخاطر، لجمع ادلة الاثبات، وامكانية اعتماد المراجع الخارجي وفقاً لمعايير المراجعة الدولية على عمل المراجع الداخلي أو طلب المساعدة منهم(طلب من المراجعين الداخليين اتمام بعض اوجه عمل المراجعين المستقلين).

إن الزام المراجع الخارجي بفحص مدى معقولية احكام وتقديرات الإدارة، و ما يترتب على ذلك من ضرورة أن يوضح المراجع في تقريره اسباب اختيار الطرق والمبادئ والتقديرات المحاسبية المتبعة وأثرها على القوائم المالية المتبعة وبيان ما إذا كانت تحسن من الموقف المالي من عدمه، أما عند حدوث تغيير مبرر ومقنع في المبادئ والتقديرات المحاسبية كان له تأثير مادي وملموس على قابلية تلك القوائم للمقارنة فيجب اضافة فقرة في تقريره

تشير الى هذا التقرير المحاسبي واثره، ويجب كذلك على المراجع دراسة وتحليل القوائم المالية والايضاحات المتممة لها ومناقشات وتحليلات الادارة وتقرير مجلس الادارة وذلك للوصول او الاكتشاف المبكر لأي ممارسات احتيالية في المحاسبة وتوجيه الوحدة الحكومية بإصلاح ما نتج عن هذه الممارسات. [1]

مما سبق يتبين أن التزام مراجع الحسابات بمسؤولياته المهنية لها دور فعال وتأثير مادي وملموس في مصداقية التقارير المالية إذا ما طبقت بصورة صحيحة في الشركات.

الفرع الثالث: أثر التزام مراجع الحسابات بمسؤولياته على ترشيد قرارات أصحاب المصالح

إن أصحاب المصالح معنيون باتخاذ القرارات المناسبة وعليهم دائما الحرص على ترشيد هذه القرارات مما ينعكس ايجابا على عوائد القرارات ومن ثم تحقيق اهدافهم، ومما لا شك فيه أن نجاح مراجع الحسابات في الالتزام بمسؤولياته ينعكس ايجابا على ترشيد قرارات اصحاب المصالح، ويمكن توضيح ذلك من خلال:[2]

1. نجاح مراجع الحسابات في كشف حالات الغش سواء كانت في صورة تزييف القوائم المالية أو اختلاس الاصول من شأنه أن يطمئن اصحاب المصالح إلى صدق القوائم المالية وامكانية الاعتماد على ما توصله من معلومات في اتخاذ قرارات سليمة، لان متخذ القرار عندئذ سوف يواجه الحد الادنى من خطر المعلومات
2. إن اكتشاف مراجع الحسابات للفساد المالي والاداري ونجاحه في هذه المسؤولية من شأنه أن يطمئن أصحاب المصالح إلى نزاهة الادارة وبعدها عن السلوك غير السوي، الأمر الذي ينعكس ايجابا على ثقتهم في الاستثمار في أصول الشركة وإقراضها، وبالتالي الاعتماد على المحتوى المعلوماتي للقوائم والتقارير المالية التي اعدتها هذه الادارة الرشيدة.
3. إن نجاح مراجع الحسابات في كشف عمليات غسيل الاموال من شأنه أن يطمئن اصحاب المصالح إلى نظافة المعلومات ودقة التزاماتها بالقوانين واللوائح.

بصرف الاحتمال الكشف عن أي خطأ الإدارة أو الغش، ويمكن للمستخدمين أيضا النظر في المراجعة كتأمين، وبعبارة أخرى، قد يعتبر مراجع الحسابات ضامنا لمصداقية المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية، حيث أن أي خسائر في القيمة بسبب أوجه القصور في البيانات المالية ستغطيه الإدارة من خلال اجراء قانوني ضد مراجع الحسابات.

ويستخدم الدائنون (أي المصارف وشركات الائتمان المالي والمقرضون) المعلومات المحاسبية على مساعدتهم لحساب مخاطر الائتمان من خلال تقييم قدرة شركة لتوليد ايجابي للتدفقات النقدية في المستقبل، وهذا يحدد قدرة

[1] محمد المعتز المجتبي ابراهيم ورانية نور الدين عثمان محمد، مرجع سابق، ص: 47.

[2] عبد الوهاب نصر علي، مسؤولية مراجع الحسابات عن الغش والفساد وغسيل الاموال، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2011، ص: 15.

الشركة على سداد القروض والفوائد بمر الزمن، والذي يؤثر بدوره على الدائنين، بدلا من النظر ببساطه قيمه أصول الشركة. بل النظر إلى الانشطة الاستثمارية والائتمانية على توفير التمويل للدائنين، وامكانيه الاضرار الاقتصادية الناجمة عن الاعتماد على تقرير مراجعة مضللة، والتي قد تشجع اي من الطرفين على اتخاذ قرار برفع دعوى مراجع الحسابات.

ففي الولايات الامريكية، على سبيل المثال، يقيد المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات تجاه طرف ثالث، مع الإهمال العادي المطبق في حالة فشل المراجعة إذا كان مراجع الحسابات لا يعرف الطرف الثالث. ومن ناحية أخرى، يطبق الإهمال الجسيم إذا كان المراجع يعرف الطرف الثالث. وفي المملكة البريطانية، يشير معهد المحاسبين القانونيين في نشراتها أن الدائنين والمستثمرين هم المستخدمين الرئيسيين لمراجعة التقارير المالية، ويمكن بالتالي التقاضي المراجع عن أي ضرر يسببه الإهمال إذا ثبت.[1]

الخلاصة:

سعت الباحثة إلى دراسة مصداقية التقارير المالية في ضوء مسؤوليات مراجع الحسابات من خلال ثلاث مباحث حيث المبحث الأول تناول تقرير مراجع الحسابات من خلال أهمية ومميزات تقرير مراجع الحسابات، وكذا أنواع الرأي وشكل ومحتوى التقرير، أما المبحث الثاني يتناول مصداقية التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها وكذا الخصائص النوعية لمصداقية المعلومات المحاسبية المتوفرة في التقارير المالية، وأيضا الأطراف المستفيدة من التقارير المالية، أما المبحث الثالث بيان العلاقة بين مسؤوليات مراجع الحسابات ومصداقية التقارير المالية من الجانب النظري من خلال علاقة مسؤوليات مراجع الحسابات وإعداد التقارير المالية، وكذا التطرق إلى ممارسات تؤثر على رأي المراجع في الحكم على مصداقية التقارير المالية، وبيان أثر التزام المراجع بمسؤولياته ومصداقية التقارير.

ويمكننا التوصل بأن للمراجعة الخارجية دور هام في تحقيق معلومات محاسبية موثوق بها، كونها تساهم في إنتاج معلومات تتميز بالمصداقية والصحة وذلك من خلال عمل المراجع ودوره في مراجعة نظام المعلومات المحاسبية مما يعطي مصداقية وموثوقية للمعلومات المحاسبية وهذا ما يساعد على إعطاء صورة واضحة يمثل تقرير المراجع

[1] Helen Anderson, A Different Solution to the Auditors' Liability Dilemma, Volume 8, Issue 1, Bond Law Review, 1996, P:78

الخارجي المرحلة الأخيرة لعملية المراجعة فهو قناة الاتصال الأساسية بين إدارة الشركة ومستخدمي التقارير المالية وتتمثل المسؤولية الأساسية للمراجع في أن يبين للأطراف الداخلية والطرف الثالث ما إذا التقارير المالية قد عرضت بعدالة وصدق أم لا، وذلك طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تمثل الإطار المناسب للحكم على عدالة وصدق العرض ويتم توصيل نتائج المراجعة والفحص والتحقق الذي قام به المراجع من خلال تقريره الذي يعده في نهاية عملية المراجعة.

وبعد أن تناولت الباحثة خلال الفصل الأول الاطار النظري لمراجعة الحسابات ومن ثم تناولت الاطار النظري لمسؤوليات مراجع الحسابات خلال الفصل الثاني من الدراسة وكذا مصداقية التقارير المالية في ضوء مسؤوليات مراجع الحسابات خلال الفصل الثالث، وستسعى الباحثة – بمشيئة الله – دراسة أثر مسؤوليات مراجع الحسابات على مصداقية المعلومات المحاسبية الصادرة في التقارير المالية من خلال عمل دراسة ميدانية على عينة من مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية في الجزائر وذلك خلال الفصل الرابع من الدراسة.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعدما تطرقت إلى المفاهيم الأساسية لكل من مسؤوليات مراجع الحسابات ومصداقية التقارير المالية، يأتي هذا الفصل لإسقاط ما تم دراسته نظريا على الجانب التطبيقي ومعالجته ميدانيا، من خلال الوقوف على مدى اعتماد عينة الدراسة على حدود مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية وكذا مسؤولياته المهنية كجهة مستقلة تبدي الرأي الفني عن مدى صحة وسلامة التقارير المالية وتوضيح أثر ذلك على مصداقية المعلومات المحاسبية الموجودة في التقارير المالية لتوجيهها إلى مستخدميها لاتخاذ قرارات رشيدة وهو الهدف المرجو من هذه الدراسة.

ولذا تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية كما يلي:

المبحث الأول: يتعلق الأول بالطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.

المبحث الثاني: يتعلق بالنتائج ومناقشتها.

المبحث الثالث: يتعلق باختبار الفروض ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة المعتمدة والأدوات المستخدمة

سأتطرق في هذا المبحث إلى الطريقة المعتمدة والأدوات المستعملة في الدراسة التطبيقية، من خلال مطلبين رئيسيين ففي المطلب الأول سوف نتناول الطريقة المعتمدة في إعداد هذا المبحث، أما المطلب الثاني فيتضمن الأدوات التي استخدمت في الدراسة الميدانية.

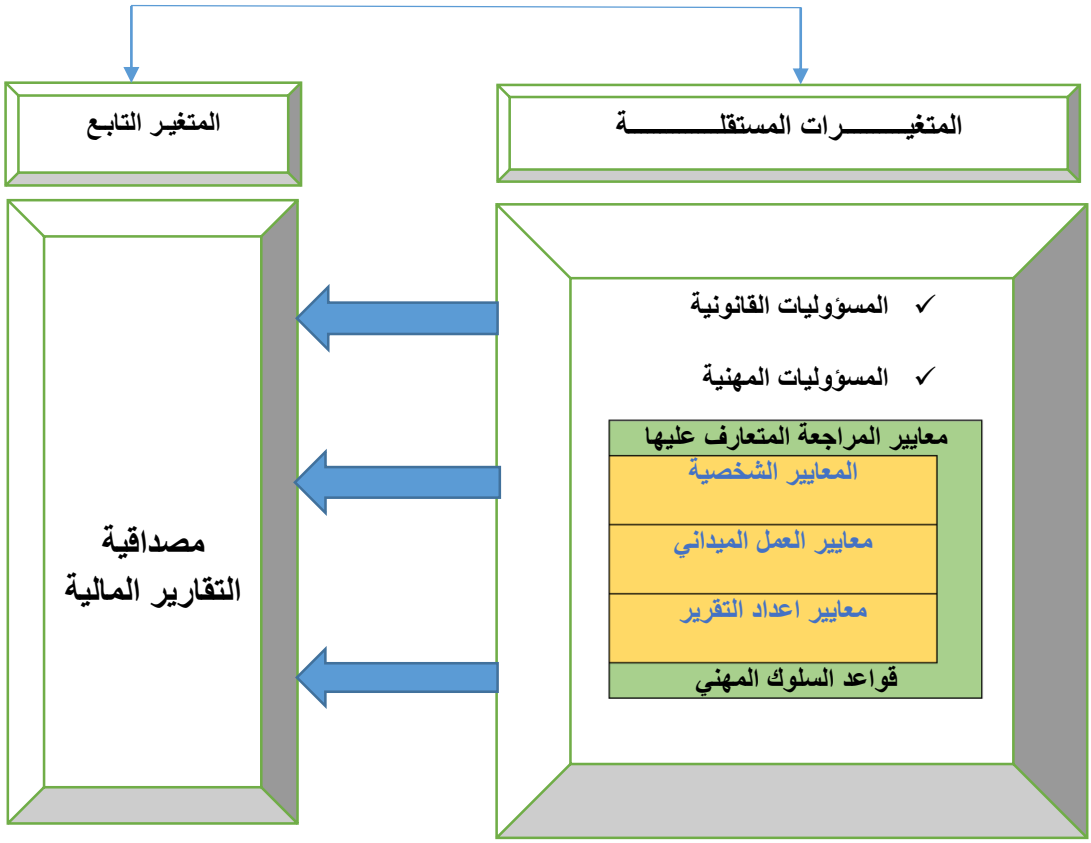
المطلب الأول: الطريقة المعتمدة

سوف أتناول في هذا المطلب النموذج الافتراضي للبحث، والتعريف بمجتمع وعينة الدراسة وذلك تمهيدا لما سنستعرضه في الجانب التطبيقي.

الفرع الأول: نموذج الدراسة

يوضح الشكل الموالي نموذج الدراسة، والذي يتم من خلاله تحديد المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، بهدف رسم مسار العلاقة بين مسؤوليات مراجع الحسابات ومصداقية التقارير المالية.

الشكل رقم (1.4): نموذج الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية في الجزائر، حيث يقوم مراجعي الحسابات (محافظ حسابات وخبير محاسبي) بالحكم على مصداقية القوائم المالية من خلال رأيه الفني حول عدالة وشرعية القوائم المالية، بينما يقوم مستخدمي التقارير المالية (مستثمرين ومسيرين ماليين، القطاع الضريبي والقطاع البنكي) باستخدام التقارير المالية في اتخاذ قرارات رشيدة.

نظرا لصعوبة اشتمال على كل المجتمع المدروس تم اعداد الاستبيان بهدف جمع البيانات حول هذه الدراسة، ولذلك تم توزيع استبيان بطريقة عشوائية من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين 50 استمارة ورقية، وتوزيع 100 استمارة استبيان ورقية أخرى على مستخدمي التقارير المالية على عينة عشوائية.

وقد تم استرداد 46 استمارة استبيان من طرف محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، و89 استمارة استبيان من طرف مستخدمي التقارير المالية، ومن ثم العدد المسترد قدر بـ 135 استمارة استبيان قابلة للتحليل من أصل 150 استمارة استبيان موزعة.

الجدول رقم (1.4): توزيع الاستبيانات على عينة الدراسة ونسب الاسترداد

الفئة	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المستردة	نسبة الاسترداد
مراجع حسابات	50	46	% 92
القطاع الضريبي	25	22	% 88
القطاع البنكي	35	32	% 91.43
مستثمرين ومسيرين ماليين	40	35	% 87.5
المجموع	150	135	% 90

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على ما تم التوصل إليه من عدد الاستبيانات

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة

سوف نتناول في هذا المطلب الأدوات المستعملة في الدراسة التي اعتمدت عليها لإنجاز هذا البحث والمتمثلة أساسا في أداة الاستبيان بالإضافة إلى أدوات وأساليب إحصائية أخرى.

الفرع الأول: إعداد الاستبيان

لتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت وبشكل أساسي على استبيان من نوع ليكارت الخماسي حيث تم اعداده كأداة لقياس متغيري الدراسة حيث أن آراء المجيبين عليه تكون مقسمة إلى خمسة اتجاهات (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) وتمثلت مراحل ومحتويات بناء الاستبيان كما يلي:

أولا: خطوات بناء الاستبيان

اتبعنا الخطوات التالية لبناء الاستبيان:

- الاطلاع على الأدبيات النظرية والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في بناء الاستبيان وصياغة فقراته؛
- تحديد المحاور الرئيسية التي شملها الاستبيان وتحديد الفقرات التي تندرج تحت كل محور؛
- عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف وكذا الأستاذ المساعد من أجل تقييمه واختبار مدى ملاءمته للبحث موضوع الدراسة؛
- تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما رآه الأستاذ المشرف والأستاذ المساعد؛
- عرض الاستبيان في صورته الأولية على عدد من المحكمين من ذوي الاختصاص، الذين قاموا بتصحيح بعض فقراته من حيث الحذف أو الإضافة أو التعديل[1]؛
- تم تصميم الاستبيان في صورته النهائية على 61 فقرة[2]؛
- توزيع الاستبيان على افراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، حيث تم توزيع عباراته بطريقة مشتتة لتجنب تأثير الإيحاء والتحيز.

ثانيا: محتويات الاستبيان

يتكون الاستبيان من قسمين رئيسيين هما:

الجزء الأول: يشتمل على البيانات الشخصية والوظيفية التي تخص الدراسة، والمتمثلة في المؤهل العلمي، المهنة الحالية، سنوات الخبرة في العمل.

الجزء الثاني: ويشمل على ستة محاور أساسية وتتمثل في:

[1] الملحق رقم (1) يبين أسماء الأساتذة المحكمين.
[2] انظر الملحق رقم (2).

المحور الأول: ويشمل على المتغير المستقل (مسؤوليات مراجع الحسابات) ويتكون من عشر (10) عبارات، وذلك لمعرفة مدى تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته في العينة محل الدراسة.

المحور الثاني: ويشمل على المتغير المستقل (المعايير الشخصية) ويتكون من إحدى عشرة (11) عبارة موزعة على ثلاث فقرات، وذلك لمعرفة مدى تحمل مراجع الحسابات لمسؤوليات بالالتزام بالصفات الشخصية في العينة محل الدراسة.

المحور الثالث: ويشمل على المتغير المستقل (معايير العمل الميداني) ويتكون من ستة عشرة (16) عبارة موزعة على ثلاث فقرات، وذلك لمعرفة مدى تحمل مراجع الحسابات لمسؤوليات بالالتزام بمعايير الأداء الميداني في العينة محل الدراسة.

المحور الرابع: ويشمل على المتغير المستقل (معايير إعداد التقرير) ويتكون من تسعة (9) عبارات موزعة على ثلاث فقرات، وذلك لمعرفة مدى تحمل مراجع الحسابات لمسؤولية الالتزام بمعايير إعداد التقرير في العينة محل الدراسة.

المحور الخامس: ويشمل على المتغير المستقل (قواعد وآداب السلوك المهني) ويتكون من ثمانية (8) عبارات، وذلك لمعرفة مدى تحمل مراجع الحسابات لمسؤوليته على الالتزام بقواعد وآداب المهنة في العينة محل الدراسة.

المحور السادس: ويشمل على المتغير التابع (مصداقية التقارير المالية) ويتكون من سبع (7) عبارات، وذلك لمعرفة مدى مصداقية التقارير المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية في العينة محل الدراسة. كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2.4): توزيع فقرات الاستبيان على المحاور المكونة له

	المحاور		عدد الفقرات
المتغير المستقل	مسؤوليات مراجع الحسابات		10
	المعايير الشخصية	التأهيل العلمي والعملي	04
		الاستقلالية	04
		العناية المهنية	03
	معايير العمل الميداني	التخطيط والاشراف	04
		تقييم نظام الرقابة الداخلية	09
		أدلة الاثبات	03
	معايير اعداد التقرير	تطبيق وثبات المبادئ المحاسبية	02
		ابداء الرأي	04
		الإفصاح الكامل	03
	قواعد وآداب السلوك المهني		08
المتغير التابع	مصداقية التقارير المالية		07
	المجموع		61

المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الثاني: الأساليب والبرامج الإحصائية المستخدمة

اعتمدت هذه الدراسة بشكل أساسي على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية في نسخته 21 (Statistical Package for Social Sciences-SPSS V.21) وذلك من أجل المعالجة وتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الاستبيان، وكذلك برنامج Minitab V.17 لمعرفة مدى تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته سواء القانونية أو المهنية، ومن بين أهم أدوات والأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية التي استعملت للوصول إلى تحليل هذه الدراسة:

- التوزيعات التكرارية، النسب المئوية والمتوسط الحسابي (Mean) وذلك بغرض معرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الاستفادة منها في وصف عينة الدراسة؛
- الانحراف المعياري (Standard Deviation) وهو واحد من أهم مقاييس التشتت يستخدم لمعرفة الفروق وإجابات الباحثين حول عبارات الاستبيان؛

- معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان؛
- معامل الارتباط بيرسون (pearson Correlation Coefficient) لدراسة صدق الاستبيان؛
- اختبار معامل كولموكروف-سميرنوف (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) للتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي؛
- معامل الارتباط R ومعامل التحديد R^2 لمعرفة درجة الارتباط بين المتغيرات في معادلة الانحدار الخطي البسيط؛
- اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA (One Way Analysis of Variance) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات؛
- اختبار t لعينتين مستقلتين لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين.

الفرع الثالث: صدق وثبات الاستبيان

أولا: صدق الاستبيان: يقصد بصدق أداة الدراسة مدى قدرة الاستبيان على قياس المتغيرات التي وضعت من أجلها، ولهذا الغرض قمنا بالتأكيد من صدق الاستبيان بطريقتين:

1. **الصدق الظاهري:** قمنا بعرض الاستبيان على نخبة من المحكمين من أعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة حمة لخضر بالوادي وجامعة محمد بوضياف بالمسيلة وجامعة باجي مختار بعنابة، وقد استجبنا لآرائهم وقمنا بإجراء ما يلزم من تعديلات وحذف في ضوء المقترحات المقدمة، ليقدم الاستبيان في صورته النهائية.*
2. **صدق المقياس:** تقاس درجة صدق المقياس من خلال قياس الاتساق الداخلي والصدق البنائي.

أ. **الاتساق الداخلي:** يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه العبارة، حيث قمنا بحساب الاتساق الداخلي من خلال حساب معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحاور الاستبيان والدرجة الكلية للمحور نفسه كما يلي:

- **المحور الأول: تحمل المراجع الخارجي لمسؤولياته القانونية**

استخدمت معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات المسؤولية القانونية والدرجة الكلية كما يلي:

* الملحق رقم (1) يبين أسماء الأساتذة المحكمين.

الجدول رقم (3.4): درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية والدرجة الكلية لها

أرقام العبارات	العبارات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية *Sig. (2-tailed)*
01	يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا عن الوسائل المتاحة له وليس على النتائج.	**0.509	0.000
02	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية المدنية اتجاه زبائنه في حدود العقد المبرم بينه والجهة الموكلة له عملية المراجعة.	**0.468	0.000
03	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية الجزائية عن الأخطاء التي ارتكبها كالتوقيع على بيانات محاسبية كاذبة.	**0.582	0.000
04	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية التأديبية إذا أخل بقواعد السلوك المهني كإفشاء السر.	**0.530	0.000
05	تقوم اللجنة التأديبية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بالجزائر بدورها اتجاه تحمل المراجع لمسؤوليته المهنية.	**0.346	0.000
06	يقوم المراجع الخارجي بتحمل مسؤولياته اتجاه مستخدمي التقارير المالية بتعويض الضرر بسبب الأخطاء التي ارتكبها.	**0.471	0.000
07	يحدد المراجع احداثا تدل على وجود دوافع وضغوط لارتكاب الاحتيال كالحاجة للحصول على تمويل إضافي.	**0.486	0.000
08	يكون المراجع الخارجي مسؤولا أثناء تأدية مهامه وفقا لمعايير المراجعة الدولة باكتشاف الأخطاء الجوهرية.	**0.391	0.000
09	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية عن مراجعة الأحداث اللاحقة قبل اعداد الميزانية.	**0.325	0.000
10	يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا عن ابداء رأيه حول استمرارية وفق معايير المراجعة الدولية.	**0.466	0.000
*الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$). ** الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.01$)			

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح لنا الجدول رقم (3.4) أن معاملات الارتباط بين العبارات ومسؤوليات مراجع الحسابات القانونية كلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01، وذلك يعتبر محور مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية صادقا لما وضع لقياسه.

- **المحور الثاني: التزام مراجع الحسابات بالمعايير الشخصية**

استخدمت معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من العبارات المكونة والدرجة الكلية كما يلي:

الجدول رقم (4.4): درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات الالتزام بالمعايير الشخصية والدرجة الكلية لها

الفقرات	أرقام العبارات	العبارات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية *Sig. (2-tailed)*
التأهيل العلمي والعملي	11	ربط الحوافز بمدى حرص المراجع الخارجي على تطوير قدراتهم المهنية.	0.376**	0.000
	12	يقوم المراجع الخارجي بدورات تكوينية منتظمة لتحسين كفاءته المهنية.	0.494**	0.000
	13	بتوفر سنوات الخبرة للمراجع الخارجي تمكنه من تأدية مهامه على أكمل وجه.	0.510**	0.000
	14	تشجيع حالات الارتباط مع مكاتب المراجعة العالمية لتبادل المعارف فيما بينهم.	0.518**	0.000
الاستقلالية	15	توجد مصالح شخصية مشتركة بين المراجع الخارجي والمؤسسة التي يراجعها.	0.166	0.055
	16	يمكن للمراجع الخارجي الاستعانة بمساعدين من داخل المؤسسة التي بمراجعها.	0.357**	0.000
	17	حصول المراجع على الدعم الكافي من الإدارة للقيام بأعماله على أكمل وجه.	0.531**	0.000
	18	يتم الاعتراف باستقلالية المراجع الخارجي وحياده من قبل مستخدمي التقارير المالية.	0.461**	0.000
العناية المهنية	19	يقوم المراجع على تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح بما يضمن استمرارها.	0.401**	0.000
	20	يحافظ المراجع الخارجي عن سرية المعلومات التي يحصل عليها اثناء عمله.	0.494**	0.000

	21	فهم المراجع الخارجي للمشكلات التي تواجهه ومدى الاهتمام بحلها.	0.275**	0.001
*الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$). ** الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.01$)				

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح لنا الجدول رقم (4.4) أن معاملات الارتباط بين العبارات والبعد الشخصية تقريبا كلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01، وذلك يعتبر محور التزام المراجع بالمعايير الشخصية صادقة إلى حد ما لما وضعت لقياسه.

- **المحور الثالث: الالتزام بمعايير العمل الميداني**

استخدمت معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من العبارات المكونة والدرجة الكلية كما يلي:

الجدول رقم (5.4): درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات معايير العمل الميداني والدرجة الكلية لها

الفقرات	أرقام العبارات	العبارات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية
التخطيط والاشراف	22	التركيز على استخدام وسائل تقنية متطورة عند عملية الخطيط لعملية المراجعة.	0.446**	0.000
	23	الحرص على تنفيذ استراتيجيات واضحة ودقيقة لعملية التخطيط لكل مهمة.	0.514**	0.000
	24	اجراء مسح شامل للمؤسسة المراد مراجعتها قبل اعداد خطة تنفيذ العمل لتحديد ميادين المراجعة.	0.434**	0.000
	25	الاشراف على أعضاء فريق العمل من خلال تكوين ملف دائم أو تنقيحه.	0.441**	0.000
تقييم نظام الرقابة الداخلية	26	التنويع في استخدام وسائل تقنية حديثة في اعمال المراجعة.	0.572**	0.000
	27	يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلي.	0.623**	0.000
	28	يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال الاطلاع على نتائج التقييم السابق	0.560**	0.000
	29	يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال الاكتفاء بأخذ عينة.	0.122	0.157

	30	التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفاعليتها من خلال وجود لوائح الضبط الداخلي واحترامها.	0.668**	0.000
	31	التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفاعليتها من خلال التحقق من وجود فصل في المهام.	0.651**	0.000
	32	التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفاعليتها من خلال الزيارات المفاجئة.	0.405**	0.000
	33	يتم الاعتماد في تحديد حجم الاختبارات بناء على طبيعة تقييم نظام الرقابة الداخلية والخبرة السابقة للمراجع.	0.589**	0.000
	34	يقوم المراجع الخارجي على التأكد من سريان تطبيق نقاط القوة ومدى تأثير نقاط الضعف.	0.579**	0.000
أدلة الإثبات	35	إبداء الرأي حول القوائم المالية يرتبط بحصول المراجع الخارجي على أدلة اثبات ملائمة.	0.568**	0.000
	36	يقوم المراجع الخارجي على فحص جزء من أدلة الاثبات التي تتوفر لديه.	0.238**	0.005
	37	تأكد المراجع الخارجي من أدلة الاثبات الالكترونية في ظل أجهزة الكمبيوتر.	0.480**	0.000

*الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

** الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.01$)

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح لنا الجدول رقم (5.4) أن معاملات الارتباط بين العبارات والعمل الميداني تقريبا كلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01، وذلك يعتبر محور الالتزام معايير العمل الميداني صادقا إلى حد ما لما وضع لقياسه.

- **المحور الرابع: الالتزام بمعايير اعداد التقارير**

استخدمت معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من العبارات المكونة والدرجة الكلية كما يلي:

الجدول رقم (6.4): درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات اعداد التقارير والدرجة الكلية لها

الفقرات	أرقام العبارات	العبارات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية *Sig (2-tailed)*
تطبيق وثبات المبادئ المحاسبية	38	ينص تقرير المراجع عن مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبية المطبقة.	0.590**	0.000
	39	ينص تقرير المراجع أن المبادئ المحاسبية المطبقة لم تختلف عن المبادئ التي طبقت بالفترات السابقة.	0.490**	0.000
ابداء الرأي	40	يجب أن يكون رأي المراجع في التقرير حول القوائم المالية واضحا ومكتوبا وفقا لمعايير المراجعة المطبقة في الجزائر.	0.632**	0.000
	41	يمثل رأي المراجع الخارجي مرجع أساسي لاتخاذ القرارات بشأن المؤسسة.	0.675**	0.000
	42	يلتزم المراجع في تقريره بتوضيح مسؤولية الإدارة في اعداد القوائم المالية وان مسؤوليته تنحصر في ابداء الرأي عليها.	0.620**	0.000
	43	عندما يتحفظ المراجع في رأيه أو ابداء رأيا مخالفا أو حجب رأيه تماما لابد أن يوضح في تقريره الأسباب الجوهرية التي أدت لذلك.	0.647**	0.000
الافصاح الكامل	44	الإفصاح عن القوائم المالية بالشكل الكافي والمناسب عن كل ما تتضمنه من معلومات ما لم يشر التقرير لخلاف ذلك.	0.668**	0.000
	45	الإطار القانوني والرقابي الحالي الذي يحكم عمل المؤسسات الجزائرية يعد كافيا لتحقيق الإفصاح المحاسبي الملائم.	0.113	0.191
	46	الإفصاح عن مدى قوة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية تعتبر إشارة ممهدة لبيانات مالية صادقة.	0.531**	0.000

*الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

** الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.01$)

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V21

يوضح لنا الجدول رقم (6.4) أن معاملات الارتباط بين العبارات واعداد تقارير مراجع الحسابات تقريبا كلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01، وذلك يعتبر محور الالتزام بمعايير اعداد تقارير مراجع الحسابات صادقا إلى حد ما لما وضع لقياسه.

- **المحور الخامس: الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني**

استخدمت معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من العبارات المكونة والدرجة الكلية كما يلي:

الجدول رقم (7.4): درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات قواعد وآداب السلوك المهني والدرجة الكلية لها

أرقام العبارات	العبارات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية *Sig. (2-tailed)*
47	يلتزم المراجع الخارجي أثناء أداءه لمهامه بالإجراءات والخطوات الصادرة عن معايير المراجعة الدولية.	0.583**	0.000
48	القدرة المراجع على نيل الثقة وحفظ الاسرار الخاصة بالعميل.	0.602**	0.000
49	يكون المراجع الخارجي نزيها في جميع علاقاته المهنية.	0.655**	0.000
50	ممارسة الشك المهني بأن الغش أو الخطأ قد حدث من قيود مفروضة على الشركة، فانه يجب اخذ ذلك بعين الاعتبار في التقرير النهائي.	0.405	0.000
51	ممارسة الشك المهني من خلال الشك في تصرفات موظفي المؤسسة المراد مراجعتها.	0.481**	0.000
52	تكون اتعاب المراجع مناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها، مع مراعاة النتائج المالية المحققة وفق القانون 01/10.	0.517**	0.000
53	عدم القيام بأي عمل يسئ لسمعته وسمعة مهنة المراجعة وعلاقته بزملائه في المهنة.	0.533**	0.000
54	عند تقديم المراجع استشارة لأحد عملائه فانه يلتزم بقواعد السلوك المهني.	0.586**	0.000
*الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$). ** الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.01$)			

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح لنا الجدول رقم (7.4) أن معاملات الارتباط بين العبارات وقواعد وآداب السلوك المهني كلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01، وذلك يعتبر محور قواعد وآداب السلوك المهني صادقا لما وضع لقياسه.

- **المحور السادس: مصداقية التقارير المالية**

استخدمت معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من العبارات المكونة والدرجة الكلية كما يلي:

الجدول رقم (8.4): درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات مصداقية التقارير المالية والدرجة الكلية لها

أرقام العبارات	العبارات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية *Sig. (2-tailed)*
55	تعتبر تقرير المراجع وثيقة ضرورية تثبت الشمولية والكفاءة العالية للقوائم المالية.	**0.651	0.000
56	تتسم المعلومات المحاسبية بالفاعلية والشفافية المطلوبة حتى يتسنى للمراجع إجراء المقارنات اللازمة.	**0.602	0.000
57	احتواء التقارير المالية على معلومات قابلة للمقارنة حتى يسهل عملية الدراسة واتخاذ القرارات.	**0.757	0.000
58	قدرة التقارير المالية على توفير المعلومات الكافية والملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.	**0.652	0.000
59	تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين في الوقت المناسب في التقارير المالية ملائمة لتلبية احتياجاتهم.	**0.663	0.000
60	توفر المصداقية في القوائم المالية تؤدي إلى الثقة في الشركة من قبل أصحاب المصالح.	**0.620	0.000
61	التأكد من مصداقية القوائم المالية قبل نشرها من خلال إجراءات المراجعة الخارجية	**0.660	0.000

*الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$).
** الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.01$)

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح لنا الجدول رقم (8.4) أن معاملات الارتباط بين العبارات ومصداقية التقارير المالية كلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01، وذلك يعتبر محور مصداقية التقارير المالية صادقة لما وضعت لقياسه.

وعموما وحسب ما تشير إليه الجداول السابقة فان معاملات الارتباط نجدها مرتفعة، ويدل ذلك على قوة الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان.

ب. **الصدق البنائي**: يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقيق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى الارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (9.4): درجة الارتباط بين الدرجة الكلية لفقرات الاستبيان ومحاور ومكونات الدراسة

المحاور	المحاور		عدد العبارات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية Sig. (2-tailed)
المحور الاول	مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية		10	**0.737	0.000
المحور الثاني	المعايير الشخصية	التأهيل العلمي والعملي	04	**0.577	0.000
		الاستقلالية	04	0.147	0.089
		العناية المهنية	03	**0.533	0.000
المحور الثالث	معايير العمل الميداني	التخطيط والاشراف	04	**0.662	0.000
		تقييم نظام الرقابة الداخلية	09	**0.780	0.000
		أدلة الاثبات	03	**0.571	0.000
المحور الرابع	معايير اعداد التقرير	تطبيق وثبات المبادئ المحاسبية	02	**0.428	0.000
		ابداء الرأي	04	**0.646	0.000
		الإفصاح الكامل	03	**0.524	0.000
المحور الخامس	قواعد وآداب السلوك المهني		08	**0.690	0.000
مسؤوليات مراجع الحسابات ككل (القانونية والمهنية)			54	**0.989	0.000
المحور السادس	مصداقية التقارير المالية		07	**0.704	0.000

*الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

** الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.01$)

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V21

يبين الجدول رقم (9.4) أن معاملات الارتباط المتعلقة بمحاور ومكونات الاستبيان دالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01، وبذلك يعتبر جميع محاور الدراسة بما تحتويه صادقا لما وضعت لقياسه.

ثانيا: ثبات الاستبيان: يقصد بثبات أداة الدراسة أن يعطي الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الأداة يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد اعتمدنا في هذا البحث على طريقة اختبار ألفا كرونباخ في حساب ثبات الاستبيان.

الجدول رقم (10.4): اختبار ألفا كرونباخ

المحور	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
المحور الأول	10	0.576
المحور الثاني	11	0.453
المحور الثالث	16	0.771
المحور الرابع	09	0.684
المحور الخامس	08	0.646
المحور السادس	07	0.780
المجموع	61	0.890

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول رقم (10.4) يتبين لنا أن عبارات الاستبيان في المحاور الثلاث تتميز بالثبات حسب ما يشير إليه معامل ألفا كرونباخ الذي كان الدلالة الإحصائية 0.6 أي بنسبة 60 %، حيث كانت النسبة الاجمالية للمحاور الستة بلغت 89 % بمجموع 61 عبارة وهي تعتبر نسبة ثبات جيدة.

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها

في هذا المبحث سنتطرق إلى أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ثم مناقشة هذه النتائج، ولذلك تم تقسيمه إلى مطلبين رئيسيين، الأول يتم فيه عرض ومناقشة نتائج الاستبيان للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة، أما الثاني فيتناول عرض ومناقشة نتائج محاور الدراسة.

المطلب الأول: عرض ومناقشة نتائج الاستبيان للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة

في هذا المطلب سيتم عرض مختلف النتائج المتحصل عليها من خلال أداة الاستبيان عن طريق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS-V.21 وباستخدام مجموعة من الأساليب والأدوات الإحصائية.

سنستعرض في هذا العنصر توزيع أفراد العينة المدروسة حسب البيانات المذكورة في القسم الأول من الاستبيان المتعلق بالبيانات الشخصية والوظيفية متمثلة في (المؤهل العلمي، المهنة الحالية وسنوات الخبرة في العمل) والتي سوف يتم دراستها تباعا كما يلي:

الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

تم تقسيم أفراد العينة المدروسة إلى خمس مستويات دراسية حسب المؤهل العلمي المتحصل عليه، حيث نجد أن الفئة التي لديها مستوى ليسانس تحتل المرتبة الأولى ما يعادل 70 فردا بنسبة 51.9%، تليها الفئة التي لديها مستوى ماستر والتي تضمنت 33 فردا، ثم تأتي في المرتبة الثالثة ماجستير ودكتوراه بتكرار 12، 12 على التوالي، وختاما فئة الشهادة المهنية ما يعادل 8 أفراد بنسبة 8.9%، مثلما هو موضح في الجدول التالي:

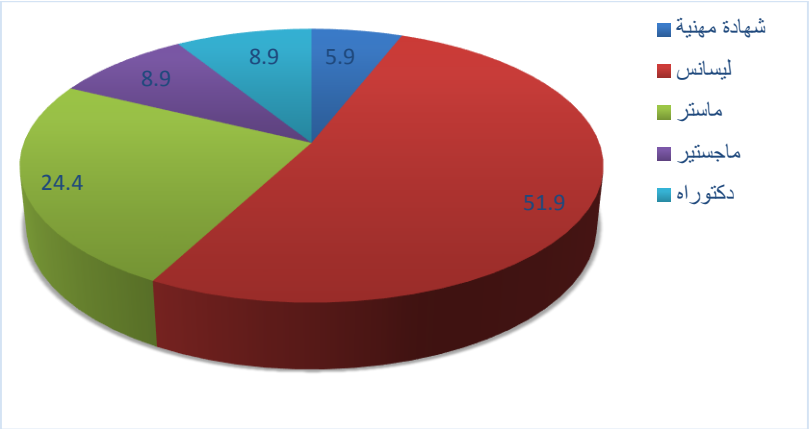
الجدول رقم (11.4): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار المطلق	التكرار النسبي
شهادة مهنية	8	% 5.9
ليسانس	70	% 51.9
ماستر	33	% 24.4
ماجستير	12	% 8.9
دكتوراه	12	% 8.9
المجموع	135	% 100

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال ما تطرقنا إليه في الجدول رقم (11.4) من المطلب الأول والمتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي، يتضح لنا أن المؤهل العلمي الغالب لعينة الدراسة هم من شهادة ليسانس بنسبة 51.9 % وهي المرتفعة من بين الفئات الأخرى وهذا راجع إلى الطبيعة العلمية السائدة في المجتمع، لتليها شهادة الماستر وتكون شهادتي الماجستير والدكتوراه في مرتبة الثالثة بمعدل 8.9% وكان أقل المؤهلات العلمية لعينة الدراسة هم من الشهادة المهنية بنسبة 5.9 % نتيجة لانخفاض فرص عملهم في عينة الدراسة لانخفاض الطلب على هذه الشهادة، وكذلك هذه النسب المبينة في الشكل رقم(2.4) تبين مستوى التعليمي في البيئة الجزائرية ومستويات توظيفهم في مهن عينة الدر

الشكل رقم(2.4): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة حسب المهنة الحالية:

تم تحديد عينة الدراسة حسب المهن إلى خمس فئات حيث مهنة مراجع الحسابات قسمت إلى فئة خبير محاسبي بعدد يقدر بـ 11 شخص وفئة محافظي الحسابات بـ 35 شخص، بينما مهنة مستخدمي التقارير المالية إلى مهنة مستثمرين ومسيرين ماليين بنسبة 35 بينما المديرين الماليين والمدراء التنفيذيين للقطاع الضريبي يقدر بـ 22 شخص بينما المديرين الماليين والمدراء التنفيذيين للقطاع البنكي يقدر بعددهم 32 شخص، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (12.4): توزيع أفراد العينة حسب المهنة الحالية

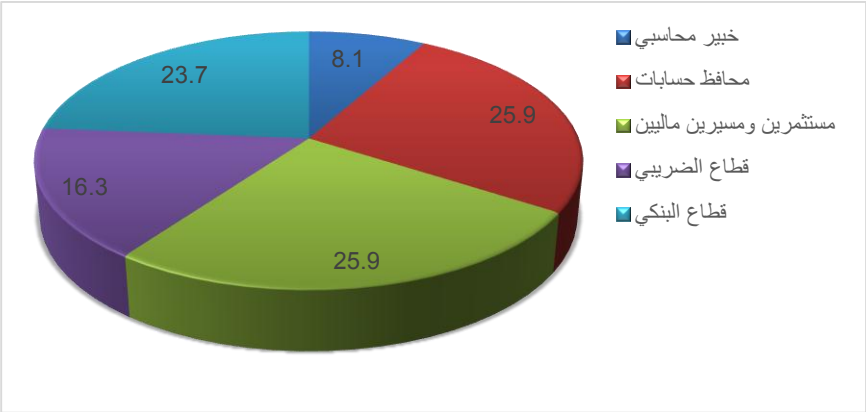
المهنة	التكرار المطلق	التكرار النسبي
خبير محاسبي	11	% 8.1
محافظ حسابات	35	% 25.9
مستثمرين ومسيرين ماليين	35	% 25.9
قطاع الضريبي	22	% 16.3
قطاع البنكي	32	% 23.7
المجموع	135	% 100

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال ما تطرقنا إليه في الجدول رقم (12.4) المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي، يتضح لنا المهنة الغالبة لعينة الدراسة هم من فئة محافظي الحسابات وكذا فئة المستثمرين والمسيرين الماليين بنسبة متساوية

25.9 % وهي المرتفعة من بين الفئات الأخرى وهذا راجع إلى الطبيعة العلمية السائدة في المجتمع، لتليها المسيرين الكاليين والمدراء التنفيذيين لقطعي البنكي والضريبي بنسب على التوالي 23.7% و16.3% وكان أقل المهن لعينة الدراسة هي مهنة خبير محاسبي بنسبة 8.1 %، وكذلك هذه النسب المبينة في الشكل رقم(3.4) تبين مستويات المهن لعينة الدراسة.

الشكل رقم (3.4): توزيع أفراد العينة حسب المهنة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في العمل:

قسمت عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية إلى أربع فئات، حيث احتلت الفئة التي لديها خبرة مهنية أقل من 10 سنوات المرتبة الأولى بـ 90 شخص ثم الفئة من 11 سنة إلى 20 سنة المرتبة الثانية بـ 37 شخص لتليها فئة من 21 سنة إلى 30 سنة بـ 8 أشخاص بينما فئة أكثر من 31 لا يوجد بها أي فرد من أفراد عينة الدراسة، كما هو موضح في الجدول التالي:

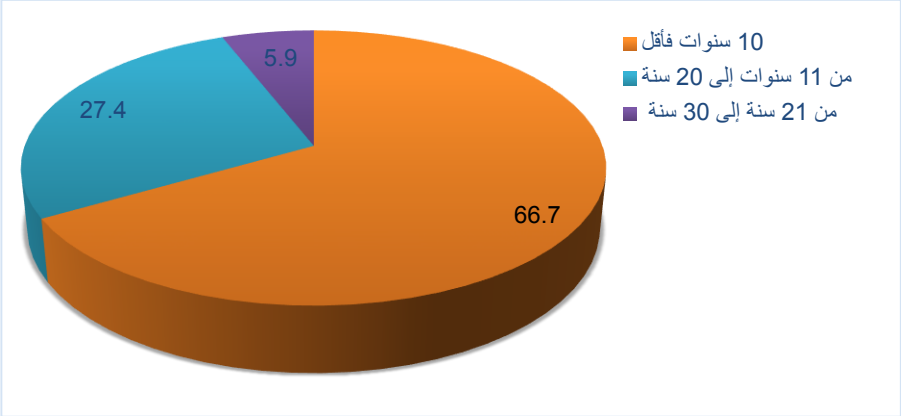
الجدول رقم (13.4): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في العمل

سنوات العمل	التكرار المطلق	التكرار النسبي
10 سنوات فأقل	90	% 66.7
من 11 سنة إلى 20 سنة	37	% 27.4
من 21 سنة إلى 30 سنة من	8	% 5.9
31 سنة فأكثر	0	% 0
المجموع	135	% 100

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال ما تطرقنا إليه في الجدول رقم (13.4) المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي، يتضح لنا أن سنوات الخبرة في العمل الغالب لعينة الدراسة هي أقل من 10 سنوات بنسبة 66.7 % وهي المرتفعة من بين الفئات الأخرى لسنوات الخبرة، لتليها فئة الخبرة ما بين سنتي 11و20 بمعدل 27.4% وكانت أقل سنوات الخبرة لفئة العمل بين سنتي 21 و30 لعينة الدراسة بنسبة 5.9 % وهو مؤشر الاهتمام المتزايد للطاقات الشبابية بهذا النوع من النشاط، وهذا دليل على وجود فئة لديهم خبرة اقل من 10 سنوات تساهم في اتخاذ القرارات سواء من ناحية الحكم علة مصداقية التقارير من طرف مراجعي الحسابات أو اتخاذ القرار الرشيدة من طرف مستخدمي التقارير المالية، وهو ما يبينه الشكل رقم (4.4).

الشكل رقم (4.4): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في العمل



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

المطلب الثاني: عرض ومناقشة النتائج لمحاور الدراسة

سوف يتم استخدام الأساليب الإحصائية التي ذكرت سابقا من أجل الحصول على النتائج لاستكمال هذه الدراسة.

الفرع الأول: نتائج المحاور حسب الإجابات

لتحويل الإجابات إلى بيانات كمية قمنا باستخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) باعتباره يعطي مجالات أوسع للإجابة، كما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم (14.4): أداة جمع البيانات وفق مقياس ليكرت الخماسي

الإجابات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد (لا أدري)	موافق	موافق بشدة
الدرجات	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبة.

بعدما يتم حساب المتوسط الحسابي المرجح Weighted Mean، باتباع الخطوات التالية:

- حساب المدى والذي يساوي أكبر قيمة من هذا المقياس ناقص (-) أقل قيمة منه أي: 5-1=4؛
- حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات، أي: 5/4=0.80؛
- فتكون طول الفئة الأولى: من 1 إلى 1.80 أي 1+0.80=1.80، ثم الفئة الثانية: من 1.80 إلى 2.60 أي: 1.80+0.80=2.60، وهكذا وصولا إلى الفئة الخامسة.

وتحديدا للاتجاه العام للإجابات يمكن توضيحه من خلال الجدول رقم (15.4).

الجدول رقم (15.4): الميزان التقديري وفقا لمقياس ليكارت الخماسي

الاستجابة	المتوسط المرجح	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	من 1 إلى 1.80	عدم الموافقة بشدة
غير موافق	من 1.81 إلى 2.60	عدم الموافقة
محايد (لا أدري)	من 2.61 إلى 3.40	المحايدة
موافق	من 3.41 إلى 4.20	الموافقة
موافق بشدة	من 4.21 إلى 5	الموافقة بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة.

وعليه سوف يتم عرض نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل محور من المحاور الثلاثة لهذه الدراسة ومن ثم تحديد الاتجاه العام للعينة، كما توضحه الجداول التالية:

1. تحليل ومناقشة العبارات المحور الأول المتعلقة بالتزام مراجع الحسابات بالمسؤوليات القانونية:

الجدول رقم (16.4): تحليل عبارات المحور الأول المتعلقة بمسؤوليات مراجع الحسابات القانونية

أرقام العبارات	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
		العدد	العدد	العدد	العدد	العدد				
		%	%	%	%	%				
01	يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا عن الوسائل المتاحة له وليس على النتائج.	2	20	6	89	18	3.75	0.920	6	موافق
		1.5	14.8	4.4	65.9	13.3				
02	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية المدنية اتجاه زبائنه في حدود العقد المبرم بينه والجهة الموكلة له عملية المراجعة.	0	10	9	105	11	3.87	0.656	2	موافق
		0	7.4	6.7	77.8	8.1				
03	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية الجزائية عن الأخطاء التي ارتكبها كالتوقيع على بيانات محاسبية كاذبة.	3	24	10	61	37	3.78	1.104	5	موافق
		2.2	17.8	7.4	45.2	27.4				

04	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية التأديبية إذا أخل بقواعد السلوك كإفشاء السر.	5	1	10	88	31	4.03	0.819	1	موافق
		3.7	0.7	7.4	65.2	23.0				
05	تقوم اللجنة التأديبية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بالجزائر بدورها اتجاه تحمل المراجع لمسؤوليته المهنية.	4	5	30	82	14	3.72	0.816	7	موافق
		3.0	3.7	22.2	60.7	10.4				
06	يقوم المراجع الخارجي بتحمل مسؤولياته اتجاه مستخدمي التقارير المالية بتعويض الضرر بسبب الأخطاء التي ارتكبها.	1	27	37	56	14	3.41	0.949	8	موافق
		0.7	20.0	27.4	41.5	10.4				
07	يحدد المراجع احداثا تدل على وجود دوافع وضغوط لارتكاب الاحتيال كالحاجة للحصول على تمويل إضافي.	6	30	36	56	7	3.21	0.993	10	محايد
		4.4	22.2	26.7	41.5	5.2				
08	يكون المراجع الخارجي مسؤولا أثناء تأدية مهامه وفقا لمعايير المراجعة الدولة باكتشاف الأخطاء الجوهرية لإبلاغ الإدارة عنها.	8	0	20	91	16	3.85	0.697	3	موافق
		5.9	0	14.8	67.4	11.9				
09	يتحمل المراجع المسؤولية عن مراجعة الأحداث اللاحقة قبل اعداد الميزانية.	4	27	28	63	13	3.40	1.009	9	محايد
		3.0	20.0	20.7	46.7	9.6				
10	يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا عن ابداء رأيه حول استمرارية وفق معايير المراجعة الدولية.	2	10	21	82	20	3.80	0.836	4	موافق
		1.5	7.4	15.6	60.7	14.8				
المتوسط المرجح للمحور الأول							3.68	0.405		موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول السابق رقم (16.4) المتوسط المرجح والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الأول والمتمثل في التزام مراجع الحسابات بمسؤولياته القانونية، وعليه قدر المتوسط المرجح لهذا المحور ب 3.68 والذي يمثل حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "موافق" وبانحراف معياري 0.405.

2. تحليل ومناقشة عبارات المحور الثاني المتعلقة بمدى الالتزام بالمعايير الشخصية:

الجدول رقم (17.4): تحليل عبارات المحور الثاني المتعلقة بمدى تحمل مراجع الحسابات للمعايير الشخصية

الفقرات	أرقام العبارات	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد				
			%	%	%	%	%				
التأهيل العلمي والعملي	01	ربط الحوافز بمدى حرص المراجع الخارجي على تطوير قدراتهم المهنية.	9	14	18	88	6	3.50	0.976	4	موافق
			6.7	10.4	13.3	65.2	4.4				
	02	يقوم المراجع الخارجي بدورات تكوينية منتظمة لتحسين كفاءته المهنية.	1	5	17	79	33	4.02	0.767	2	موافق
			0.7	3.7	12.6	58.5	24.4				
	03	بتوفر سنوات الخبرة للمراجع الخارجي تمكنه من تأدية مهامه على أكمل وجه.	7	11	32	67	18	3.58	0.996	3	موافق
			5.2	8.1	23.7	49.6	13.3				
	04	تشجيع حالات الارتباط مع مكاتب المراجعة العالمية لتبادل المعارف فيما بينهم.	0	3	17	87	28	4.04	0.651	1	موافق
			0	2.2	12.6	64.4	20.7				
الاستقلالية	05	توجد مصالح شخصية مشتركة بين المراجع الخارجي والمؤسسة التي يراجعها.	51	41	16	22	5	2.18	1.209	4	غير موافق
			37.8	30.4	11.9	16.3	3.7				
	06	يمكن للمراجع الخارجي الاستعانة بمساعدين من داخل المؤسسة التي يراجعها.	5	39	10	76	5	3.27	1.040	3	محايد
			3.7	28.9	7.4	56.3	3.7				
	07	حصول المراجع على الدعم الكافي من الإدارة للقيام بأعماله على أكمل وجه.	1	4	14	97	19	3.96	0.656	1	موافق
			0.7	3.0	10.4	71.9	14.1				
	08	يتم الاعتراف باستقلالية المراجع الخارجي وحياده من قبل مستخدمي التقارير المالية.	4	4	21	92	14	3.80	0.780	2	موافق
			3.0	3.0	15.6	68.1	10.4				
العناية المهنية	09	يقوم المراجع على تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح بما يضمن استمرارها.	2	12	18	89	14	3.75	0.817	3	موافق
			1.5	8.9	13.3	65.9	10.4				
	10	يحافظ المراجع الخارجي عن سرية المعلومات التي يحصل عليها اثناء عمله.	0	3	8	78	46	4.24	0.660	1	موافق بشدة
			0	2.2	5.9	57.8	34.1				
	11	فهم المراجع الخارجي للمشكلات المؤسسة التي يراجعها ومدى الاهتمام بحلها.	0	8	6	101	20	3.99	0.658	2	موافق
			0	5.9	4.4	74.8	14.8				
المتوسط المرجح للمحور الثاني								3.66	0.336		موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول السابق رقم (17.4) المتوسط المرجح والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الثاني والمتمثل في التزام مراجع الحسابات بالمعايير الشخصية، وكانت جميعها متجهة نحو الاتجاه العام موافق باستثناء عبارة، توجد مصالح شخصية مشتركة بين المراجع الخارجي والمؤسسة التي يراجعها، وهي ذات اتجاه عام

غير موافق وهذا يعني ان ادراء العينة تعارض وجود وصالح شخصية مشتركة بين مراجع الحسابات والمؤسسة التي يراجعها أي ترى العينة وجود مصالح مستقلة. وكذا عبارة، يمكن للمراجع الخارجي الاستعانة بمساعدين من داخل المؤسسة التي بمراجعها، باتجاه عام محايد وهذا يعني أن ادراء العينة لا تدري عن الاستعانة بمساعدين من داخل المؤسسة. وقد قدر المتوسط المرجح لهذا المحور ب 3.66 والذي يمثل حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "موافق" وبانحراف معياري 0.336.

3. تحليل ومناقشة عبارات المحور الثالث المتعلقة بمدى الالتزام بمعايير العمل الميداني:

الجدول رقم (18.4): تحليل عبارات المحور الثالث المتعلقة بمدى الالتزام مراجع الحسابات بالمعايير العمل الميداني

الفقرات	أرقام العبارات	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد				
			%	%	%	%	%				
التخطيط والاشراف	01	التركيز على استخدام وسائل تقنية متطورة عند عملية الخطيط لعملية المراجعة.	0	5	13	97	20	3.98	0.629	3	موافق
			0	3.7	9.6	71.9	14.8				
	02	الحرص على تنفيذ استراتيجيات واضحة لعملية التخطيط لكل مهمة على حدى.	0	2	32	72	29	3.95	0.716	4	موافق
			0	1.5	23.7	53.3	21.5				
	03	اجراء مسح شامل للمؤسسة قبل اعداد خطة تنفيذ العمل الميداني لتحديد ميادين المراجعة.	1	2	10	102	20	4.02	0.592	1	موافق
			0.7	1.5	7.4	75.6	14.8				
	04	الاشراف على أعضاء فريق العمل من خلال تكوين ملف دائم أو تنقيحه.	2	1	11	104	17	3.99	0.611	2	موافق
			1.5	0.7	8.1	77.0	12.6				
تقييم نظام الرقابة الداخلية	05	التنويع في استخدام وسائل تقنية حديثة في اعمال المراجعة.	1	6	17	91	20	3.91	0.717	3	موافق
			0.7	4.4	12.6	67.4	14.8				
	06	يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلي.	6	7	26	71	25	3.76	0.966	7	موافق
			4.4	5.2	19.3	52.6	18.5				
	07	يقوم المراجع بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال الاطلاع على نتائج التقييم السابق.	2	8	33	75	17	3.72	0.816	8	موافق
			1.5	5.9	24.4	55.6	12.6				
	08	يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال الاكتفاء بأخذ عينة.	6	21	31	73	4	3.36	0.934	9	محايد
			4.4	15.6	23.0	54.1	3.0				
	09	التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفاعليتها من خلال وجود لوائح الضبط الداخلي واحترامها.	1	4	30	86	14	3.80	0.689	6	موافق
			0.7	3.0	22.2	63.7	10.4				
	10	التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفاعليتها من خلال التحقق من وجود فصل في المهام.	0	4	22	85	24	3.96	0.679	2	موافق
			0	3.0	16.3	63.0	17.8				

	11	التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفاعليتها من خلال الزيارات المفاجئة.	1 0.7	8 5.9	21 15.6	86 63.7	19 14.1	3.84	0.762	5	موافق
	12	يتم الاعتماد في تحديد حجم الاختبارات بناء على طبيعة تقييم نظام الرقابة الداخلية والخبرة السابقة للمراجع.	2 1.5	5 3.7	17 12.6	97 71.9	14 10.4	3.86	0.704	4	موافق
	13	يقوم المراجع الخارجي على التأكد من سريان تطبيق نقاط القوة ومدى تأثير نقاط الضعف.	1 0.7	1 0.7	13 9.6	107 79.3	13 9.6	3.96	0.538	1	موافق
أدلة الإثبات	14	إبداء الرأي حول القوائم المالية يرتبط بحصول المراجع الخارجي على أدلة اثبات ملائمة.	1 0.7	4 3.0	19 14.1	90 66.7	21 15.6	3.93	0.693	1	موافق
	15	يقوم المراجع الخارجي على فحص جزء من أدلة الاثبات التي تتوفر لديه.	7 5.2	20 14.8	39 28.9	60 44.4	9 6.7	3.33	0.984	3	محايد
	16	تأكد المراجع الخارجي من أدلة الاثبات الالكترونية في ظل أجهزة الكمبيوتر.	0 0	3 18.5	25 18.5	93 68.9	14 10.4	3.87	0.604	2	موافق
المتوسط المرجح للمحور الثالث								3.82	0.350		موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول السابق رقم (18.4) المتوسط المرجح والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الثالث والمتمثل في التزام مراجع الحسابات بمعايير العمل الميداني، وعليه قدر المتوسط المرجح لهذا المحور ب 3.82 والذي يمثل حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "موافق" وبانحراف معياري 0.350.

4. **تحليل ومناقشة عبارات المحور الرابع المتعلقة بمدى الالتزام بمعايير إعداد التقرير:**

الجدول رقم (19.4): تحليل عبارات المحور الرابع المتعلقة بمدى تحمل معايير اعداد التقرير

الفقرات	أرقام العبارات	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد				
			%	%	%	%	%				
تطبيق وثبات المبادئ المحاسبية	01	ينص تقرير المراجع عن مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبية المطبقة.	0	7	8	99	21	3.99	0.652	1	موافق
			0	5.7	5.9	73.3	15.6				
	02	ينص تقرير المراجع أن المبادئ المحاسبية المطبقة لم تختلف عن المبادئ التي طبقت بالفترات السابقة.	0	5	16	90	24	3.99	0.669	2	موافق
			0	3.7	11.9	66.7	17.8				
ابـــــــداء الـــــــرأي	03	يجب أن يكون رأي المراجع في التقرير حول القوائم المالية واضحا ومكتوبا وفقا لمعايير المراجعة المطبقة في الجزائر.	1	3	11	88	32	4.09	0.685	1	موافق
			0.7	2.2	8.1	65.2	23.7				
	04	يمثل رأي المراجع الخارجي مرجع أساسي لاتخاذ القرارات بشأن المؤسسة.	0	4	44	68	19	3.76	0.728	4	موافق
			0	3.0	32.6	50.4	14.1				
	05	يلتزم المراجع الخارجي في تقريره بتوضيح مسؤولية الإدارة في اعداد القوائم المالية وان مسؤوليته تنحصر في ابداء الرأي عليها.	0	7	20	86	22	3.91	0.717	2	موافق
			0	5.2	14.8	63.7	16.3				
	06	عندما يتحفظ المراجع في رأيه أو ابداء رأيا مخالفا أو حجب رأيه تماما لابد أن يوضح في تقريره الأسباب الجوهرية التي أدت لذلك.	1	3	32	72	27	3.90	0.766	3	موافق
			0.7	2.2	23.7	53.3	20.0				
الإفصـــــــاح الكـــــــامل	07	الإفصاح عن القوائم المالية بالشكل الكافي والمناسب عن كل ما تتضمنه من معلومات ما لم يشر التقرير لخلاف ذلك.	1	7	15	91	21	3.92	0.734	2	موافق
			0.7	5.2	11.1	67.4	15.6				
	08	الإطار القانوني والرقابي الحالي الذي يحكم عمل المؤسسات الجزائرية يعد كافيا لتحقيق الإفصاح المحاسبي الملائم.	3	45	34	48	5	3.05	0.964	3	موافق
			2.2	33.3	25.2	35.6	3.7				
	09	الإفصاح عن مدى قوة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية تعتبر إشارة ممهدة لبيانات مالية صادقة.	1	9	11	92	22	3.93	0.759	1	موافق
			0.7	6.7	8.1	68.1	16.3				
المتوسط المرجح للمحور الرابع								3.83	0.397		موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول السابق رقم (19.4) المتوسط المرجح والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الرابع والمتمثل في التزام مراجع الحسابات بمعايير اعداد التقارير، وعليه قدر المتوسط المرجح لهذا المحور ب 3.83 والذي يمثل حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "موافق" وبانحراف معياري 0.397.

5. تحليل ومناقشة عبارات المحور الخامس المتعلقة بمدى الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني:

الجدول رقم (20.4): تحليل عبارات المحور الخامس المتعلقة بقواعد وآداب السلوك المهني

أرقام العبارات	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
		العدد	العدد	العدد	العدد	العدد				
		%	%	%	%	%				
01	يلتزم المراجع الخارجي أثناء أداءه لمهامه بالإجراءات والخطوات الصادرة عن معايير المراجعة الدولية.	1	11	28	86	9	3.67	0.751	6	موافق
		0.7	8.1	20.7	63.7	6.7				
02	القدرة المراجع على نيل الثقة وحفظ الاسرار الخاصة بالعميل.	1	2	20	93	19	3.94	0.644	2	موافق
		0.7	1.5	14.8	68.9	14.1				
03	يكون المراجع الخارجي نزيها في جميع علاقاته المهنية.	0	7	19	90	19	3.90	0.694	5	موافق
		0	5.2	14.1	66.7	14.1				
04	ممارسة الشك المهني بأن الغش أو الخطأ قد حدث من قيود مفروضة على الشركة، فانه يجب اخذ ذلك بعين الاعتبار في التقرير النهائي.	1	20	31	78	5	3.49	0.818	8	موافق
		0.7	14.8	23.0	57.8	3.7				
05	ممارسة الشك المهني من خلال الشك في تصرفات موظفي المؤسسة المراد مراجعتها.	2	9	41	76	7	3.57	0.758	7	موافق
		1.5	6.7	30.4	56.3	5.2				
06	تكون اتعاب المراجع مناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها، مع عدم مراعاة النتائج المالية المحققة وفق القانون 01/10.	0	3	23	89	20	3.93	0.637	3	موافق
		0	2.2	17.0	65.9	14.8				
07	عدم القيام بأي عمل يسئ لسمعته وسمعة مهنة المراجعة وعلاقته بزملائه في المهنة.	0	0	4	101	30	4.19	0.465	1	موافق
		0	0	3.0	74.8	22.2				
08	عند تقديم المراجع استشارة لأحد عملائه فانه يلتزم بقواعد السلوك المهني.	0	11	9	95	20	3.92	0.734	4	موافق
		0	8.1	6.7	70.4	14.8				
المتوسط المرجح للمحور الخامس							3.82	0.372		موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول السابق رقم (20.4) المتوسط المرجح والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الخامس والمتمثل في التزام مراجع الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني، وعليه قدر المتوسط المرجح لهذا المحور ب 3.82 والذي يمثل حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "موافق" وبانحراف معياري 0.372.

6. تحليل ومناقشة الالتزام بالمسؤوليات المهنية:

الجدول رقم (21.4): تحليل محاور المسؤوليات المهنية

العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
التأهيل العلمي والعملي	3.78	0.511	موافق
استقلالية المراجع	3.30	0.519	محايد
العناية المهنية	3.99	0.493	موافق
مدى الالتزام بالمعايير الشخصية	3.66	0.336	موافق
الاشراف والتخطيط	3.98	0.408	موافق
تقييم نظام الرقابة الداخلية	3.79	0.423	موافق
ادلة الاثبات	3.71	0.496	موافق
مدى الالتزام بمعايير العمل الميداني	3.82	0.350	موافق
تطبيق وثبات المبادئ المحاسبية	3.98	0.551	موافق
ابداء الرأي	3.91	0.548	موافق
الافصاح الكامل	3.63	0.561	موافق
مدى الالتزام بمعايير اعداد التقرير	3.83	0.397	موافق
مدى الالتزام بقواعد السلوك المهني	3.82	0.372	موافق
المسؤولية المهنية	3.78	0.279	موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول السابق رقم (21.4) المتوسط المرجح والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل محور من محاور المسؤولية المهنية وكذا الخطوط العريضة لمكونات هذه، وعليه قدر المتوسط المرجح للمسؤولية المهنية بـ 3.78 وبانحراف معياري 0.279 والذي يمثل حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "موافق".

7. تحليل ومناقشة عبارات المحور السادس المتعلقة بمدى مصداقية التقارير المالية:

الجدول رقم (22.4): تحليل عبارات المحور السادس المتعلقة بمدى مصداقية التقارير المالية

أرقام العبارات	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
		العدد	العدد	العدد	العدد	العدد				
		%	%	%	%	%				
01	تعتبر تقرير المراجع وثيقة ضرورية تثبت الشمولية والكفاءة العالية للقوائم المالية.	2	6	26	86	15	3.79	0.757	7	موافق
		1.5	4.4	19.3	63.7	11.1				
02	تتسم المعلومات المحاسبية بالفاعلية والشفافية المطلوبة حتى يتسنى للمراجع إجراء المقارنات اللازمة.	1	6	23	90	15	3.83	0.708	6	موافق
		0.7	4.4	17.0	66.7	11.1				
03	احتواء التقارير المالية على معلومات قابلة للمقارنة حتى يسهل عملية الدراسة واتخاذ القرارات.	0	6	9	87	33	4.09	0.696	2	موافق
		0	4.4	6.7	64.4	24.4				
04	قدرة التقارير المالية على توفير المعلومات الكافية والملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.	1	5	12	92	25	4.00	0.702	5	موافق
		0.7	3.7	8.9	68.1	18.5				
05	تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين في الوقت المناسب ملائمة لتلبية احتياجاتهم.	1	4	11	92	27	4.04	0.685	3	موافق
		0.7	3.0	8.1	68.1	20.0				
06	توفر المصداقية في القوائم المالية تؤدي إلى الثقة في الشركة من قبل أصحاب المصالح.	0	3	15	93	24	4.02	0.617	4	موافق
		0	2.2	11.1	68.9	17.8				
07	التأكد من مصداقية القوائم المالية قبل نشرها من خلال إجراءات المراجعة الخارجية	0	2	12	87	34	4.13	0.621	1	موافق
		0	1.5	8.9	64.4	25.2				
المتوسط المرجح للمحور السادس							3.98	0.449		موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول السابق رقم (22.4) المتوسط المرجح والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور السادس والمتمثل في مصداقية التقارير المالية، وعليه قدر المتوسط المرجح لهذا المحور ب 3.98 والذي يمثل حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "موافق" وبانحراف معياري 0.449.

الفرع الثاني: نتائج المحاور حسب مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية

سوف نقوم بعرض ومناقشة نتائج من وجهة نظر مراجعي الحسابات المتمثلة في فئتي خبير محاسبي ومحافظ الحسابات ومن وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية والمتمثلة في فئات المستثمرين والمدراء الماليين وكذا متخذي القرار في القطاع الضريبي والقطاع البنكي، من خلال كل محور من محاور الاستبيان كما يلي:

1. **تحليل ومناقشة المحور الأول المتعلق مدى تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته القانونية حسب الفئة:**

الجدول رقم (23.4): تحليل عبارات المسؤوليات القانونية للفئتين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية

أرقام العبارات	العبارات	الفئة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا عن الوسائل المتاحة له وليس على النتائج.	مراجعي الحسابات	3.76	1.015	موافق
		مستخدمي التقارير المالي	3.74	0.873	موافق
02	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية المدنية اتجاه زبائنه في حدود العقد المبرم بينه والجهة الموكلة له عملية المراجعة.	مراجعي الحسابات	3.98	0.537	موافق
		مستخدمي التقارير المالية	3.81	0.705	موافق
03	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية الجزائية عن الأخطاء التي ارتكبها كالتوقيع على بيانات محاسبية كاذبة.	مراجعي الحسابات	3.98	1.064	موافق
		مستخدمي التقارير المالي	3.67	1.064	موافق
04	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية التأديبية إذا أخل بقواعد السلوك المهني كإفشاء السر.	مراجعي الحسابات	4.33	0.747	م ش
		مستخدمي التقارير المالي	3.88	0.915	موافق
05	تقوم اللجنة التأديبية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بالجزائر بدورها اتجاه تحمل المراجع لمسؤوليته المهنية.	مراجعي الحسابات	3.80	0.885	موافق
		مستخدمي التقارير المالي	3.67	0.780	موافق
06	يقوم المراجع الخارجي بتحمل مسؤولياته اتجاه مستخدمي التقارير المالية بتعويض الضرر بسبب الأخطاء التي ارتكبها.	مراجعي الحسابات	3.24	0.923	محايد
		مستخدمي التقارير المالي	3.49	0.955	موافق
07	يحدد المراجع احداثا تدل على وجود دوافع وضغوط لارتكاب الاحتيال كالحاجة للحصول على تمويل إضافي.	مراجعي الحسابات	2.96	1.053	محايد
		مستخدمي التقارير المالي	3.34	0.941	محايد
08	يكون المراجع الخارجي مسؤولا أثناء تأدية مهامه وفقا لمعايير المراجعة الدولة باكتشاف الأخطاء الجوهرية.	مراجعي الحسابات	4.07	0.680	موافق
		مستخدمي التقارير المالي	3.74	0.683	موافق
09	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية عن مراجعة الأحداث اللاحقة قبل اعداد الميزانية.	مراجعي الحسابات	3.33	1.136	محايد
		مستخدمي التقارير المالي	3.44	0.941	موافق
10	يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا عن ابداء رأيه حول استمرارية وفق معايير المراجعة الدولية.	مراجعي الحسابات	3.80	0.859	موافق
		مستخدمي التقارير المالي	3.80	0.828	موافق
المتوسط المرجح للمحور الأول		مراجعي الحسابات	3.72	0.343	موافق
		مستخدمي التقارير المالي	3.66	0.434	موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول السابق رقم (23.4) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الأول والمتمثل في التزام مراجع الحسابات بمسؤولياته القانونية، لكل من فئة مراجعي الحسابات وفئة مستخدمي التقارير المالية لمعرفة وجهات النظر للفئتين، وعليه قدر المتوسط المرجح لمراجعي الحسابات بـ 3.72 بانحراف معياري 0.343 بينما مستخدمي التقارير المالية كان المتوسط المرجح 3.66 بانحراف معياري 0.434 وعليه

كانت وجهات النظر بين الفئتين متقاربة إلى حد ما والذي يمثلان حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "موافق".

2. تحليل ومناقشة المحور الثاني المتعلق بمدى الالتزام بالمعايير الشخصية حسب الفئة:

الجدول رقم (24.4): تحليل العبارات المتعلقة بمدى الالتزام بالمعايير الشخصية حسب الفئة

الفقرات	أرقام العبارات	العبارات	الفئة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
التأهيل العلمي والعملي	01	ربط الحوافز بمدى حرص المراجع الخارجي على تطوير قدراتهم المهنية.	مراجعي الحسابات	3.50	1.070	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.51	0.931	موافق
	02	يقوم المراجع الخارجي بدورات تكوينية منتظمة لتحسين كفاءته المهنية.	مراجعي الحسابات	4.13	0.687	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.97	0.804	موافق
	03	بتوفر سنوات الخبرة للمراجع الخارجي تمكنه من تأدية مهامه على أكمل وجه.	مراجعي الحسابات	3.57	0.958	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.58	1.020	موافق
	04	تشجيع حالات الارتباط مع مكاتب المراجعة العالمية لتبادل المعارف فيما بينهم.	مراجعي الحسابات	4.11	0.706	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	4.00	0.622	موافق
الاستقلالية	05	توجد مصالح شخصية مشتركة بين المراجع الخارجي والمؤسسة التي يراجعها.	مراجعي الحسابات	1.65	1.100	غ م ش
			مستخدمي التقارير المالي	2.45	1.178	غ م
	06	يمكن للمراجع الخارجي الاستعانة بمساعدين من داخل المؤسسة التي بمراجعها.	مراجعي الحسابات	3.22	1.114	محايد
			مستخدمي التقارير المالي	3.30	1.005	محايد
	07	حصول المراجع على الدعم الكافي من الإدارة للقيام بأعماله على أكمل وجه.	مراجعي الحسابات	4.04	0.595	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.91	0.685	موافق
	08	يتم الاعتراف باستقلالية المراجع الخارجي وحياده من قبل مستخدمي التقارير المالية.	مراجعي الحسابات	3.84	0.965	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.77	0.670	موافق
العناية المهنية	09	يقوم المراجع على تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح بما يضمن استمرارها.	مراجعي الحسابات	3.76	0.874	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.74	0.791	موافق
	10	يحافظ المراجع الخارجي عن سرية المعلومات التي يحصل عليها اثناء عمله.	مراجعي الحسابات	4.28	0.584	م ش
			مستخدمي التقارير المالي	4.21	0.699	م ش

	11	فهم المراجع الخارجي للمشكلات التي تواجهه ومدى الاهتمام بحلها.	مراجعي الحسابات	4.11	0.434	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.92	0.742	موافق
	المتوسط المرجح للمحور الثاني		مراجعي الحسابات	3.66	0.327	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.67	0.344	موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول السابق رقم (24.4) أن المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الثاني والمتمثل في التزام مراجع الحسابات بالمعايير الشخصية، والمتمثلة من خلال المكونات الثلاث وهي المؤهل العلمي والعملي واستقلالية مراجع الحسابات وكذا العناية المهنية، من خلال فئة مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية لمعرفة وجهات النظر للفئتين، وقدر المتوسط المرجح لمراجعي الحسابات بـ 3.66 بانحراف معياري 0.327، بينما مستخدمي التقارير المالية كان المتوسط المرجح 3.67 بانحراف معياري 0.344، وعليه كانت وجهات النظر بين الفئتين متقاربة إلى حد كبير والذي يمثلان حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "موافق".

3. تحليل ومناقشة المحور الثالث المتعلق بمدى الالتزام بمعايير العمل الميداني حسب الفئة:

الجدول رقم (25.4): تحليل عبارات مدى الالتزام بمعايير الأداء الميداني لفئتين

الفقرات	أرقام العبارات	العبارات	الفئة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
التخطيط والاشراف	01	التركيز على استخدام وسائل تقنية متطورة عند عملية الخطيط لعملية المراجعة	مراجعي الحسابات	3.85	0.666	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	4.04	0.601	موافق
	02	الحرص على تنفيذ استراتيجيات واضحة ودقيقة لعملية التخطيط لكل مهمة على حدى.	مراجعي الحسابات	4.13	0.778	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.85	0.667	موافق
	03	اجراء مسح شامل للمؤسسة المراد مراجعتها قبل اعداد خطة تنفيذ العمل الميداني للمساعدة على تحديد ميادين المراجعة.	مراجعي الحسابات	4.15	0.470	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.96	0.638	موافق
	04	الاشراف على أعضاء فريق العمل من خلال تكوين ملف دائم أو تنقيحه	مراجعي الحسابات	4.02	0.537	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.97	0.648	موافق
تقييم نظام الرقابة الداخلية	05	التنويع في استخدام وسائل تقنية حديثة في أعمال المراجعة بعدم الاقتصار على وسيلة واحدة	مراجعي الحسابات	4.02	0.683	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.85	0.732	موافق
	06	يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلي	مراجعي الحسابات	3.93	1.020	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.66	0.929	موافق

	07	يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال الاطلاع على نتائج التقييم السابق	مراجعي الحسابات	3.85	0.918	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.65	0.755	موافق
	08	يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال الاكتفاء بأخذ عينة.	مراجعي الحسابات	3.37	1.019	محايد
			مستخدمي التقارير المالي	3.35	0.893	محايد
	09	التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفاعليتها من خلال وجود لوائح الضبط الداخلي واحترامها.	مراجعي الحسابات	3.96	0.698	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.72	0.674	موافق
	10	التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفاعليتها من خلال التحقق من وجود فصل في المهام.	مراجعي الحسابات	4.13	0.653	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.87	0.677	موافق
	11	التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفاعليتها من خلال الزيارات المفاجئة.	مراجعي الحسابات	3.85	0.788	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.84	0.752	موافق
	12	يتم الاعتماد في تحديد حجم الاختبارات بناء على طبيعة تقييم نظام الرقابة الداخلية والخبرة السابقة للمراجع.	مراجعي الحسابات	4.04	0.595	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.76	0.739	موافق
	13	يقوم المراجع الخارجي على التأكد من سريان تطبيق نقاط القوة ومدى تأثير نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية.	مراجعي الحسابات	4.04	0.595	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.92	0.505	موافق
أدلة الإثبات	14	إبداء الرأي حول القوائم المالية يرتبط بحصول المراجع الخارجي على أدلة اثبات ملائمة.	مراجعي الحسابات	4.17	0.709	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.81	0.655	موافق
	15	يقوم المراجع الخارجي على فحص جزء من أدلة الاثبات التي تتوفر لديه.	مراجعي الحسابات	3.28	1.167	محايد
			مستخدمي التقارير المالي	3.35	0.880	محايد
	16	تأكد المراجع الخارجي من أدلة الاثبات الالكترونية في ظل أجهزة الكمبيوتر.	مراجعي الحسابات	3.93	0.742	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.84	0.520	موافق
المتوسط المرجح للمحور الثالث			مراجعي الحسابات	3.92	0.391	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.78	0.320	موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V21

يوضح الجدول السابق رقم (25.4) أن المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الثالث والمتمثل في التزام مراجع الحسابات بمعايير العمل الميداني، والمتمثلة من خلال المكونات الثلاث وهي التخطيط لعملية المراجعة والاشراف على مساعديه، تقييم نظام الرقابة الداخلية وأدلة الاثبات، من خلال فئة مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية لمعرفة وجهات النظر للفئتين، وقدر المتوسط المرجح لمراجعي الحسابات بـ 3.92 بانحراف معياري 0.391، بينما مستخدمي التقارير المالية كان المتوسط المرجح 3.78 بانحراف معياري

0.320، وعليه كانت وجهات النظر بين الفئتين متقاربة إلى حد ما والذي يمثلان حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "موافق".

4. تحليل ومناقشة المحور الرابع المتعلق بمدى الالتزام بمعايير اعداد التقارير:

الجدول رقم (26.4): تحليل عبارات المحور الرابع المتعلق بمعايير اعداد التقارير حسب الفئة

الفقرات	أرقام العبارات	العبارات	الفئة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
تطبيق وثبات المبادئ	1	ينص تقرير المراجع عن مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبية المطبقة من قبل الشركة.	مراجعي الحسابات	4.20	0.654	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.89	0.630	موافق
	2	ينص تقرير المراجع على أن المبادئ المحاسبية المطبقة لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية بالفترات السابقة.	مراجعي الحسابات	3.98	0.745	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.99	0.631	موافق
ابداء الرأي	3	يجب أن يكون رأي المراجع في التقرير حول القوائم المالية واضحا ومكتوبا وفقا لمعايير المراجعة المطبقة في الجزائر.	مراجعي الحسابات	4.22	0.728	م ش
			مستخدمي التقارير المالي	4.02	0.657	موافق
	4	يمثل رأي المراجع الخارجي مرجع أساسي لاتخاذ القرارات بشأن المؤسسة.	مراجعي الحسابات	3.83	0.797	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.72	0.691	موافق
	5	يلتزم المراجع الخارجي في تقريره بتوضيح مسؤولية الإدارة في اعداد القوائم المالية وان مسؤوليته تنحصر في ابداء الرأي.	مراجعي الحسابات	4.09	0.784	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.82	0.667	موافق
	6	عندما يتحفظ المراجع في رأيه أو ابداء رأيا مخالفا أو حجب رأيه تماما لابد أن يوضح في تقريره أسباب هذا الرأي.	مراجعي الحسابات	4.00	0.816	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.84	0.737	موافق
الافصاح الكامل	7	الإفصاح عن القوائم المالية بالشكل الكافي والمناسب عن كل ما تتضمنه من معلومات ما لم يشر التقرير لخلاف ذلك.	مراجعي الحسابات	4.07	0.854	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.84	0.655	موافق
	8	الإطار القانوني والرقابي الحالي الذي يحكم عمل المؤسسات الجزائرية يعد كافيا لتحقيق الإفصاح المحاسبي الملائم.	مراجعي الحسابات	2.91	0.915	محايد
			مستخدمي التقارير المالي	3.12	0.987	محايد
	9	الإفصاح عن مدى قوة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية تعتبر إشارة ممهدة لبيانات مالية صادقة	مراجعي الحسابات	4.04	0.759	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.87	0.757	موافق
المتوسط المرجح للمحور الرابع			مراجعي الحسابات	3.93	0.490	موافق
			مستخدمي التقارير المالي	3.79	0.334	موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V21

يوضح الجدول السابق رقم (26.4) أن المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الرابع والمتمثل في التزام مراجع الحسابات بمعايير اعداد تقارير مراجع الحسابات، والمتمثلة من خلال المكونات الثلاث وهي تطبيق وثبات المبادئ المحاسبية المطبقة أثناء اعداد القوائم المالي، إبداء الرأي والافصاح الكامل عن التقارير المالية، من خلال فئة مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية لمعرفة وجهات النظر للفئتين، وقدر المتوسط المرجح لمراجعي الحسابات بـ 3.93 بانحراف معياري 0.490، بينما مستخدمي التقارير المالية كان المتوسط المرجح 3.79 بانحراف معياري 0.334، وعليه كانت وجهات النظر بين الفئتين متقاربة إلى حد ما والذي يمثلان حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "موافق".

5. تحليل ومناقشة المحور الخامس المتعلق بمدى الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني:

الجدول رقم (27.4): تحليل عبارات المحور الخامس المتعلق بقواعد السلوك المهني حسب الفئة

أرقام العبارات	العبارات	الفئة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	يلتزم المراجع الخارجي أثناء أداءه لمهامه بالإجراءات والخطوات الصادرة عن معايير المراجعة الدولية.	مراجعي الحسابات	3.67	0.818	موافق
		مستخدمي التقارير المالي	3.67	0.719	موافق
02	القدرة المراجع على نيل الثقة وحفظ الاسرار الخاصة بالعميل.	مراجعي الحسابات	4.07	0.680	موافق
		مستخدمي التقارير المالي	3.88	0.618	موافق
03	يكون المراجع الخارجي نزيها في جميع علاقاته المهنية.	مراجعي الحسابات	4.11	0.706	موافق
		مستخدمي التقارير المالي	3.79	0.665	موافق
04	ممارسة الشك المهني في الغش أو الخطأ قد حدث نتيجة قيود مفروضة على الشركة، فانه يجب اعتبارها في التقرير النهائي.	مراجعي الحسابات	3.46	0.862	موافق
		مستخدمي التقارير المالي	3.51	0.799	موافق
05	ممارسة الشك المهني من خلال الشك في تصرفات موظفي المؤسسة المراد مراجعتها.	مراجعي الحسابات	3.59	0.777	موافق
		مستخدمي التقارير المالي	3.56	0.753	موافق
06	تكون اتعاب المراجع مناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها وفق القانون 01/10.	مراجعي الحسابات	4.04	0.665	موافق
		مستخدمي التقارير المالي	3.88	0.618	موافق
07	عدم القيام بأي عمل يسئ لسمعته وسمعة مهنة المراجعة وعلاقته بزملائه في المهنة.	مراجعي الحسابات	4.33	0.474	م ش
		مستخدمي التقارير المالي	4.12	0.448	موافق
08	عند تقديم المراجع استشارة لأحد عملائه فانه يلتزم بقواعد السلوك المهني.	مراجعي الحسابات	3.98	0.745	موافق
		مستخدمي التقارير المالي	3.89	0.730	موافق

المتوسط المرجح للمحور الخامس	مراجعي الحسابات	3.90	0.427	موافق
	مستخدمي التقارير المالي	3.79	0.337	موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول السابق رقم (27.4) أن المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الخامس والمتمثل في التزام مراجع الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني، من خلال فئة مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية لمعرفة وجهات النظر للفئتين، وقدر المتوسط المرجح لمراجعي الحسابات بـ 3.90 بانحراف معياري 0.427، بينما مستخدمي التقارير المالية كان المتوسط المرجح 3.79 بانحراف معياري 0.337، وعليه كانت وجهات النظر بين الفئتين متقاربة إلى حد ما والذي يمثلان حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "موافق".

6. تحليل ومناقشة الالتزام بالمسؤولية المهنية حسب فئتي مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير:

الجدول رقم (28.4): تحليل لمحاور المسؤولية المهنية حسب الفئة

العبارات	الفئة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
التأهيل العلمي والعملي	مراجعي الحسابات	3.82	0.494	موافق
	مستخدمي التقارير المالي	3.76	0.521	موافق
استقلالية المراجع	مراجعي الحسابات	3.19	0.480	محايد
	مستخدمي التقارير المالي	3.35	0.531	محايد
العناية المهنية	مراجعي الحسابات	4.05	0.384	موافق
	مستخدمي التقارير المالي	3.95	0.540	موافق
مدى الالتزام بالمعايير الشخصية	مراجعي الحسابات	3.65	0.326	موافق
	مستخدمي التقارير المالي	3.67	0.343	موافق
الاشراف والتخطيط	مراجعي الحسابات	4.03	0.404	موافق
	مستخدمي التقارير المالي	3.95	0.410	موافق
تقييم نظام الرقابة الداخلية	مراجعي الحسابات	3.91	0.502	موافق
	مستخدمي التقارير المالي	3.73	0.364	موافق
ادلة الاثبات	مراجعي الحسابات	3.79	0.532	موافق
	مستخدمي التقارير المالي	3.66	0.474	موافق
مدى الالتزام بمعايير العمل الميداني	مراجعي الحسابات	3.92	0.390	موافق
	مستخدمي التقارير المالي	3.77	0.319	موافق

تطبيق وثبات المبادئ المحاسبية	مراجعي الحسابات	4.08	0.570	موافق
	مستخدمي التقارير المالي	3.93	0.537	موافق
ابداء الرأي	مراجعي الحسابات	4.03	0.646	موافق
	مستخدمي التقارير المالي	3.85	0.482	موافق
الافصاح الكامل	مراجعي الحسابات	3.67	0.618	موافق
	مستخدمي التقارير المالي	3.61	0.532	موافق
مدى الالتزام بمعايير اعداد التقرير	مراجعي الحسابات	3.92	0.490	موافق
	مستخدمي التقارير المالي	3.79	0.333	موافق
مدى الالتزام بقواعد السلوك المهني	مراجعي الحسابات	3.90	0.426	موافق
	مستخدمي التقارير المالي	3.78	0.337	موافق
المسؤولية المهنية	مراجعي الحسابات	3.85	0.308	موافق
	مستخدمي التقارير المالي	3.75	0.259	موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول السابق رقم (28.4) أن المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل محور من محاور المسؤولية القانونية وكذا مكونات هذه المحاور، من خلال فئة مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية لمعرفة وجهات النظر للفئتين، وقدر المتوسط المرجح لمراجعي الحسابات بـ 3.85 بانحراف معياري 0.308، بينما مستخدمي التقارير المالية كان المتوسط المرجح 3.75 بانحراف معياري 0.259، وعليه كانت وجهات النظر بين الفئتين متقاربة إلى حد ما والذي يمثلان حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "موافق".

7. تحليل ومناقشة المحور السادس المتعلق بمدى مصداقية التقارير المالية حسب الفئة:

الجدول رقم (29.4): تحليل عبارات المحور السادس المتعلق بمصداقية التقارير المالية حسب الفئة

أرقام العبارات	العبارات	الفئة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	تعتبر تقرير المراجع وثيقة ضرورية تثبت الشمولية والكفاءة العالية للقوائم المالية.	مراجعي الحسابات	3.89	0.767	موافق
		مستخدمي التقارير المالي	3.73	0.750	موافق
02	تتسم المعلومات المحاسبية بالفاعلية والشفافية المطلوبة حتى يتسنى للمراجع إجراء المقارنات اللازمة.	مراجعي الحسابات	3.74	0.801	موافق
		مستخدمي التقارير المالي	3.88	0.654	موافق
03	احتواء التقارير المالية على معلومات قابلة للمقارنة حتى يسهل عملية الدراسة والتحليل لاتخاذ القرارات.	مراجعي الحسابات	4.35	0.737	م ش
		مستخدمي التقارير المالي	3.96	0.638	موافق
04	قدرة التقارير المالية على توفير المعلومات الكافية والملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.	مراجعي الحسابات	4.24	0.705	م ش
		مستخدمي التقارير المالي	3.88	0.671	موافق
05	تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين في الوقت المناسب ملائمة لتلبية احتياجاتهم.	مراجعي الحسابات	4.15	0.788	موافق
		مستخدمي التقارير المالي	3.98	0.621	موافق
06	توفر المصداقية في القوائم المالية تؤدي إلى الثقة في الشركة من قبل أصحاب المصالح.	مراجعي الحسابات	4.07	0.646	موافق
		مستخدمي التقارير المالي	4.00	0.603	موافق
07	التأكد من مصداقية القوائم المالية قبل نشرها من خلال إجراءات المراجعة الخارجية.	مراجعي الحسابات	4.24	0.639	م ش
		مستخدمي التقارير المالي	4.08	0.607	موافق
المتوسط المرجح للمحور السادس		مراجعي الحسابات	4.10	0.540	موافق
		مستخدمي التقارير المالي	3.93	0.386	موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول السابق رقم (29.4) أن المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور السادس والمتمثل في مصداقية التقارير المالية، من خلال فئة مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية لمعرفة وجهات النظر للفئتين، وقدر المتوسط المرجح لمراجعي الحسابات بـ 4.10 بانحراف معياري 0.540، بينما مستخدمي التقارير المالية كان المتوسط المرجح 3.93 بانحراف معياري 0.386، وعليه كانت وجهات النظر بين الفئتين متقاربة إلى حد ما والذي يمثلان حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "موافق".

الفرع الثالث: اختبار الطبيعة بمعامل كولموكروف سميرنوف (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) للمحاور:

سنقوم باختبار ما إذا كانت بيانات كل محور من المحاور الستة تتبع التوزيع الطبيعي وذلك من خلال معامل كولوكروف سميرنوف كما يبينه الجدول التالي:

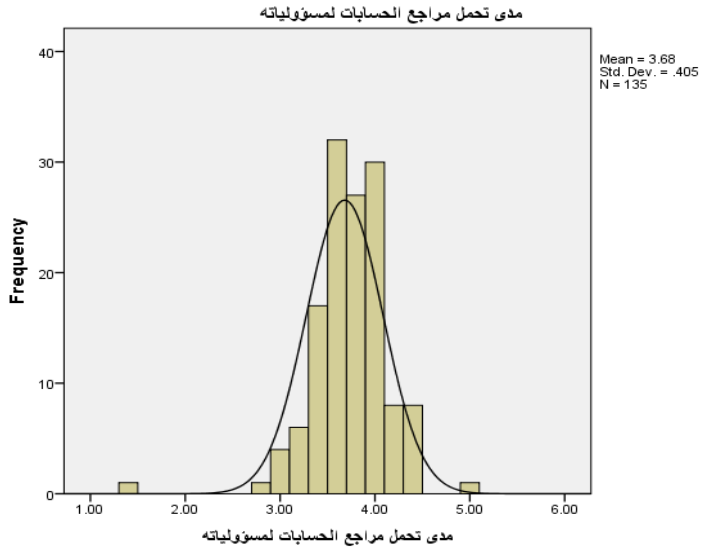
الجدول رقم (30.4): اختبار الطبيعة للمحاور بمعامل Kolmogorov-Smirnov

المحاور / الاختبار ومعنويته	كولموكروف سميرنوف z	المعنوية sig
المسؤولية القانونية	1.314	0.063
المسؤولية المهنية	1.071	0.202
المتغيرات المستقلة	1.112	0.169
مدى مصداقية التقارير المالية	1.495	0.023
مجموع المحاور	0.934	0.348

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن بيانات المسؤولية القانونية والمسؤولية المهنية يتبع التوزيع الطبيعي حسب معامل الطبيعة كولموكروف سميرنوف الذي يتحدد على أساس0.05 <sig ، أي أن كلما كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05 كلما كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، حيث يظهر لنا أن المحور الأول وهو المسؤولية القانونية حقق في هذا الاختبار القيمة 1.314 عند مستوى معنوية sig =0.063، وهذا يدل على ان المحور الأول المتعلق بتحمل مراجع الحسابات المسؤوليات القانونية يتبع التوزيع الطبيعي لأن 0.05 <sig ، وهذا ما يوضحه الرسم البياني التالي:

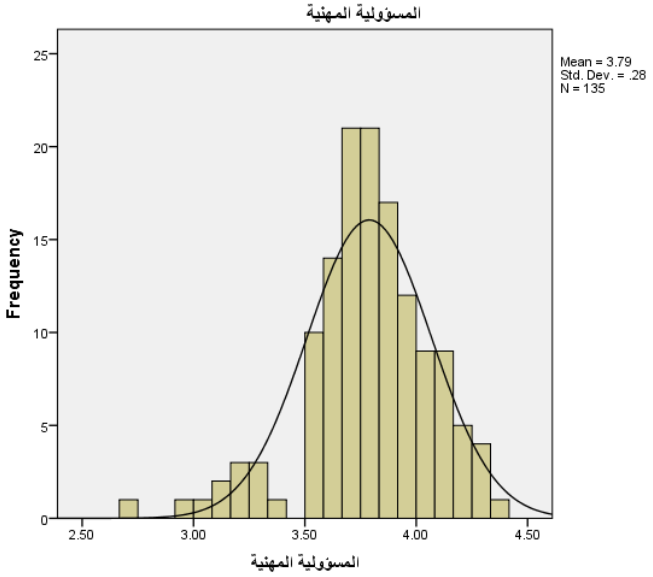
الشكل رقم (5.4): التوزيع الطبيعي لمسؤوليات مراجع الحسابات القانونية حسب اختبار One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

كذلك الشأن بالنسبة لمجموع محاور المسؤولية المهنية (المحور الثاني والثالث والرابع والخامس) حققت في هذا الاختبار القيمة 1.071 عند مستوى معنوية 0.202، وهذا يدل على ان هذه المحاور والمتعلقة بمدى تحمل مراجع الحسابات مسؤولياته المهنية يتبع التوزيع الطبيعي لأن sig> 0.05 ، وهذا ما يوضحه الرسم البياني التالي:

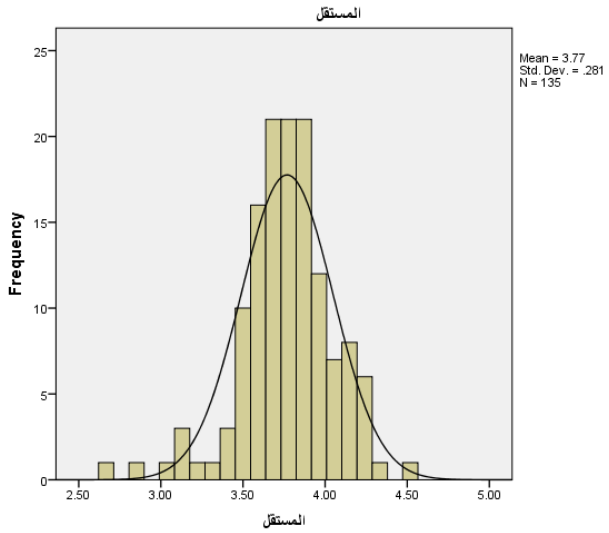
الشكل رقم (6.4): التوزيع الطبيعي لمسؤوليات مراجع الحسابات المهنية حسب اختبار One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

وهكذا وبناء على ما سبق فان المتغير المستقل حيث حقق في هذا الاختبار القيمة 1.112 عند مستوى معنوية sig=0.169 وهذا ما يؤكد أن المتغير المستقل يتبع التوزيع الطبيعي حسب معامل الطبيعة كولموكروف سميرنوف لأن sig> 0.05 ، وهذا ما يوضحه الرسم البياني التالي:

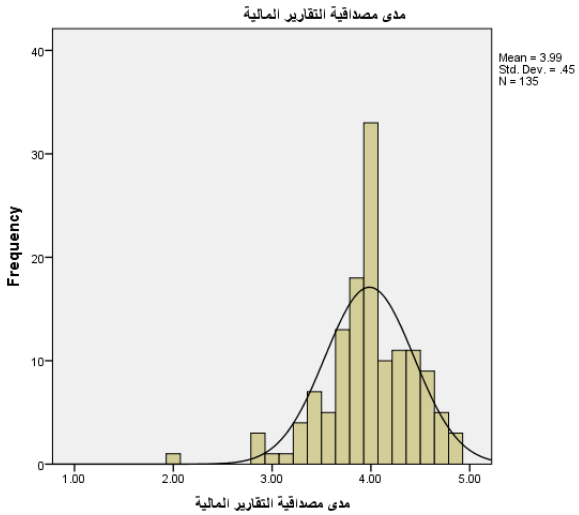
الشكل رقم (7.4): التوزيع الطبيعي لمسؤوليات مراجع الحسابات القانونية والمهنية حسب اختبار One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

حيث يظهر لنا أن المحور السادس وهو مصداقية التقارير المالية حقق في هذا الاختبار القيمة 1.495 عند مستوى معنوية sig =0.023، وهذا يدل على ان المحور السادس المتعلق بصدقية التقارير المالية لا يتبع التوزيع الطبيعي لأن sig<0.05، وهذا ما يوضحه الرسم البياني التالي:

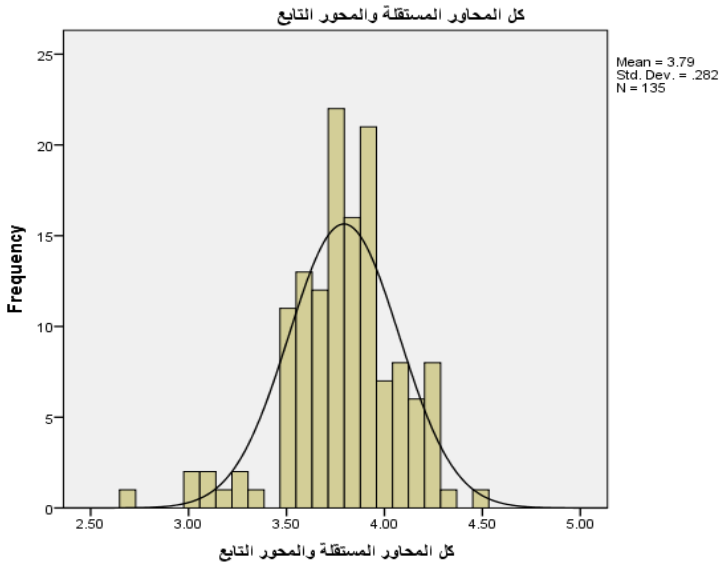
الشكل رقم (8.4): التوزيع الطبيعي لمصداقية التقارير المالية حسب اختبار One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

وفيما يخص مجموع المحاور فان هذا الاختبار القيمة 0.934 عند مستوى المعنوية sig=0.348 وهذا ما يدل ان مجموع محاور الدراسة يتبع التوزيع الطبيعي حسب معامل التوزيع طبيعي لاختبار كولموكروف سميرنوف لأن 0.05 <sig ، وهذا ما يوضحه الرسم البياني التالي:

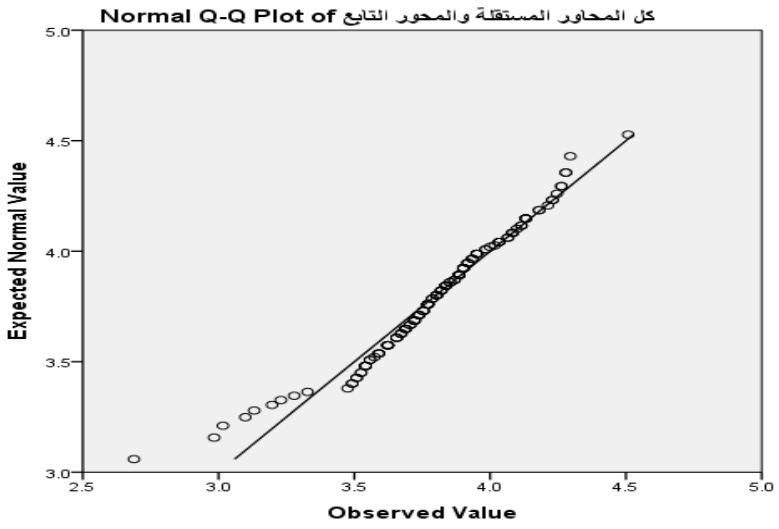
الشكل رقم (9.4): التوزيع الطبيعي لمجموع محاور الاستبيان حسب اختبار
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يظهر كل رسم من الرسوم البيانية السابقة أن هناك تماثل بين طرفي المستقيم الشاقولي ويأخذ شكلا هرميا وهذا ما يؤكد لنا أن كل محور من المحاور السابقة وبمجموعها تتبع التوزيع الطبيعي.

الشكل رقم (10.4): التوزيع الطبيعي للقيمة المتبقى



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يؤكد الشكل السابق أن هناك اعتدال في توزيع البواقي حيث انها تتجمع بانتظام حول مستقيم الانحدار الخطي وهذا يدل على التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات

تم صياغة خمس فرضيات رئيسية لدراسة هذا الموضوع وسيتم اختبار هذه الفرضيات بناء على مطلبين كمايلي:

المطلب الأول: تأثير مسؤوليات مراجع الحسابات على مصداقية التقارير المالية

وللإجابة على مدى مساهمة مراجع الحسابات في مصداقية التقارير المالية تم تقسيمها إلى فرضيتين اثنين كمايلي:

الفرع الأول: الفرضية الرئيسية الأولى:

الفرضية الصفرية: H0 لا توجد علاقة ارتباط بين تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته ومصداقية التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05.

الفرضية البديلة: H1 توجد علاقة ارتباط بين تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته ومصداقية التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05.

للتأكد من صحة هذه الفرضية قمت بتحليل هذه العلاقة بين مسؤوليات مراجع الحسابات ومصداقية التقارير المالية من خلال الحصول على نتائج ارتباط بيرسون بين متغيرات الدراسة وبالاعتماد على برنامج SPSS V.21، حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول:

الجدول رقم(31.4): نتائج تحليل ارتباط بيرسون بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

		المسؤولية القانونية	الالتزام بمعايير الشخصية	الالتزام بمعايير لعمل الميداني	الالتزام بمعايير اعداد التقرير	الالتزام بقواعد السلوك المهني
مصداقية التقارير المالية	ارتباط بيرسون	0.342	0.261	0.521	0.658	0.444
	القيمة الاحتمالية Sig	0.000	0.002	0.000	0.000	0.000

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

نلاحظ من الجدول رقم (31.4) نلاحظ أن معامل الارتباط لبيرسون متوسط القوة بين المتغيرات المستقلة (المسؤولية القانونية، الالتزام بالمعايير الشخصية، والالتزام بمعايير العمل الميداني، ومعايير اعداد التقرير، والالتزام بقواعد السلوك المهني) والمتغير التابع (مصداقية التقارير المالية) عند مستوى المعنوية أقل من 0.05، وعليه نقبل الفرضية البديلة التي

تنص على أنه: توجد علاقة ارتباط بين تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته ومصداقية التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05 أي وجود علاقة ارتباط بين مسؤوليات مراجع الحسابات ومصداقية التقارير المالية.

الفرع الثاني: الفرضية الرئيسية الثانية

الفرضية الصفرية: H0 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية حول مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية والمهنية على مصداقية التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05

الفرضية البديلة: H1 يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية حول مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية والمهنية على مصداقية التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05

ولإثبات صحة هذه الفرضية تندرج خمس فرضيات فرعية سوف يتم التحقق من صحتها تباعا من أجل الإجابة على الفرضية الرئيسية، وذلك من خلال فحص المسار لاختبار الأثر المباشر وغير مباشر لمسؤوليات مراجع الحسابات المهنية على مصداقية التقارير المالية.

1. **الفرضية الفرعية الأولى:**

الفرضية الصفرية: H0 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية حول مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية على مصداقية التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05

الفرضية البديلة: H1 يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية حول مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية على مصداقية التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05

للتأكد من صحة هذه الفرضية، قمنا بتحليل العلاقة بين المسؤوليات القانونية لمراجع الحسابات ومصداقية التقارير المالية من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21، حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (32.4): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر المسؤوليات القانونية على مصداقية التقارير

أثر المسؤوليات القانونية على مصداقية التقارير المالية	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى المعنوية Sig	قيمة Beta	قيمة a
	0.342	0.117	0.000	0.342	2.588

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من جدول رقم (32.4) نلاحظ أن معامل الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع قد بلغ 34 % كما أن معامل التحديد يساوي 11 % عند مستوى معنوية أقل من 5 % مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية مراجع الحسابات القانونية ومصداقية التقارير المالية، وتشير قيمة Beta إلى أن أثر مسؤولية مراجع الحسابات القانونية على مصداقية التقارير المالية هو أثر إيجابي (طردي) وتبلغ قوة هذه العلاقة تقريبا 34%.

وهذا يعني أن منحنى الانحدار كاف لوصف العلاقة بين X1, Y بمستوى ثقة أقل من 95 % ، كما أن قيمة الحد الثابت (a1) البالغة (2.588) تعني أن هناك وجود قوي لمصداقية القوائم المالية بالمقارنة مع المتغير المستقل، أما الميل الحدي (b1) أو (0.342) المرافقة لـ X1 فتشير إلى أن تغييرا مقداره (1) في أنماط مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية سيؤدي إلى تغيير مقداره (0.342) في مصداقية التقارير المالية، وعلى هذا الأساس تقبل الفرضية البديلة بوجود علاقة تأثير بين المتغيرين ورفض فرضية العدم بينهما.

في ضوء هذه الفرضية تشير معادلة الانحدار البسيط أن الالتزام بالمسؤوليات القانونية (X1) يؤثر في مصداقية التقارير المالية (Y) وهذا التأثير يفرض وجود علاقة خطية بين المتغيرين وتصاغ في ضوء هذه العلاقة معادلة الانحدار الآتية:

$$Y= a1 + b1\ X1$$

ومعادلة الانحدار البسيط كالآتي: $Y= 2.588 + 0.342\ X1$

2. **الفرضية الفرعية الثانية:**

الفرضية الصفرية: H0 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات بالمعايير الشخصية على مصداقية التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05

الفرضية البديلة: H1 يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات بالمعايير الشخصية على مصداقية التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05

للتأكد من صحة هذه الفرضية، قمنا بتحليل العلاقة بين التزام مراجع الحسابات بالمعايير الشخصية ومصداقية التقارير المالية من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V.21، حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (33.4): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر الالتزام بالمعايير الشخصية على مصداقية التقارير

أثر الالتزام بالمعايير الشخصية على مصداقية التقارير المالية	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى المعنوية Sig	قيمة Beta	قيمة a
	0.261	0.068	0.002	0.261	2.706

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من جدول رقم (33.4) نلاحظ أن معامل الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع قد بلغ 26 % كما أن معامل التحديد يساوي 6 % عند مستوى معنوية أقل من 5 % مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجع الحسابات بالمعايير الشخصية ومصداقية التقارير المالية، وتشير قيمة Beta إلى أن أثر التزام مراجع الحسابات بالمعايير الشخصية على مصداقية التقارير المالية هو أثر إيجابي (طردي) وتبلغ قوة هذه العلاقة تقريبا 26%.

وهذا يعني أن منحنى الانحدار كاف لوصف العلاقة بين X2, Y بمستوى ثقة أقل من 95 % ، كما أن قيمة الحد الثابت (a2) البالغة (2.706) تعني أن هناك وجود قوي لمصداقية القوائم المالية بالمقارنة مع المتغير المستقل، أما الميل الحدي (b2) أو (0.261) المرافقة لـ X2 فتشير إلى أن تغييرا مقداره (1) في أنماط التزام مراجع الحسابات بالمعايير الشخصية سيؤدي إلى تغيير مقداره (0.261) في مصداقية التقارير المالية، وعلى هذا الأساس تقبل الفرضية البديلة بوجود علاقة تأثير بين المتغيرين ورفض فرضية العدم بينهما.

في ضوء هذه الفرضية تشير معادلة الانحدار البسيط أن الالتزام بالمعايير الشخصية (X2) يؤثر في مصداقية التقارير المالية (Y) وهذا التأثير يفرض وجود علاقة خطية بين المتغيرين وتصاغ في ضوء هذه العلاقة معادلة الانحدار الآتية:

$$Y = a2 + b2\ X2$$

ومعادلة الانحدار البسيط كالآتي: $Y = 2.706 + 0.261\ X2$

3. **الفرضية الفرعية الثالثة:**

الفرضية الصفرية: H0 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات بمعايير الأداء الميداني على مصداقية التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05

الفرضية البديلة: H1 يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات بمعايير الأداء الميداني على مصداقية التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05

للتأكد من صحة هذه الفرضية، قمنا بتحليل العلاقة بين التزام مراجع الحسابات بمعايير العمل الميداني ومصداقية التقارير المالية من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V.21، حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (34.4): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر الالتزام بمعايير العمل الميداني على مصداقية التقارير

أثر الالتزام بمعايير العمل الميداني على مصداقية التقارير المالية	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى المعنوية Sig	قيمة Beta	قيمة a
	0.521	0.272	0.000	0.521	1.427

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول رقم (34.4) نلاحظ أن معامل الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع قد بلغ 52% كما أن معامل التحديد يساوي 27 % عند مستوى معنوية أقل من 5 % مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجع الحسابات بمعايير العمل الميداني ومصداقية التقارير المالية، وتشير قيمة Beta إلى أن أثر التزام مراجع الحسابات بمعايير العمل الميداني على مصداقية التقارير المالية هو أثر إيجابي (طردي) وتبلغ قوة هذه العلاقة تقريبا 52 %.

وهذا يعني أن منحنى الانحدار كاف لوصف العلاقة بين X3, Y بمستوى ثقة أقل من 95 % ، كما أن قيمة الحد الثابت (a3) البالغة (1.427) تعني أن هناك وجود قوي لمصداقية التقارير المالية بالمقارنة مع المتغير المستقل، أما الميل الحدي (b3) أو (0.521) المرافقة لـ X3 فتشير إلى أن تغييرا مقداره (1) في أنماط التزام مراجع الحسابات بمعايير العمل الميداني سيؤدي إلى تغيير مقداره (0.521) في مصداقية التقارير المالية، وعلى هذا الأساس تقبل الفرضية البديلة بوجود علاقة تأثير بين المتغيرين ورفض فرضية العدم بينهما.

في ضوء هذه الفرضية تشير معادلة الانحدار البسيط أن التزام مراجع الحسابات بمعايير العمل الميداني (X3) يؤثر في مصداقية التقارير المالية (Y) وهذا التأثير يفرض وجود علاقة خطية بين المتغيرين وتصاغ في ضوء هذه العلاقة معادلة الانحدار الآتية: $Y = a3 + b3\ X3$

ومعادلة الانحدار البسيط كالآتي: $Y = 1.427 + 0.521\ X3$

4. **الفرضية الفرعية الرابعة:**

الفرضية الصفرية: H0 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات بمعايير اعداد التقارير على مصداقية التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05

الفرضية البديلة: H1 يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات بمعايير اعداد التقارير على مصداقية التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05

للتأكد من صحة هذه الفرضية، قمنا بتحليل العلاقة بين التزام مراجع الحسابات بمعايير اعداد التقارير ومصداقية التقارير المالية من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V.21، حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (35.4): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر الالتزام بمعايير اعداد التقارير على مصداقية التقارير المالية

أثر الالتزام بمعايير اعداد التقارير على مصداقية التقارير المالية	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى المعنوية Sig	قيمة Beta	قيمة a
	0.658	0.433	0.000	0.658	1.129

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V.21

من جدول رقم (35.4) نلاحظ أن معامل الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع قد بلغ 65 % كما أن معامل التحديد يساوي 43 % عند مستوى معنوية أقل من 5 % مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجع الحسابات بمعايير اعداد التقارير ومصداقية التقارير المالية، وتشير قيمة Beta إلى أن أثر التزام مراجع الحسابات بمعايير اعداد التقارير على مصداقية التقارير المالية هو أثر إيجابي (طردي) وتبلغ قوة هذه العلاقة تقريبا 65 %.

وهذا يعني أن منحنى الانحدار كاف لوصف العلاقة بين X4, Y بمستوى ثقة أقل من 95 % ، كما أن قيمة الحد الثابت (a4) البالغة (1.129) تعني أن هناك وجود قوي لمصداقية التقارير المالية بالمقارنة مع المتغير المستقل، أما الميل الحدي (b4) أو (0.658) المرافقة لـ X4 فتشير إلى أن تغييرا مقداره (1) في أنماط التزام مراجع الحسابات بمعايير اعداد التقارير سيؤدي إلى تغيير مقداره (0.658) في مصداقية التقارير المالية، وعلى هذا الأساس تقبل الفرضية البديلة بوجود علاقة تأثير بين المتغيرين ورفض فرضية العدم بينهما.

في ضوء هذه الفرضية تشير معادلة الانحدار البسيط أن التزام مراجع الحسابات بمعايير اعداد التقارير (X4) يؤثر في مصداقية التقارير المالية (Y) وهذا التأثير يفرض وجود علاقة خطية بين المتغيرين وتصاغ في ضوء هذه العلاقة معادلة الانحدار الآتية: $Y= a4 + b4\ X4$

ومعادلة الانحدار البسيط كالآتي: $Y= 1.129 + 0.658\ X4$

5. **الفرضية الفرعية الخامسة:**

الفرضية الصفرية: H0 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني على مصداقية التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05

الفرضية البديلة: H1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني على مصداقية التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05

للتأكد من صحة هذه الفرضية، قمنا بتحليل العلاقة بين التزام مراجع الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني ومصداقية التقارير المالية من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V.21، حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (36.4): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني على مصداقية التقارير

أثر الالتزام بقواعد السلوك المهني على مصداقية التقارير المالية	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى المعنوية Sig	قيمة Beta	قيمة a
	0.444	0.197	0.000	0.444	1.936

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من جدول رقم (36.4) نلاحظ أن معامل الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع قد بلغ 44 % كما أن معامل التحديد يساوي 19.7 % عند مستوى معنوية أقل من 5 % مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجع الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني ومصداقية التقارير المالية، وتشير قيمة Beta إلى أن أثر التزام مراجع الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني على مصداقية التقارير المالية هو أثر إيجابي (طردي) وتبلغ قوة هذه العلاقة تقريبا 44 %.

وهذا يعني أن منحنى الانحدار كاف لوصف العلاقة بين X5, Y بمستوى ثقة أقل من 95 % ، كما أن قيمة الحد الثابت (a5) البالغة (1.936) تعني أن هناك وجود قوي لمصداقية التقارير المالية بالمقارنة مع المتغير المستقل، أما الميل الحدي (b1) أو (0.444) المرافقة لـ X5 فتشير إلى أن تغييرا مقداره (1) في أنماط التزام مراجع الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني سيؤدي إلى تغيير مقداره (0.444) في مصداقية التقارير المالية، وعلى هذا الأساس تقبل الفرضية البديلة بوجود علاقة تأثير بين المتغيرين ورفض فرضية العدم بينهما.

في ضوء هذه الفرضية تشير معادلة الانحدار البسيط أن التزام مراجع الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني (X5) يؤثر في مصداقية التقارير المالية (Y) وهذا التأثير يفرض وجود علاقة خطية بين المتغيرين وتصاغ في ضوء هذه العلاقة معادلة الانحدار الآتية: $Y= a5 + b5\ X5$

ومعادلة الانحدار البسيط كالآتي: $Y=1.936 + 0.444\ X5$

المطلب الثاني: مدى التزام مراجع الحسابات لمسؤولياته ومدى مصداقية التقارير المالية

وللإجابة على مدى التزام مراجع الحسابات لمسؤولياته تعزى للمتغيرات الشخصية والاسمية ومدى مصداقية التقارير تعزى لمتغير الفئة تم باستخدام اختبار التباين الأحادي (One Way Anova) وتم استخدام اختبارt في حالة عينتين مستقلتين (Independent Samples T-Test) واستخدمنا اختبارScheffe Test وصياغة الفرضيات التالية:

الفرع الأول: الفرضية الرئيسية الثالثة:

الفرضية الصفرية: H0 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات لمسؤولياته تعزى للمتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الفئة، سنوات الخبرة في العمل) عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$

الفرضية البديلة: H1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات لمسؤولياته تعزى للمتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الفئة، سنوات الخبرة في العمل) عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبارt في حالة عينتين مستقلتين (Independent Samples T-Test) لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية، ويصح هذا الاختبار لمقارنة متوسطي مجموعتين من البيانات،

كما تم استخدام اختبار التباين الأحادي (One Way Anova) لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية، ويصح هذا الاختبار لمقارنة ثلاث متوسطات أو أكثر، حيث تم اختبار الفرضيات الفرعية كما يلي:

1. **الفرضية الفرعية الأولى:**

الفرضية الصفرية: H0 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات لمسؤولياته تعزى بالمؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$

الفرضية البديلة: H1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات لمسؤولياته تعزى بالمؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$

باستخدام اختبار التباين الأحادي (One Way Anova) تحصلت على النتائج المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (37.4): مقارنة المتوسطات فئات المؤهل العلمي لمحاور مسؤوليات مراجع الحسابات

المحاور	مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	القيمة المحسوبة F	القيمة الاحتمالية Sig
مسؤوليات المراجع القانونية	بين المجموعات	3.430	4	0.857	5.993	0.000
	داخل المجموعات	18.600	130	0.143		
المعايير الشخصية	بين المجموعات	1.078	4	0.269	2.480	0.047
	داخل المجموعات	14.123	130	0.109		
معايير العمل الميداني	بين المجموعات	2.794	4	0.698	6.632	0.000
	داخل المجموعات	13.690	130	0.105		
معايير اعداد التقارير	بين المجموعات	1.250	4	0.313	2.038	0.093
	داخل المجموعات	19.931	130	0.153		
قواعد وآداب السلوك المهني	بين المجموعات	1.368	4	0.342	2.575	0.014
	داخل المجموعات	17.257	130	0.133		
مسؤوليات مراجع الحسابات المهنية	بين المجموعات	1.028	4	0.257	3.504	0.009
	داخل المجموعات	9.534	130	0.073		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول رقم (37.4) وبعد اجراء اختبار التباين الأحادي يتضح أن القيمة الاحتمالية أكبر من 0.05 أي قيمة $Sig \geq 0.05$ بالنسبة للمحور معايير اعداد التقارير مما يعني ان متغير المؤهل العلمي لا يتأثر بمعايير اعداد

التقارير، بينما بقية المحاور كانت القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 بما في ذلك المجموع العام للمحاور والمتمثل في مسؤوليات مراجع الحسابات بما يعني متغير المؤهل العلمي يتأثر بهذه المحاور.

ولذلك نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه: توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات لمسؤولياته تعزى بالمؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

ولمعرفة مصدر هذه الفروقات استخدمنا اختبار "Scheffe Test" الذي يوضح الفرق بين متوسطات المؤهل العلمي والقيمة الاحتمالية "sig" فوجدنا أن الفروقات تظهر في كل من محور الالتزام بالمسؤولية القانونية ومحور الالتزام بمعايير العمل الميداني، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (38.4): مقارنة متوسطات فئات المؤهل العلمي للمحاور المستقلة

المحاور	المؤهل العلمي		الفرق بين المتوسطات	القيمة الاحتمالية sig
الالتزام بالمسؤولية القانونية	ليسانس	ماستر	0.15926-	0.413
		ماجستير	0.25548-	0.328
		دكتوراه	*0.42214-	0.015
		شهادة مهنية	*0.48464-	0.023
	ماستر	ليسانس	0.15926	0.413
		ماجستير	0.09621-	0.966
		دكتوراه	0.26288-	0.378
		شهادة مهنية	0.32538-	0.318
	ماجستير	ليسانس	0.25548	0.328
		ماستر	0.09621	0.966
		دكتوراه	0.16667-	0.883
		شهادة مهنية	0.22917-	0.779
	دكتوراه	ليسانس	*0.42214	0.015
		ماستر	0.26288	0.378
		ماجستير	0.16667	0.883
		شهادة مهنية	0.06250-	0.998
	شهادة مهنية	ليسانس	*0.48464	0.023
		ماستر	0.32538	0.318
		ماجستير	0.22917	0.779
		دكتوراه	0.06250	0.998

الالتزام بالمعايير الشخصية	ليسانس	ماستر	0.04238	0.985
		ماجستير	0.26277	0.171
		دكتوراه	0.01753-	1.000
		شهادة مهنية	0.17662-	0.725
	ماستر	ليسانس	0.04238-	0.985
		ماجستير	0.22039	0.419
		دكتوراه	0.05992-	0.990
		شهادة مهنية	0.21901-	0.586
	ماجستير	ليسانس	0.26277-	0.171
		ماستر	0.22039-	0.419
		دكتوراه	0.28030-	0.367
		شهادة مهنية	0.43939-	0.080
	دكتوراه	ليسانس	0.01753	1.000
		ماستر	0.05992	0.990
		ماجستير	0.28030	0.367
		شهادة مهنية	0.15909-	0.891
	شهادة مهنية	ليسانس	0.17662	0.725
		ماستر	0.21901	0.586
		ماجستير	0.43939	0.080
		دكتوراه	0.15909	0.891
	ليسانس	**ماستر**	**0.17511-**	**0.170**
		ماجستير	*0.32426-	0.042
		دكتوراه	*0.39196-	0.007
		شهادة مهنية	0.31384-	0.159
	ماستر	ليسانس	0.17511	0.170
		ماجستير	0.14915-	0.762
		دكتوراه	0.21686-	0.420
		شهادة مهنية	0.13873-	0.881
	ماجستير	ليسانس	*0.32426	0.042

الالتزام بمعايير العمل الميداني		ماستر	0.14915	0.762
		دكتوراه	0.06771-	0.992
		شهادة مهنية	0.01042	1.000
	دكتوراه	ليسانس	*0.39196	0.007
		ماستر	0.21686	0.420
		ماجستير	0.06771	0.992
		شهادة مهنية	0.07813	0.991
	شهادة مهنية	ليسانس	0.31384	0.159
		ماستر	0.13873	0.881
		ماجستير	0.01042-	1.000
		دكتوراه	0.07813-	0.991
الالتزام بمعايير اعداد التقارير	ليسانس	ماستر	0.13016-	0.649
		ماجستير	0.25979-	0.346
		دكتوراه	0.06534-	0.991
		شهادة مهنية	0.28294-	0.445
	ماستر	ليسانس	0.13016	0.649
		ماجستير	0.12963-	0.915
		دكتوراه	0.06481	0.993
		شهادة مهنية	0.15278-	0.912
	ماجستير	ليسانس	0.25979	0.346
		ماستر	0.12963	0.915
		دكتوراه	0.19444	0.830
		شهادة مهنية	0.02315-	1.000
	دكتوراه	ليسانس	0.06534	0.991
		ماستر	0.06481-	0.993
		ماجستير	0.19444-	0.830
		شهادة مهنية	0.21759-	0.829
	شهادة مهنية	ليسانس	0.28294	0.445
		ماستر	0.15278	0.912

		ماجستير	0.02315	1.000
		دكتوراه	0.21759	0.829
الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني	ليسانس	ماستر	0.06872-	0.938
		ماجستير	0.29018	0.172
		دكتوراه	0.07440-	0.980
		شهادة مهنية	0.13170-	0.918
	ماستر	ليسانس	0.06872	0.938
		ماجستير	0.35890	0.080
		دكتوراه	0.00568-	1.000
		شهادة مهنية	0.06297-	0.996
	ماجستير	ليسانس	0.29018-	0.172
		ماستر	0.35890-	0.080
		دكتوراه	0.36458-	0.205
		شهادة مهنية	0.42188-	0.176
	دكتوراه	ليسانس	0.07440	0.980
		ماستر	0.00568	1.000
		ماجستير	0.36458	0.205
		شهادة مهنية	0.05729-	0.998
	شهادة مهنية	ليسانس	0.13170	0.918
		ماستر	0.06297	0.996
		ماجستير	0.42188	0.176
		دكتوراه	0.05729	0.998

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول رقم (38.4) وبعد إجراء الاختبار البعدي، يتبين لنا أن الفرق بين متوسطي المؤهل العلمي لكل من الثنائيتين (دكتوراه، ليسانس) و (شهادة مهنية، ليسانس) لالتزام مراجع الحسابات بمسؤولياته القانونية بقيمتي 0.422، 0.484 على التوالي، والقيمة الاحتمالية 0.015، 0.023 على التوالي. مما يعني وجود فرق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات لصالح الشهادة المهنية وشهادة دكتوراه لأن لديهما أعلى متوسط حسابي بين مجموعات الالتزام بالمسؤوليات القانونية، ونرجع ذلك لأن المؤهل العلمي لهاتين الفئتين يلعب دورا في معرفتهما للمسؤوليات القانونية لمراجعي الحسابات.

كما يوجد الفرق آخر بين متوسطي المؤهل العلمي لكل من الثنائيتين (ماجستير، ليسانس) و (دكتوراه، ليسانس) لالتزام مراجع الحسابات بمعايير العمل الميداني بقيمتي 0.324، 0.391 على التوالي، والقيمة الاحتمالية 0.042، 0.007 على التوالي، مما يعني وجود فرق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات لصالح الشهادتين ماجستير ودكتوراه لأن لديهما أعلى متوسط حسابي بين مجموعات الالتزام بمعايير العمل الميداني، ونرجع ذلك لأن المؤهل العلمي لهاتين الفئتين يلعب دورا في معرفتهما بمعايير العمل الميداني.

2. **الفرضية الفرعية الثانية:**

الفرضية الصفرية: H0 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته تعزى بالفئة عند مستوى دلالة $0.05\geq\alpha$

الفرضية البديلة: H1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته تعزى بالفئة عند مستوى دلالة $0.05\geq\alpha$

لقد تم استخدام اختبار (t) في حالة عينتين مستقلتين (Independent Sample T-Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية ترجع للفئة حسب مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (39.4): اختبار t لمحور لمدى تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته حسب الفئة

المحاور	مصدر الاختلاف	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة T	القيمة الاحتمالية Sig
مسؤوليات المراجع القانونية	مراجعي الحسابات	46	3.72	0.343	0.889	0.376
	مستخدمي التقارير المالية	89	3.66	0.434		
المعايير الشخصية	مراجعي الحسابات	46	3.66	0.326	0.227-	0.821
	مستخدمي التقارير المالية	89	3.67	0.343		
معايير العمل الميداني	مراجعي الحسابات	46	3.92	0.390	2.282	0.024
	مستخدمي التقارير المالية	89	3.78	0.319		
معايير اعداد التقارير	مراجعي الحسابات	46	3.93	0.490	1.886	0.062
	مستخدمي التقارير المالية	89	3.79	.....0.333		
قواعد وآداب السلوك المهني	مراجعي الحسابات	46	3.90	0.426	1.762	0.080
	مستخدمي التقارير المالية	89	3.79	0.337		
مسؤوليات مراجع الحسابات	مراجعي الحسابات	46	3.83	0.285	1.814	0.072
	مستخدمي التقارير المالية		3.74	0.274		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 أي قيمة Sig≤0.05بالنسبة للمحور معايير العمل الميداني مما يعني ان متغير الفئة يتأثر بمعايير العمل الميداني، وهذا يبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 حول معايير العمل الميداني تعزى بتغير الفئة، بينما بقية المحاور كانت القيمة الاحتمالية أكبر من 0.05 بما في ذلك المجموع العام للمحاور والمتمثل في مسؤوليات مراجع الحسابات بما يعني متغير الفئة لا يتأثر بهذه المحاور.

ولذلك نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته تعزى بالفئة عند مستوى دلالة α≥0.05.

3. **الفرضية الفرعية الثالثة:**

الفرضية الصفرية: H0 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات لمسؤولياته تعزى لسنوات الخبرة عند مستوى دلالة α≥0.05

الفرضية البديلة: H1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات لمسؤولياته تعزى لسنوات الخبرة عند مستوى دلالة α≥0.05

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار التباين الأحادي (One Way Anova) تحصلت على النتائج المبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (40.4): مقارنة متوسطات فئات سنوات الخبرة المهنية لمسؤوليات مراجع الحسابات

المحاور	مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	القيمة المحسوبة F	القيمة الاحتمالية Sig
مسؤوليات المراجع القانونية	بين المجموعات	0.039	2	0.019	0.116	0.891
	داخل المجموعات	21.991	132	0.167		
المعايير الشخصية	بين المجموعات	0.349	2	0.175	1.552	0.216
	داخل المجموعات	14.852	132	0.113		
معايير العمل الميداني	بين المجموعات	0.086	2	0.043	0.346	0.708
	داخل المجموعات	16.398	132	0.124		
معايير اعداد التقارير	بين المجموعات	0.255	2	0.127	0.804	0.450
	داخل المجموعات	20.926	132	0.159		
قواعد وآداب السلوك المهني	بين المجموعات	0.266	2	0.133	0.955	0.387
	داخل المجموعات	18.359	132	0.139		

مسؤوليات مراجع الحسابات	بين المجموعات	0.062	2	0.031	0.389	0.678
	داخل المجموعات	10.500	132	0.080		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول رقم (40.4) لتحليل التباين الأحادي يتضح أن القيمة الاحتمالية أكبر من 0.05 أي قيمة Sig≥ 0.05 بالنسبة لجميع المحور التزام مراجع الحسابات بمسؤولياته بما في ذلك القيمة الاجمالية للمحاور، مما يعني ان متغير سنوات الخبرة في العمل لا يتأثر بمسؤوليات مراجع الحسابات.

ولذلك نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أن: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات لمسؤولياته تعزى لسنوات الخبرة عند مستوى دلالة α≥0.05.

الفرع الثاني: الفرضية الرئيسية الرابعة:

الفرضية الصفرية:H0 لا يوجد توفر ذو دلالة إحصائية حول أبعاد المسؤوليات مراجع الحسابات (مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية، المعايير الشخصية، معايير العمل الميداني، معايير اعداد التقرير، قواعد السلوك المهني) عند مستوى دلالة 0.05

الفرضية البديلة:H1 يوجد توفر ذو دلالة إحصائية حول أبعاد المسؤوليات مراجع الحسابات (مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية، المعايير الشخصية، معايير العمل الميداني، معايير اعداد التقرير، قواعد السلوك المهني) عند مستوى دلالة 0.05

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار Z من خلال برنامج Minitab V.17، كما يلي:

الجدول رقم (41.4): مقارنة متوسطات اجابات العينة لمحاور مسؤوليات مراجع الحسابات

البعد/ المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة الاحتمالية sig
المسؤوليات القانونية	3.680	0.405	0.000
المعايير الشخصية	3.666	0.337	0.000
معايير العمل الميداني	3.828	0.350	0.000
معايير اعداد التقارير	3.837	0.396	0.000
وقواعد السلوك المهني	3.329	0.372	0.000
مسؤوليات مراجع الحسابات	3.768	0.280	0.000

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Minitab V.17

بعد اجراء اختبار Z يتضـــح لنا من الجدول رقم (41.4) أن القيمة الاحتمالية لجميع أبعاد مســـؤوليات مراجع الحسابات بنا فيه المحور ككل أقل من 0.05 أي ()، مما يدل على توفر أبعاد مسؤوليات مراجع الحسابات.

وعليه نرفض الفرضـية الصـفرية ونقبل الفرضـية البديلة التي تنص على: وجود توفر ذو دلالة إحصـائية حول أبعاد مسـؤوليات مراجع الحسـابات (مسـؤوليات مراجع الحسـابات القانونية، المعايير الشـخصـية، معايير العمل الميداني، معايير اعداد التقرير، قواعد السلوك المهني) عند مستوى دلالة 0.05

الفرع الثالث: الفرضية الرئيسية الخامسة:

الفرضية الصفرية: H0 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مصداقية التقارير المالية تعزى لمتغير فئتي مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05

الفرضية البديلة: H1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مدى مصداقية التقارير المالية تعزى لمتغير فئتي مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05

لقد تم استخدام اختبار (t) في حالة عينتين مستقلتين (Independent Sample T-Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية ترجع للفئة حسب مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (42.4): اختبار t لمحور مصداقية التقارير المالية حسب الفئة

الفئة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة T	القيمة الاحتمالية Sig. (2-tailed)
مراجعي الحسابات	46	4.09	0.540	2.089	0.039
مستخدمي التقارير المالية	89	3.93	0.386		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول رقم (42.4) نلاحظ أن قيمة sig<0.05 مما يدل على أن نوع الفئة يؤثر على مصداقية التقارير المالية، وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية$\alpha \leq 0.05$ حول محور مصداقية التقارير المالية تتأثر بمتغير الفئة سواء كانت مراجعي الحسابات أو مستخدمي التقارير المالية.

وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ حول مدى مصداقية التقارير المالية تعزى لمتغير الفئة، أي أن التقارير المالية تتصف بالمصداقية من وجهة نظر معديها وتلبي احتياجات مستخدميها، لصالح المتوسط الحسابي الأعلى والمتمثلة في فئة مراجعي الحسابات.

الخلاصة:

تناولنا الباحثة في هذا الفصل الجانب التطبيقي لموضوع دراسة، حيث قمنا في المبحث الأول منه بإعطاء فكرة عن مجتمع الدراسة، من خلال عينة ونموذج الدراسة وكذا التعريف بمختلف الأدوات والأساليب التي سنستخدمها في تحليل أما المبحث الثاني فتناول النتائج ومناقشتها، بينما المبحث الثالث فتناول اختبار الفرضيات ومناقشتها، للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية لها، والتي تبين الدور الذي تلعبه مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية والمهنية وأثرها على مصداقية التقارير المالية.

الخاتمة

في السوق الناشئة مثل الجزائر شكك الكثيرون في المصداقية العامة للدور الوظيفي لمراجع الحسابات، ونوعية نتائج مراجعة الحسابات، والمسؤولية لمراجعي الحسابات التي تحث على إجراء استعراض مهني لتحسين نوعية الأداء لترشيد القرارات التي يتخذها مستخدموا التقارير المالية في نهاية المطاف، واتصاف هذه البيئة بالضعف في النظام القانوني، الأمر الذي قد يدفع المستخدمين إلى الاعتماد بدرجه أقل على التقارير المالية وخدمات مراجعة الحسابات، سيدرس الوضع في الجزائر كمثال للكيفية التي يمكن بها للاقتصادات الناشئة أن تضيف إلى فهم دور مراجع الحسابات، وذلك لأغراض تحسين جودة مراجعة الحسابات وحيثما يمكن فهم هذا الموقف، تعطي هذه الدراسة انطباعا قويا عن الكيفية التي يمكن أن تؤثر بها المسؤوليات مراجعي الحسابات الخارجيين على مصداقية التقارير المالية، وأجريت الدراسة الميدانية بشأن نظام المسؤولية القانونية والمهنية لمراجعة الحسابات ومصداقية التقارير المالية داخل المجتمع، حيث تم استعراض أراء مراجعي الحسابات من جهة، لأنها تمثل المعروض من مهنة مراجعة الحسابات داخل المجتمع، وكذا دراسة أراء مختلف فئات مستخدمي التقارير المالية، لأنها تمثل الطلب على مهنة مراجعة الحسابات داخل المجتمع.

1. **نتائج الدراسة:**

- ✓ من النتائج النظرية المتوصل لها هو دمج المعارف القانونية والمحاسبية، من أجل فهم كيفية تأثير القواعد القانونية والمهنية على مسؤولية مراجعي الحسابات الخارجيين وقرارات مستخدمي البيانات المالية، وأيضا إن التزام مراجع الحسابات بمسؤولياته تجنبه مخاطر المراجعة، وكذا التزام المراجع بمسؤولياته المهنية ينتج عنه جودة لعملية المراجعة.
- ✓ **ردود مستخدمي التقارير المالية:**

- وجود نظام للمسؤولية القانونية يتحكم في مهنة مراجعة الحسابات يزيد من مصداقية التقارير المالية، وبما أنه لا توجد قواعد المسؤوليات القانونية والمهنية سيكون هناك عدد أقل من العملاء الساعيين للحصول على خدمات مراجعة الحسابات، وستكون هناك أيضا زيادة في حالات فشل مراجعة الحسابات.
- إن وجود نظام للمسؤولية القانونية والمهنية سيزيد من الاعتماد على البيانات المالية المنشورة. سيؤدي ذلك إلى مزيد من الثقة في التقارير المالية المراجعة، وزيادة سرعة مراجعي الحسابات في الكشف عن المعلومات في التقارير المالية.
- إن الالتزام نظام للمسؤولية تؤثر على جودة المراجعة أكثر من العوامل الأخرى، مثل حجم شركة مراجعة الحسابات، لأن هذا سيدفع مراجعي الحسابات إلى زيادة العناية الواجبة والحد من التحيزات في آرائهم.

- إن تقديم الاستشارة بقواعد وآداب السلوك المهني التي يتحملها المراجع تجنبه المتابعة من اللجنة التأديبية، بالتالي سيشجع على تقديم وثائق اضافية عند اجراء عملية مراجعة الحسابات، مما يؤدي لاحقا إلى تحسين نوعية مراجعة الحسابات.
- زيادة مبلغ التعويض عن أي فشل في مراجعة الحسابات سيشجع مراجعي الحسابات علي زيادة اختبارهم للضوابط وعينات المراجعة، سيؤدي ذلك إلى تحسين مصداقية التقارير المالية.
- عندما يقوم المراجع بتحمل مسؤولياته اتجاه مستخدمي التقارير المالية بتعويض الضرر المتحقق بسبب الأخطاء التي ارتكبها في تنفيذ سيشجع مراجعي الحسابات على تحقيق التنسيق الفعال بين مختلف الأطراف في عملية مراجعة الحسابات بالتالي زيادة فهمهم لأعمال العميل، مما يؤدي لاحقا إلى تحسين مصداقية التقارير المالية.

وتبين هذه النتائج ان المستخدمين الذين يحتاجون إلى خدمات مراجعة الحسابات يفهمون دور مراجع الحسابات في المجتمع، ويقرون بأنهم يؤدون دورا هاما في تطوير بعض الأعمال التجارية وأنهم مسؤولون أيضا عن تحليل البيانات المالية.

✓ **ردود مراجعي الحسابات:**

ويبين موجز نتائج أن مراجعي الحسابات يعتقدون ما يلي:

- ان وجود نظام للمسؤولية القانونية والمهنية سيؤثر على مهنة مراجعة الحسابات من خلال زيادة الاتعاب (بسبب جمع المزيد من الأدلة، واستخدام وسائل متطورة، اجراء مسح كامل لمؤسسة العميل)، مع تقليل قبول مراجعي الحسابات المحفوفة بالمخاطر. وقد يؤدي هذا بدوره إلى انخفاض في خدمات مراجعة الحسابات المقدمة داخل المجتمع.
- أن مراجعي الحسابات يتحملون مسؤولياتهم القانونية بتوفر الوسائل من أدلة وقرائن اثبات أثناء ادائهم لمهامهم وليس على النتائج، اتجاه عملائهم ومستخدمي التقارير المالية.
- التزام مراجعي الحسابات بمسؤولياتهم المهنية من ناحية الالتزام بقواعد الشخصية من حيث التأهيل العلمي والعملي وكذا استقلاله والعناية المهنية اللازمة، والتزامه بقواعد الاداء المهني من جهة أخرى من حيث التخطيط لعملية المراجعة وتقييم نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الاثبات، ومن ثم وصولا إلى الالتزام بقواعد اعداد التقارير من حيث التطبيق والثبات في المبادئ المحاسبية وابداء الرأي والافصاح عنها.
- إن الإطار القانوني والرقابي الذي يحكم عمل المؤسسات الجزائرية لا يعد كافيا لتحقيق الافصاح المحاسبي الملائم.

- التزام مراجعي الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني يزيد من مصداقية التقارير المالية ومن ثم الثقة في المؤسسة من قبل أصحاب المصالح.
- سيؤدي وجود نظام للمسؤولية القانونية والمهنية إلى زيادة عدد مستخدمي البيانات المالية وتواتر استخدام البيانات المالية بسبب زيادة الثقة في مهنة مراجعة الحسابات.
- إن تحديد الاتعاب حسب الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها مراجعي الحسابات تكون مناسبة وتشجعهم تقديم خدمات أكثر جودة بالحكم على مصداقية التقارير المالية دون تحيز أو جهل.
- يوافق مراجعوا الحسابات على أن وجود القواعد (معايير) المتعارف عليها ستزيد من مصداقية التقارير المالية.

وأجريت مقارنة بين إجابات المجموعتين (مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات)، حيث اتفقت المجموعتان على أن زيادة المسؤولية القانونية والمهنية لمراجعي الحسابات ستزيد من مصداقية التقارير المالية داخل المجتمع، وتشمل المقارنة بين وجهات نظر المجموعتين بشأن القواعد المختلفة للمسؤولية القانونية والمهنية المطبقة وأثرها على مصداقية التقارير المالية، مما يدل على عدم وجود فجوة إلى حد ما بين أراء مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، وستؤدي قاعدة المسؤولية الكاملة إلى قيام مراجعي الحسابات بزيادة حجم الأدلة الخاصة بمراجعة الحسابات، فضلا عن وقت مراجعتها، من أجل ضمان تجنب التقاضي، ويمكن للمشرعين اختيار الهيكل القانوني المناسب لمسؤولية مراجعي الحسابات التي تحقق فوائد لبيئة الاعمال التجارية.

- ✓ تؤثر مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية على مصداقية التقارير المالية عند مستوى معنوية أقل من 5% بما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية مراجع الحسابات القانونية ومصداقية التقارير المالية أثر إيجابي (طردي) وتبلغ قوة هذه العلاقة تقريبا 34%، أي أن الاعتماد على المسؤولية القانونية من شأنه توفير مصداقية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالتقارير المالية بقيمة 0.34.
- ✓ تؤثر مسؤوليات المراجع المهنية على مصداقية التقارير المالية من خلال، أن أثر التزام مراجع الحسابات بالمعايير الشخصية على مصداقية التقارير المالية هو أثر إيجابي (طردي) وتبلغ قوة هذه العلاقة تقريبا 26%، أي أن الاعتماد على المعايير الشخصية من شأنه توفير مصداقية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالتقارير المالية بقيمة 0.26، وأن أثر التزام مراجع الحسابات بمعايير العمل الميداني على مصداقية التقارير المالية هو أثر إيجابي (طردي) وتبلغ قوة هذه العلاقة تقريبا 52 %، أي أن الاعتماد على المعايير العمل الميداني من شأنه توفير مصداقية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالتقارير المالية بقيمة 0.52، وإلى أن أثر التزام مراجع الحسابات بمعايير اعداد التقارير على مصداقية التقارير المالية هو أثر إيجابي (طردي) وتبلغ قوة هذه

العلاقة تقريبا 65%، وكذا أن أثر التزام مراجع الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني على مصداقية التقارير المالية هو أثر إيجابي (طردي) وتبلغ قوة هذه العلاقة تقريبا 44%.

- ✓ وجود فروق ذات دلالة إحصائية لتحمل مراجع الحسابات مسؤولياته تعزى لتغير المؤهل العلمي، وعدم وجود فرق ذات دلالة إحصائية لتحمل مراجع الحسابات مسؤولياته تعزى لتغير المؤهل العلمي، لا توجد فرق ذات دلالة إحصائية لتحمل مراجع الحسابات مسؤولياته تعزى لتغير سنوات الخبرة في العمل. عند مستوى معنوية 0.05 أي بحدود ثقة 95 %.
- ✓ وجود توفر ذو دلالة إحصائية حول أبعاد مسؤوليات مراجع الحسابات (مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية، المعايير الشخصية، معايير العمل الميداني، معايير اعداد التقرير، قواعد السلوك المهني) عند مستوى دلالة 0.05.
- ✓ وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول مصداقية التقارير المالية تعزى لمتغير الفئة عند مستوى المعنوية 0.05 $\geq\alpha$ ، لصالح المتوسط الحسابي الأعلى والمتمثلة في فئة مراجعي الحسابات.

2. **التوصيات:**

- ✓ توصي الطالبة بتوسيع اختصاصات وحدة الرقابة على جودة أعمال مراجعي الحسابات بهيئة الرقابة المالية بهدف التأكد من التزام المراجعين بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني عند مراجعة التقارير المالية.
- ✓ توصي الطالبة بقيام هيئات مهنية جهوية أو محلية تكون تابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بزيادة الاتصال مع مستخدمي التقارير المالية بهدف تحسين إدراكهم لحدود مسؤولية المراجع.
- ✓ توصي الطالبة الهيئات والمكاتب المهنية التركيز في الدورات التدريبية على مدى أهمية المتطلبات الواردة بمعايير المراجعة بنفس درجة تركيزهم على مدى تطبيق هذه المتطلبات.
- ✓ توصي الطالبة الهيئات والمكاتب المهنية بالاهتمام بتدريب المراجعين على ممارسة الشك المهني طوال عملية المراجعة وعلى الاساليب الحديثة بعقد جلسات العصف الذهني لما لها أثر على زيادة قدرة المراجعين على اكتشاف الغش.

التوصيات المتعلقة بالتشريع الجزائري

وفي النظام القانوني الجزائري، لا توجد سوى قانون 01/10 الذي يدرس مسؤوليات مراجع الحسابات في بضع مواد دون تفصيل أو ضبط للمسؤوليات القانونية أو يحكمون التعويض عن اضرار الطرف الثالث. في ضوء النتائج السابقة، يمكن للطالبة أن توصي بما يلي فيما يتعلق بالتشريع الجزائري:

- ✓ إصدار مقررات جديدة لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لتدعيم القانون 01/10 يعمل على الارتقاء بالمهنة وتحديد أكثر للمسؤوليات القانونية بشيء من التفصيل؛
- ✓ اعتماد نظام كامل للمسؤولية القانونية لمهنة مراجعة الحسابات، وهذا من شأنه أن يعزز مصداقية التقارير المالية في الجزائر؛
- ✓ اعتماد نظام كامل للمسؤولية المهنية من حيث قواعد ومعايير للمراجعة تتلاءم والبيئة الجزائرية، والتشجيع على عقد دورات تكوينية محلية ودولية بالتعريف بقواعد هذه المهنة؛
- ✓ على المجلس الوطني للمحاسبة وهيئة من المحكمة العليا شرح القوانين المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات، مع أمثلة لتفادي اختلاف وجهة النظر بين المهنيين في تفسير القوانين.

3. حصر للدراسة:

إن الحصر الرئيس لهذه الدراسة هو أنها أجريت على مراجعي الحسابات والمستخدمين في دولة الجزائرية فقط، وعلى وجه الخصوص هناك العديد من العوامل التي تؤثر على بيئة مراجعه الحسابات، مثل العوامل الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، وكلها تختلف من بلد إلى آخر وقد تؤثر على آراء ونتائج الدراسة.

وكانت هذه الدراسة محدودة من حيث اختبار العلاقة بين المسؤولية لمراجعي الحسابات الخارجيين والطرف الثالث (مستخدموا البيانات المالية) من جهة، ومصداقية التقارير المالية، والقرارات التي يتخذها المستخدمون، من جهة أخرى، ولم ينظر هذا البحث في أراء الحكومة والمشرعين بشأن أثار المسؤولية لمراجعي الحسابات الخارجيين على مهنة مراجعة الحسابات ومصداقية التقارير المالية.

4. الأبحاث المستقبلية:

وينبغي أن تركز البحوث المقبلة في قواعد المسؤولية القانونية والمهنية على معايير مراجعة الحسابات التي تنظم مهنة مراجعة الحسابات، وأثارها على نوعية مراجعة الحسابات، وان تدرس أيضا ما إذا كان المستخدمون يعتبرون معايير مراجعة الحسابات كافيه، من حيث الحكم علي مسؤولية مراجعي الحسابات.

ويمكن أيضا اجراء بحوث اضافية فيما يتعلق بالأساليب التي ينفذها مراجعو الحسابات الذين يسعون إلى تجنب التزامات تجاه عملائهم والطرف الثالث، حيث أن يمكن اللجوء مراجع الحسابات إلى بعض الطرق لتجنب المسؤولية دون فقدان العملاء، هذه الأساليب يمكن أن تؤثر على جودة المراجعة والمعلومات المحاسبية.

وينبغي أن تركز البحوث المستقبلية أيضا على دراسات المقارنة بين مختلف البلدان فيما يتعلق بالقواعد المسؤولية ومصداقية التقارير المالية، مما قد يساعد على وضع قواعد مقبولة للمسؤولية العالمية يمكن مواءمتها مع الاوضاع الدولية في العالم.

قائمة المراجع

القوانين والمراسيم:

1. القانون 01/10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42.
2. القانون 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74.
3. المرسوم التنفيذي قم 11-32، المؤرخ في 01/27/ 2011 يتعلق بتعيين محافظ الحسابات.
4. المرسوم التنفيذي 08-156، الصادر بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، الجريدة الرسمية رقم 27 ماي 2008.
5. الامر رقم 66/ 156 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتعلق بقانون العقوبات الجزائري، الجريدة الرسمية عدد 49، الصادرة في 11 جوان 2001، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 09/01 المؤرخ في 26 جوان 2001، الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 27 جوان 2001.
6. الامر رقم 75-59، المتضمن القانون التجاري الجزائري، المعدل والمتمم بالمرسوم رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المادة 715 مكرر 04.

الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
3. أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2015.
4. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، 2000.
5. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، ط 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
6. أحمد محمد شوقي محمد، أثر مراقب الحسابات لضغوط وقت عملية المراجعة على جودة المراجعة – دراسة تجريبية، مجلة المحاسبة والمراجعة، 2017.
7. أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، القاهرة، 2008.
8. أحمد على ابراهيم، المراجعة المتقدمة، مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها، مصر، 2012.
9. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا المعايير الدولية، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
10. الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، عمان، 2010.

11. الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ج 1، عمان، الاردن، 2008.
12. الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، معيار التدقيق الدولي رقم (240)، عمان، 2003.
13. الذنيبات على عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 2010.
14. السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008.
15. الصادق محمد سالم الطيب وبابكر ابراهيم الصديق، جودة المراجعة الخارجية في ظل بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات المالية – دراسة نظرية، م 17، ع 1، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، 2016،
16. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مراجعة ومراقبة داخلية –المراجعة الخارجية، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر.
17. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، القاهرة، 2005.
18. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة المعلومات المحاسبية ومسؤوليات التقرير، ط 1، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009.
19. بديع الدين ريشو، مراجعة القوائم المالية بين مزاعم الإدارة والخدمات التأكيدية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، 2017.
20. جمال الطرايرة، مراجعة ابراهيم النخالة، التدقيق، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الاردن، 2013.
21. حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المراجعة، ط 1، دار زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012.
22. حسين يوسف القاضي وحسين أحمد دحدوح، أصول المراجعة، ج 1، جامعة دمشق، سوريا، 2014.
23. خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، ط5، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الاردن، 2010.
24. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية، دار وائل للطباعة والنشر، 2004.
25. دايف كانساس، ترجمة جوان صفير فغالي، نهاية وول ستريت، دار الكتاب العربي، لبنان، 2010.
26. راي ويتنجن وآخرون، تعريب ثناء علي القباني، المدخل إلى معاينة المراجعة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربة السعودية، 2011.
27. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات – مدخل معاصر لمعايير التدقيق الدولية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
28. زاهر عاطف السواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
29. سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2010.
30. شعيب شنوف، التحليل المالي طبقا للمعايير الدولية وللإبلاغ المالي IFRS، ط 2، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
31. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر، 2005.
32. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة – شرح معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية، ج1، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
33. طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.

34.عارف عبد الله عبد الكريم، المراجعة المتقدمة، الدار الجامعية، مصر، 2014.
35.عباس علي سليمان، مسؤولية مراقب الحسابات في مكافحة الفساد في شركة المساهمة، مكتب الهاشمي للكتاب الجامعي، بغداد، 2017.
36.عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ط1، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990.
37.عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، 1985.
38.عبد الوهاب نصر على، مسؤولية مراجع الحسابات عن الغش والفساد وغسيل الاموال، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2011.
39.عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير المصرية والدولية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2013.
40.عبد الوهاب نصر علي وشحاتة شحاتة، مراجعة انظمة المحاسبة الالكترونية في بيئة الاعمال المعاصرة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2014.
41.عبد الوهاب نصر علي وشحاتة شحاتة، مراجعة حسابات المؤسسات المالية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2015.
42.
43.عبيد سعد المطيري، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004.
44.عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات (1)، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009.
45.عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات (2)، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2013.
46.علي الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، دار وائل، عمان الاردن، 2015.
47.عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج الراجعة، كلية التجارة جامعة القاهرة، بدون سنة نشر.
48.غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006.
49.غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة – الناحية النظرية، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009.
50.فتح الرحمان الحسن منصور، دراسات في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008.
51.فتح الرحمان حسن منصور، دراسات في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008.
52.فرج عبد البديع فرج أحمد، أفضل الممارسات المهنية في المجال المحاسبي والمالي، النظم المالية والاستشارية والتدريب، القاهرة، 2014.
53.كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006.
54.كمال عبد السلام على وخالد المعتصم، أصول علم المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.
55.متولي محمد الجمل وعبد المنعم محمود عبد المنعم، المراجعة- الإطار النظري والمجال التطبيقي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1976.
56.محمد الصيرفي، التحليل المالي-وجهة نظر إدارية محاسبية، ط1، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2014.
57.محمد الشهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

58.محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
59.محمد رسلان الجيوسي وجميلة جاد الله، الإدارة علم وتطبيق، ط3، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
60.محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000.
61.محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- المفاهيم الاساسية واليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002.
62.محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي، المراجعة بين التنظيم والتطوير، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
63.محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.
64.محمد علي عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
65.مصطفى يوسف الكافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، ط 1، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
66.منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، بدون دار نشر، 1999.
67.نعيم حسين دهمش، القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، دار المكاتب الوطنية، الاردن، 1995.
68.هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006
69.هادي رضا الصفر، مبادئ المحاسبة المالية – الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، ج1، ط1، دار الثقافة، الأردن، 2006.
70.وجدي حامد الحجازي، المعايير الدولية للمراجعة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2010.
71.وليم توسس وأمرسون هنكي، تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1989.

المقالات والمنتديات:

1. أبوذر مسند محمد أبو زيد، لجان المراجعة ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية – دراسة حالة بنك النيل التجاري وبنك أم درمان الوطني، ع 2، مجلة العلوم الادارية، كلية العلوم الادارية، جامعة أفريقيا العالمية، جانفي 2018.
2. إبراهيم العدي وأحمد يونس رمضان، أثر استقلال مراجع الحسابات في مصداقية التقارير المالية (دراسة لآراء عينة من مراجعي الحسابات والمحاسبين العاملين في جهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا)، م 37، ع 5، مجلة جامعة البعث، 2015.
3. أحمد محمد المساعدة، المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في شركة المساهمة العامة، ع 24، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، 2011.
4. أسامة عمر جعارة، أثر التقارير الادارية حول الضوابط الداخلية في التغلب على مشكلات التقارير المالية والمحاسبية – دراسة نوعية مقارنة في الشركات المساهمة العامة الاردنية، ع 4، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الشرق الاوسط، عمان، 2010.
5. أسامة عمر جعارة، أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية، ع 11، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2014.
6. أسيل جبار عنبر وموفق الحسين محمد، أثر إقرارات الإدارة في مسؤولية مراقب الحسابات، م 7، ع 19، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العراق، 2012.

7. أيمن عبده لبيب، تحسين فعالية لجان المراجعة بهدف زيادة مصداقية القوائم المالية- دراسة ميدانية، م 15، ع 1، مجلة الفكر المحاسبي، مصر، 2011.
8. السعدي عياد، مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)، ع 3، مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، 2014.
9. الصادق محمد سالم الطيب وبابكر ابراهيم الصديق، جودة المراجعة الخارجية في ظل بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات المالية – دراسة نظرية، م 17، ع 1، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، 2016.
10. أماني هاشم السيد حسن هاشم، تفعيل دور آليات المراجعة في الكشف عن الغش والاخطاء في القوائم المالية بالمصاريف باستخدام أسلوب التنقيب عن البيانات –دراسة ميدانية، ج 2، ع 4، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، القاهرة، 2012.
11. بدر الزمان خمقاني ومسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الابداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، ع 8، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 2015.
12. بن حواس كريمة وبنية عمر، دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA، ع 40، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، فلسطين، 2016.
13. بوبكر فرج شريعة ورحاب محمد رجب الغزراني، مدى التزام المراجع الخارجي الليبي بمعيار المراجعة الدولي 240 المتعلق بالاحتيال –دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة في سجل مصرف ليبيا المركزي وسوق الاوراق المالية الليبي، ع 30، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، كلية الاقتصاد جامعة بنغازي، 2017.
14. بو سماحة محمد، برباوي كمال، المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات، م 3، ع 4، مجلة البشائر الاقتصادية، 2017.
15. جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة – دراسة ميدانية، م 17، ع 1، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، 2016.
16. حجاج زينب، مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية، ع 10، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، 2017.
17. حسني الشطرات، أثر الاحداث اللاحقة على مصداقية تقرير مدقق الحسابات الخارجي، ع 22، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، الاردن، 2017.
18. حسين أحمد دحدوح، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، م22، ع1، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 2006.
19. حكمت أحمد الراوي وراوية شكري شيبر، مدى اتساق الافصاح في البيانات المالية المنشورة للبنوك في الاردن مع متطلبات المعيار الدولي رقم (30)، ع 68، مجلة الاداري، الأردن، 1997.
20. خالد الخطيب، القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث، ع 16، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009.
21. خالد عبد العزيز حافظ صالح، مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة، م 4، ع 15، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين بالسودان، 2016.

22. خليل ابراهيم، تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الالكترونية، المؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية، جامعة المسيلة، يومي 04 و05 ديسمبر 2012.
23. خيراني العيد، مسؤولية مهنة محافظة الحسابات في كشف جرائم تبييض الأموال من وجهة نظر محافظي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، ع 11، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 2017.
24. دينا زين العابدين سعيد حسن، أنماط مسؤولية المراجع الخارجي للحسابات في ظل معايير العناية المهنية المتفق عليها، ع1، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، 2006.
25. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية –دراسة ميدانية، م 26، ع 2، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 2010.
26. ريشو بديع الدين، الشك المهني للمراجع: الاطار الفكري وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات واجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية– دراسة تجريبية، م 1، ع 2، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2014.
27. زبيدي البشير وسعيدي يحي، جودة التقرير المالية ودورها في تقييم الاداء المالي – دراسة حالة مجمع صيدال، م 2، م 9، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، 2014.
28. زوهري جليلة، أهمية التدقيق في دعم مصداقية المعلومة المالية بين النظرية والتطبيق، م 03، ع 02، مجلة الاقتصاد والمالية، 2017.
29. زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، م 4، ع 7، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، العراق، 2011.
30. سارة محمد برمة محمد واخرون، دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية – دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعين الخارجيين بالسودان، م 17، ع 2، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، 2016.
31. سفا حلو رشيد وكتوش عاشور، مهام وتقرير محافظ الحسابات في الجزائر، م 1، ع 16، مجلة الاقتصاد الجديد، 2017.
32. سهى السيد حسن فرج، خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية واخفاقات الراجعة في مواجهته، مجلة البحوث المالية والتجارية كلية التجارة جامعة بور سعيد، ع 2، 2009.
33. سوياد أمينة، دور مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف التضليل في القوائم المالية والتقرير عنه – دراسة استقصائية لآراء مراجعي الحسابات في ولاية سطيف، ع 4، مجلة الابحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، 2016.
34. سيد أحمد عبد المعطي ومحمد جمال رويشد، دواعي ومبررات الطلب على ممارسة مهمة المراجعة المستمرة وانعكاسها على استقلال مراقب الحسابات الخارجي، ع3، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، 2013.
35. شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، ع 12، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2012.
36. صادق حامد مصطفى، تحليل كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف غش الادارة باستخدام نظرية اكتشاف الاشارة، م 15، ع 1، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، 2001.
37. عادل السيد علي أفكيرين ومصباح عمار خليفة الخذري، تصنيف مؤشرات تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية من وجهة نظر مراجعي الحسابات – دراسة تطبيقية في سوق الأوراق المالي الليبي، م 43، ع 75، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، الاصدار الثاني، 2017.

38.عامر محمد الرطام، قياس تأثير التطور في معايير المحاسبة والمراجعة على مصداقية تقارير مراقبي الحسابات – دراسة ميدانية على سوق الأوراق المالية بدولة الكويت، م 14، ع 2، الفكر المحاسبي، مصر، 2010.

39.عبار محمد وخلاف قرماش، المسؤولية المدنية والجنائية لمحافظ الحسابات، ع 2، مجلة البشائر الاقتصادية، 2015.

40.عبد الحفيظ فرح ميرة، مدى التزام المحاسبين والمراجعين القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (240) بشأن مسؤولية المراجع عن الغش ومنعه، ع 4، المجلة الليبية للدراسات، دار الزاوية للكتاب، ليبيا، 2013.

41.عبد الرحيم محمد عبد الرحيم قدومي، الافصاح عن الموارد البشرية ضمن التقارير المالية في شركات المساهمة، ع 9، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013.

42.عبد الرحمان محمد رشوان ومحمد غانم أبو مصطفى، أثر استخدام لغة التقارير (XBRL) كأداة للإفصاح الالكتروني على جودة التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية (IFRS)، ع 7، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، جامعة أم القرى، الخرطوم، 2017.

43.عبد الرحمان نجلاء ابراهيم يحي، تحليل العلاقة بين الشك المهني للمراجع والقوة التفاوضية مع عميل المراجعة في بيئة الممارسة المهنية بالسعودية، ع 7، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2015.

44.عبد الفتاح سعيد السرطاوي، الواقع التنظيمي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين – دراسة تحليلية للقوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، م 4، ع1، مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث، 2016.

45.عثمان حسين عثمان، مدى مسؤولية مدقق الحسابات في ظل الازمة المالية العالمية – دراسة ميداني على مكاتب التدقيق العامة في الاردن، ع 2، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، 2012.

46.عصام محمد فتح الله، الدور المرتقب للمراجع الخارجي نحو تحديات المهنة في فهم مراجعة عملية الاعمال المتكاملة والتقرير عنها- دراسة ميدانية، م 35، ع 2، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق، مصر، 2013.

47.علي سليمان النعامي، حدود ومسؤولية مدقق الحسابات عن مدى الثقة في المعلومات المالية على الانترنت، م 31، ع 95، مجلة تنمية الرافدين، العراق، 2009.

48.عيشور ذهبية، أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية، ع 6، مجلة آفاق للعلوم، جامعة الجلفة، 2017.

49.غوالي محمد بشير، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية دراسة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، ع 12، مجلة الباحث، 2013.

50.فاتح سردوك، معيار استقلال مراجع الحسابات الخارجي وحياده في مواجهة احتياجات العملاء، ع1، مجلة البحوث والدراسات، الوادي، 2004، ص: 100.

51.فهيم أبو العزم محمد محمد، مصداقية المعلومات المالية على الانترنت وحدود مسؤولية المراجع، م 5، ع 1، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 2001.

52.قرموني سراج زكرياء، دور محافظ الحسابات في ابراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي- دراسة حالة في شركة نفطال وحدة سيدي بلعباس، م2، ع 14، مجلة استعراض الإصلاحات الاقتصادية والتكامل في الاقتصاد العالمي، 2018.

53.لقليطي الأخضر، جودة المراجعة الخارجية وتضييق فجوة التوقعات في الجزائر- دراسة لعينة من مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، ع 57، المجلة العلمية، كلية التجارة جامعة أسيوط، مصر، 2014 .

54.ماهر الأمين وهلا يوزباشي، إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع- دراسة حالة على شركة مراجعة وطنية، م 37، ع 5، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، 2015.

55.مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الاعمال المصرية، م 46، ع2، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، 2009.

56.محمد المعتز الجيبي ابراهيم ورانية نور الدين عثمان محمد، دور معايير المراجعة الدولية للوحدات الحكومية في جودة التقارير المالية –دراسة حالة ديوان المراجعة القومي بالسودان، م 6، ع23، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2016.

57.محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، ع 12، مجلة الباحث، الجزائر، 2013.

58.محمد حسني عبد الجليل، دور المراجع الخارجي في زيادة فاعلية الافصاح والشفافية، ع1، المجلة العلمية للبحوث والدراسات، جامعة حلوان، 2002.

59.محمد سامي حسن علي، إطار مقترح لقياس وتفسير العوامل المؤثرة على ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات، ع3، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، 2012،

60.محمود حسن مصطفى مصطفى، دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الامريكية والدولية والمصرية المتعلقة بمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش، م 16، ع 1، مجلة الفكر المحاسبي، مصر، 2012.

61.مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ع1، مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000.

62.مصباح محمد يوسف البر وموسى محمد أحمد، مؤشرات جودة التدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني، م 17، ع 1، مجلة العلوم الاقتصادية، السودان، 2016.

63.مصباح محمد يوسف البر وموسى محمد أحمد، مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الاداء المهني – دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم- 2014، م17، ع1، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، 2016.

64.مطر محمد عطية، طبيعة وأهمية مؤشرات الفشل المالي للشركات- دراسة تحليلية مقارنة بين أراء المدققين والمحللين الماليين في الاردن، م5، ع1، مجلة البصائر، جامعة البترا، عمان، 2001.

65.مطر محمد عطية، نطاق مسؤولية مدقق الحسابات في تقديم قدرة المشروع على الاستمرار، م4، ع2، مجلة البصائر، جامعة البترا، عمان، 2005.

66.مقدم عبيرات ورشيدة خالدي، حوكمة الشركات كآلية للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013.

67.نبيل الحلبي، المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة وأثرها على الفائدة والثقة بالقوائم المالية المنشورة من قبل الشركات السورية الخاصة- دراسة ميدانية، م 22، ع 2، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 2006.

68.نعيم تومان مرهون الزيادي، تأثير اساليب المحاسبة الابداعية على مصداقية القوائم المالية، م 17، ع 2، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، 2015.

69.هدى خليل الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، ع 28، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، 2011.

70.هدى ذياب أحمد، سبل تقوية وتفعيل دور المراجع الخارجي في دعم مصداقية التقارير المالية، ع 8، مجلة بحوث ودراسات العالم الاسلامي، جامعة أم درمان الاسلامية، السودان، 2011.

71.هيثم عبد النبي، مسؤولية مدقق الحسابات النافذة في المملكة الأردنية الهاشمية، ع5، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ورقة بحثية في ندوة علمية: مسؤولية خبراء المحاسبة ومفوض المراقبة لجهة المسؤولية المدنية والجزائية والتأديبية، نوفمبر 2005.

72.وحيد محمود رمو، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية والتدقيق الدولية، م 30، ع 89، مجلة تنمية الرافدين، العراق، 2008.

73.يوسف محمود جربوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، م 76، ع 26، مجلة تنمية الرافدين، 2004.

المراجع الأجنبية:

1. Abdelfatah M. Alrshah, An Empirical Analysis of Audited Financial Statements Reliability: Mediating Role of Auditor Quality, ,vol 4, No3, International Journal of Finance and Accounting, 2015.
2. Amercin institute of certified Public accountants, consideration of internet structure in financial, statement, cirularon, 1998.
3. Belaiboud, Mokhtar, Pratique de l'audit (conforme aux normes IAS / IFRS et au SCF), Alger, Berti édition, 2011.
4. Chris Davis and al, IT Auditing-Using Controls to Protect Information Assets, McGraw-Hill, New York, 2007.
5. Cook T.E and Wallace R.S.O, Financial disclosure regulation and its environment. A. Review and fatheranalysis, Vol 9, Journal of accounting and puplic police, 1990.
6. Daigle, R.J. and Lampe, J.C. Continuous Online Assurance: Expanding Internal Audit's Scope, Vol. 17, No. 5, Internal Auditing, (Sep/Oct) 2002.
7. Diana Balaciu and Victoria Bogdan and Alina Beattrice Vladu, A Brief Rrview of Creative Accounting Literature And ITS Consewuences in Practice, Vol 11, No 1, Annales Universitatis Apulensis Series economica, 2009.
8. Gowthorpe, C. & O. Amat, External Reporting of Accounting And Financial Information Via the Internet in Spain, Vol.8, No. 2, The European Accounting Review, 1999.
9. Golden, T.W., Skalak, S.L. and Clayton, M.M. A Guide To Forensic Accounting Investigation, Hoboken, New Jersey: John Wiley and Sons, Inc, 2006.
10. Helen Anderson, A Different Solution to the Auditors' Liability Dilemma, Volume 8, Issue 1, Bond Law Review, 1996.
11. Hollingsworth, Carol and Chan, Li, Inventors' Precreptions of Auditors' Economic Dependence on the Client Post SOX Evidence, Journal of Accounting, Auditing and Finance, 2012.
12. Hutchins, G. Add Value to Quality Audits, Vol. 35, No. 9, Milwaukee, Quality Progress, 2012.
13. Jau-Ming Su and others, A comprehensive survey of the relationship between self-efficacy and performance for the governmental auditors, Vol. 8, No. 8, International Business Research, Published by Canadian Center of Science and Education, 2015.
14. Lymer, A. & others, Business Reporting on the Internet, IASC, November 1999.
15. Marioara,A.,Veronel,A. and Alexandru, A. The Implication Of The Financial Auditors' To Detect The Frauds, Vol 17, No 3, Finances, Banks And Accountancy, 2008.
16. Messier, Jr William F. Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach. Second Edition, McGraw-Hill Companies, 2000.
17. Molero, L., M. Prado, & F. Sevillano, the Presentation of Financial Statement through the Internet, Paper presented at the 22nd Annual Congress of the European Accounting Association, Bordeaux, France, 1999.
18. Monroe, G; S; Woodliff, "D' an empirical investigation of the audit expectation gap: Australian Evidence", vol 34, Journal Accounting and Finance, 1994.

19. Nashwa, G. Audit committee: the solution to quality financial reporting? The CPA Journal, December 2003.
20. Olagunju, Adebayo, An Empirical Analysis of the Impact of Auditors Independence on the Credibility of Financial Statement in Nigeria, Vol 2, No 3, Research Journal of Finance and Accounting, 2011.
21. Rafaat, E.M. The Rationalization of Auditor's Decision in Applying Computer-Assisted Audit Tools (CAATs) in a ontinuous Audit", Master Thesis, Faculty of Commerce, Cairo University, 2010.
22. Ronen, J., Post Enron Reform : Financial Statement Insurance and GAAP Revisited, Vol. 8, No.1, Stanford Journal of Law, Business & Finance, 2002.
23. Rose ,A. and J. Rose , The Effect of Fraud Risk Assessments and A Risk Analysis Decision Aid on Auditor's Evaluation of Evidence and Judgment, Vol. 27,No. 3, Accounting Forum, 2003.
24. Saputra, Wali, The Impact of Auditor's Independence on Audit Quality-Atheoretical Approach, Vol. 4,Issue.12, International Journal of Scientific and Tehnology Research, 2015.
25. Soud Matar, The Impact of Legal Responsibility of External Auditors on Auditing Quality and Investment Level, A thesis submitted for the degree of Doctor of Philosophy , Brunel University, Department of Economics & Finance, July 2012.
26. Teck-Heang, L. and Ali, M.A. The Evolution Of Auditing: An Analysis Of The Historical Development, Vol 4, No 12, Journal Accounting And Auditing, 2008.
27. Trites, Gerald D, the Impact of technology on Financail and Business Reporting, CICA, 1999.

الملاحق

الملحق رقم 01: قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الرقم	أسماء الأساتذة المحكمين	الرتبة
01	د. حميداتو صالح	أستاذ محاضر ب ، جامعة محمد لخضر الوادي
02	د. حميداتو محمد الناصر	أستاذ محاضر أ ، جامعة محمد لخضر الوادي
03	د. أوصيف غدير إبراهيم	أستاذ محاضر ب ، جامعة محمد لخضر الوادي
04	د. سالمي محمد الدينوري	أستاذ محاضر أ ، جامعة محمد لخضر الوادي
05	د. بن خليفة بلقاسم	أستاذ محاضر أ ، جامعة محمد لخضر الوادي
06	د. دمدوم زكريا	أستاذ محاضر أ ، جامعة محمد لخضر الوادي
07	د. ريمي رياض	أستاذ محاضر أ ، جامعة محمد لخضر الوادي
08	د. حولي محمد	أستاذ محاضر أ ، جامعة باجي مختار عنابة
09	د. نبليطي لخضر	أستاذ محاضر أ ، جامعة محمد بوضياف المسيلة

الملحق رقم 02: استبيان الدراسة

جامعة الشهيد حمة لخضر – الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

تخصص محاسبة وتدقيق

أخي المجيب.....

أختي المجيبة.....

تحية احترام وتقدير .....

الاستبيان حول موضوع:

مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر وأثره على مصداقية التقارير وفق معايير المراجعة الدولية

تم إعداد هذا الاستبيان بغية الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب العملي لأطروحة دكتوراه من خلال الاستطلاع حول مدى تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته وأثر ذلك على مصداقية القوائم المالية في الشركات من وجهة نظر مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية.

ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، تسرني مساهمتكم في إثراء هذا البحث وذلك من خلال التكرم بقراءة العبارات الواردة فيه بتاني والاجابة عليها، لأن صحة نتائج هذا الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم، وستساعدني في الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة من شأنها أن تعزز هذه الدراسة.

مع خالص الشكر والامتنان.

ملاحظات هامة:

- يرجى الإجابة على جميع فقرات هذا الاستبيان.
- توضح علامة () أمام العبارة التي ترونها مناسبة.
- إن إجابتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

الطالبة **الأستاذ المشرف** **الأستاذ مساعد المشرف**

علاق فاطمة **د. حميداتو محمد الناصر** **د. سالمي محمد الدينوري**

أولا: الأسئلة العامة

- **المؤهل العلمي:**

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☐ شهادة أخرى ☐ أذكرها .....

- **المهنة الحالية:**

خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ أستاذ أكاديمي متخصص ☐ مهنة أخرى ☐ أذكرها .....

- **سنوات الخبرة في العمل:**

من سنة إلى 10 سنوات ☐ من 11 سنة إلى 20 سنة ☐ من 21 سنة إلى 30 سنة ☐ 31 سنة فأكثر ☐

ثانيا: محاور الدراسة

المحور الأول: مدى تحمل المراجع الخارجي لمسؤولياته

ت	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا عن الوسائل المتاحة له وليس على النتائج.					
2	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية المدنية اتجاه زبائنه في حدود العقد المبرم بينه والجهة الموكلة له عملية المراجعة.					
3	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية الجزائية عن الأخطاء التي ارتكبها كالتوقيع على بيانات محاسبية كاذبة.					
4	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية التأديبية إذا أخل بقواعد السلوك المهني كإفشاء السر.					
5	تقوم اللجنة التأديبية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بالجزائر بدورها اتجاه تحمل المراجع لمسؤوليته المهنية.					
6	يقوم المراجع الخارجي بتحمل مسؤولياته اتجاه مستخدمي التقارير المالية بتعويض الضرر المتحقق بسبب الأخطاء التي ارتكبها.					
7	يحدد المراجع احداثا تدل على وجود دوافع وضغوط لارتكاب الاحتيال كالحاجة للحصول على تمويل إضافي.					
8	يكون المراجع الخارجي مسؤولا أثناء تأدية مهامه وفقا لمعايير المراجعة الدولة باكتشاف الأخطاء الجوهرية لإبلاغ الإدارة عنها.					
9	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية عن مراجعة الأحداث اللاحقة قبل اعداد الميزانية.					
10	يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا عن ابداء رأيه حول استمرارية المؤسسة عند أداء مهامه وفق معايير المراجعة الدولية.					

المحور الثاني: مدى قدرة المراجع الخارجي على الالتزام بالمعايير الشخصية

	ت	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
التأهيل العلمي والعملي	1	ربط الحوافز بمدى حرص المراجع الخارجي على تطوير قدراتهم المهنية.					
	2	يقوم المراجع الخارجي بدورات تكوينية (داخلية وخارجية) منتظمة لتحسين كفاءته المهنية.					
	3	بتوفر سنوات الخبرة للمراجع الخارجي تمكنه من تأدية مهامه على أكمل وجه					
	4	تشجيع حالات الارتباط مع مكاتب المراجعة العالمية لتبادل المعارف فيما بينهم.					
استقلال المراجع وحياده	5	توجد مصالح شخصية مشتركة بين المراجع الخارجي والمؤسسة التي يراجعها.					
	6	يمكن للمراجع الخارجي الاستعانة بمساعدين من داخل المؤسسة التي يقوم بمراجعتها.					
	7	حصول المراجع على الدعم الكافي من الإدارة للقيام بأعماله على أكمل وجه من خلال التسهيلات الممنوحة له.					
	8	يتم الاعتراف باستقلالية المراجع الخارجي وحياده شكلا وموضوعا (ظاهريا وذهنيا) من قبل مستخدمي التقارير المالية.					
العناية المهنية	9	يقوم المراجع في تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح في الشركة بما يضمن استمرارها.					
	10	يحافظ المراجع الخارجي عن سرية المعلومات التي يحصل عليها اثناء عمله.					
	11	فهم المراجع الخارجي لمشكلات المؤسسات المراد مراجعتها ومدى الاهتمام بحلها.					

المحور الثالث: مدى الالتزام بمعايير العمل الميداني

	ت	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
التخطيط لعملية المراجعة والاشراف	1	التركيز على استخدام وسائل تقنية متطورة عند عملية الخطيط لعملية المراجعة.					
	2	الحرص على تنفيذ استراتيجيات واضحة لعملية التخطيط لكل مهمة على حدى.					

	3	اجراء مسح شامل للمؤسسة المراد مراجعتها قبل اعداد خطة تنفيذ العمل الميداني للمساعدة على تحديد ميادين المراجعة.						
	4	الاشراف على أعضاء فريق العمل من خلال تكوين ملف دائم أو تنقيحه						
تقييم نظام الرقابة الداخلي	5	التنويع في استخدام وسائل تقنية حديثة في أعمال المراجعة للاستفادة من المزايا المختلفة.						
	6	يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلي						
		يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال الاطلاع على نتائج التقييم السابق						
		يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال الاكتفاء بأخذ عينة						
	7	التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفاعليتها من خلال وجود لوائح الضبط الداخلي واحترامها.						
		التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفاعليتها من خلال التحقق من وجود فصل في المهام.						
		التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفاعليتها من خلال الزيارات المفاجئة.						
	8	يتم الاعتماد في تحديد حجم الاختبارات بناء على طبيعة تقييم نظام الرقابة الداخلية والخبرة السابقة للمراجع						
	9	يقوم المراجع الخارجي على التأكد من سريان تطبيق نقاط القوة ومدى تأثير نقاط الضعف الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية المطبق.						

أدلة الإثبات	10	إبداء الرأي حول القوائم المالية يرتبط بحصول المراجع الخارجي على أدلة اثبات ملائمة.					
	11	يقوم المراجع الخارجي على فحص جزء من أدلة الاثبات التي تتوفر لديه.					
	12	تأكد المراجع الخارجي من أدلة الاثبات الالكترونية في ظل أجهزة الكمبيوتر.					

المحور الرابع: مدى الالتزام بمعايير اعداد التقرير

	ت	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تطبيق وثبات المبادئ المحاسبية	1	ينص تقرير المراجع عن مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبية المطبقة من قبل الشركة.					
	2	ينص تقرير المراجع عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة.					
إبداء الرأي	3	يجب أن يكون رأي المراجع في التقرير حول القوائم المالية واضحا ومكتوبا وفقا لمعايير المراجعة المطبقة في الجزائر.					
	4	يمثل رأي المراجع الخارجي مرجع أساسي لاتخاذ القرارات بشأن المؤسسة.					
	5	يلتزم المراجع الخارجي في تقريره بتوضيح مسؤولية الإدارة في اعداد القوائم المالية وان مسؤوليته تنحصر في ابداء الرأي عليها.					

	6	عندما يتحفظ المراجع في رأيه أو ابداء رأيا مخالفا أو حجب رأيه تماما لابد أن يوضح في تقريره الأسباب الجوهرية التي أدت لذلك.					
الإفصاح الكامل	7	الإفصاح عن القوائم المالية بالشكل الكافي والمناسب عن كل ما تتضمنه من معلومات ما لم يشر التقرير لخلاف ذلك.					
	8	الإطار القانوني والرقابي الحالي الذي يحكم عمل المؤسسات الجزائرية يعد كافيا لتحقيق الإفصاح المحاسبي الملائم					
	9	الإفصاح عن مدى قوة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية تعتبر إشارة ممهدة لبيانات مالية صادقة					

المحور الخامس: مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني

ت	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يلتزم المراجع الخارجي أثناء أداءه لمهامه بالإجراءات والخطوات الصادرة عن معايير المراجعة الدولية.					
2	القدرة المراجع على نيل الثقة وحفظ الاسرار الخاصة بالعميل.					
3	يكون المراجع الخارجي نزيها في جميع علاقاته المهنية.					
4	ممارسة الشك المهني بأن الغش أو الخطأ قد حدث من قيود مفروضة على الشركة، فانه يجب اخذ ذلك بعين الاعتبار في التقرير النهائي.					
	ممارسة الشك المهني من خلال الشك في تصرفات موظفي المؤسسة المراد مراجعتها.					
5	تكون اتعاب المراجع مناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها، مع عدم مراعاة النتائج المالية المحققة وفق القانون 01/10.					
6	عدم القيام بأي عمل يسئ لسمعته وسمعة مهنة المراجعة وعلاقته بزملائه في المهنة.					
7	عند تقديم المراجع استشارة لأحد عملائه فانه يلتزم بقواعد السلوك المهني.					

المحور السادس: مدى مصداقية التقارير المالية

ت	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تعتبر تقرير المراجع وثيقة ضرورية تثبت الشمولية والكفاءة العالية للقوائم المالية.					
2	تتسم المعلومات المحاسبية بالفاعلية والشفافية المطلوبة حتى يتسنى للمراجع إجراء المقارنات اللازمة للتأكد من البنود الواردة فيها.					
3	احتواء التقارير المالية على معلومات قابلة للمقارنة حتى يسهل عملية الدراسة والتحليل والتنبؤ واتخاذ القرارات.					
4	قدرة التقارير المالية على توفير المعلومات الكافية والملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.					
5	تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين في الوقت المناسب ملائمة لتلبية احتياجاتهم.					
6	توفر المصداقية في القوائم المالية تؤدي إلى الثقة في الشركة من قبل أصحاب المصالح.					
7	التأكد من مصداقية القوائم المالية قبل نشرها من خلال إجراءات المراجعة الخارجية					

الملحق رقم 03: نتائج الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان

1. اتساق عبارات مكون المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات:

Correlations

		المسؤولية القانونية	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
مسؤولية المراجع القانونية	Pearson Correlation	1	.509**	.468**	.582**	.530**	.346**	.471**	.486**	.391**	.325**	.466**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا عن الوسائل المتاحة له وليس على النتائج.	Pearson Correlation	.509**	1	.204*	.165	.198*	.133	-.027-	.270**	.139	-.059-	.332**
	Sig. (2-tailed)	.000		.018	.056	.021	.123	.757	.002	.107	.493	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية المدنية اتجاه زبائنه في حدود العقد المبرم بينه والجهة الموكلة له عملية المراجعة.	Pearson Correlation	.468**	.204*	1	.124	.313**	.041	.112	-.037-	-.011-	.296**	.319**
	Sig. (2-tailed)	.000	.018		.153	.000	.638	.196	.666	.900	.001	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية الجزائية عن الأخطاء التي ارتكبها أثناء القيام بمهامه كالتوقيع على بيانات محاسبية كاذبة.	Pearson Correlation	.582**	.165	.124	1	.263**	.121	.215*	.131	.229**	.047	.202*
	Sig. (2-tailed)	.000	.056	.153		.002	.164	.012	.130	.008	.589	.019
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية التأديبية إذا أخل بقواعد السلوك المهني كإفشاء السر.	Pearson Correlation	.530**	.198*	.313**	.263**	1	.213*	.109	.057	.152	.184*	.031
	Sig. (2-tailed)	.000	.021	.000	.002		.013	.207	.514	.079	.032	.725
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
تقوم اللجنة التأديبية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بالجزائر بدورها اتجاه تحمل المراجع لمسؤوليته المهنية.	Pearson Correlation	.346**	.133	.041	.121	.213*	1	.014	-.001-	.228**	-.134-	.114
	Sig. (2-tailed)	.000	.123	.638	.164	.013		.869	.990	.008	.121	.189
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يقوم المراجع الخارجي بتحمل مسؤولياته اتجاه مستخدمي التقارير المالية بتعويض الضرر المتحقق بسبب الأخطاء التي ارتكبها في عمله.	Pearson Correlation	.471**	-.027-	.112	.215*	.109	.014	1	.448**	.013	.062	.066
	Sig. (2-tailed)	.000	.757	.196	.012	.207	.869		.000	.881	.472	.448
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يحدد المراجع احداثا تدل على وجود دوافع وضغوط لارتكاب الاحتيال للحصول على تمويل إضافي لحقوق الملكية.	Pearson Correlation	.486**	.270**	-.037-	.131	.057	-.001-	.448**	1	.077	-.024-	.131
	Sig. (2-tailed)	.000	.002	.666	.130	.514	.990	.000		.374	.784	.129
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يكون المراجع الخارجي مسؤولا أثناء تأدية مهامه وفقا لمعايير المراجعة الدولة باكتشاف الأخطاء الجوهرية لإبلاغ الإدارة عنها.	Pearson Correlation	.391**	.139	-.011-	.229**	.152	.228**	.013	.077	1	.085	.038
	Sig. (2-tailed)	.000	.107	.900	.008	.079	.008	.881	.374		.327	.658
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية عن مراجعة الأحداث اللاحقة قبل اعداد الميزانية.	Pearson Correlation	.325**	-.059-	.296**	.047	.184*	-.134-	.062	-.024-	.085	1	-.019-

	Sig. (2-tailed)	.000	.493	.001	.589	.032	.121	.472	.784	.327		.823
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا عن ابداء	Pearson Correlation	.466**	.332**	.319**	.202*	.031	.114	.066	.131	.038	-.019-	1
رأيه حول استمرارية المؤسسة عند أداء	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.019	.725	.189	.448	.129	.658	.823	
مهامه وفق معايير المراجعة الدولية.	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).												
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).												

2. اتساق عبارات الالتزام بمعايير الشخصية:

Correlations

		مدى الالتزام بالمعايير الشخصية	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
مدى قدرة المراجع الخارجي على الالتزام بالمعايير الشخصية	Pearson Correlation	1	.376**	.494**	.510**	.518**	.166	.357**	.531**	.461**	.401**	.494**	.275**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.055	.000	.000	.000	.000	.000	.001
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
ربط الحوافز بمدى حرص المراجع الخارجي على تطوير قدراتهم المهنية.	Pearson Correlation	.376**	1	.094	-.033-	.123	-.140-	.076	.047	.319**	.160	.045	-.081-
	Sig. (2-tailed)	.000		.276	.705	.155	.106	.380	.590	.000	.063	.605	.349
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يقوم المراجع الخارجي بدورات تكوينية) داخلية وخارجية (منتظمة لتحسين كفاءته المهنية.	Pearson Correlation	.494**	.094	1	.247**	.327**	-.109-	.002	.343**	.095	.092	.269**	.134
	Sig. (2-tailed)	.000	.276		.004	.000	.209	.985	.000	.275	.287	.002	.122
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
بتوفر سنوات الخبرة للمراجع الخارجي تمكنه من تأدية مهامه على أكمل وجه	Pearson Correlation	.510**	-.033-	.247**	1	.220*	.125	-.075-	.108	-.013-	.189*	.403**	.059
	Sig. (2-tailed)	.000	.705	.004		.010	.149	.389	.212	.877	.028	.000	.499
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
تشجيع حالات الارتباط مع مكاتب المراجعة العالمية لتبادل المعارف فيما بينهم.	Pearson Correlation	.518**	.123	.327**	.220*	1	-.094-	-.125-	.301**	.397**	.270**	.205*	.088
	Sig. (2-tailed)	.000	.155	.000	.010		.279	.147	.000	.000	.002	.017	.308
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
توجد مصالح شخصية مشتركة بين المراجع الخارجي والمؤسسة التي يراجعها.	Pearson Correlation	.166	-.140-	-.109-	.125	-.094-	1	.062	.104	-.160-	-.136-	-.306-**	-.203-*
	Sig. (2-tailed)	.055	.106	.209	.149	.279		.476	.230	.064	.117	.000	.018
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يمكن للمراجع الخارجي الاستعانة بمساعدين من داخل المؤسسة التي تقوم بمراجعتها.	Pearson Correlation	.357**	.076	.002	-.075-	-.125-	.062	1	.302**	.105	-.103-	.100	.039
	Sig. (2-tailed)	.000	.380	.985	.389	.147	.476		.000	.226	.236	.247	.656
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
حصول المراجع على الدعم الكافي من الإدارة للقيام بأعماله على أكمل وجه من خلال التسهيلات الممنوحة له.	Pearson Correlation	.531**	.047	.343**	.108	.301**	.104	.302**	1	.128	.118	.093	-.002-
	Sig. (2-tailed)	.000	.590	.000	.212	.000	.230	.000		.138	.172	.281	.986
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يتم الاعتراف باستقلالية المراجع الخارجي وحياده شكلا وموضوعا من قبل مستخدمي التقارير المالية.	Pearson Correlation	.461**	.319**	.095	-.013-	.397**	-.160-	.105	.128	1	.143	.194*	.081
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.275	.877	.000	.064	.226	.138		.098	.024	.348
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
عمل المراجع في تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح في الشركة بما يضمن استمرارها.	Pearson Correlation	.401**	.160	.092	.189*	.270**	-.136-	-.103-	.118	.143	1	.167	.076
	Sig. (2-tailed)	.000	.063	.287	.028	.002	.117	.236	.172	.098		.053	.379
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يحافظ المراجع الخارجي عن سرية المعلومات التي يحصل عليها اثناء عمله.	Pearson Correlation	.494**	.045	.269**	.403**	.205*	-.306-**	.100	.093	.194*	.167	1	.455**
	Sig. (2-tailed)	.000	.605	.002	.000	.017	.000	.247	.281	.024	.053		.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
فهم المراجع الخارجي لمشكلات المؤسسات المراد	Pearson Correlation	.275**	-.081-	.134	.059	.088	-.203-*	.039	-.002-	.081	.076	.455**	1
	Sig. (2-tailed)	.001	.349	.122	.499	.308	.018	.656	.986	.348	.379	.000	

مراجعتها ومدى الاهتمام بحلها.	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).													
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).													

3. اتساق عبارات الالتزام بمعايير العمل الميداني:

Correlations

		العمل الميداني	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37
مدى الالتزام بمعايير العمل الميداني	Pearson Correlation	1	.446**	.514**	.434**	.441**	.572**	.623**	.560**	.122	.668**	.651**	.405**	.589**	.579**	.568**	.238**	.480**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.157	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.005	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
التركيز على استخدام وسائل تقنية متطورة عند الخطيط لعملية المراجعة.	Pearson Correlation	.446**	1	.279**	.102	.194*	.426**	.188*	.148	-.126-	.317**	.225**	.320**	.212*	.152	.168	-.121-	.268**
	Sig. (2-tailed)	.000		.001	.241	.024	.000	.029	.087	.145	.000	.009	.000	.013	.078	.052	.162	.002
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
الحرص على تنفيذ استراتيجيات واضحة ودقيقة لعملية التخطيط لكل مهمة.	Pearson Correlation	.514**	.279**	1	.197*	.084	.194*	.435**	.192*	-.218-*	.418**	.302**	.190*	.252**	.169*	.324**	.014	.278**
	Sig. (2-tailed)	.000	.001		.022	.335	.024	.000	.026	.011	.000	.000	.027	.003	.050	.000	.876	.001
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
اجراء مسح شامل للمؤسسة قبل اعداد خطة التنفيذ الميداني لتحديد ميادين المراجعة.	Pearson Correlation	.434**	.102	.197*	1	.455**	.180*	.166	.075	-.149-	.322**	.337**	.074	.276**	.190*	.222**	.039	.258**
	Sig. (2-tailed)	.000	.241	.022		.000	.036	.054	.388	.084	.000	.000	.394	.001	.027	.010	.656	.002
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
الاشراف على أعضاء فريق العمل من خلال تكوين ملف دائم أو تنقيحه	Pearson Correlation	.441**	.194*	.084	.455**	1	.253**	.209*	.126	-.082-	.312**	.232**	-.037-	.360**	.157	.244**	.058	.157
	Sig. (2-tailed)	.000	.024	.335	.000		.003	.015	.144	.343	.000	.007	.669	.000	.069	.004	.506	.069
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
التنويع في استخدام وسائل تقنية حديثة في أعمال المراجعة.	Pearson Correlation	.572**	.426**	.194*	.180*	.253**	1	.356**	.225**	-.120-	.387**	.268**	.207*	.315**	.281**	.378**	-.033-	.336**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.024	.036	.003		.000	.009	.167	.000	.002	.016	.000	.001	.000	.707	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135

يقوم المراجع بالتعرف	Pearson Correlation	.623**	.188*	.435**	.166	.209*	.356**	1	.300**	-.052-	.498**	.439**	.090	.180*	.298**	.221*	.108	.280**
على نظام الرقابة	Sig. (2-tailed)	.000	.029	.000	.054	.015	.000		.000	.550	.000	.000	.299	.037	.000	.010	.212	.001
الداخلي من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلي	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يقوم بالتعرف	Pearson Correlation	.560**	.148	.192*	.075	.126	.225**	.300**	1	.211**	.231**	.422**	.301**	.216*	.265**	.257**	.106	.124
على نظام الرقابة الداخلي من خلال الاطلاع على نتائج التقييم السابق	Sig. (2-tailed)	.000	.087	.026	.388	.144	.009	.000		.014	.007	.000	.000	.012	.002	.003	.222	.151
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يقوم المراجع بالتعرف	Pearson Correlation	.122	-.126-	-.218-*	-.149-	-.082-	-.120-	-.052-	.211*	1	-.155-	.166	.036	.133	.205*	-.078-	-.054-	-.066-
على نظام الرقابة الداخلي من خلال الاكتفاء بأخذ عينة	Sig. (2-tailed)	.157	.145	.011	.084	.343	.167	.550	.014		.072	.054	.675	.123	.017	.366	.534	.450
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
التأكد من الوجود	Pearson Correlation	.668**	.317**	.418**	.322**	.312**	.387**	.498**	.231**	-.155-	1	.364**	.182*	.496**	.302**	.409**	.031	.280**
الفعلي لإجراءات الضبط	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.007	.072		.000	.035	.000	.000	.000	.723	.001
الداخلي وفاعليتها من خلال وجود لوائح الضبط الداخلي واحترامها.	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
التأكد من الوجود	Pearson Correlation	.651**	.225**	.302**	.337**	.232**	.268**	.439**	.422**	.166	.364**	1	.160	.206*	.322**	.121	.167	.369**
الفعلي																		

لإجراءات الضبط	Sig. (2-tailed)	.000	.009	.000	.000	.007	.002	.000	.000	.054	.000		.064	.017	.000	.164	.053	.000
الداخلي وفاعليتها من خلال التحقق من وجود فصل في المهام.	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
التأكد من الوجود الفعلي	Pearson Correlation	.405**	.320**	.190*	.074	-.037-	.207*	.090	.301**	.036	.182*	.160	1	.140	.186*	.319**	-.061-	.071
لإجراءات الضبط	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.027	.394	.669	.016	.299	.000	.675	.035	.064		.106	.031	.000	.480	.415
الداخلي وفاعليتها من خلال الزيارات المفاجئة.	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يتم الاعتماد في تحديد حجم	Pearson Correlation	.589**	.212*	.252**	.276**	.360**	.315**	.180*	.216*	.133	.496**	.206*	.140	1	.558**	.302**	.002	.169
الاختبارات بناء على	Sig. (2-tailed)	.000	.013	.003	.001	.000	.000	.037	.012	.123	.000	.017	.106		.000	.000	.981	.050
طبيعة تقييم نظام الرقابة الداخلية والخبرة السابقة للمراجع	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يقوم المراجع الخارجي	Pearson Correlation	.579**	.152	.169*	.190*	.157	.281**	.298**	.265**	.205*	.302**	.322**	.186*	.558**	1	.293**	.079	.238**
على التأكد من سريان	Sig. (2-tailed)	.000	.078	.050	.027	.069	.001	.000	.002	.017	.000	.000	.031	.000		.001	.360	.005
تطبيق نقاط القوة ومدى تأثير نقاط الضعف.	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
إبداء الرأي	Pearson Correlation	.568**	.168	.324**	.222**	.244**	.378**	.221*	.257**	-.078-	.409**	.121	.319**	.302**	.293**	1	.142	.229**
حول القوائم المالية	Sig. (2-tailed)	.000	.052	.000	.010	.004	.000	.010	.003	.366	.000	.164	.000	.000	.001		.102	.007
يرتبط بحصول المراجع	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135

الخارجي على أدلة اثبات ملائمة.																		
يقوم المراجع الخارجي على فحص جزء من أدلة الاثبات التي تتوفر لديه.	Pearson Correlation	.238**	-.121-	.014	.039	.058	-.033-	.108	.106	-.054-	.031	.167	-.061-	.002	.079	.142	1	.019
	Sig. (2-tailed)	.005	.162	.876	.656	.506	.707	.212	.222	.534	.723	.053	.480	.981	.360	.102		.824
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
تأكد المراجع الخارجي من أدلة الاثبات الالكترونية في ظل أجهزة الكمبيوتر.	Pearson Correlation	.480**	.268**	.278**	.258**	.157	.336**	.280**	.124	-.066-	.280**	.369**	.071	.169	.238**	.229**	.019	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.002	.001	.002	.069	.000	.001	.151	.450	.001	.000	.415	.050	.005	.007	.824	
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

4. اتساق عبارات الالتزام بمعايير اعداد التقارير:

Correlations

		بمعايير اعداد التقرير	38	39	40	41	42	43	44	45	46
مدى الالتزام بمعايير اعداد التقرير	Pearson Correlation	1	.590**	.490**	.632**	.675**	.620**	.647**	.668**	.113	.531**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.191	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
ينص تقرير المراجع عن مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبية المطبقة من قبل الشركة.	Pearson Correlation	.590**	1	.393**	.469**	.374**	.302**	.372**	.326**	-.260-**	.150
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.083
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
ينص تقرير المراجع عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة لم تختلف عن المبادئ التي طبقت بالفترات السابقة.	Pearson Correlation	.490**	.393**	1	.296**	.238**	.184*	.332**	.302**	-.253-**	.115
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.005	.033	.000	.000	.003	.183
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يجب أن يكون رأي المراجع في التقرير حول القوائم المالية	Pearson Correlation	.632**	.469**	.296**	1	.448**	.381**	.444**	.386**	-.346-**	.242**

واضحا ومكتوبا وفقا لمعايير المراجعة المطبقة في الجزائر.	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.005
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يمثل رأي المراجع الخارجي مرجع أساسي لاتخاذ القرارات بشأن المؤسسة.	Pearson Correlation	.675**	.374**	.238*	.448*	1	.416*	.490*	.354**	.008	.048
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.005	.000		.000	.000	.000	.931	.580
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يلتزم المراجع الخارجي في تقريره بتوضيح مسؤولية الإدارة في اعداد القوائم المالية وان مسؤوليته تنحصر في ابداء الرأي عليها.	Pearson Correlation	.620**	.302**	.184*	.381*	.416**	1	.404*	.383**	-.123-	.193*
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.033	.000	.000		.000	.000	.156	.025
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
عندما يتحفظ المراجع في رأيه أو ابداء رأيا مخالفا أو حجب رأيه تماما لابد أن يوضح في تقريره الأسباب الجوهرية التي أدت لذلك.	Pearson Correlation	.647**	.372**	.332*	.444*	.490**	.404*	1	.171*	-.084-	.115
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.048	.335	.184
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
الإفصاح عن القوائم المالية بالشكل الكافي والمناسب عن كل ما تتضمنه من معلومات ما لم يشر التقرير لخلاف ذلك.	Pearson Correlation	.668**	.326**	.302*	.386*	.354**	.383*	.171*	1	-.015-	.431**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.048		.862	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
الإطار القانوني والرقابي الحالي الذي يحكم عمل المؤسسات الجزائرية يعد كافيا لتحقيق الإفصاح المحاسبي الملائم	Pearson Correlation	.113	-.260-**	-.253-**	-.346-**	.008	-.123-	-.084-	-.015-	1	.229**
	Sig. (2-tailed)	.191	.002	.003	.000	.931	.156	.335	.862		.007
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
الإفصاح عن مدى قوة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية تعتبر إشارة ممهدة لبيانات مالية صادقة	Pearson Correlation	.531**	.150	.115	.242*	.048	.193*	.115	.431**	.229**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.083	.183	.005	.580	.025	.184	.000	.007	
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).											
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).											

5. تساق عبارات الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني:

Correlations

		مدى الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني	47	48	49	50	51	52	53	54
مدى الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني	Pearson Correlation	1	.583*	.602**	.655*	.405*	.481**	.517**	.533*	.586**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135

يلتزم المراجع الخارجي أثناء أداءه لمهامه بالإجراءات الصادرة عن معايير المراجعة الدولية.	Pearson Correlation	.583**	1	.376**	.221*	-.042-	.171*	.297**	.266**	.249**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.010	.626	.047	.000	.002	.004
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135
القدرة المراجع على نيل الثقة وحفظ الاسرار الخاصة بالعميل.	Pearson Correlation	.602**	.376**	1	.404**	.070	.024	.336**	.337**	.195*
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.423	.783	.000	.000	.023
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135
يكون المراجع الخارجي نزيها في جميع علاقاته المهني	Pearson Correlation	.655**	.221*	.404**	1	.208*	.283**	.305**	.201*	.218*
	Sig. (2-tailed)	.000	.010	.000		.015	.001	.000	.019	.011
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135
ممارسة الشك المهني بأن الغش أو الخطأ قد حدث من قيود مفروضة على الشركة، يجب اخذ ذلك بعين الاعتبار في التقرير النهائي.	Pearson Correlation	.405**	-.042-	.070	.208*	1	.185*	-.223-**	.084	.266**
	Sig. (2-tailed)	.000	.626	.423	.015		.032	.009	.332	.002
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135
ممارسة الشك المهني من خلال الشك في تصرفات موظفي المؤسسة المراد مراجعتها.	Pearson Correlation	.481**	.171*	.024	.283**	.185*	1	.234**	.046	.017
	Sig. (2-tailed)	.000	.047	.783	.001	.032		.006	.597	.844
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135
تكون اتعاب المراجع مناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها، بدون مراعاة النتائج المالية المحققة وفق القانون.10/01	Pearson Correlation	.517**	.297**	.336**	.305**	-.223-**	.234**	1	.245**	.196*
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.009	.006		.004	.023
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135
عدم القيام بأي عمل يسئ لسمعته وسمعة مهنة المراجعة وعلاقته بزملائه في المهنة.	Pearson Correlation	.533**	.266**	.337**	.201*	.084	.046	.245**	1	.418**
	Sig. (2-tailed)	.000	.002	.000	.019	.332	.597	.004		.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135
عند تقديم المراجع استشارة لأحد عملائه فانه يلتزم بقواعد السلوك المهني.	Pearson Correlation	.586**	.249**	.195*	.218*	.266**	.017	.196*	.418**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.004	.023	.011	.002	.844	.023	.000	
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

6. اتساق عبارات مصداقية التقارير المالية:

7								
	مدى مصداقية التقارير المالية	55	56	57	58	59	60	61

مدى مصداقية التقارير المالية	Pearson Correlation	1	.651**	.602**	.757**	.652**	.663**	.620**	.660**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135
تعتبر تقرير المراجع وثيقة ضرورية تثبت الشمولية والكفاءة العالية للقوائم المالية.	Pearson Correlation	.651**	1	.544**	.419**	.183*	.174*	.330**	.268**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.034	.044	.000	.002
	N	135	135	135	135	135	135	135	135
تتسم المعلومات المحاسبية بالفاعلية والشفافية المطلوبة حتى يتسنى للمراجع إجراء المقارنات للتأكد من البنود الواردة فيها.	Pearson Correlation	.602**	.544**	1	.304**	.210*	.167	.265**	.222**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.014	.053	.002	.010
	N	135	135	135	135	135	135	135	135
احتواء التقارير المالية على معلومات قابلة للمقارنة حتى يسهل عملية الدراسة والتحليل والتنبؤ واتخاذ القرارات.	Pearson Correlation	.757**	.419**	.304**	1	.428**	.447**	.378**	.508**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135
قدرة التقارير المالية على توفير المعلومات الكافية والملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.	Pearson Correlation	.652**	.183*	.210*	.428**	1	.590**	.241**	.343**
	Sig. (2-tailed)	.000	.034	.014	.000		.000	.005	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135
تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين في الوقت المناسب في التقارير المالية ملائمة لتلبية احتياجاتهم.	Pearson Correlation	.663**	.174*	.167	.447**	.590**	1	.316**	.375**
	Sig. (2-tailed)	.000	.044	.053	.000	.000		.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135
توفر المصداقية في القوائم المالية تؤدي إلى الثقة في الشركة من قبل أصحاب المصالح.	Pearson Correlation	.620**	.330**	.265**	.378**	.241**	.316**	1	.402**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.002	.000	.005	.000		.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135
التأكد من مصداقية القوائم المالية قبل نشرها من خلال إجراءات المراجعة الخارجية	Pearson Correlation	.660**	.268**	.222**	.508**	.343**	.375**	.402**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.002	.010	.000	.000	.000	.000	
	N	135	135	135	135	135	135	135	135

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق رقم 04: نتائج الصدق البنائي لعبارات الاستبيان

Correlations

		الدرجة الكلية	المسؤولية القانونية	التأهيل	الاستقلالية	العناية المهنية	التخطيط والاشراف	تقييم نظام الرقابة الداخلية	أدلة الاثبات	تطبيق وثبات	إبداء الرأي	الافصاح الكامل	قواعد السلوك المهني	المستقل	مصداقية التقارير
الدرجة الكلية لفقرات الاستبيان	Pearson Correlation	1	.737**	.577**	.147	.533**	.662**	.780**	.571**	.428**	.646**	.524**	.690**	.989**	.704**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.089	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
المسؤولية القانونية	Pearson Correlation	.737**	1	.393**	.172*	.450**	.403**	.564**	.369**	.183*	.295**	.215*	.386**	.765**	.342**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.046	.000	.000	.000	.000	.034	.001	.012	.000	.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
التأهيل العلمي والعملي	Pearson Correlation	.577**	.393**	1	.146	.361**	.346**	.349**	.285**	.078	.229**	.303**	.325**	.585**	.341**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.091	.000	.000	.000	.001	.372	.008	.000	.000	.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
استقلالية المراجع	Pearson Correlation	.147	.172*	.146	1	-.063-	-.033-	-.053-	.179*	-.161-	-.033-	.068	.001	.188*	-.104-
	Sig. (2-tailed)	.089	.046	.091		.464	.702	.539	.038	.062	.703	.433	.991	.029	.230
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
العناية المهنية	Pearson Correlation	.533**	.450**	.361**	-.063-	1	.264**	.366**	.140	.192*	.252**	.202*	.364**	.537**	.329**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.464		.002	.000	.104	.026	.003	.019	.000	.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
التخطيط والاشراف	Pearson Correlation	.662**	.403**	.346**	-.033-	.264**	1	.502**	.325**	.471**	.499**	.276**	.432**	.664**	.422**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.702	.002		.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
تقييم نظام الرقابة الداخلية	Pearson Correlation	.780**	.564**	.349**	-.053-	.366**	.502**	1	.376**	.285**	.457**	.432**	.464**	.795**	.435**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.539	.000	.000		.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
أدلة الاثبات	Pearson Correlation	.571**	.369**	.285**	.179*	.140	.325**	.376**	1	.183*	.455**	.243**	.297**	.568**	.389**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.001	.038	.104	.000	.000		.033	.000	.004	.000	.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
تطبيق وثبات المبادئ المحاسبية	Pearson Correlation	.428**	.183*	.078	-.161-	.192*	.471**	.285**	.183*	1	.506**	.059	.222**	.393**	.449**
	Sig. (2-tailed)	.000	.034	.372	.062	.026	.000	.001	.033		.000	.497	.010	.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
إبداء الرأي	Pearson Correlation	.646**	.295**	.229**	-.033-	.252**	.499**	.457**	.455**	.506**	1	.172*	.412**	.625**	.521**
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.008	.703	.003	.000	.000	.000	.000		.046	.000	.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135

الافصاح الكامل	Pearson Correlation	.524**	.215*	.303**	.068	.202*	.276**	.432**	.243**	.059	.172*	1	.388**	.506**	.426**
	Sig. (2-tailed)	.000	.012	.000	.433	.019	.001	.000	.004	.497	.046		.000	.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
مدى الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني	Pearson Correlation	.690**	.386**	.325**	.001	.364**	.432**	.464**	.297**	.222**	.412**	.388**	1	.691**	.444**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.991	.000	.000	.000	.000	.010	.000	.000		.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
المتغير المستقل	Pearson Correlation	.989**	.765**	.585**	.188*	.537**	.664**	.795**	.568**	.393**	.625**	.506**	.691**	1	.591**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.029	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
مصداقية التقارير المالية	Pearson Correlation	.704**	.342**	.341**	-.104-	.329**	.422**	.435**	.389**	.449**	.521**	.426**	.444**	.591**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.230	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق رقم 05: نتائج اختبار ثبات عبارات الاستبيان

المحور الأول:

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.576	10

المحور الثاني:

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.453	11

المحور الثالث:

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.771	16

المحور الرابع:

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.684	9

المحور الخامس:

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.646	8

المحور السادس:

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.780	7

مجموع المحاور:

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.890	61

الملحق رقم 06: نتائج البيانات الشخصية أو الوظيفية

المؤهل العلمي					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	70	51.9	51.9	51.9
	ماستر	33	24.4	24.4	76.3
	ماجستير	12	8.9	8.9	85.2
	دكتوراه	12	8.9	8.9	94.1
	شهادة مهنية	8	5.9	5.9	100.0
	Total	135	100.0	100.0	

المهنة الحالية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير محاسبي	11	8.1	8.1	8.1
	محافظ حسابات	35	25.9	25.9	34.1
	أستاذ أكاديمي متخصص	13	9.6	9.6	43.7
	مؤسسة الضرائب	22	16.3	16.3	60.0
	البنوك	32	23.7	23.7	83.7
	مسيرين ماليين ومستثمرين	22	16.3	16.3	100.0
	Total	135	100.0	100.0	

سنوات الخبرة في العمل					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	من سنة إلى 10 سنوات	90	66.7	66.7	66.7
	من 11 سنة إلى 20 سنة	37	27.4	27.4	94.1
	من 21 إلى 30 سنة	8	5.9	5.9	100.0
	Total	135	100.0	100.0	

الملحق رقم 07: اختبار الطبيعة للمحاور بمعامل كولموكروف سمير نوف

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test						
		مدى تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته	المسؤولية المهنية	المستقل	مدى مصداقية التقارير المالية	كل المحاور المستقلة والمحور التابع
N		135	135	135	135	135
Normal Parameters[a,b]	Mean	3.6807	3.7888	3.7684	3.9852	3.7933
	Std. Deviation	.40547	.27954	.28075	.44982	.28212
Most Extreme Differences	Absolute	.113	.092	.096	.129	.080
	Positive	.090	.043	.051	.124	.059
	Negative	-.113-	-.092-	-.096-	-.129-	-.080-
Kolmogorov-Smirnov Z		1.314	1.071	1.112	1.495	.934
Asymp. Sig. (2-tailed)		.063	.202	.169	.023	.348
a. Test distribution is Normal.						
b. Calculated from data.						

الملحق رقم 08: التحقق من الفرضية الرئيسية الاولى

Correlations

		مدى تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته	مدى الالتزام بالمعايير الشخصية	مدى الالتزام بمعايير العمل الميداني	مدى الالتزام بمعايير اعداد التقرير	مدى الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني	مدى مصداقية التقارير المالية
مدى تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته	Pearson Correlation	1	.493**	.598**	.339**	.386**	.342**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135
مدى قدرة المراجع الخارجي على الالتزام بالمعايير الشخصية	Pearson Correlation	.493**	1	.374**	.272**	.325**	.261**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.001	.000	.002
	N	135	135	135	135	135	135
مدى الالتزام بمعايير العمل الميداني	Pearson Correlation	.598**	.374**	1	.677**	.520**	.521**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135
مدى الالتزام بمعايير اعداد التقرير	Pearson Correlation	.339**	.272**	.677**	1	.504**	.658**
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.000		.000	.000
	N	135	135	135	135	135	135
مدى الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني	Pearson Correlation	.386**	.325**	.520**	.504**	1	.444**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000
	N	135	135	135	135	135	135
مدى مصداقية التقارير المالية	Pearson Correlation	.342**	.261**	.521**	.658**	.444**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.002	.000	.000	.000	
	N	135	135	135	135	135	135

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم 09: التحقق من الفرضية الرئيسية الثانية وفروعها

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.342[a]	.117	.110	.42426
a. Predictors: (Constant), مدى تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته القانونية				

Coefficients[a]						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.588	.335		7.733	.000
	مراجع الحسابات لمسؤولياته	.380	.090	.342	4.199	.000
a. Dependent Variable: مدى مصداقية التقارير المالية						

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.261[a]	.068	.061	.43582
a. Predictors: (Constant), مدى الالتزام بالمعايير الشخصية				

Coefficients[a]						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.706	.411		6.577	.000
	مدى قدرة المراجع الخارجي على الالتزام بالمعايير الشخصية	.349	.112	.261	3.122	.002
a. Dependent Variable: مدى مصداقية التقارير المالية						

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.521[a]	.272	.266	.38532
a. Predictors: (Constant), مدى الالتزام بمعايير العمل الميداني				

Coefficients[a]						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.427	.365		3.912	.000
	الميداني العمل بمعايير الالتزام مدى	.669	.095	.521	7.044	.000
a. Dependent Variable: مدى مصداقية التقارير المالية						

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.658[a]	.433	.429	.34001
a. Predictors: (Constant), مدى الالتزام بمعايير اعداد التقارير				

Coefficients[a]						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.129	.285		3.964	.000
	التقرير اعداد بمعايير الالتزام مدى	.744	.074	.658	10.076	.000
a. Dependent Variable: مدى مصداقية التقارير المالية						

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.444[a]	.197	.191	.40458
a. Predictors: (Constant), مدى الالتزام بقواعد السلوك المهني				

Coefficients[a]						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.936	.360		5.370	.000
	مدى الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني	.536	.094	.444	5.713	.000
a. Dependent Variable: مدى مصداقية التقارير المالية						

الملحق رقم 10: التحقق من الفرضية الرئيسية الثالثة وفروعها

1. المؤهل العلمي:

```
ONEWAY A B C D E المستقل BY المؤهل

  /MISSING ANALYSIS.
```

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
مدى تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته	Between Groups	3.430	4	.857	5.993	.000
	Within Groups	18.600	130	.143		
	Total	22.030	134			
مدى قدرة المراجع الخارجي على الالتزام بالمعايير الشخصية	Between Groups	1.078	4	.269	2.480	.047
	Within Groups	14.123	130	.109		
	Total	15.201	134			
مدى الالتزام بمعايير العمل الميداني	Between Groups	2.794	4	.698	6.632	.000
	Within Groups	13.690	130	.105		
	Total	16.484	134			
مدى الالتزام بمعايير اعداد التقرير	Between Groups	1.250	4	.313	2.038	.093
	Within Groups	19.931	130	.153		
	Total	21.181	134			
مدى الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني	Between Groups	1.368	4	.342	2.575	.041
	Within Groups	17.257	130	.133		
	Total	18.625	134			
مدى التزام المراجع بمسؤولياته	Between Groups	1.028	4	.257	3.504	.009
	Within Groups	9.534	130	.073		
	Total	10.562	134			

الاختبار البعدي: اختبار Scheffe لمتغير المؤهل العلمي

Multiple Comparisons							
Scheffe							
Dependent Variable	(I) المؤهل العلمي	(J) المؤهل العلمي	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
مدى تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته	ليسانس	ماستر	-.15926-	.07987	.413	-.4089-	.0903
		ماجستير	-.25548-	.11818	.328	-.6248-	.1138
		دكتوراه	-.42214-*	.11818	.015	-.7915-	-.0528-
		مهنية شهادة	-.48464-*	.14117	.023	-.9258-	-.0435-
	ماستر	ليسانس	.15926	.07987	.413	-.0903-	.4089
		ماجستير	-.09621-	.12751	.966	-.4947-	.3023
		دكتوراه	-.26288-	.12751	.378	-.6613-	.1356
		مهنية شهادة	-.32538-	.14906	.318	-.7912-	.1404
	ماجستير	ليسانس	.25548	.11818	.328	-.1138-	.6248
		ماستر	.09621	.12751	.966	-.3023-	.4947
		دكتوراه	-.16667-	.15442	.883	-.6492-	.3159
		مهنية شهادة	-.22917-	.17265	.779	-.7687-	.3104
	دكتوراه	ليسانس	.42214*	.11818	.015	.0528	.7915
		ماستر	.26288	.12751	.378	-.1356-	.6613
		ماجستير	.16667	.15442	.883	-.3159-	.6492
		مهنية شهادة	-.06250-	.17265	.998	-.6020-	.4770
	مهنية شهادة	ليسانس	.48464*	.14117	.023	.0435	.9258
		ماستر	.32538	.14906	.318	-.1404-	.7912
		ماجستير	.22917	.17265	.779	-.3104-	.7687
		دكتوراه	.06250	.17265	.998	-.4770-	.6020
مدى قدرة المراجع الخارجي على الالتزام بالمعايير الشخصية	ليسانس	ماستر	.04238	.06960	.985	-.1751-	.2599
		ماجستير	.26277	.10298	.171	-.0590-	.5846
		دكتوراه	-.01753-	.10298	1.000	-.3393-	.3043
		مهنية شهادة	-.17662-	.12301	.725	-.5610-	.2078
	ماستر	ليسانس	-.04238-	.06960	.985	-.2599-	.1751
		ماجستير	.22039	.11111	.419	-.1268-	.5676
		دكتوراه	-.05992-	.11111	.990	-.4071-	.2873
		مهنية شهادة	-.21901-	.12989	.586	-.6249-	.1869
	ماجستير	ليسانس	-.26277-	.10298	.171	-.5846-	.0590
		ماستر	-.22039-	.11111	.419	-.5676-	.1268
		دكتوراه	-.28030-	.13456	.367	-.7008-	.1402
		مهنية شهادة	-.43939-	.15044	.080	-.9095-	.0307
	دكتوراه	ليسانس	.01753	.10298	1.000	-.3043-	.3393
		ماستر	.05992	.11111	.990	-.2873-	.4071
		ماجستير	.28030	.13456	.367	-.1402-	.7008

		مهنية شهادة	-.15909-	.15044	.891	-.6292-	.3110
	مهنية شهادة	ليسانس	.17662	.12301	.725	-.2078-	.5610
		ماستر	.21901	.12989	.586	-.1869-	.6249
		ماجستير	.43939	.15044	.080	-.0307-	.9095
		دكتوراه	.15909	.15044	.891	-.3110-	.6292
مدى الالتزام بمعايير العمل الميداني	ليسانس	ماستر	-.17511-	.06852	.170	-.3892-	.0390
		ماجستير	-.32426-*	.10139	.042	-.6411-	-.0074-
		دكتوراه	-.39196-*	.10139	.007	-.7088-	-.0751-
		مهنية شهادة	-.31384-	.12111	.159	-.6923-	.0646
	ماستر	ليسانس	.17511	.06852	.170	-.0390-	.3892
		ماجستير	-.14915-	.10939	.762	-.4910-	.1927
		دكتوراه	-.21686-	.10939	.420	-.5587-	.1250
		مهنية شهادة	-.13873-	.12789	.881	-.5384-	.2609
	ماجستير	ليسانس	.32426*	.10139	.042	.0074	.6411
		ماستر	.14915	.10939	.762	-.1927-	.4910
		دكتوراه	-.06771-	.13248	.992	-.4817-	.3463
		مهنية شهادة	.01042	.14812	1.000	-.4525-	.4733
	دكتوراه	ليسانس	.39196*	.10139	.007	.0751	.7088
		ماستر	.21686	.10939	.420	-.1250-	.5587
		ماجستير	.06771	.13248	.992	-.3463-	.4817
		مهنية شهادة	.07813	.14812	.991	-.3847-	.5410
	مهنية شهادة	ليسانس	.31384	.12111	.159	-.0646-	.6923
		ماستر	.13873	.12789	.881	-.2609-	.5384
		ماجستير	-.01042-	.14812	1.000	-.4733-	.4525
		دكتوراه	-.07813-	.14812	.991	-.5410-	.3847
مدى الالتزام بمعايير اعداد التقرير	ليسانس	ماستر	-.13016-	.08268	.649	-.3885-	.1282
		ماجستير	-.25979-	.12234	.346	-.6421-	.1225
		دكتوراه	-.06534-	.12234	.991	-.4476-	.3170
		مهنية شهادة	-.28294-	.14613	.445	-.7396-	.1737
	ماستر	ليسانس	.13016	.08268	.649	-.1282-	.3885
		ماجستير	-.12963-	.13199	.915	-.5421-	.2828
		دكتوراه	.06481	.13199	.993	-.3477-	.4773
		مهنية شهادة	-.15278-	.15431	.912	-.6350-	.3294
	ماجستير	ليسانس	.25979	.12234	.346	-.1225-	.6421
		ماستر	.12963	.13199	.915	-.2828-	.5421
		دكتوراه	.19444	.15985	.830	-.3051-	.6940
		مهنية شهادة	-.02315-	.17872	1.000	-.5816-	.5353
	دكتوراه	ليسانس	.06534	.12234	.991	-.3170-	.4476
		ماستر	-.06481-	.13199	.993	-.4773-	.3477
		ماجستير	-.19444-	.15985	.830	-.6940-	.3051
		مهنية شهادة	-.21759-	.17872	.829	-.7761-	.3409
	مهنية شهادة	ليسانس	.28294	.14613	.445	-.1737-	.7396
		ماستر	.15278	.15431	.912	-.3294-	.6350

		ماجستير	.02315	.17872	1.000	-.5353-	.5816
		دكتوراه	.21759	.17872	.829	-.3409-	.7761
مدى الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني	ليسانس	ماستر	-.06872-	.07693	.938	-.3091-	.1717
		ماجستير	.29018	.11384	.172	-.0656-	.6459
		دكتوراه	-.07440-	.11384	.980	-.4301-	.2813
		مهنية شهادة	-.13170-	.13598	.918	-.5566-	.2932
	ماستر	ليسانس	.06872	.07693	.938	-.1717-	.3091
		ماجستير	.35890	.12282	.080	-.0249-	.7427
		دكتوراه	-.00568-	.12282	1.000	-.3895-	.3781
		مهنية شهادة	-.06297-	.14358	.996	-.5117-	.3857
	ماجستير	ليسانس	-.29018-	.11384	.172	-.6459-	.0656
		ماستر	-.35890-	.12282	.080	-.7427-	.0249
		دكتوراه	-.36458-	.14874	.205	-.8294-	.1002
		مهنية شهادة	-.42188-	.16630	.176	-.9416-	.0978
	دكتوراه	ليسانس	.07440	.11384	.980	-.2813-	.4301
		ماستر	.00568	.12282	1.000	-.3781-	.3895
		ماجستير	.36458	.14874	.205	-.1002-	.8294
		مهنية شهادة	-.05729-	.16630	.998	-.5770-	.4624
	مهنية شهادة	ليسانس	.13170	.13598	.918	-.2932-	.5566
		ماستر	.06297	.14358	.996	-.3857-	.5117
		ماجستير	.42188	.16630	.176	-.0978-	.9416
		دكتوراه	.05729	.16630	.998	-.4624-	.5770

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

2. المهنة الحالية:

Group Statistics

	المهنة الحالية	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدى الالتزام بالمسؤوليات القانونية	مراجعي الحسابات	46	3.7239	.34331	.05062
	مستخدمي التقارير المالية	89	3.6584	.43427	.04603
مدى الالتزام بالمعايير الشخصية	مراجعي الحسابات	46	3.6561	.32689	.04820
	مستخدمي التقارير المالية	89	3.6701	.34355	.03642
مدى الالتزام بمعايير العمل الميداني	مراجعي الحسابات	46	3.9212	.39074	.05761
	مستخدمي التقارير المالية	89	3.7781	.31966	.03388
مدى الالتزام بمعايير اعداد التقرير	مراجعي الحسابات	46	3.9251	.49026	.07229
	مستخدمي التقارير المالية	89	3.7903	.33394	.03540
مدى الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني	مراجعي الحسابات	46	3.9049	.42670	.06291
	مستخدمي التقارير المالية	89	3.7865	.33721	.03574
مدى التزام المراجع بمسؤولياته	مراجعي الحسابات	46	3.8289	.28561	.04211
	مستخدمي التقارير المالية	89	3.7372	.27460	.02911

Independent Samples Test										
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية	Equal variances assumed	.110	.741	.889	133	.376	.06549	.07369	-.08026-	.21124
	Equal variances not assumed			.957	111.288	.341	.06549	.06842	-.07009-	.20106
مدى التزام المراجع بالمعايير الشخصية	Equal variances assumed	.108	.743	-.227-	133	.821	-.01395-	.06138	-.13535-	.10746
	Equal variances not assumed			-.231-	95.184	.818	-.01395-	.06041	-.13387-	.10598
مدى الالتزام بمعايير العمل الميداني	Equal variances assumed	2.503	.116	2.282	133	.024	.14311	.06271	.01906	.26715
	Equal variances not assumed			2.141	76.817	.035	.14311	.06684	.01001	.27620
مدى الالتزام بمعايير اعداد التقرير	Equal variances assumed	6.640	.011	1.886	133	.062	.13486	.07152	-.00660-	.27632
	Equal variances not assumed			1.676	67.193	.098	.13486	.08049	-.02579-	.29550
مدى الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني	Equal variances assumed	5.097	.026	1.762	133	.080	.11837	.06717	-.01449-	.25124
	Equal variances not assumed			1.636	74.756	.106	.11837	.07236	-.02578-	.26253
مدى التزام المراجع بمسؤولياته	Equal variances assumed	2.399	.124	1.814	133	.072	.09170	.05055	-.00829-	.19169
	Equal variances not assumed			1.791	87.999	.077	.09170	.05119	-.01003-	.19344

3. **الخبرة:**

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
مدى تحمل مراجع الحسابات لمسؤولياته	Between Groups	.039	2	.019	.116	.891
	Within Groups	21.991	132	.167		
	Total	22.030	134			
مدى قدرة المراجع الخارجي على الالتزام بالمعايير الشخصية	Between Groups	.349	2	.175	1.552	.216
	Within Groups	14.852	132	.113		
	Total	15.201	134			
مدى الالتزام بمعايير العمل الميداني	Between Groups	.086	2	.043	.346	.708
	Within Groups	16.398	132	.124		
	Total	16.484	134			
مدى الالتزام بمعايير اعداد التقرير	Between Groups	.255	2	.127	.804	.450
	Within Groups	20.926	132	.159		
	Total	21.181	134			
مدى الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني	Between Groups	.266	2	.133	.955	.387
	Within Groups	18.359	132	.139		
	Total	18.625	134			
مدى التزام المراجع بمسؤولياته	Between Groups	.062	2	.031	.389	.678
	Within Groups	10.500	132	.080		
	Total	10.562	134			

الملحق رقم11: التحقق من الفرضية الرئيسية الرابعة باستخدام برنامج Minitab V.17

Test of μ = 3 vs > 3
The assumed standard deviation = 1

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean	95% Lower Bound	Z	P
المسؤولية القانونية	135	3.6807	0.4055	0.0861	3.5392	7.91	0.000
المعايير الشخصية	135	3.6663	0.3372	0.0861	3.5247	7.74	0.000
معايير العمل الميداني	135	3.8281	0.3508	0.0861	3.6865	9.62	0.000
معايير اعداد التقرير	135	3.8371	0.3969	0.0861	3.6955	9.73	0.000
قواعد السلوك المهني	135	3.8290	0.3728	0.0861	3.6875	9.63	0.000
مسؤوليات مراجع الحسابات	135	3.7684	0.2804	0.0861	3.6268	8.93	0.000

الملحق رقم12: التحقق من الفرضية الرئيسية الخامسة

Group Statistics					
	المهنة الحالية	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدى مصداقية التقارير المالية	مراجعي الحسابات	46	4.0963	.54047	.07969
	مستخدمي التقارير المالية	89	3.9278	.38593	.04091

Independent Samples Test										
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
مدى مصداقية التقارير المالية	Equal variances assumed	3.630	.059	2.089	133	.039	.16850	.08068	.00893	.32808
	Equal variances not assumed			1.881	69.380	.064	.16850	.08958	-.01018-	.34719

فهرس المحتويات

المحتويات

المقدمة ..... أ

الفصل الاول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات

تمهيد: 2

المبحث الأول: ماهية مراجعة الحسابات 3

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مراجعة الحسابات ومفهومها 3

المطلب الثاني: فروض ومبادئ مراجعة الحسابات 12

المطلب الثالث: أنواع مراجعة الحسابات 15

المبحث الثاني: معايير مراجعة الحسابات 24

المطلب الأول: المعايير العامة أو الشخصية 25

الطلب الثاني: معايير الأداء المهني أو العمل الميداني 29

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير 33

المبحث الثالث: آداب وسلوك المهنة للمراجع 36

المطلب الأول: ماهية السلوك المهني 36

المطلب الثاني: أخلاقيات المهنة والمبادئ الأساسية لعملية المراجعة 38

المطلب الثالث: الشك المهني لمراجع الحسابات 42

خلاصة: 45

الفصل الثاني: مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر

تمهيد: 48

المبحث الأول: ماهية مراجع الحسابات 49

المطلب الأول: شروط مزاولة مهنة مراجع الحسابات 49

المطلب الثاني: تعيين وعمل مراجع الحسابات واتعابه 52

المطلب الثالث: حقوق مراجع الحسابات وواجباته 56

المبحث الثاني: أنواع مسؤوليات مراجع الحسابات 60

المطلب الأول: المسؤولية القانونية 60

المطلب الثاني: المسؤولية المهنية 70

المطلب الثالث: الفجوة والإجراءات المتبعة لحماية مراجع الحسابات من مسؤولياته 72

المبحث الثالث: الأخطاء والغش 73

المطلب الأول: تعريف وأنواع وأسباب الخطأ والغش 74

المطلب الثاني: اكتشاف الأخطاء والغش 78

المطلب الثالث: الابلاغ والحد من ممارسات الغش 81

المبحث الرابع: مسؤوليات مراجع الحسابات في المعايير الدولية 84

المطلب الأول: مسؤولية المراجع عن الخطأ والغش 84

المطلب الثاني: مسؤولية المراجع عن الأحداث اللاحقة 88

المطلب الثالث: مسؤولية المراجع عن تقييم مقدرة المؤسسة على الاستمرار 90

خلاصة: 93

الفصل الثالث: مصداقية التقارير المالية في ضوء مسؤوليات مراجع الحسابات

تمهيد: 96
المبحث الأول: تقرير مراجع الحسابات 97
المطلب الأول: أهمية تقرير مراجع الحسابات 97
المطلب الثاني: مميزات التقرير 97
المطلب الثالث: أنواع الرأي وشكل ومحتوى التقرير 100
المبحث الثاني: مصداقية التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها 104
المطلب الأول: مصداقية التقارير المالية 104
المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية 108
المطلب الثالث: الاطراف المستفيدة والعوامل المؤثرة في التقارير المالية 110
المبحث الثالث: العلاقة بين مسؤوليات المراجع ومصداقية التقارير المالية 117
المطلب الاول: علاقة مسؤوليات مراجع الحسابات واعداد التقارير المالية 117
المطلب الثاني: ممارسات تؤثر على رأي المراجع في الحكم على مصداقية التقارير المالية 120
المطلب الثالث: أثار التزام المراجع بمسؤولياته ومصداقية التقارير المالية 123
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
تمهيد: 130
المبحث الأول: الطريقة المعتمدة والأدوات المستخدمة 131
المطلب الأول: الطريقة المعتمدة 131
المطلب الثاني: الأدوات المستعملة 132
المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها 145
المطلب الأول: عرض ومناقشة نتائج الاستبيان للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة 145
المطلب الثاني: عرض ومناقشة النتائج لمحاور الدراسة 149
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات 172
المطلب الأول: تأثير مسؤوليات مراجع الحسابات على مصداقية التقارير المالية 172
المطلب الثاني: مدى التزام مراجع الحسابات لمسؤولياته ومدى مصداقية التقارير المالية 179
الخلاصة: 190
الخاتمة 191