



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص: محاسبة

بعنوان :

السلوك المهني لمراجع الحسابات في ظل معايير المراجعة الدولية ودوره في

تحسين أداء العمل الميداني

" دراسة حالة "

تحت إشراف:

أ.د. سالي محمد دينوري

إعداد الطالبات:

- إيمان هميسي

- جيهان باي

- نجاة مكاوي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :

لجنة التقييم متكونة من:

رئيسا	جامعة حمه لخضر الوادي	بلقاسم بن خليفة
مشرفا	جامعة حمه لخضر الوادي	سالي محمد الدينوري
مناقشا	جامعة حمه لخضر الوادي	هزرة بن خليفة

السنة الجامعية: 2023/2022

إهداء

الحمد لله ربي الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على هذا الواجب ووفقنا لانجاز هذا العمل.

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى :

- إلى من قال فيهما عز وجل " وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا "

إلى الوالدين الحبيين أطال الله عمرهما

أبي الذي وهب لي الصلاح والثبات والذي أحاطني برعايته ودعمه رمز الصبر والكرامة أطال الله في عمره

أمي التي علمتني الصبر والمثابرة والتحدي وشجعتني على الدراسة دوما دعمها لي رمز المحبة والاعتزاز حفظها الله.

- إلى أجلي هدية منحها لي الله وأغلى ما أملك في الوجود إخوتي حفظهم الله

- إلى أصدقاء الدراسة: **باي جيهان ، مكاوي نجاة**

- إلى أستاذي المشرف : **سالمي محمد الدينوري**، الفضل الكبير في هذا العمل

إلى جميع الأهل والأقارب والأحباب صغيرا وكبيرا أطال الله أعمارهم

فمن نسيه قلبي لن ينسأه قلبي أبدا

هميسي إيمان



الإهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد:

أهدي هذا العمل المتواضع بأسمى عبارات الشكر والامتنان إلى :

- من قال في شأنهما الله عز وجل " وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي

أرحمهما كما ربياني صغيرا " الوالدين الحميمين

- زوجي الكريم وعلى أبنائي كل واحد باسمه : ابتسام، وجدان، صادق أمين، أسامة

- كل الأهل والأصدقاء خاصة أختي الغالية حسينة وأختوتي : الأسعد ولطفي الذين

أعانوني في هذا المشوار

- من شاركوني في هذا العمل : **إيمان وجيهان**

- أستاذي المشرف : **سالمي محمد الدينوري** الذي له الفضل الكبير في هذا العمل

مكاوي نجاة

الإهداء

اللهم لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا
بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا برويتك.... الله عز وجل

الحمد لله وحده الذي لا يدوم غيره والصلاة والسلام على من لا نبي بعده

أهدي ثمرة جهدي هذا حصاد مشواري إلى كل من يحمل هذه المذكرة بين كفيه ويمد
بصره على عنوانها ويتصفح أوراقها..... أهديتها إلى :

- زوجي العزيز وإلى ابني الغالي " لزهوري ' حفظهم الله لي

- من أوصى بهما الله ورسوله وجعل رضاهم من طاعته أمي الغالية وابي الحبيب أطال

الله في عمرهما وإلى عمود البيت أمي الثانية وعلی روح أبي الطاهرة وإلى كل العائلة

والأقارب كل واحد باسمه

- من شاركوني هذا العمل : **إيمان ونجاة**

أستاذي المشرف **سالمي محمد الدينوري** الذي له الفضل الكبير في هذا العمل

باي جيهان

شُكْرٌ وَعِرْفَانٌ

المحمد لله الذي هدانا ومن علينا بنعمة الإسلام والذي وفقنا للوصول لإتمام هذه المذكرة بعد

مرحلة تعب وجهد واجتهاد .

كما لا يسعنا أن نخص بأسمى الشكر والعرفان إلى الأستاذ الفاضل « **سالمي محمد**

الدينوري» لقبوله الإشراف على هذه المذكرة ودعمه العلمي ولتوجيهاته القيمة

وبعدها الشكر والتقدير لأعضاء لجنة المناقشة ولكل الأساتذة الذين كان لهم الفضل في

كل مراحل دراستنا ولا ننسى فضل الذين ساهموا في الإجابة على استبيان الدراسة

كما نتقدم بجزيل الشكر لكل من ساعدنا من قريب أو بعيد

الملخص :

تهدف دراستنا إلى إبراز السلوك المهني لمراجع الحسابات في ظل معايير المراجعة ودوره في جودة المراجعة من خلال الدور المحوري الفعال الذي يلعبه مراجع الحسابات وتقييم مدى التزامه بمسؤولياته المهنية من توفر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية وسلوكه والسلوكية لديه، والتزامه بتخطيط عملية المراجعة الجيدة.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع الاستبيان على مجموعة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء محاسبين وآخرون في نفس المجال بولاية الوادي ، وقد توصلت الدراسة إلى أن أفراد عينة الدراسة قد أجمعوا على أن المعايير الدولية للمراجعة وقيود المراجعة لهما أهمية كبيرة في التأثير على السلوك المهني

الكلمات المفتاحية : السلوك المهني ، مراجع الحسابات ، معايير المراجعة ، جودة المراجعة ،

Abstract :

Our study aims to highlight the professional behavior of the auditor in light of auditing standards and his role in audit quality through the effective pivotal role played by the auditor and the assessment of the extent of his commitment to his professional responsibilities from the availability of scientific and practical competence and professional experience and his behavior and behaviour, and his commitment to planning a good audit process.

In order to achieve the objectives of the study, the questionnaire was distributed to a group of certified accountants, account keepers, accountants experts and others in the same field in the state of El-Oued, The study concluded that the study sample agreed that the international auditing standards and auditing restrictions are of great importance in influencing professional behavior.

Keywords: professional behavior, auditor, audit standards, audit quality

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	إهداء
	شكر و عرفان
	الملخص
I	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
أ - هـ	المقدمة
	الفصل الأول : معايير المراجعة الدولية
2	تمهيد
2	المبحث الأول : مراجع الحسابات
2	المطلب الأول : مفهوم ومؤهلات مراجع الحسابات
6	المطلب الثاني : طبيعة عمل مراجع الحسابات
8	المطلب الثالث : حقوق مراجع الحسابات
10	المبحث الثاني : ماهية معايير المراجعة الدولية
10	المطلب الأول : مفهوم معايير المراجعة الخارجية
11	المطلب الثاني : كيفية صدور معايير المراجعة الدولية
19	المطلب الثالث : أهمية معايير المراجعة الدولية والانتقادات الموجهة لها
22	المطلب الرابع : علاقة معايير المراجعة الدولية بمعايير المحاسبة الدولية
23	المبحث الثالث : معيار التدقيق الدولي 200
23	المطلب الأول : نطاق هذا المعيار
24	المطلب الثاني : مراجعة القوائم المالية
25	المطلب الثالث : الأهداف العامة للمراجع
25	المطلب الرابع : المتطلبات الأخلاقية
27	الخلاصة
	الفصل الثاني : معايير السلوك المهني لمراجع الحسابات وجودة المراجعة

29	تمهيد
29	المبحث الأول : معايير مراجع الحسابات
30	المطلب الأول: المعايير الشخصية لمراجع الحسابات
32	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني لمراجع الحسابات
36	المطلب الثالث : معايير إعداد التقارير لمراجع الحسابات
40	المبحث الثاني : السلوك المهني لمراجع الحسابات
40	المطلب الأول: مفهوم السلوك المهني لمراجع الحسابات
41	المطلب الثاني : معايير التأهيل المهني
45	المطلب الثالث: الأخلاقيات والأدبيات المهنية
51	المبحث الثالث :جودة المراجعة
51	المطلب الأول : مفهوم جودة المراجعة
54	المطلب الثاني : الاعتبارات والمقومات المحددة لجودة المراجعة
61	المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في جودة المراجعة
65	الخلاصة
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
67	تمهيد
68	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
68	المطلب الأول: منهج المجتمع وعينة الدراسة
70	المطلب الثاني: بناء أداة الدراسة
71	المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان
72	المبحث الثاني: دراسة تحليل نتائج الاستبيان
72	المطلب الأول: اختبار ثبات وصدق الاستبيان وعرض الخصائص العامة لعينة الدراسة

80	المطلب الثاني : تحليل بيانات الاستبيان
87	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
91	الخلاصة
93	الخاتمة
98	قائمة المراجع
107	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
42	معايير التأهيل المهني لمراجع الحسابات	1-2
69	النتائج الإحصائية للاستثمارات الإستيعان الموزعة	1-3
73	درجة الارتباط الكلية لمخاور الاستيعان	2-3
74	نتائج معامل الثبات ألفا كرونباخ	3-3
75	توزيع العينة حسب متغير العمر	4-3
76	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	5-3
78	توزيع العينة حسب متغير المهنة	6-3
79	توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية	7-3
81	مقياس ليكارت الخماسي	8-3
82	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول	9-3
83	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات للمحور الثاني	10-3
85	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث	11-3
86	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات للمحور الرابع	12-3
88	نتائج تقدير الانحدار المتعدد لأثر المعايير الدولية للمراجعة، قيود المراجعة، جودة المراجعة في تحسين السلوك المهني لمراجع الحسابات	13-3

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة المراجعة الدولية عند إصدار معيار دولي	1-1
70	النتائج الإحصائية للاستثمارات الاستبيان الموزعة	1-3
76	توزيع العينة حسب متغير العمر	2-3
77	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	3-3
78	توزيع العينة حسب متغير المهنة	4-3
80	توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية	5-3

مقدمة

بينت الأحداث المالية والاقتصادية في العالم تعرض الكثير من الشركات للإفلاس والانهيار نتيجة تقديم معلومات مالية مضللة لمستخدمي القوائم المالية لهذه الشركات ، مما أدى إلى رفع العديد من القضايا ضد مكاتب المراجعة التي تولت مراجعة تلك الشركات، حيث لم يكن في تقاريرها ما يبين تصريحاً أو تلميحاً أن مستقبل هذه الشركات مهدد بخطر الانهيار، ومن بين أشهر القضايا في ذلك إفلاس وانهار عدد من الشركات الأمريكية مثل شركة عملاق الطاقة الأمريكية Enorom وحصول اختلاسات كبيرة على مستوى ثاني أكبر شركة اتصالات أمريكية WoldCon وعلى اثر ذلك اختفى اسم شركة المراجعة والمحاسبة القانونية العالمية من السوق Anderson Arther وتبع ذلك سمعة سيئة للشركة.

ونتيجة للتزايد الملحوظ في أعداد الشركات الفاشلة ومحاوله إلقاء المسؤولية أو على الأقل جزء منها على عاتق مراجعي الحسابات نتيجة تقصيرهم تجاه مسؤولياتهم المهنية ، وعدم التزامهم الدقيق بقواعد السلوك المهني مما أحدث صدى قوي وواضح في مختلف دول العالم بصفة عامة والجزائر بصفة خاصة بضرورة وضع ضوابط وقوانين تمنع تكرار تلك الثغرات التي تؤدي إلى ضعف مهنة المراجعة .

1- طرح الإشكالية

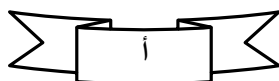
ومن خلال ما سبق ذكره تلخص مشكلة البحث في محاولة الإجابة عن الإشكالية الرئيسية المطروحة :
إلى أي مدى يؤدي السلوك المهني لمراجع الحسابات في ظل المعايير الدولية للمراجعة إلى تحسين أداء العمل المهني ؟

التساؤلات الفرعية

للإجابة عمى الإشكالية قمنا بطرح التساؤلات التالية:

1- ما هي محددات السلوك المهني لمراجع الحسابات ؟

2- ما هي قواعد السلوك المهني التي نصت عليها المعايير الدولية للمراجعة ؟



3- ما هي معايير العمل الميداني للمراجع؟

4- فيما تتمثل جودة وتحسين أداء مهنة المراجعة؟

2- الفرضيات

وفي سبيل الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية المطروحة السابقة الذكر تمت صياغة الفرضيات التالية :

1- المعايير الدولية للمراجعة أولت أهمية للسلوك المهني لمراجع الحسابات

2- مهنة المراجعة لا بد لها من قيود تتمثل في السلوك المهني لمراجع الحسابات

3- لا بد من وجود جودة المراجعة لرفع من مستوى المهنة

4- أن السلوك المهني للمراجع يؤثر إيجابيا على جود المراجعة

3- أسباب اختيار الموضوع

لقد تم اختيار الموضوع لعدة أسباب نذكرها :

- الرغبة والميول الشخصي لتناول مثل هذه المواضيع للاستفادة منها في الحياة المهنية

- التعرف على المعايير الدولية للمراجعة ومدى مساهمتها في توجيه السلوك المهني لمراجع الحسابات

- الوقوف على محددات تحسين الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

4- أهمية الدراسة

يشهد هذا البحث أهمية من اهتمام دول العالم والجزائر خاصة في الآونة الأخيرة التي تبني مجموعة من الإصلاحات على مهنة المحاسبة والتدقيق منها إصدار مجموعة من معايير التدقيق تحت مسمى المعايير الجزائرية للتدقيق التي تهدف إلى تنظيم وضبط المهنة بالاعتماد عليها كإطار مرجعي محلي لمزاولة المهنة

5- أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى بيان مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني التي نصت عليها المعايير الدولية للمراجعة وانعكاسات ذلك على أدائهم من أجل تعزيز الثقة مع المتعاملين من خلال التقليل من المخاطر المحتملة.

6- منهجية الدراسة

اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة والمعطيات التي تتضمنها الفصول كما اعتمدنا على منهج دراسة الحالة أما عن أدوات الدراسة فتمثلت فيما يخص الجانب النظري : الكتب ، أطروحات الدكتوراة ومذكرات ورسائل الماجستير ، والمجلات ومواقع الانترنت وبالاعتماد على طريقة توزيع الاستبيان على عينة الدراسة واستخدام بياناته لأغراض البحث.

7- هيكل الدراسة

لدراسة الموضوع دراسة جيدة، سنتناول الدراسة في ثلاث فصول، تسبقهم في ذلك مقدمة وتليهم في الأخير خاتمة أما محتوى الفصول فكان كالتالي:

الفصل الأول

قمنا فيه بدراسة الأدبيات النظرية لمعايير المراجعة الدولية وذلك عن طريق وضع ثلاث مباحث ، تمثل المبحث الأول في مراجع الحسابات أما المبحث الثاني فتطرقتنا فيه إلى معايير المراجعة الدولية أما المبحث الثالث قمنا بدراسة المعيار الدولي للتدقيق 200 .

الفصل الثاني :

والذي جاء تحت عنوان معايير السلوك المهني لمراجع الحسابات وجودة المراجعة وتضمن ثلاث مباحث مقسمة كالتالي:

المبحث الأول : يتحدث معايير مراجع الحسابات و المبحث الثاني :والذي تناول السلوك المهني لمراجع الحسابات أما المبحث الثالث قمنا بدراسة جودة المراجعة .

الفصل الثالث :

تطرقتنا فيه إلى الدراسة الميدانية من خلال إعداد استبيان، وتوزيعه على عينة الدراسة لموقوف عمى دور السلوك المهني لمراجع الحسابات في ظل معايير المراجعة الدولية ودوره في تحسين أداء العمل الميداني ، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

صعوبات الدراسة :

من أهم المشكلات والصعوبات التي واجهتنا خلال هذا البحث قلة الدراسات المرتبطة كلياً أو جزئياً بموضوع الدراسة وصعوبة الوصول إلى مجتمع الدراسة الذي يؤثر على نتائج الدراسة ودقتها .

الفصل الأول

معايير المراجعة الدولية

تمهيد

كانت المراجعة تقوم في جزء كبير من إجراءاتها على الأحكام الشخصية للمراجع، وتتفاوت هذه الأحكام تفاوتاً كبيراً من مراجع إلى آخر تبعاً لنوعية تدريبه المهني ولقدراته المهنية. فسعت المنظمات المهنية في الدول المتقدمة إلى التقليل من مدى هذا التفاوت وزيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يتعلق بعمليات المراجعة وأوصت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها كي تكون قاعدة يعتمد عليها أعضاؤها عند قيامهم بأداء عملهم.

المبحث الأول : مراجع الحسابات

يقوم بعملية المراجعة والفحص شخص له القدرة على مراجعة القوائم المالية والتوصل إلى رأي بصددتها، هذا الشخص تطلق عليه عدة تسميات منها مراجع الحسابات، المراجع الخارجي، المراجع القانوني للحسابات مراقب الحسابات وفي الجزائر يسمى بمحافظ الحسابات، وكل هذه التسميات يقصد بها ذلك الشخص الذي تتوفر فيه الشروط والأركان والصفات التي تمكنه وتؤهله للقيام بعملية المراجعة ونيل ثقة مستخدمي القوائم المالية.¹

المطلب الأول : مفهوم ومؤهلات مراجع الحسابات

وردت مجموعة من التعاريف والكتابات التي تحدد صفات المراجع فتحاول أن نذكر جزء منها.

أولاً : تعريف مراجع الحسابات.

1- المفهوم العام لمحافظ الحسابات : هو شخص مهني مستقل يقوم بالمصادقة على صدق وشرعية القوائم والوثائق المعتمدة للمؤسسة، كما تفوض مهمته من قبل جمعيات المساهمين والتي يتم تحديده في لائحة المهنيين

¹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2015، ص 15

المعتمدة في المحاكم كما يستلم تفويض المساهمين لإنجاز مهمته وتقديم رأيه الخاص حول الحسابات السنوية للمؤسسة.

2- المفاهيم القانونية حول محافظ الحسابات

حسب المادة 22 من القانون 01/10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 11/07/2010 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 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.¹

يعرف مراجع الحسابات على أنه :

هو شخص يمارس مهنة المراجعة كعضو في مكتب أو شركة مراجعة مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية ويشترط في العضو الممارس لهذه المهنة توافر القواعد العامة للمراجعة المتعارف عليها والمتعلقة بشخص المراجع

¹ فاطمة علاق مسؤولية مراجع الحسابات في الجزائر وأثره على مصداقية التقارير وفق معايير المراجعة الدولية دراسة ميدانية أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والحاسبية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق 2019، ص: 42-43

وهي التأهيل العلمي المناسب، والتدريب المهني المحدد، والكفاءة المهنية المتعلقة بالاستقلال والحياد، بالإضافة إلى بذل العناية المهنية المناسبة والكافية، ويقوم مراجع الحسابات بعملية المراجعة المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها.¹

ويعرف أيضا بأنه شخص مهني مستقل من خارج الشركة محل المراجعة يعين بواسطة الملاك، ويتمتع باستقلال كامل في ممارسته لمهام مراجعته هدفه الرئيسي هو إبداء رأيه في السلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للشركة محل المراجعة، وبالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للشركة، فإنه يمكنه أيضا القيام بمهام مراجعة الالتزام، ومراجعة التشغيلية لنفس الشركة كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو مر خلال عضويته في شركة ويزاول مهنته هذه بترخيص معتمد وفقا لقوانين مزاولة المهنة.²

الفرع الثاني: مؤهلات مراجع الحسابات.

وتشمل مؤهلات مراجع الحسابات شروط مزاولة المهنة من خلال المشرع الجزائري حسب قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 لممارسة مهنة خبير محاسبي أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد حيث يجب أن تتوفر الشروط التالية:³

1- أن يكون جزائري الجنسية؛

2- أن يجوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:

* بالنسبة لمهنة خبير محاسبي أن يجوز على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها، تمنح الشهادات من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو معهد معتمد من طرفه.

¹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير المراجعة مرجع سبق ذكره، ص: 20

² عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، للمكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، 2007، ص: (22_23)

³ المادتين 06 و08، القانون 01/10 يتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية، الجزائرية العدد 42 2010، ص: 05

* بالنسبة لمهنة محافظ حسابات أن يجوز على شهادة جزائية لمحافظ حسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها، تمنح الشهادات من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو معهد معتمد من طرفه.

* بالنسبة لمهنة محاسب معتمد أن يجوز على شهادة جزائية 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 محل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أأتم 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 ¹:

1- المبادئ والطرق والنظريات المحاسبية وتطبيقاتها والاقتصاد وإدارة الأعمال والعلوم السلوكية، والقانون

التجاري والمدني وقوانين الجمارك وضريبة الدخل وضريبة المبيعات؛

2- الإلمام التام بحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية؛

¹ مصطفى يوسف الكافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، ط 1 مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2014،

- 3- أن يكون ملما بالإحصاء الرياضي والحاسوب وتطبيقاته المحاسبية وكذلك بحوث العمليات؛
- 4- 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؛
- 5- أن يكون مراجع الحسابات واقعيا في عمله وعند طلبه لأي بيانات أو معلومات وفقا لتقريره الشخصي؛
- 6- أن يكون ملما بالمعلومات الفنية الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة عن طريق القيام بالزيارات المواقع الإنتاج والخدمات الإنتاجية والحصول على المعلومات الفنية عن طريق المختصين؛
- 7- أن لا يقوم بإبداء ملاحظات في تقريره عن ظروف غير ملائمة للمؤسسة؛
- 8- أن يكون متابع للحالات التطبيقية وما تنشره الهيئات والجمعيات والمنظمات العلمية الدولية في تقارير عن تطبيقات الممارسة الفعلية.¹

المطلب الثاني: طبيعة عمل مراجع الحسابات.

يتولى المراجع مهمة المراجعة بطرق محددة قانونا وتوكل له مهام معين يقوم بها في إطار عملية المراجعة.

الفرع الأول: مهام المراجع.

يرى هاورد وستيلي (Howard, F. Steler) أن المراجع هو من يقوم بمزاولة مهنة المراجعة، حيث تتمثل مهمته في المصادقة على صحة الحسابات وطابعها المقنع من حيث مطابقتها للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً دون إهمال للطابع الاقتصادي والاجتماعي لمهنة المراجعة، كما أن عملية فحص الحسابات قد تتوسع إلى مجالات أخرى. ومن خلال المصادقة على صحة الحسابات فإن المراجع يجب أن يبين مدى تعبير

¹ مصطفى يوسف الكافي، مرجع سبق ذكره: ص: 69

الوثائق المقدمة بصدق عن الوضعية الحقيقية للشركة، ويجب أن يكون قادرا على تقييم أن القوائم المالية تعبر بشكل صادق وعادل عن واقع الشركة.

لتبيان مهام المراجع، يجب الحديث عن مهمته بعد الحديث عن مهام المحاسب، حيث أن المحاسب يقوم بعملية تسجيل وترتيب وتلخيص وتجميع البيانات الخاصة بالأحداث الاقتصادية التي تقوم بها الشركة بطريقة منهجية ومنطقية بغرض إنتاج معلومات مالية ملائمة لاتخاذ القرارات. وتكون المعلومات في شكل قوائم مالية، هذه تمثل مخرجات المحاسبة تعد مدخلات بالنسبة للمراجعة، حيث يقوم المراجع بعملية إنتقادية وتحليلية لها أدلة من خلال جمع وتقييم الإثبات للتأكد. من صحتها وتوصيل النتائج تتأسس على أساس تلك الأدلة، والتي تشير إلى عدالة عكس نتائج الأحداث الاقتصادية التي تمت عن طريق العملية المحاسبية.¹

ويرى محمد السيد سرايا: " أن المراجع هو نوع معين من المحاسبين تتركز مهمته في عملية الفحص والمراجعة، حيث يتحقق من صحة مزاعم ونتائج شخص آخر هو معد القوائم المالية، وحتى تتم هذه المراجعة بكفاءة فإنها يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير وأسس منطقية وثابتة والتي تحدد مفهوم العملية والظروف التي تمارس فيها عملية المراجعة".²

وبصفة عامة، فإن عمل المحاسب يؤدي إلى إعداد قوائم مالية ومعلومات مالية أخرى مفيدة للشركة وأطراف أخرى، بينما عمل المراجع فلا يؤدي إلى خلق المعلومات المالية، وإنما يضيف الثقة على تلك المعلومات وزيادة قيمتها عن طريق تقييمها بطريقة تحليلية إنتقادية وتوصيل نتائج ذلك التقييم في شكل تقرير بيدي من خلاله رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية إلى الأطراف المستخدمة لها.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2005، ص: (04 _ 05).

² محمد السيد سرايا، أصول وقواعد التدقيق والمراجعة: الإطار النظري - المعايير والقواعد - مشكل التطبيق العلمي، دار للمعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 28-29

الفرع الثاني: تعيين وعمل مراجع الحسابات.

يقصد بتعيين المراجع مهمة تتمثل في مراجعة حسابات الشركة والتأكد من أنها صحيحة ومنتظمة ومعدة طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً وأن القوائم المالية تعطي صورة صادقة لوضعية الشركة المالية ونتائج نشاطها. وفيما يخص طريقة تعيين المراجع فإنها تختلف حسب نوع المهمة المكلف بها، فإذا كانت مهمة مراجعة قانونية فتعيينه يعود للمساهمين أو الملاك من خلال الجمعية العامة باعتبار المراجع الخارجي يعمل وكيلاً عن المساهمين لرقابة أعمال الإدارة أو أي طرف آخر له علاقة، وذلك حسب الهدف من المهمة.

وعكس التعيين هو العزل، ويقصد به إنهاء مهام المراجع أو التخلي عن خدماته، والأصل أن من يقوم بالتعيين هو من يقوم بالعزل أو إنهاء المهام كما قد يكون التخلي عن مهمة المراجعة بمحض إرادة المراجع وذلك لأسباب شخصية أو موضوعية تجعله يقدم استقالته.

وبالنسبة للمراجع الخارجي، ونظراً لاستقلالته المطلقة عن الشركة، فإن القوانين في مختلف البلدان وكذلك التعليمات واللوائح الصادرة عن المنظمات المهنية وضعت شروطها لعزله " لا تمارس عليه الشركة ضغوطاً تؤثر على استقلالته. ويرى هادي التميمي أن الاستقلالية تعتبر العمود الفقري لممارسة مهنة المراجعة، ويمكن القول أنه دون استقلالية تصبح المراجعة دون فائدة.¹

المطلب الثالث: حقوق مراجع الحسابات

حتى يستطيع مراجع الحسابات أداء عمله بكفاءة وعملية ينبغي أن يتمتع بمجموعة من الحقوق وفقاً بما تقتضيه به قواعد ومبادئ المراجعة.

¹ عمر شرقي، التنظيم المهني للمراجعة_دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012، ص: 52

أولا : الحقوق المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

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

1- حق الاطلاع على جميع الدفاتر وسجلات ومستندات المؤسسة محل المراجعة في أي وقت وبدون إستثناء ؛

2- حق طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات التي يراها ضرورية لتنفيذ عملية المراجعة، حيث قد

يحتاج إلى إيضاحات أو تفسيرات من قبل المديرين أو الموظفين حول ما ورد بالدفاتر والسجلات والمستندات

وليس للإدارة حق المنع؛

3- حق مراجعة أصول الشركة والتزاماتها وذلك لإعطاء رأي في محايد حول الوضعية المالية للمؤسسة؛

4- حق الحصول على صور من جميع المراسلات والبيانات التي ترسلها الإدارة للمساهمين لدعوتهم لحضور

اجتماع الجمعية العامة؛

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

6- حق مناقشة عزله أمام الجمعية العامة.

ثانيا : الحقوق حسب القانون 01/10 .

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

بمجموعة من الحقوق ضمنها قانون 01/10 ، نلخصها في الآتي:²

¹ حسام بوطغارة، عقي حربي الالتزام بأخلاقيات المهنة ودوره في تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات دراسة عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة 2015، ص: 39

² المواد 31،32،33،36،37،38 من القانون رقم 01_10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في

29/06/2010، الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 2010، ص: 07

- 1- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والمراسلات، محاضر جلسات مجلس الإدارة، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة والهيئة؛
- 2 - يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- 3- يحق لمحافظ الحسابات، طلب الكشف المحاسبي الخاص بالشركة، وهذا الأخير يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية، التي ينص عليها القانون؛
- 4- له الحق الحضور في الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- 5- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته؛
- 6- له الحق في الاستقالة دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدة ثلاثة أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

المبحث الثاني : ماهية معايير المراجعة الدولية

يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحالي بمعايير المراجعة من حيث إصدارها وتفسيرها وتطويرها، بالإضافة إلى أن هناك تطوراً مستمراً في مهنة المراجعة والبيئة التي تطبق فيها، وبالتالي فإن المعايير التي تصلح للتطبيق في ظروف معينة قد لا تصلح للتطبيق في ظروف أخرى.

المطلب الأول : مفهوم معايير المراجعة الدولية

يمكننا عرض بعض التعاريف التي تسلط الضوء على معايير المراجعة في النقاط التالية :

- معايير المراجعة الدولية هي قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية.¹

- و عرف احمد نور المعايير بأنها النمط أو النموذج الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات.²

و عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير المراجعة بأنها مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما تتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات.³ ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نلخص مفهوم معايير المراجعة الدولية في التعريف التالي: هي القواعد الأساسية التي يتبعها المراجع في عملية القياس والحكم في أثناء أدائه لمهنته ويتم وضع هذه القواعد بعد مرحلة طويلة من التفكير والاستنتاج المنطقي من مجموعة من المفاهيم الفرضيات التي تدعم وجود هذه القواعد والمعايير.

وتجدر الإشارة إلى أن سلطة إصدار وتعديل معايير التدقيق الدولية حالياً هي من صلاحيات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB.

المطلب الثاني: كيفية صدور معايير المراجعة الدولية

نظراً للتغيرات العالمية وحدة المنافسة والرغبة في توحيد القواعد المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق ظهرت حاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق كانت تصدر بواسطة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC المنبثقة من الاتحاد

¹ عيد عامر معيوف الشمري: أخبار المحاسبة، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة، جامعة قطر الدوحة، سبتمبر 2007، ص: 23

² نور احمد: مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، الدار الجامعية، بيروت، 1984، ص: 12

³ محمود السيد الناغي: دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق، الطبعة الأولى، مصر، 2000، ص: 215

الدولي للمحاسبة.¹

1. لجنة التدقيق الدولية

يتم إعطاء صلاحيات ومسؤوليات محددة للجنة التدقيق الدولية وهي إصدار مسودات وأدلة التدقيق بالنيابة عن مجلس الاتحاد.

يتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة 5 سنوات من طرف ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد اللجنة وعلى الممثل الذي تعينه المنظمات الأعضاء أن يكون عضوا فيها.

ضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين من استراليا، كندا، جمهورية ألمانيا الاتحادية، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الفلبين المملكة المتحدة، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. يمكن أن تضم اللجان الفرعية للجنة التدقيق الدولية ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن لوجهات النظر المختلفة.

تعتبر المعايير الدولية التي تصدر عن الاتحاد الدولي IFAC. معرفة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية والتي تتعارض مطلقا مع معايير التدقيق المتعارف عليها من جهة ولا تحرم على أي دولة إصدار معايير تدقيق خاصة بها من جهة أخرى.²

قبل الخوض في معايير التدقيق الدولية لا بد من التعريف بين كل من التوحيد على مستوى المعايير والتناسق، فالفرق الأساسي بينهما يكمن في أن التوحيد يعني أن تكون هناك معايير موحدة عالميا، بينما التناسق يعني أن تسن كل دولة معاييرها بما يتلائم مع بيئتها المحلية على أن تكون تحت سقف المعايير الدولية كحد ادني.³

¹ حاتم محمد الشيشيني: أساسيات المراجعة - مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص: 84.

² محمد سمير الصبان عبد الوهاب نصر علي المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص: 156.

³ عبد الرحمان إبراهيم الحميد مجلة أخبار المحاسبة، العدد الرابع الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر، الدوحة، سبتمبر 2007، ص: 23.

2. كيف ولماذا تصدر معايير التدقيق الدولية¹

عند صدور معايير المراجعة الدولية يجب مراعاة ما يلي:

- بما أن معايير التدقيق تختلف من دولة إلى أخرى تسعى لجنة ممارسة التدقيق الدولية التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين إلى إصدار معايير تدقيق دولية تغطي بالقبول العام وتراعي الاختلافات بين الدول.

- أن معايير التدقيق الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها.

- تصدر لجنة ممارسة المراجعة الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العلمية كمدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق وتطوير الممارسة المهنية، وهذه الإصدارات لا تحل محل معايير التدقيق الدولية ولا تملك نفس سلطة هذه المعايير.

- القاعدة أن تطبق معايير المراجعة الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور مهينة، وأن حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة وتقديم التبريرات الكافية.

عند إصدار معيار دولي للتدقيق تتبع لجنة ممارسة المراجعة الدولية الخطوات التالية:

تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حولها. تقوم اللجنة النوعية بإعداد مسودة المعيار المقترح

تقوم اللجنة النوعية الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح

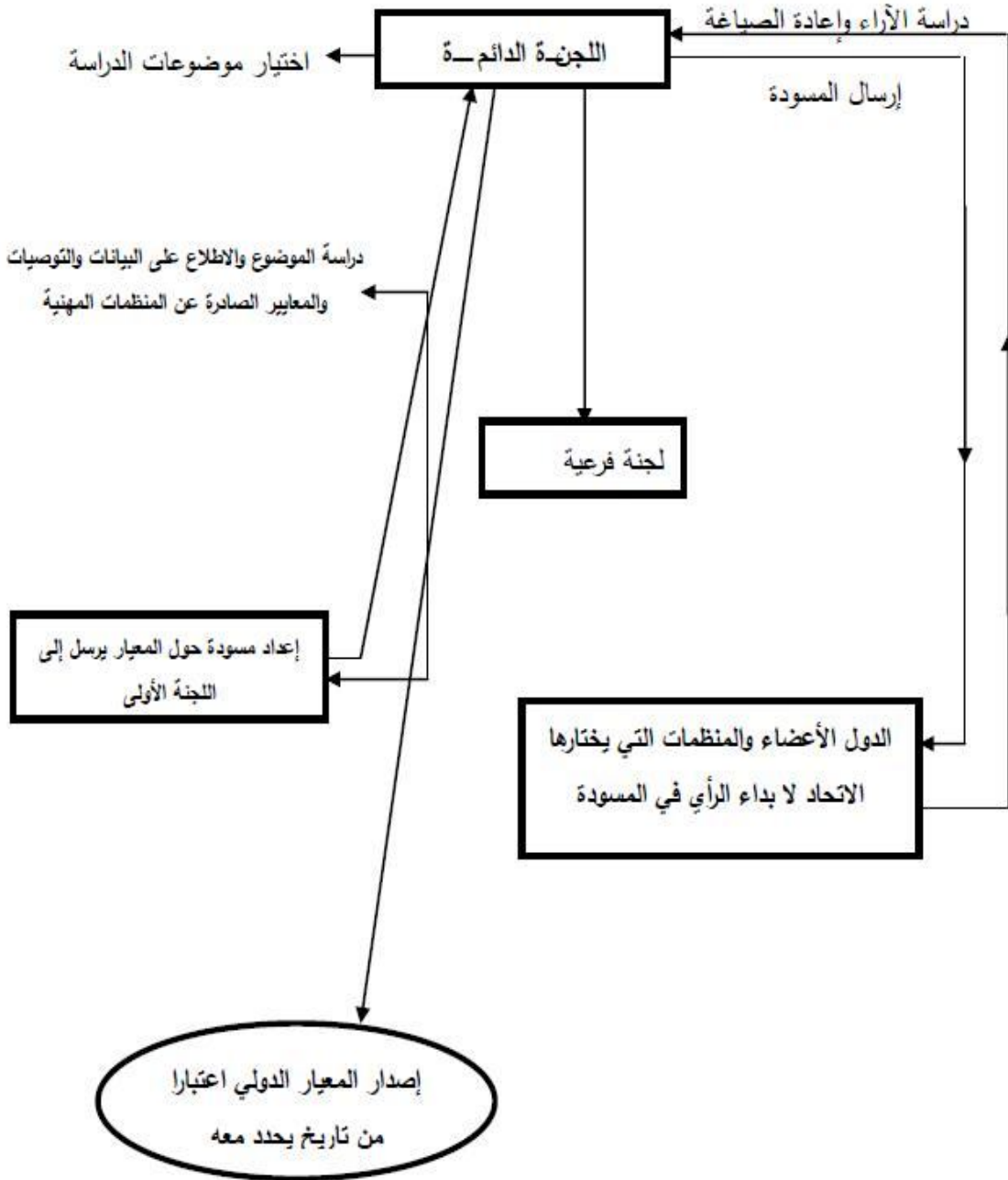
يتم توزيع مسودة المعيار المقترح على لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لتقديم الرأي والتعليق، ويكون هذا بعد أن تقر به ممارسة التدقيق الدولية.

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي المراجعة الخارجية - مرجع سبق ذكره، ص: 156، 158

تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم باختيار أحسن طريقة لصياغة المعيار.

بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

شكل رقم 1-1 : الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة المراجعة الدولية عند إصدار معيار دولي



المصدر : محمود السيد الناعمي : دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق ، الطبعة الأولى،

مصر، 2000 ، ص: 73

شرح الشكل :

من خلال الشكل أعلاه نبين المراحل المختلفة التي يمر عليها إصدار المعيار الدولي إذ تقوم الدول الأعضاء والمنظمات التي يختارها الإتحاد لإبداء الرأي في المسودة و يتم إرسال المسودة إلى اللجنة الأولى التي هي اللجنة الدائمة لدراسة الآراء وإعادة الصياغة واختيار موضوعات الدراسة والإطلاع على البيانات والتوصيات والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية ثم إعداد مسودة حول المعيار يرسل إلى اللجنة الأولى و يتم إرسالها أيضا إلى لجنة فرعية حيث تقوم بدراسة الاتجاهات المتعلقة بالمعيار ثم الموافقة على إصدارها .

تجدر الإشارة إلى أن معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي لا تعطي الأولوية في التطبيق عندما تتعارض مع الأنظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية في أي بلد، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها الأنظمة مع المعايير الدولية.¹

لقد صدر عن الإتحاد الدولي حتى بداية 1988م 27 معيارا ، نسميها فيما يلي حسب نسبة صدورها :

في عام 1980 م صدرت ثلاثة معايير هي:

- أهداف ومجالات تدقيق الحسابات

- كتاب تكليف مدقق الحسابات

- المبادئ الأساسية في التدقيق.

في عام 1981م صدرت أربعة معايير هي:

- التخطيط،

- الاعتماد على عمل مدقق آخر،

¹ محمود السيد الناغي المراجعة ، إطار النظرية والممارسة ، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 1992، ص: 136

- دراسة وتقييم النظام المحاسبي والضوابط الداخلية المرتبطة به ،

- رقابة الجودة في أعمال التدقيق

في عام 1982 م صدرت أربعة معايير هي:

- أدلة الإثبات في التدقيق ،

- التوثيق

- الاعتماد على عمل المدقق الداخلي

- الغش والخطأ.

في عام 1983م صدرت معياران هما:

- المراجعة التحليلية

- تقرير المدقق عن البيانات (صدر في أكتوبر وعدل في جانفي 1989)

في عام 1984م صدرت أربعة معايير أخرى هي:

- المعلومات الأخرى الواردة في مستندات عمليات مالية تم تدقيقها،

- التدقيق في بيئة المعالجة الآلية للبيانات

- الجهات التابعة .

في عام 1985 م صدرت خمسة معايير أخرى هي:¹

- الاستفادة من عمل الخبير،

¹ محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق م مرجع سبق ذكره، ص: 140

- العينة في عمليات التدقيق.

- أثر بيئة المعالجة للبيانات على دراسة وتقييم النظام المحاسبي

- توقيت تقرير المدقق (الأحداث ما بعد تاريخ الميزانية)،

- الإقرارات الصادرة عن الإدارة

في عام 1986م صدر معياران هما

- مبدأ الاستمرار،

- تقارير خاصة للمدقق.

في عام 1987م صدرت ثلاثة معايير أخرى هي:

- الأهمية النسبية وخطر التدقيق

- تدقيق البيانات التقديرية في المحاسبة،

- فحص المعلومات المالية المتوقعة.

صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الإتحاد تبويب هذه المعايير طبقاً

لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق.¹

أصبح لدينا بناء على ذلك رقمان لكل معيار، أحدهما طبقاً لتاريخ الإصدار ، والثاني طبقاً لموضوع المعيار،

وأخذ التبويب الأول ترقيماً يبدأ من الرقم 1، في حين أخذ التبويب الثاني ترقيماً يبدأ من رقم 200 بعد

تقسيم عملية التدقيق كما يلي:

¹ محمود السيد الناعى، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق مرجع سبق ذكره ، ص: 140

- المسؤوليات: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 200 إلى 299 وعدده 6 معايير،
 - التخطيط: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 300 إلى 399 وعددها 3 معايير،
 - الرقابة الداخلية: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 400 إلى 430 وعددها معياران
 - الإثبات في التدقيق: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 500 إلى 599 وعددها 12 معيار
 - استخدام عمل الآخرين خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 600 إلى 699 وعددها 3 معايير،
 - انتهاء عملية التدقيق خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 700 إلى 799 وعددها معياران
 - مجالات متخصصة: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 800 إلى 899 وعددها 4 معايير.
- الإصدار الأول للمعيار ليس نهائياً، وعادة ما يقوم الاتحاد الدولي بإعادة صياغة المعيار بالإضافة أو الحذف أو التعديل كلما تطلب الأمر ذلك،
 - لا توجد علاقة واضحة بين مجموعة المعايير الصادرة في عام واحد والمعايير الصادرة في السنوات المختلفة، وان كانت مجموعة المعايير الصادرة في السنوات الثلاثة الأولى تمثل المدخل الأساسي في دراسة وممارسة التدقيق،¹
 - ضرورة توافر سلطة الالتزام بتطبيق هذه المعايير في الدول الأعضاء حتى يتسع نطاق تطبيقها والتعرف على الآثار الحقيقية لذلك.

يجب الإشارة إلى أن القاعدة العامة هي أن المعايير المحلية إن وجدت أقوى من المعايير الدولية يمكن وضع تعديلات على المعايير الدولية، ولكن هيئة التدقيق التابعة للاتحاد تطلب من أعضائها عند وضع أو حذف أو

¹ محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق مرجع سبق ذكره، ص: 77-78

تعديل معيار جديد أن تأخذ بعين الاعتبار تطابق المعيار الجديد مع المعايير الدولية، وهذا ما فعلته بريطانيا في سنة 1995 عندما عدلت أربعة عشر معياراً.¹

كما تمتاز معايير التدقيق الدولية ببعض الخصائص من أهمها:²

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، مما يشكل بعض القيود على تحرك المدققين وهذا ما يعتبر ميزة للتقليل من التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية عند إتمام عملية التدقيق.

- تعتبر هذه المعايير أكثر شمولاً من غيرها وذلك لأنها صادر عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول

العالم،

- تمثل هذه المعايير الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي

- تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها .

المطلب الثالث : أهمية معايير التدقيق الدولية والانتقادات الموجهة لها

أزلا: أهمية معايير التدقيق الدولية

تحتوي معايير التدقيق الدولية على فوائد عديدة شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وأن تكون موثقة ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي التباس أو غموض من أذهانهم، ويجب إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وتحسينها وتطويرها لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه النقص والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى³

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص: 35

² عيد عامر معيوف الشمري: أخبار المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 35

³ حازم هاشم الالوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق الجامعة المفتوحة طرابلس الجزء 1 الطبعة الأولى، 2003، ص: 99

يمكن أن نذكر أهمية معايير التدقيق الدولية في النقاط التالية:¹

- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية
 - تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية ،
 - معايير التدقيق الدولية أكثر تجانساً بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة ،
 - انتشار الشركات متعددة الجنسيات أوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق الحسابات
- حد: Moonitz سبعة عوائد محددة، يعتقد أنها تتبع من نشر معايير دولية للتدقيق ووضعها محل التطبيق والالتزام:²

- 1- وجود معايير دولية للتدقيق سوف يفرض الحصول على الفوائد التي تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بأن المعايير المحاسبية قد تم الالتزام بها ،
- 2- وجود مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودة في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المراجع وعن طريق إضفاء الثقة في المصدقية على عمل المدقق الخارجي فإنها تمكن المدقق من إضفاء المصدقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها ،
- 3- إن معايير التدقيق الدولية سوف توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية،
- 4- إن معايير التدقيق الدولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية.

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي المراجعة الخارجية ، مرجع سبق ذكره، ص ص: 169-170

² أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2005، ص ص: 280-282

5- إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولا سيما في

المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية

6- إن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يجعل من السهل لأي دولة في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية

للتدقيق، وتلك المجموعة تكون ذات فائدة لها ،

7- إن التدقيق الفعال والذي يتسم بالمصدقية يعتبر ضروريا في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين

الإدارة (التي تنتج التقارير المالية) والأطراف الخارجية (التي تستخدم تلك التقارير) إن الحاجة لمثل تلك

الفعالية والمصدقية تتعاضد في حالة الشركات المتعددة الجنسية حيث تكون الإدارة منفصلة عن الأطراف

الخارجية، كما أنها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو النظم الاقتصادية والسياسية والحدود

الجغرافية..الخ، لذلك فإن معايير التدقيق الدولية تعتبر في هذا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها في البيئة

المحلية.

ثانيا: الانتقادات الموجهة لمعايير التدقيق الدولية¹

ظهر الجدل حول موضوع إقامة معايير تدقيق دولية في عام 1971 وذلك قبل إنشاء مجلس معايير المحاسبة

الدولية بأن عملية وضع معايير هي حل بسيط لمشكلة معقدة، وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية

ستغطي و بشكل كافي الفوارق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية وبعض الأقطار التي يمكن أن

ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعارض مع السيادة القومية.

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال ، مرجع سبق ذكره، ص ص : 218-219

يرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير للتدقيق والمحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها مكاتب محاسبية دولية لتوسيع أسواقها، ويقال أن مكاتب المحاسبة الكبرى هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في البيئات القومية .

المطلب الرابع: علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية

يتجلى الترابط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في محاور متعددة نذكر على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:¹

- ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، حيث ينص على أن الاستمرارية هي أحد الفروض الأساسية التي تبني عليها القوائم المالية، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار: " ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلاً، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية، ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولي رقم 200 هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية، والتي تنص على " في الوقت الذي يضيف فيه رأي المدقق الثقة على القوائم المالية، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة.

- ارتباط معيار التدقيق الدولي 560 المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 10، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب

¹ عيد عامر معيوف الشمري: أخبار المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 28-29

عليه القيام بها.

المبحث الثالث : المعيار الدولي للتدقيق 200

يهدف معيار التدقيق رقم 200 إلى تحديد المسؤوليات والأهداف العامة للمدقق المستقل عند القيام بتدقيق البيانات ويوضح طبيعة ونطاق التدقيق التي صممت لتمكين المدقق المستقل من تحقيق هذه الأهداف وبصفة عامة يوضح معيار التدقيق رقم 200 نطاق واختصاص وهيكل معايير التدقيق، ومتطلبات تحديد المسؤوليات العامة.

المطلب الأول: نطاق هذا المعيار

- يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة المسؤوليات العامة للمراجع المستقل عند القيام بمراجعة القوائم وعلى وجه التحديد، فإنه يوضح الأهداف العامة للمراجع المستقل،*المالية وفقا لمعايير المراجعة ويشرح طبيعة ونطاق المراجعة المصممة لتمكين المراجع المستقل من تحقيق تلك الأهداف. ويوضح هذا المعيار أيضا نطاق معايير المراجعة واختصاصها وهيكلها، ويتضمن المتطلبات المحددة للمسؤوليات العامة للمراجع المستقل المنطبقة على جميع أعمال المراجعة، بما في ذلك الالتزام بمراعاة معايير المراجعة.¹

- تمت صياغة معايير المراجعة في سياق قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية. ويلزم تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما تُطبق على أعمال مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى. ولا تتناول معايير المراجعة مسؤوليات المراجع التي قد توجد في نظام أو لائحة أو غير ذلك فيما يتعلق، على سبيل المثال، بطرح الأوراق المالية للاكتتاب العام. وقد تختلف مثل هذه المسؤوليات عن تلك المحددة في معايير المراجعة. وبناءً عليه، وعلى الرغم من أن المراجع قد يجد في معايير المراجعة

¹ فاتح سردوك، محاضرات المعايير الدولية للتدقيق، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص ص محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، 2022/2021، ص: 12

أمورا معينة له في مثل هذه الظروف، فإنه من مسؤوليته ضمان الالتزام بجميع الالتزامات النظامية أو التنظيمية أو المهنية ذات الصلة.

المطلب الثاني : مراجعة القوائم المالية

يتمثل غرض المراجعة في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية. ويتحقق ذلك من خلال إبداء المراجع لرأيه، فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقا لإطار التقرير المالي المنطبق. وفي حالة معظم الأطر ذات الغرض العام، يتعلق ذلك الرأي ب ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بصورة عادلة، من جميع الجوانب الجوهرية، أو ما إذا كانت تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقا للإطار. وتم كن المراجعة، التي يتم تنفيذها وفقا لمعايير المراجعة والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، المراجع من تكوين ذلك الرأي.¹

القوائم المالية التي تخضع للمراجعة هي تلك القوائم الخاصة بالمنشأة والتي أعدتها إدارة المنشأة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة. ولا تفرض معايير المراجعة مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا تلغي الأنظمة واللوائح التي تحكم مسؤولياتهم. ومع ذلك، فإن المراجعة وفقا لمعايير المراجعة تُنفذ على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا بمسؤوليات معينة تُعد ضرورية للقيام بالمراجعة. ولا تعفي مراجعة القوائم المالية الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم.

¹ فاتح سردوك، محاضرات المعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص: 12

المطلب الثالث : الأهداف العامة للمراجع

تتمثل الأهداف العامة للمراجع عند القيام بمراجعة القوائم المالية فيما يلي:¹

- أ- الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، ومن ثم تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالى المنطبق؛
- ب- إعداد تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ حسبما تتطلبه معايير المراجعة، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المراجع.

في جميع الحالات التي لا يمكن الوصول فيها إلى تأكيد معقول، وفي الظروف التي يكون فيها إبداء رأي متحفظ في تقرير المراجع غير كافٍ لأغراض تقديم التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية المستهدفين، فإن معايير المراجعة تتطلب أن يمتنع المراجع عن إبداء الرأي، أو أن ينسحب من الارتباط أو يستقيل منه ، عندما يكون الانسحاب ممكناً وفقاً للأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

المطلب الرابع: المتطلبات الأخلاقية

تتمثل المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بارتباطات تدقيق القوائم المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال فيما يلي:

نزعة الشك المهني : حيث يجب على المدقق التخطيط للتدقيق وتنفيذها مع التحلي بزرعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم مالية بشكل جوهرى..

¹ فاتح سردوك، محاضرات المعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص: 13

الحكم المهني: يجب على المدقق ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لتدقيق القوائم المالية وتنفيذها.

كفاية أدلة التدقيق المناسبة وخطر التدقيق: يجب على المدقق الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة لتخفيض خطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، ومن ثم تمكين المدقق من استنباط استنتاجات معقولة تشكل أساساً لإبداء رأيه.

القيام بالتدقيق وفقاً لمعايير التدقيق

أي الالتزام بمعايير التدقيق ذات الصلة بالتدقيق. يجب على المدقق الالتزام بجميع معايير التدقيق ذات الصلة بالتدقيق. ويكون المعيار ذا صلة بالتدقيق عندما يكون سارياً وتكون الظروف التي يتناولها المعيار قائمة. كما أنه لا يجوز للمدقق أن يشير إلى التزامه بمعايير التدقيق في تقريره ما لم يكن قد التزم بمتطلبات هذا المعيار وجميع معايير التدقيق الأخرى ذات الصلة بالتدقيق.¹

¹ فاتح سردوك، محاضرات المعايير الدولية للتدقيق، مرجع سابق، ص: 13

الخلاصة :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى ماهية معايير المراجعة الدولية والتي تعتبر قرائن وقواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه وتحتوي على الإجراءات الجوهرية والارشادات والايضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية، والتي تهدف في جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية وصالحة للمقارنة والتحليل المالي، ومعالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات المتعددة للجنسيات وبالتالي تسهيل عملية إجراءات مقارنات مقارنات في القوائم المالية في أكثر من دولة.

الفصل الثاني

معايير السلوك المهني لمراجع
الحسابات وجودة المراجعة

تمهيد :

إن المراجعة ميدان واسع، عرف تطورات كبيرة متواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة. يصعب فيها، يوماً بعد يوم، التسيير إذ تكثرت العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات، بل والتلاعبات أحياناً.

المبحث الأول: معايير مراجع الحسابات

تقوم مراجعة الحسابات كمختلف العلوم والمهن المتطورة على عدة معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في أطرها ويسهرون على احترامها في الممارسة العملية في كافة مراحل العمل.

تعتبر معايير مراجعة الحسابات المتعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبياً المرشد للقضاء وللمحاكم والممارسين للمهنة وللدارسين أو المدرسين لهذا العلم والعمل، ووفقاً لهذه المعايير يتحقق توفير معلومات محاسبية تستجيب لمتطلبات وحاجيات مختلف الأطراف المستفيدة منها، على اعتبار أنها تعطي صورة صادقة عن الوضعية الحقيقية للمنشأة.

يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهداً على وضع معايير أداء معينة أصدرت في 1954 م، ضمن كتاب بعنوان -معايير المراجعة المتعارف عليها- و قد تضمن هذا الكتاب على معايير المراجعة المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:¹

- **معايير عامة :** وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، و من هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.

- **معايير العمل الميداني :** وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة.

¹ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، ص: 55

- **معايير إعداد التقرير:** وهي عبارة عن مجموعة التقارير المتعلقة بإعداد التقرير و شروط ذلك التقرير.

وتعتبر هذه المعايير المعمول بها في معظم دول العالم، لأنها تعتبر بمثابة المستويات المثلى تقريبا.

المطلب الأول: المعايير الشخصية (العامة) لمراجع الحسابات

توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها

توصف بالشخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمراجع الحسابات الخارجي، و تتكون المعايير العامة

أو الشخصية من ثلاثة معايير كالاتي:

أولاً: معيار التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات

إن ممارسة نشاط التدقيق تقتضي على المراجع اكتساب التأهيل العلمي والعملية الكافيين لاكتشاف الأخطاء

والتلاعب والغش القائم في المؤسسات وبما يحمي أموال المساهمين من تعسف المسيرين، فالتأهيل العلمي يتم

اكتسابه من خلال الدراسة في الجامعة، وهو غير كافي إذ يحتاج إلى التأهيل العملي الناجم عن الخبرة المكتسبة

من خلال الممارسة الميدانية لهذا النشاط تحت توجيه مشرف أو خبير محاسبي.

ففي الجزائر مثلاً صدرت قوانين تنظيمية تنظم المهنة من حيث شروط الممارسة أو من حيث ضمانات التنفيذ

على أرض الواقع الحقوق والواجبات)، وهذا من خلال القانون 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 المنظم

لوظائف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد¹، حيث تؤكد النصوص التنظيمية على ضرورة

اكتساب التأهيل العلمي من خلال حصول المترشح على دبلوم الليسانس في تخصصات المالية والمحاسبة أو ما

يعادلها وكذا التأهيل العملي من التسجيل في أ الجداول الثلاثة (جدول) الخبراء المحاسبين، أو جدول محافظي

الحسابات، أو جدول المحاسبين المعتمدين

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، عمان، 2012، ص ص: 58-59.

ثانيا: الاستقلالية : يفرض هذا المعيار على المدقق ضرورة توفر الحيادية والاستقلالية في شخصه، حيث أن توفر الاستقلالية يضمن خلوا رأي المدقق من أي انحياز أو ضغط يمارس عليه نتيجة لطبيعة نشاط المتضمن التعامل مع جميع الأطراف داخل المؤسسة، وعليه فإن الاستقلالية تأخذ شكلين :

- استقلالية مهنية : وتحكمها معايير ذاتية حيث لا يكون تابعا في إبداء رأيه، ويتحقق ذلك من خلال التأهيل العلمي والعملية الذي يحقق له الثقة في النفس أثناء تنفيذه لمهامه.

- استقلالية في التدقيق : وهي مرتبطة بإبداء الرأي حيث لا يكون منحازا في إبداء الرأي ، ويتحقق ذلك من خلال خلو علاقة المدقق مع الأطراف المتعامل معها من أي علاقات اجتماعية أو إنسانية أو ذات منفعة بشكل مباشر أو غير مباشر تحول دون إبدائه لرأي فني محايد.

ف نجد في الجزائر مثلا أن المشرع الجزائري كان صارما في إصداره مجموعة نصوص للمحافظة على استقلالية المراجع.¹

حيث أكد على ضرورة تأكد المدقق من استيفائه لجميع الشروط الكفيلة بضمان استقلاليته وحياديته في إبداء رأيه.

ثالثا : معيار بذل العناية المهنية الملائمة

يبرز هذا المعيار إلزام المراجع بالاهتمام بنشاطه عند ممارسته للمهنة، حيث يعتبر مسؤولا أولا وأخيرا أمام العميل أو المؤسسة محل الفحص، وليس هناك ما يتدرع به من أخطاء قد يرتكبها مساعديه أثناء تنفيذهم لمهامهم، وعليه فإن مسؤوليته هاته تقتضي عليه الوقوف على ضمان شروط تنفيذه للمهمة من جانبه أو من جانب مساعديه، وكذا توفر معياري الكفاءة والاستقلالية من جانبه ومن جانب مساعديه، كما أن إعداد

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية (المادة 8) العدد 42

البرنامج المفصل يعد من مسؤوليته وكذا عملية توجيهه لمساعديه، والتنويه إلى ضرورة الحفاظ على السر المهني

وقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توفرها في المراجع الحكيم ومن بينها:¹

1- محاولة الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنتظرة؛

2- أن يأخذ بعن الاعتبار أية ظروف غير عادية قد تحدث أثناء تنفيذ عمليات الفحص؛

3- الفحص المعمق لنظام الرقابة الداخلية الذي يسمح بتحديد مجالات الخطر القائمة في المؤسسة؛

4- تحيين مكنساته المهنية من حين إلى آخر وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعبات.

5- ضرورة مراجعة عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال توفير الظروف المهنية والخاصة للمساعدين.

المطلب الثاني : معايير الأداء المهني

يطلق على هذه المعايير بمعايير العمل الميداني نظرا لأنها تمثل معايير تنفيذية ترتبط بالجانب التنفيذي لعملية

المراجعة وليس بالجانب التنظيمي، والمرتبطة بالمعايير العامة للمراجعة.

تمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير كما يلي:

أولا : معيار التخطيط والإشراف

يقصد بهذا المعيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الجاد على أعمال المساعدين، إذ يتطلب هذا من

مراجع الحسابات ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقا لخطة ملائمة، كما يتطلب هذا المعيار التخصيص السليم

للووظائف الفنية و الإدارية بمكتب المراجعة وفقا لخطة ملائمة، كما يتطلب كذلك التخصيص السليم

للووظائف الفنية والإدارية لمكتب المراجع، والقادرة على إنجاز عملية المراجعة بمسوى مهني يكسب الثقة مع

¹ محمد سمير الصبان :عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية،

الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 ، ص: 82

حل جميع المشاكل العالقة بين مساعديه وإدارة المنشأة والاطمئنان لأدائهم للمهام الموكلة إليهم حسب الخطة المرسومة.

يتطلب توجيه وتخطيط مهمة المراجعة من مراجع الحسابات أن يأخذ صورة شاملة على المنشأة، كي تمكنه من توجيه مهمته على أساس الأنظمة المختلفة في المنشأة، من هذه الوجهة وكهدف أولي فان مراجع الحسابات يمكن أن يأخذ صورة أولية عن الحسابات وكذلك البرمجة الأولية لوسائل الرقابة والتخطيط التي سيعتمدها في مهمته اللاحقة والتي تتيح له ما يلي:¹

- تحديد مجال الفحص والرقابة على أساس من درجة الثقة.
- تنظيم تنفيذ المهمة الموكلة له من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة مع اكبر قدر من الفعالية واحترام المدة المتفق عليها.

يفترض أن يوفر التخطيط السديد لتنفيذ مهمة المراجعة تنظيمًا ملائمًا لمكتب المراجع والتنسيق بين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل، وكلما زاد عدد الأفراد القائمين على مهمة المراجعة كلما زادت الحاجة إلى دقة تحديد السلطات والمسؤوليات، كما يجب أن تجرى كل أعمال المراجعة بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية أو بإشراف أحد الشركاء أو أي شخص آخر أسندت إليه سلطة الشريك ومسؤوليته، وتبقى المسؤولية على عاتق صاحب المكتب الفردي في ضمان القدر الكافي واللازم من المراجعة للعمل الذي يقوم به شخص سواه تحت إدارته، كما أنه على مراجع الحسابات توقيع جميع الرسائل أو التقارير التي تعتبر تعبيراً عن رأيه أو تكليف غيره بتوقيعها مع الإبقاء على مسؤوليته القانونية.

¹ Société national de comptabilité : mission de commissariat aux comptes, dans : la Revue Algérienne de Comptabilité et d'audit, n°14, 2^{ème} trimestre 1997, Alger, p 10.

ثانيا : معيار دراسة وتقسيم نظام الرقابة الداخلية

يحتوي نظام الرقابة الداخلية على مجمل الطرق والأساليب التي تتبناها إدارة المنشأة بما في ذلك مجلس إدارتها ومسيريها وموظفيها، لتوفر لها تأكيدا معقولا بتحقيق أهداف المنشأة التالية:

- حماية أصول المنشأة، والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها ودقة السجلات المحاسبية واكتمالها.

- فاعليته وكفاءة الأحداث والعمليات أو الظروف التي تتأثر بها المنشأة بما في ذلك استخدام الموارد بكفاءة وبشكل ملائم وزيادة الإنتاجية.

-التقيد بالأنظمة، التعليمات والسياسات التي تتبناها الإدارة لتحقيق أهداف المنشأة بكفاءة وبطريقة منظمة.

عرفت المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات (OECCA) طرق وإجراءات وأساليب الرقابة الداخلية على أنها عبارة عن مجموعة تعليمات تنفيذ المهام ومختلف الوثائق المستخدمة وكيفية توزيعها والاحتفاظ بها وما يجب أن تحتويه، وترخيص العمليات واعتمادها، وتسجيل ومعالجة المعلومات اللازمة لاستمرارية المنشأة ومراقبتها.¹

ينبغي على مراجع الحسابات تحديد مدى صلاحية وملائمة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الفحوص والاختبارات التي ستحدد مجال تطبيق إجراءات المراجعة، إضافة إلى كون ضعف أو قوة هذا النظام يحدد طبيعة أدلة المراجعة، فإنه يحدد العمق المطلوب في فحص هذه الأدلة والتوقيت الملائم لإجراءات المراجعة ودرجة التركيز النسبي على الإجراءات.

¹ Http: //WWW.SOCPA.ORG.SA/AU-05/INDEX.HTM, Copyright © 2002, SOCPA, Saudi organization for certified public accountants

ويفترض في مراجع الحسابات أن يواصل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يستطيع الإلمام بالإجراءات والأساليب التي تستخدمها المنشأة، وينبغي أن يركز الفحص على مختلف عناصر النظام لمعرفة عناصر الخلل وعدم الملائمة.

ثالثا : معيار أدلة وقرائن الإثبات

يعبر هذا المعيار عن ضرورة حصول المراجع على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة، لتكون أساسا سليما يركز عليه عند إبداء رأيه الفني المحايد والمعلل حول التقارير المالية، ولهذا الغرض فإن المراجع يعتمد عدة طرق كالفحص المستندي، والمراجعة الحسابية والانتقادية والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها.

ويمكن تقسيم هذه الأدلة والقرائن بصفة عامة إلى فئتين كما يلي:¹

- **الأدلة الداخلية:** ومن أمثلة الأدلة الداخلية نجد كل ما هو موجود داخل المنشأة، مثل دفاتر الحسابات والشيكات ومستندات القيد وأوامر الشحن وطلبات البضائع وبطاقات العمل وقوائم حسابات البنوك والعقود وملفات حفظ الرسائل، ومحاضر جلسات مجلس الإدارة أو الهيئات العمومية للمساهمين ومختلف اللجان.
- **الأدلة الخارجية:** تشمل الأدلة والقرائن الخارجية المصادقات من العملاء والموردين، ونتائج الإطلاع أو الملاحظة والاستفسارات التجارية خارج المشروع تحت المراجعة، إضافة إلى المصادقات الصادرة عن المدينين أو الدائنين ورسائل المحامين وقوائم أسعار البضاعة والسجلات الحكومية، وكذلك الأنظمة التي تخضع لها المنشأة محل المراجعة.

كما تستخدم هذه الأدلة والقرائن الخارجية في تدعيم وتأييد البيانات الداخلية وتعزيزها.

يجب أن تكون الأدلة والقرائن التي يقوم مراجع الحسابات بجمعها ملائمة بالدرجة الأولى وكافية ثانيا، فالقرائن والأدلة الملائمة هي تلك التي تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع المراجعة وان الوسيلة المستعملة في جمع تلك

¹ خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص: 59

الأدلة مناسبة كذلك، أما كفاية الأدلة والبيانات فهذا عائد لتقدير المراجع وحكمة الشخصي، إذ يجب على مراجع الحسابات تقييم تلك الأدلة والبيانات بالاعتماد على خبرته وتقديره المهني.

المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير

ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي لمراجع الحسابات وتشتمل هذه المعايير على أربعة معايير:

أولاً : معيار احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يجب التقرير عن ما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

إن هذه المبادئ هي عبارة عن قواعد و أصول محاسبية تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل، والتي صادق عليها مؤلفون وأكاديميون وهيئات ومنظمات معتمدة، والذين يعتبرون مرجعاً موثقاً به محاسبياً على أن تمثل توجيهها سليماً في التوصل إلى القرارات المالية.¹

إن هذه المبادئ والقواعد لا يمكن اعتمادها كقواعد طبيعية، نشأت نتيجة البحث انطلاقاً من بديهيات أساسية ومسلّمات لأنها ليست دائمة كما في المبادئ المتعارف عليها في العلوم التجريبية، بل تتغير هذه المبادئ كحصيللة لتعميم السلوك والممارسة المحاسبية.²

تقسم هذه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها على أساس هذا المعيار إلى المجموعات التالية:³

- المبادئ العامة : تتمثل هذه المبادئ في الآتي :

- مبدأ الحيطة
- مبدأ الثبات
- مبدأ الشمول

¹ خالد أمين عبد الله :علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص: 60

² SACI Djelloul, opcit, p82

³ احمد حلمي جمعة :المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص: 28

• مبدأ الأهمية النسبية

• مبدأ الإفصاح

-المبادئ العلمية المرتبطة بالربح :ويمكن إجمالها في الآتي:

• مبدأ تحقق الإيراد

• مبدأ التكلفة في قياس النفقة

• مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

- المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي :تتمثل هذه المجموعة فيما يلي:

• مبدأ التكلفة التاريخية ناقصا الاستهلاك

• مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا¹

ثانيا: معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية

ينبغي أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، ويهدف هذا المعيار إلى ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وتأثيرها على القوائم المالية.

يجب أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى حالات استبدال مبدأ متعارف عليه بمبدأ آخر متعارف عليه، كلما ترتب عن هذا الاستبدال آثار جوهرية في الحسابات المعنية، ومثل هذا التحفظ في التقرير ضروري من أجل أن يعلم من يطلع على حسابات المنشأة بأن تغيراً قد طرأ على المبادئ المحاسبية المعتمدة، ولأن عدم الإفصاح عن حدوث التغيير قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من طرف الجهات التي تستخدم هذه المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات.

¹ احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص : 28

وكمثال على ذلك فإن التعديل في معدلات الامتلاك نتيجة زيادة استعمال الآلات يعتبر تغيرا في نظام العمل، ولكن تغيير الطريقة المتبعة في حساب الاهتلاكات من طريقة القسط الثابت إلى المتناقص يعتبر خروجاً عن مبدأ الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية، وكمثال آخر على الخروج عن مبدأ الثبات تغيير طرق جرد المخزون السلعي وتسعييرة من طريقة ما دخل أولاً خرج أولاً إلى طريقة ما دخل آخرها خرج أولاً (LIFO- FIFO)¹.

تكمن أهمية معيار الثبات في أنه يعطي ضماناً وأساساً كافياً لإمكانية مقارنة القوائم المالية المنشأة خلال عدة سنوات، أو مقارنتها مع القوائم المالية لمؤسسات مماثلة.

ثالثاً : معيار كفاية المعلومات

يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات أن يتحقق من مدى ملائمة الإفصاح كما تعبر عنه القوائم المالية، وكذلك ما إذا كانت تلك القوائم المالية تحتوي على كل ما يجب أن تشمله من بيانات ومعلومات، فعلى مراجع الحسابات أن يتحقق من صدق المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، وأن يعتمد على الفحص والمراجعة في كل العمليات إلى تؤدي إلى تضليل مستخدم هذه القوائم المالية أو إخفاء أمور عملية، تدعم هذا المعيار القوانين المعتمدة والتي تحدد العناصر الواجب توفرها في هذه القوائم.

تشتمل هذه القاعدة على شكل البيانات المحاسبية وترتيبها والمصطلحات المستعملة فيها والملاحظات المرفقة بها والأسس التي بنيت عليها الحسابات المدرجة فيها، وكذلك الالتزامات الطارئة وحقوق الغير في الموجودات وحصص الأرباح الممتازة المتأخرة دفعها وأي حصر على توزيع حصص الأرباح، والمعلومات المناسبة المتعلقة بالالتزامات طويلة الأجل وبحقوق المساهمين.²

¹ LIFO: Last in first out. - FIFO: First in first out

² خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص: 61

يظهر جانب التقدير الشخصي الفني للمراجع في تحديد المعلومات ذات الأهمية التي تقتضي الإفصاح عنها، كما أن الأهمية النسبة للعناصر التي تتطلب الإفصاح عنها لا تتوقف على أهمية العنصر فقط ولكن كذلك على أهمية المعلومات المحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها في مختلف مجالات اتخاذ القرار.

رابعا : معيار إبداء الرأي

ينبغي على مراجع الحسابات المستقل أن يبدي رأيه الفني المعلن في القوائم المالية ككل، وفي الحالات التي يمتنع فيها عن إبداء رأيه في عناصر معينة فيتوجب عليه أن يدرج في تقريره الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء الرأي، كما يجب أن يوضح المراجع في تقريره بطريقة قاطعة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها، ويعطى هذا المعيار نوعا من الحماية لمراجع الحسابات من حيث تحديد المسؤولية التي قبل بها مادام قد أقر على مصادقته على القوائم المالية.¹

وتنحصر حالات لإبداء الرأي من طرف مراجع الحسابات فيما يلي:

-إبداء رأي دون تحفظات (رأي نظيف)

-إبداء رأي مع التحفظات (رأي مقيد)

-إبداء رأي مخالف أو رأي عكسي (رأي معارض)

-الامتناع عن إبداء الرأي (رأي سلبي)

وتمثل المعايير العشرة السابقة الضوابط والمقاييس التي يجب أن يلتزم بها مراجع الحسابات في أدائه لمهنته، وهذه هي المعايير المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية أولا، وفي معظم الدول المتقدمة محاسبيا وقد تم تثبيت هذه المعايير في معظم الدول بما فيها الجزائر، ولكن مع الإشارة إلى أن تبني هذه المعايير قد تم في هذه الدول كعرف وليس كقانون، وبالتالي يظهر هنا دور الهيئات والمنظمات المهنية لتعطي صفة الإلزام لهذه المعايير، وتجدر الإشارة إلى أن هذه المعايير تتطلب المزيد من الدراسة و التحليل والإلزام نظرا للتطورات التي

¹ خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص: 61

يعرفها علم المراجعة من اعتماد التقنيات الحديثة للمعالجة والتحليل والرقابة في ظل استخدام الحاسوب واعتماد الطرق الإحصائية، مما يتطلب توافق هذه المعايير وتنظيمها مع بيئة الممارسة المهنية الحالية.

المبحث الثاني: السلوك المهني لمراجع الحسابات

إن المكانة التي أصبحت تحتلها اليوم مهنة مراجعة الحسابات في عالم المال والاقتصاد مكانة رفيعة جداً، حتى أن محافظي الحسابات الذين يتولون تنفيذ هذه المهنة أصبحوا يشكلون الدعامة الأساسية في نهضة الدولة مالياً واقتصادياً. لذلك أخذ المقتن بالتعاون مع المنظمات المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة بوضع دستور سلوكي يحكم تصرفات المحافظين ويحدد لهم مبادئ ومعايير يسرون عليها ويسترشدون بها خلال تنفيذ أعمالهم

المطلب الأول: مفهوم السلوك المهني لمراجع الحسابات

إن الآداب والسلوك فرع من فروع المعرفة تختص بالخير والشر والواجبات الأخلاقية. وتنطوي ضمناً على اختيار الذات لمعايير الصواب والخطأ، وبالتالي يمكن التعرف على التصرفات الخاطئة.¹

وقد عرف علي الذنبيات السلوك المهني بأنه " مجموعة من المبادئ والقيم الأخلاقية التي تلزم جميع الفئات والأفراد الذين يتفاعلون في المجتمع خلال أدائهم لواجباتهم ومسئولياتهم المنوطة بهم ومختلف أعمالهم من أخذ وعطاء وبيع وشراء وغيرها"²

كما عرفه غسان فلاح المطارنة على أنه "قواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفات أصحابها نحو المجتمع الذي يتواجدون به والبيئة التي يعملون بها، وهي تأخذ متطلبات المجتمع والواجبات الأخلاقية وتأثير عمل المراجع على الآخرين"³

¹ وليم توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب: أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية 1989 ، ص: 17

² علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2012 ، ص: 10

³ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان 2006 ، ص: 5

كذلك عرفت حنان جابر مبادئ السلوك المهني بأنه " مجموعة القواعد التي تنظم أخلاقيات المهنة وقيمها لأعضائها عند ممارسة مهنة المراجعة، وهي التي توضح الصواب والخطأ في مجال ممارسة المهنة"¹

انطلاقاً مما سبق يمكن اعتبار السلوك المهني لمراجعة الحسابات بأنه " مبادئ مثالية يتقيد بها محافظ الحسابات، حتى يكون رأيه الفني محايد وصادق، وهي تأخذ في حساباتها المتطلبات والقيود المفروضة من المجتمع والواجبات الأخلاقية وتأثير أعمال محافظ الحسابات على الآخرين."

المطلب الثاني : معايير التأهيل العلمي

يوضح الجدول رقم (1/3) بيان مقارنة لقواعد التأهيل المهني في دليل السلوك الأمريكي والدولي²

¹ حنان جابر حسن عباس، " إطار مقترح لنظرية المراجعة وأثرها على ترشيد الممارسة المهنية في جمهورية مصر العربية"، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة حلوان، مصر 2004 ، ص: 104

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 170

جدول (1-2) : معايير التأهيل المهني لمراجع الحسابات

الرقم بالدليل	بيان معايير التأهيل
- القواعد 201 ، 202 ، 203 من قواعد السلوك المهني الأمريكية	- المعايير العامة ، ومعايير المراجعة ومبادئ المحاسبة
- القاعدة رقم (3) من دليل السلوك الدولي - الفقرات 1/3 - 2/3	- الكفاءة المهنية لكافة المحاسبين المهنيين
- القاعدة رقم (9) من دليل السلوك الدولي - الفقرات 1/9 - 6/9	- الكفاءة المهنية والمسؤوليات المرتبطة باستخدام غير المحاسبين
- القاعدة رقم (16) من دليل السلوك	- الكفاءة المهنية القابلة للتطبيق على المحاسبين المهنيين العاملين بمكاتب المحاسبة

1- المعايير العامة

تختص القاعدة رقم (201) بالمعايير العامة والتي تنص على :- " يجب على المحاسب العضو أن يتقيد بالمعايير

التالية (كما تم تفسيرها بواسطة الجهات المحددة عن طريق مجلس الجمع) ويجب أن يبرر أي انحراف عليها " ¹

¹ صفيناز عبد الحي عبد الحميد، " دور مراجع الحسابات بصدد مشاكل تقييم وقياس المخاطر الملازمة لمنشآت الأعمال"، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر 1998 ، ص: 53

أ - الكفاية المهنية :

لا يجوز للعضو أن يقبل أي عملية لا يستطيع هو أو المكتب الذي ينتمي إليه إتقانها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية .

ب العناية المهنية الواجبة

يجب أن يمارس العضو العناية المهنية الواجبة عند أدائه الخدمات المهنية.

ج- التخطيط والإشراف

يجب على العضو تخطيط أداء الخدمات المهنية والإشراف عليها بشكل كاف .

هـ - البيانات الملائمة الكافية

يجب الحصول على بيانات ملائمة وكافية لتوفير أساس معقول للنتائج أو التوصيات المرتبطة بالخدمات المهنية المؤداة .

وقد تم إصدار أحد تفسيرات المعايير العامة - وهى تلك المرتبطة بالكفاءة المهنية ، حيث يتعين على المحاسب الامتناع عن القيام بأي مهمة لو الاستمرار فيها ما لم يكن كفنا للقيام بها إلا إذا تسنى له الحصول على معاونة ومساعدة تتميز بالكفاءة بصورة تمكنه من إنجاز المهمة على أكمل وجه ، إذا لم يتوافر في المحاسب القانوني أو في أي موظف آخر يعمل لديه الكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بدور محدد في المهمة يمكنه الحصول على مشورة فنية من الخبراء مثل محاسبين آخرين، محامين ، خبراء اكترواريين ، مهندسين ، جيولوجيين أو مثنين.¹

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق ذكره، ص ص : 171-172

2 الإلتزام بالمعايير

تنص القاعدة (202) بالالتزام بالمعايير على ما يلي " يجب على العضو الذي يقوم بإجراء خدمات المراجعة والفحص والجمع والاستشارات الإدارية والضرائب وأية خدمات مهنية أخرى أن يتقيد بالمعايير التي تصدرها الجهات المحددة عن طريق المجلس " .

تتطلب القاعدة رقم (202) من دليل السلوك الأمريكي أن يقوم المحاسب العضو بإتباع المعايير المقررة عن طريق الجهات المحددة عن طريق مجلس الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، وتلك الجهات تشمل على خمسة جهات تتعلق بالقاعدة رقم (202) وثلاثة منها تتعلق بالقاعدة رقم (201) وقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية في ظل القاعدة رقم (202) بغرض تحديد معايير عن الإفصاح عن المعلومات المالية لم يتم تضمينها في القوائم المالية الأساسية بالإضافة إلى إفصاحات مطلوبة في تقارير منشورة تتضمن قوائم مالية ومجلس معايير المحاسبة الحكومية نفس الاختصاصات في إصدار معايير للوحدات الحكومية.¹

3- دور مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

تنص القاعدة رقم (203) على ما يلي :

" لا يجوز لأحد الأعضاء إبداء الرأي بأن القوائم المالية معدة وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها إذا كانت تلك القوائم تخالف أحد المبادئ المحاسبية المصدرة بواسطة الجهة المكلفة بإصدار مثل هذه المبادئ من جانب مجلس الجمع ، ويكون لهذا المبدأ تأثير جوهري على القوائم المالية في مجموعها ، إلا إذا تمكن العضو من إثبات أنه نتيجة لظروف غير عادية فإن التقيد بالمبدأ كان ستنج عنه قوائم مالية مضللة ، وفي مثل هذه الحالات فإن

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق ذكره، ص: 173

تقرير العضو يجب أن يصف المخالفة وأثارها التقديرية - إذا كان هذا ممكنا - والأسباب التي من شأنها أن التقيد بالمبدأ كان سينتج عنه قوائم مالية مضللة ¹.

وتعتبر هيئة معايير المحاسبة المالية FASB هي الجهة التي كلفها الجمع بتقرير مبادئ المحاسبة التي يجب على العميل إتباعها عند إعداد القوائم المالية وتتطلب القاعدة رقم (203) من المراجع أن يبرهن على أن أي مخالفة لمبدأ من المبادئ المحاسبية التي أقرتها هيئة قوائم مضللة لذلك فإن هذا الاستثناء يجب نادرا ما يستخدم في الحياة العملية ، والمراجع الذي يفسر هذه المخالفة . أن يدرك أنه يتحمل مسؤولية ثقيلة ، ويلاحظ أن المبادئ المحاسبية التي تشير إليها القاعدة رقم (203) لا تقتصر على المبادئ الصادرة عن هيئة معايير المحاسبة المالية ولكنها تشمل أيضا المبادئ الصادرة عن الهيئات التي كانت تسبقها مثل هيئة مبادئ المحاسبة ولجنة إجراءات المحاسبة والتي لم يتم إلغاؤها بواسطة مجلس معايير المحاسبة المالية.

المطلب الثالث : الأخلاقيات والآداب المهنية

تتضمن المبادئ العامة لآداب وقواعد السلوك المهني للمراجعة على خمسة مبادئ أخلاقية يجب على محافظي الحسابات الالتزام بها من أجل رفع شأن المهنة وتعزيز وجودها ومصداقيتها ووحدها على الصعيد الدولي وهي : الاستقلال والتزاهة والموضوعية؛ المعايير الفنية؛ المسؤولية أمام العملاء؛ المسؤولية أمام الزملاء؛ المسؤوليات والممارسات الأخرى.

1-الاستقلال والتزاهة والموضوعية

تنبع أهمية الاستقلال والتزاهة والموضوعية من أن درجة ثقة الأطراف ذات المصلحة في رأي محافظ الحسابات تتحدد بمدى استقلاليته ونزاهته وحياده عند إبداء رأيه حول القوائم المالية، وهو ما يعني أن يكون محافظ

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق ذكره، ص: 173

الحسابات أميناً صادقاً نزيهاً ويكشف عن كل الحقائق في تقريره، لا يهادن ولا يجامل ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، وعليه ألا يكتم أو يحرف أو يزيّف ما يصل إليه من وقائع أو مخالفات.¹

ينص هذا المبدأ على أنه يجب على محافظ الحسابات أن يحافظ على استقلاليته وأن يتعد عن تعارض المصالح عند أداء مسؤولياته المهنية. وهناك أمور يجب أن يأخذها بعين الاعتبار للحفاظ على استقلاليته والتي منها:²

-ألا يكون له أدنى مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة داخل المؤسسة محل المراجعة؛

-أتعاب المراجعة تكون متناسبة مع الوقت والجهد المبذول؛

-أن لا يجمع بين الخدمات الاستشارية ومراجعة حسابات نفس العميل في وقت واحد.

أما قاعدة النزاهة والموضوعية فتعتبر ميزة أخلاقية تتمثل في الالتزام بالأمانة والأخلاق السامية، وتعني قدرة محافظ الحسابات على الاحتفاظ باستقلاله ونزاهته في التصرف السليم في جميع الأمور والأعمال التي تخضع للمراجعة والفحص وبدون أي تحيز لأي طرف كان، وبعيدا عن إخفاء أو تحريف الحقيقة أثناء ممارسة عمله مهما كان نوعها أو حجمها.³

فالنزاهة تعتبر صفة شخصية من الضروري توافرها في محافظ الحسابات فهي تمثل الجودة التي تقوم عليها ثقة الجمهور في المهنة، وهي لا تسمح بالتحريف العمدي للحقائق أو بالرأي التابع لذلك وهي تعني الأمانة والتعامل العادل والثقة، أي رغبة محافظ الحسابات في تقديم خدمات مثالية لعمله تفوق رغبته في تحقيق مصلحته الشخصية.⁴

¹ صادق الحسني، "استقلال المراجع"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 26، العدد 01، عمان 1999، ص: 26

² جاوحدو رضا، "حقائق حول أخلاقيات الأعمال في المحاسبة، مجلة التواصل، العدد 20، عناية 2007، ص: 75

³ عادل عبد الرحمن أحمد، دراسة تحليلية وتطبيقية لنظام الرقابة على جودة عملية المراجعة، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر

1999 ص: 93

⁴ حسين يوسف القاضي، وآخرون، أصول المراجعة، الجزء الأول، مطابع جامعة دمشق، سوريا 2013/2014، ص: 88

بينما قاعدة الموضوعية فتعد حالة ذهنية تستثني التحيز والحكم المسبق مما يعطي عدالة وإنصاف لجميع القرارات والمسائل التي تتعلق بالمهام التي يقوم بتأديتها محافظ الحسابات، ويقصد بها التزام محافظ الحسابات بالعدالة والأمانة العقلية والتحرر من تعارض المصالح، وتنشأ أهمية مبدأ الموضوعية بالنسبة لمحافظي الحسابات من أن العديد من القضايا الهامة التي لها علاقة بإعداد القوائم المالية لا تخضع للحقائق وإنما تخضع لحكم محافظي الحسابات.¹

2-المعايير الفنية

تنص المعايير الفنية على أنه يجب على محافظ الحسابات أداء عمله بالطريقة التي تحافظ على مصلحة المجتمع وشرف المهنة والثقة الموضوعية فيه، وأن يسعى بصفة مستمرة لإظهار تفانيه في تقديم أحسن أداء مهني، وذلك من خلال التقيد بالمعايير الآتية:²

-العمل بالكفاءة المهنية المطلوبة التي تمكن محافظ الحسابات ومساعديه من إتمام أية عملية مراجعة يقوم بها مهما كان نوعها؛

-بذل العناية المهنية المطلوبة من أجل إنجاز عملية المراجعة وكتابة التقرير عند أدائه لأي عملية مراجعة؛

-تخطيط أي عملية مراجعة والإشراف ومتابعة التنفيذ بالشكل المطلوب؛

-الحصول على بيانات كافية ومناسبة لتكون أساساً معقولاً للنتائج والتوصيات المتعلقة بأي عملية مراجعة؛

-رفض أي تقديرات لعمليات مستقبلية بطريقة قد تحمل على الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات وتحققها.

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان 2007، ص:20

² حمدي شحادة زعرب، محمود بكر عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني " دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة." مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية،

كما ينص هذا المبدأ على أن محافظ الحسابات يجب أن يؤدي كافة مسؤولياته بأعلى قدر من الإلتزام بالمعايير الفنية وذلك من أجل المحافظة على ثقة الأطراف ذات المصلحة، والتي تشمل على:¹

-المقدرة ويقصد بها ألا يقبل محافظ الحسابات أو أفراد مكتبه أي عملية مراجعة لا يستطيع إتمامها بدرجة معقولة من الكفاءة المهنية اللازمة؛

-التقيد بمعايير المراجعة وهي أن يلتزم محافظ الحسابات بمعايير المراجعة عند مراجعة القوائم المالية؛

-التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية وهي ألا يبدي المحافظ رأيه بالقوائم المالية بأنها أعدت حسب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً إذا كانت تلك القوائم تحتوي على خروج عن تطبيق أي من هذه المبادئ ويكون لها تأثير ذو أهمية على القوائم المالية ككل؛

-عدم الاعتماد على التوقع المستقبلي ويعني ذلك أنه ينبغي على محافظ الحسابات ألا يقرن اسمه بأي توقع بعمليات مستقبلية بطريقة تجعل الغير يعتقد أن المحافظ يؤكد إمكانية تحقيق ذلك التوقع.

3- المسؤولية أمام العملاء

ينص هذا المبدأ على أنه يجب على محافظ الحسابات أن يحافظ على سرية معلومات عميله، وعدم الإفصاح عن المعلومات الهامة والإستراتيجية إلا بعد موافقة ورضا العميل، مع ضرورة الإتفاق على الأتعاب، وتجنب الأتعاب الشرطية التي تكون على أساس التوصل إلى نتائج معينة.²

تتضمن مسؤولية محافظ الحسابات وفقاً لقواعد آداب وسلوك مهنة المراجعة مجموعة من المسؤوليات اتجاه عملائه منها:³

¹ محمد وجدي شركس، الإطار والأساسيات في المراجعة: تدقيق النظم المحاسبية التقليدية والالكترونية، منشورات ذات السلاسل، الكويت 1987، ص: 65

² صفيانز عبد الحي عبد الحميد، " دور مراجع الحسابات بصدد مشاكل تقييم وقياس المخاطر الملازمة لمنشآت الأعمال"، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر 1998، ص: 42

³ Alain Mikol , les auditeurs financiers, édition d'organisation, Ed. Dunod, Paris1999,P 80

-المحافظة على سرية بيانات العميل وعدم الإفصاح عن أية معلومات سرية تم الحصول عليها من خلال الأداء المهني إلا بموافقة ورضا العميل نفسه؛

-تحديد الأتعاب تحديدا واضحا ومناسبا لحجم وطبيعة عملية المراجعة، أي يجب ألا تؤدي الخدمات المهنية تحت أي اتفاق ينص على عدم دفع أية أتعاب إلا بعد التوصل إلى نتائج معينة، أو أن الأتعاب تكون مشروطة بنتائج الخدمات المهنية.

4-المسؤولية أمام الزملاء

تفرض هذه المسؤولية على محافظ الحسابات التعاون مع زملائه من محافظي الحسابات الآخرين بدلا من التنافس والتراحم. ويتضمن هذا المبدأ الجوانب التالية:

-عدم القيام بتقديم أية عروض سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لتوظيف أحد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل له بدون إخبار هذا الزميل أولا. وهذه القاعدة لا تطبق إذا كان ذلك من خلال الشعور الذاتي من الموظف ومن خلال التقدم نتيجة إعلان عام عن شغل تلك الوظائف.

- عدم المزاحمة أو التعدي على حقوق الغير، ومعنى ذلك عدم قيام محافظ الحسابات بقبول تقديم خدمة لأحد العملاء يحصل عليه من زميل آخر له، ولكن في حالة طلب خدمات مهنية منه في موضوعات محاسبية من أحد العملاء لدى زميل له في المهنة فعليه الاتصال بزميله أولا للتأكد من إلمام زميله بكل الحقائق وذلك لتحقيق الفوائد التالية:¹

*حماية محافظ الحسابات من قبول التعيين في ظروف لا يعرف فيها كل الحقائق ذات الصلة؛

*حماية أقلية المالكين في المؤسسة الذين لا يعرفون تماما كل ظروف التغيير المقترحة؛

*حماية مصالح محافظ الحسابات الزميل عندما يكون التغيير المقترح ناجم عن التدخل في واجباته.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره ، ص: 57

5-المسؤوليات والممارسات الأخرى

يتضمن هذا المبدأ أعمال يجب على محافظ الحسابات عدم ممارستها منها:¹

- الأعمال المخلة بكرامة المهنة وكرامة العاملين فيها

-الحصول على العمل عن طريق الإعلان، أو اجتذاب العملاء بطرق غير صحيحة أو مضللة³

-دفع عمولات لأي طرف للحصول على عملاء، ويحظر عليه أيضا قبول عمولة لأي غرض آخر؛

-الجمع بين مهنة المراجعة وأي عمل آخر، أو مهنة أخرى تؤدي إلى خلق تضارب في المصالح عند تأديته

لخدماته المهنية، الأمر الذي يفقده استقلاله وموضوعيته ونزاهته؛

-ممارسة المهنة تحت اسم مكتب يحتوي على اسم وهمي، أو أن يكون مضللا بالنسبة لنوع المؤسسة.

-مزاولة محافظ الحسابات عمله بالاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة طبقا للقوانين المعمول بها؛

-منح محافظ الحسابات عمولة أو سمسة أو حصة من أتعابه لشخص نظير حصوله على عملية أو أكثر؛

-محاولة محافظ الحسابات الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافى مع أخلاقياتها كالإعلان وإرسال

المنشورات؛

-إذا لجأ محافظ الحسابات أو فاوض العملاء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به زميل

آخر؛

-إذا لجأ محافظ الحسابات إلى التأثير على موظفي أو معاوني زميل له ليتركوا خدمة الزميل ويلتحقوا بخدمته؛

-إذا لم يراعي محافظ الحسابات في اتفانياته مع العملاء تناسب أتعابه مع الجهد والوقت وحجم الأعمال.

¹ زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن 2009، ص: 44

المبحث الثالث: جودة المراجعة

إن الجودة في أداء وظيفة معينة تؤثر على النتائج المتحققة من أداء هذه الوظيفة، وقد تم التركيز في الآونة الأخيرة على جودة الأداء المقدم على جميع الأصعدة المهنية والأكاديمية، وأصبح شعار العمل المهني للارتقاء به بصورة ملحوظة في المجتمعات المهنية، ومهنة المراجعة هي إحدى أهم المهن في المجتمع الاقتصادي وحتى السياسي، إذ لوحظ في السنوات الأخيرة وبعد الأزمة المالية العالمية أن هناك دول قد تعثرت سياستها المالية بسبب تقصير الدور المهني للمراجعة فيها، وعدم استطاعة المراجع لتحديد المشاكل التي تواجه هذه المؤسسات، إذ أن جودة أداء وظيفة المراجعة تؤثر على عاقبتها بالأطراف كافة التي لها صلة بالعملية مما يؤثر على الوفاء بمسؤولياتها تجاه تلك الأطراف.

ومن هنا أصبح من الضروري تقديم خدمة المراجعة بمستوى عال من الجودة وبما يليق بهذه المهنة حتى تستطيع هذه المهنة القيام بالمهمة التي وجدت من أجلها.

المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة

أولاً: مفهوم جودة المراجعة:

لقد حظي موضوع جودة المراجعة باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال المراجعة، ويرجع السبب في ذلك إلى أن جودة المراجعة العالية تعد السند الأساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية، كما تلعب دوراً تكاملياً في المساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي.¹

ولغرض فهم جودة المراجعة حاولت العديد من الدراسات كشف العلاقة بين جودة المراجعة وبعض العوامل التي تؤثر فيها، وبعد تحديد العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة أمراً ذو أهمية خاصة في الوقت الحالي ، وذلك

¹ Wong, J. 2004. Audit quality and international standards on auditing. www.ifac.org

بعد ظهور مشاكل مالية في عدد من كبرى منشآت الأعمال على مستوى العالم، الأمر الذي ارتبط بمصدقية وجودة عمل المراجع الخارجي للحسابات.¹

ولكن لم يتم تحديد مفهوم واضح ومحدد بعينة لتعريف جودة المراجعة وذلك للأسباب التالية:²

1- الطبيعة النسبية لجودة المراجعة وتعدد الأطراف المهتمة بها ،

2- كون جودة خدمة المراجعة غير ملموسة ويصعب تحديد قيمتها المادية

3- التباين الشديد في أداء و تقديم الخدمة من وقت لآخر.

لذلك فقد اختلف مفهوم جودة المراجعة من قبل الباحثين وذلك على النمط التالي:

وتعتبر (De Angelo، 1981) من أوائل من ربطوا بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء

في القوائم المالية، حيث عرفت جودة المراجعة بأنها قدرة المراجع على اكتشاف التحريف المادي في القوائم

المالية- إذا كان موجوداً - والتقرير عن هذا التحريف عند اكتشافه.³

وأكد على ذلك (Palmrose، 1988) حيث عرف جودة المراجعة بأنها مستوى التأكيد الذي يقدمه

المراجع بعدم احتواء القوائم المالية للأخطاء الجوهرية، وأنه كلما كبر هذا المستوى كلما دل على جودة

المراجعة و العكس صحيح.⁴

وأيد ذلك (Knapp، 1991) حيث عرف جودة المراجعة بأنها مدى قدرة المراجع على اكتشاف الخطأ

¹ حسنين، طارق محمد، وأحمد سباعي قطب، " دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد: الستون، 2003 ، ص: 355

² الجديعاني، نور ساعد والعنقري، حسام عبد المحسن (1430هـ)، "تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، (جدة: جامعة الملك عبد العزيز، 1430هـ/2009م).

³ , Linda Elizabeth, "Auditor Size and Audit Quality" Journal of Accounting and Economics, (Vol.3, No. 3, 1981), p .183

⁴ Palmrose, Zoe-Vonna, " An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", The Accounting Review (Vol. LXIII, No.1, Jannary, 1988), p 55

والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية المراجعة.¹

وأضاف (Grant et al, 1996) أن جودة المراجعة مفهوم واسع ومع ذلك يمكن تعريفها بأنها احتمال قيام

مكتب المراجعة باكتشاف الأخطاء في القوائم المالية والتقرير عنها.²

كما عرف (Copley and Doucet, 1993) جودة المراجعة بمدى التزام المراجع بالمعايير المتعلقة بالعمل

الميداني ومعايير إعداد التقارير.³

وأضاف (أحمد، 1999) أن جودة المراجعة تعني الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد وآداب السلوك

المهني، وإرشادات المراجعة، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة المراجعة،

والمحافظة على حياد ونزاهة المراجع.⁴

أما (Krishnan and Schauer, 2000) قاما بقياس جودة المراجعة بمدى الالتزام بمعايير المراجعة

المتعارف عليها والخاصة بالتقرير.⁵

وقد عرف (محمد، 2000) جودة المراجعة بأنها تتمثل في الخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمراجع بما

يؤدي إلى إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة

المراجعة، وأكد على أن جعل احتياجات المستخدمين مقياساً لجودة المراجعة سيؤدي بالمهنة لتعديل المعايير

¹ Knapp, C. Michael, "Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality" Auditing: A Journal of Practice and Theory, (Vol.10, No.1, Spring, 1991), p. 35

² Grant, Julia, Bricker, Robert and Shiptsova, Rimma, "Audit Quality and Professional Self-Regulation: A social Dilemma Perspective and Laboratory Investigation", Auditing: A Journal of Practice and Theory, (Vol.15, No.1, Spring, 1996), p. 142

³ Copley, Paul A. and Doucet, Mary S., "The impact of competition on the Quality of Governmental Audits", Auditing: A journal of Practice and Theory, (Vol.12, No.1, spring, 1993), p.88

⁴ أحمد، عادل عبد الرحمن، "دراسة تحليلية وتطبيقية لنظام الرقابة على جودة عملية المراجعة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1999، ص: 59

⁵ Krishnan, Jagan and Schauer, Paul C., "The Differentiation of quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit sector", Auditing: A Journal of Practice and Theory, (Vol.19, No.2, Fall, 2000), p.9

بشكل مستمر مما يحقق تلك الاحتياجات، ويسد الفجوة بين ما تقدمه المهنة ويتوقعه المستخدمون وبالتالي زيادة رضا المجتمع عن المهنة.¹

وأشار (حسين وقطب، 2003) إلى أن جودة المراجعة هي ضمان قيام المراجع بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة (مستخدمي القوائم المالية، ومكاتب المراجعة، والمنظمات المهنية، والأجهزة الحكومية، والمنشأة محل المراجعة و الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة.²

المطلب الثاني : الاعتبارات والمقومات المحددة لجودة المراجعة

أشارت العديد من الدراسات إلى مجموعة من الاعتبارات والمؤشرات التي يعكس توافرها جودة المراجعة، وأهم هذه الاعتبارات والمؤشرات هي :

أ- حجم منشأة المراجعة :

أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية قوية بين حجم منشأة المراجعة وجودة أعمال المراجعة. فقد توصلت إحدى الدراسات³ إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام إحدى منشآت المراجعة الكبرى بعملية المراجعة مقارنة بقيام منشآت مراجعة أخرى أقل حجماً، وقد بررت الدراسة تلك النتيجة بأن منشآت المراجعة الكبرى تمتلك إمكانيات تقنية كبيرة ولها القدرة على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من منشآت المراجعة الأقل حجماً، مما ينعكس إيجابياً على جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة منشآت المراجعة الكبرى.

¹ محمد، فهم أبو العز، " مفهوم جودة المراجعة " ، مجلة المحاسبة ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، العدد: الخامس ، أبريل، 2000 م ، ص: 24
² حسين، طارق محمد، وأحمد سباعي قطب، " دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات " ، مرجع سبق ذكره، ص: 359

³ Deanglo L.E. Auditor size and Audit Quality. Journal of Accounting and economics, Dec., 81, P. 183

كما أوضحت دراسات أخرى¹ أن مستخدمي القوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بصفة عامة والمستثمرين بصفة خاصة يعتقدون بزيادة جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة منشآت المراجعة الكبرى مقارنة بالمنشآت الأخرى الأقل حجماً ويرجع ذلك - كما أوضحت الدراستين السابقتين - إلى وجود برامج تدريب مستمرة بتلك المنشآت مما يجعل العاملين بها على درجة عالية من الكفاءة.

ومن ناحية أخرى فإن منشآت المراجعة الكبيرة تقوم بتطبيق برامج مراجعة الزملاء. ويترتب على ذلك ثقة العديد من الجهات في عمليات المراجعة المنجزة بواسطة تلك المنشآت بالمقارنة بالمنشآت الأقل حجماً. وفي حقيقة الأمر فإن مكاتب المراجعة الكبرى تستطيع اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بكفاءة أكبر من المكاتب الصغرى. وترجع زيادة قدرة منشآت المراجعة الكبرى على اكتشاف الأخطاء إلى ما تتمتع به تلك المنشآت من مهارات فنية وانخفاض الدعاوى المرفوعة ضدها بالمقارنة بالمنشآت الصغرى. ومن ناحية أخرى فإن مراجع الحسابات سوف يفصح عن الأخطاء الجوهرية المكتشفة إذا كان من أحد المكاتب الكبرى أكثر مما لو كان من مكاتب صغرى.²

ب - عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة .

من المتفق عليه أن القيمة المضافة لعملية المراجعة تتمثل في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية وأن هذه القوائم لا تحتوى على أخطاء جوهرية، ومن ناحية أخرى فإن فشل مراجع الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لعمله قد يعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بالتعويض عدم الضرر الناتج عن إهماله في القيام بعمله. ونتيجة لذلك فإنه يمكن القول بأن عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد منشأة المراجعة يعتبر مقياساً على جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة منشأة المراجعة.

¹ Douph N., and D. Simunic, " The nature of competition in the Auditing Profession. Adescriptive and normative view ". In: Regulation and the Accounting Profession, edited by Buckley, and F. Weston Belmenk, Life time Learning Publication, P. 77

² Michael C. Knapp. Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality", Auditing A Journal of Practice and Theory," VOL. 10. No. J. Spring. 1991 P. 35

وقد أكدت هذه النتيجة الكثير من الدراسات حيث أوضحت تلك الدراسات¹ أن الدعاوى القضائية ضد المراجعين يترتب عليها تحمل هؤلاء المراجعين للعديد من التكاليف تتمثل في الجزاءات والعقوبات التي يمكن توقعها على مراجع الحسابات، وكذلك في التأثير السلبي لتلك الدعاوى على سمعة منشأة المراجعة وإدراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التي تقدمها. وقد أكدت هذه الدراسات أن الإفصاح عن تلك الدعاوى القضائية للطرف الثالث يؤكد اعتبارها مقياساً للجودة.²

ج - صدق تقارير منشأة المراجعة :

أوضحت بعض الدراسات أنه يمكن المفاضلة بين منشآت المراجعة من ناحية الجودة على أساس صدق تقارير المراجعة الصادرة عن تلك المكاتب³. وقد أوضحت تلك الدراسات ارتباط صدق منشأة المراجعة بخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية بأداء عملية المراجعة بطريقة تؤدي إلى تخفيض من التعارض في المصالح بين الملاك والإدارة. إن إبداء رأى مراجع الحسابات في القوائم المالية - في ظل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك عن أداء الإدارة - يؤدي إلى الحد من قدرة الإدارة على تحريف القوائم المالية لإخفاء النتائج الضارة بمصالح الملاك.

ومن ناحية أخرى فقد أوضحت إحدى الدراسات⁴ أن صدق تقارير منشأة المراجعة تعبر عن جودة عملية المراجعة، ويتمثل صدق تقارير المراجعة في زيادة محتواها بالنسبة للمستثمرين على نحو يترتب عليه جعل هذه التقارير أكثر فائدة في مجال الاعتماد عليها لاتخاذ قرارات الاستثمار في الأوراق المالية الخاصة بالمنشأة محل المراجعة.

¹ Paimrose, Z.u.. an analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality ". The Accounting Review, 88. P. 55

² Schipper, Katherine, " Discussion of an Analysis of Auditor Litigation Disclosure", Auditing: A Journal of Practice and Theory". vol. 10. 1991, P72

³ Paimrose, Z.u.. an analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality ". The Accounting Review, 88. P. 55

⁴ Dopuch N. and D. Simuric." Competition in Auditing: An Assessment Fourth Symposium on Auditing Research, Urban IL: Office of Accounting Research 1982.P. 403

-د- طول فترة استمرار منشأة المراجعة في عملية المراجعة :

لم تحدد الدراسات السابقة بصورة قاطعة طبيعة علاقة مدة استمرار منشأة المراجعة في مراجعة الشركة محل المراجعة مع جودة المراجعة بصورة قاطعة فمن ناحية أكدت بعض الدراسات زيادة جودة المراجعة في حالة طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع المنشأة محل المراجعة. وترى تلك الدراسات أن انخفاض جودة أداء مراجع الحسابات يحدث عندما يكون ارتباط مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة قصيراً. ويرجع هذا الاعتقاد بوجود ظاهرة التعلم التي تؤدي إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بالنسبة لمراجع الحسابات الذي يقضى فترة ارتباط طويلة في مراجعة المنشأة محل المراجعة.

وقد أوضحت إحدى الدراسات¹ في هذا الصدد أن احتمال فشل عملية المراجعة يزداد في حالات الارتباطات القصيرة بين مراجع الحسابات والمنشأة محل المراجعة.

ومن ناحية أخرى فقد أوضحت مجموعة أخرى من الدراسات أن هناك علاقة عكسية بين طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع المنشأة محل المراجعة وجودة عملية المراجعة. وترجع هذه العلاقة العكسية بين طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع المنشأة محل المراجعة وجودة المراجعة إلى التأثير على استقلال مراجع الحسابات وقدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية والإفصاح عنها. فقد أوضحت إحدى تلك الدراسات² في هذا الصدد أن طول فترة الارتباط بين مراجع الحسابات والمنشأة محل المراجعة قد يترتب عليه الحد من إجراءات المراجعة نتيجة زيادة ثقة مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة ومن ناحية أخرى فقد توصلت دراسة أخرى³ إلى أنه بعد نقطة معينة، فإن العلاقة بين طول فترة ارتباط مراجع الحسابات بالمنشأة محل

¹ Piere and J.A. Anderson, "An Analysis of the Factors Associated with low suits Against Public Accountants", The Accounting Review 1984, P. 242

² Shockies. R.A.. "Perceptions of Auditor independence: An Empirical analysis". The Accounting Review. Oct. 1981. P. 785

³ Micheal Knapp, Factors that Audit Committee Members use as Surrogates for Audit Quality". Auditing: A Journal of Practice and Theory, vol. 10, No. I spring 1991. P. 35

المراجعة وقدرته على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية (وبالتالي جودة أدائه) تكون عكسية، وقد أكدت دراسة أخرى¹ ذلك حيث توصلت تلك الدراسة إلى أن طول فترة ارتباط مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة يترتب عليه تخفيض احتمال إفصاح مراجع الحسابات في تقريره عن الأخطاء المكتشفة في القوائم المالية.

هـ - هيكلية عملية المراجعة :

تنطوي هيكلية عملية المراجعة على وضع الإجراءات والسياسات والأدوات التي تهدف إلى تنظيم عملية المراجعة إن التطبيق العملي في مجال المراجعة يوضح وجود تشابه في خطوات عمليات المراجعة المطبقة في منشآت المراجعة المختلفة، إلا أنه يوجد اختلاف في كيفية تنفيذ خطوات المراجعة. ويترتب على الاختلاف في كيفية تنفيذ خطوات عملية المراجعة وجود فروق هيكلية بين منشآت المراجعة. وقد أكدت بعض الدراسات العلاقة الطردية بين هيكلية عملية المراجعة وجودتها. وفي هذا الصدد أكدت إحدى الدراسات² أن منشآت المراجعة التي تستخدم مدخل هيكلية المراجعة تظهر بصورة أفضل أمام الطرف الثالث من تلك التي لا تستخدم مدخل الهيكلية، وذلك من خلال اعتقاد الطرف الثالث بأن منشآت المراجعة التي تتبع مدخل الهيكلية تقوم بعملية المراجعة بصورة أكثر إتقاناً من غيرها من المنشآت، ومن ثم فقد استنتجت الدراسة وجود علاقة طردية بين هيكلية المراجعة وجودتها. وفي حقيقة الأمر فإن نتائج تلك الدراسة لم تكن قاطعة حيث أن العلاقة بين هيكلية عملية المراجعة وجودتها لم تحسم حتى الآن.

و- خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة محل المراجعة أوضحت العديد من الدراسات أن خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة تزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تمت

¹ Ragunathan B., B.L. Lewis. and J.H. Evans. An operational Model of Auditor Independence. (Working Paper, Union of Pittsburg). Oct. 1987

² Newton. James D., and Robert H. Ashton. The Association between Audit Technology and Audit Delay". Auditing: A journal of Practice and Theory ". Suppl. 1989. P23

مراجعتها من الأخطاء الجوهرية، مما يعنى زيادة جودة عملية المراجعة. إن الخبرة الكبيرة يترتب عليها اكتساب منشأة المراجعة سمعة طيبة في مجال الصناعة التي تخصص فيها.¹

ومن ناحية أخرى فإن تخصص منشأة المراجعة في صناعة معينة وإن كان يؤدي إلى تخفيض تكاليف المراجعة ويرفع كفاءتها إلا أنه في نفس الوقت يؤدي إلى زيادة خطر المراجعة الناتج من عدم التنوع في عملاء منشأة المراجعة.²

ز - التقدم التقني في أداء المهنة .

أشارت العديد من الدراسات³ في موضوع جودة المراجعة إلى أن إتباع الوسائل التكنولوجية والعلمية الحديثة في منشأة المراجعة يعتبر من أهم مظاهر جودة المراجعة ويترتب على استخدام منشأة المراجعة لتلك الوسائل الحديثة جعل فريق العمل الذي يقوم بأعمال المراجعة على علم بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في تنفيذ عملية المراجعة.

ومن أمثلة التطورات التكنولوجية المقصودة في هذا الصدد توسع مكتب المراجعة في استخدام الحاسب الآلي في إجراء عملية المراجعة، وكذلك استخدام الأساليب الإحصائية في أعمال المراجعة.

¹ Defond. Mark L.. The Association between Change Sin Client Firm. Agency costs and Auditor Switching". Auditing: A Journal of Practice and Theory, vol. 11, No.1, Spring 1992, P. 16

² Shockley, R.A., and R. Holt.. " A Behavioral Investigation of Supplier Differentiation in the Market for Audit Services". Journal of Accounting Research, Autumn 1983. P. 545

³ Simunic. D.. and M. Stein." Audit Risk in a Client Portfolio Context Contemporary Auditing Research. Spring 1990. P. 320

ح - المنافسة بين مكاتب المراجعة

أوضحت العديد من الدراسات أن المنافسة بين منشآت المراجعة تؤدي إلى زيادة جودتها¹ ويختلف بعض الكتاب² مع هذا الرأي حيث يرون أن المنافسة بين منشآت المراجعة قد تؤدي إلى تخفيض جودتها وذلك نظراً لأن المنافسة تؤدي إلى تخفيض الأتعاب. ونرى أن هذا الاستنتاج مردود عليه لأن جودة أعمال المراجعة تعتبر نتيجة منطقية للمنافسة، حيث أن الالتزام بمعايير وآداب وقواعد السلوك المهني يترتب عليه الحفاظ على المستوى المقبول من الجودة حتى في ظل انخفاض الأتعاب نتيجة المنافسة.

ط - عدد الساعات التي تم إنجاز عملية المراجعة خلالها

أشارت بعض الدراسات إلى إمكانية استخدام الزمن المستغرق في عملية المراجعة كمؤشر لقياس جودتها بحيث يمكن القول بوجود علاقة طردية بين الزمن الفعلي المستنفذ في عملية المراجعة وجودتها.³ ونرى في هذا الصدد أن عدد ساعات المراجعة قد لا يرتبط - في كثير من الحالات - بجودتها، حيث أن زيادة عدد الساعات التي تستغرقها عملية المراجعة يكون محصلة عدد من العوامل مثل مدى تعقيد عمليات المنشأة محل المراجعة أو انخفاض كفاءة إنجاز أعمال المراجعة.

¹ Schroeder. M., I. Salomon, and D. Vickery." Audit Quality: The perceptions of Audit Committee Chairpersons and Partners". Auditing A Journal of Practice and Theory". vol. 5, No. 2 Spring. 1986, P. 86

² Knapp Michael C., " Audit Conflict: An Emperical Study of the Porceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure". The Accounting Review. April. 1985. P. 202

³ Copely. Paul, H., and Mary S. Doucet." The Impact of Competition on the Quality of Governmental audits ". Auditing: A Journal of Practice and Theory, vol. 12, No. 1, 1993, P. 88

ي- نسبة مساهمة منشأة العميل في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة :

أوضحت بعض الدراسات¹ أن زيادة نسبة مساهمة المنشأة محل المراجعة في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة غالباً يؤثر على استقلال مراجع الحسابات بصورة سلبية وبالتالي على جودة المراجعة. إن زيادة الأهمية النسبية لمساهمة المنشأة محل المراجعة في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة يجعل مراجع الحسابات معرضاً لضغوط قوية تجعله يخشى عزله، وتعيين مراجع آخر بدلاً منه وخاصة في ظل البيئة التنافسية للمهنة، وبالتالي يزداد احتمال التأثير السلبي على استقلال مراجع الحسابات.

المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في جودة المراجعة

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة، وذلك نظراً لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها، وقياسها كما هو في حالة المنتجات الصناعية.

أولاً- العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجعة

1- حجم مكتب المراجعة :

توجد علاقة طردية بين حجم المكتب وجودة المراجعة، حيث تزيد جودة المراجعة كلما كبر حجم مكتب المراجعة، وعلى الرغم من وجود دراسات كثيرة تؤيد وجود علاقة طردية بين كبر حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة إلا أن هناك من يرى أن جودة المراجعة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط وإنما ترتبط أيضاً بالمكاتب الصغيرة، على افتراض أنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب المراجعة الصغيرة عديمة الجودة، كما أن قلة عدد عملاء المكاتب الصغيرة قد يكون راجعاً إلى تمسك تلك المكاتب بمعايير الاستقلال، وحرصها وعنايتها عند قبول عملاء جدد.²

¹ Knapp, Michael C.. "Audit Conflict: An Emperical Study of the Porceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure". The Accounting Review: April 1985. P. 202

² الأهدل، عبد السلام سليمان قاسم "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية"، مجلة كلية التجارة، قسم المحاسبة،

2- سمعة مكتب المراجعة:

و يُقصد بسمعة مكتب المراجعة تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة وتوصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب المراجعة وجودة المراجعة، أي أنه كلما زادت سمعة مكتب المراجعة زادت معها جودة المراجعة. وقد أوضحت دراسة (التويجري، النافعاوي، 2007) أن سمعة المكتب من أهم العوامل المؤثرة كذلك على قرار العميل في اختيار مكتب المراجعة.¹

3- الالتزام بالمعايير المتعارف عليها:

تتطلب جودة المراجعة توافر عدد من العناصر من أهمها التزام المراجعين بتنفيذ عملياتهم وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني خلال جميع مراحل عملية المراجعة لدورها في ضمان الحد الأدنى من جودة المراجعة، حيث أن التزام مراجعي الحسابات بتنفيذ عملياتهم وفق معايير المراجعة من خلال تكليف أشخاص حصلوا على تأهيل علمي وخبرة مهنية مناسبة، وتمتع المراجعين بالحياد أثناء تنفيذ عمليات المراجعة، وبذل العناية المهنية الواجبة، والتخطيط الجيد لعملية المراجعة، ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، تساهم في مجملها في زيادة مقدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وبما يمكن المراجعين من التقرير بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية وسلامتها في التعبير عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها، مما يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة.²

¹ التويجري، عبد الرحمن علي، والنافعاوي، حسين محمد "جودة خدمة المراجعة، دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، ع1، 2007، ص: 219

² الجلال، أحمد محمد صالح "تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات في الجمهورية اليمنية" رسالة جامعية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، 2010، ص: 45

4- أتعاب عملية المراجعة:

لا يوجد تأثير كبير لانخفاض أتعاب عملية المراجعة على جودة الأداء حيث أظهرت الدراسات إلى أن انخفاض الأتعاب يؤدي إلى عزوف المراجعين عن المهنة وزيادة حدة المنافسة خصوصا في المكاتب الكبيرة، ولكن بالمقابل فإن انخفاض الأتعاب قد يكون له تأثير أكبر في المكاتب ذات الأحجام الصغيرة.¹

ثانيا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بفريق العمل:

1- استقلال المراجع:

إن أحد أسباب فشل المراجعة هو نقص استقلال المراجع ، وذلك لأن المراجعين قد يكتشفون الخطأ الجوهرى ، و القوائم المالية المضللة ، ولكنهم يفتقرون إلى النزاهة ونقص الاستقلال ، ونظرا لأهمية هذا العامل على جودة المراجعة ، فإن زيادة درجة استقلال المراجع تزيد من جودة المراجعة.²

2- خبرة فريق المراجعة:

تعد خبرة الفريق القائم على عملية المراجعة من أهم العناصر التي تؤثر على جودة المراجعة كما حيث بينت الدراسة أن الخبرة لفريق العمل من أهم العناصر التي حصلت على تأييد كبير من قبل المشاركين في الدراسة.³

¹ الشاطري، إيمان حسين و حسام عبد المحسن العنقري، " انخفاض مستوى أتعاب المراجعة، وآثاره على جودة الأداء المهني : دراسة ميدانية على

مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية "، مجلة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة ، كلية الاقتصاد والإدارة ، ص: 35

² جبران، محمد علي "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن" بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون" قسم المحاسبة - كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك سعود - الرياض 2010

³ الشرايري، جمال عادل "سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات في البنوك الأردنية"مجلة جامعة تشرين للبحوث

والدراسات العلمية:سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد31، العدد1. 2009، ص: 55

ثالثاً: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة:

1-حجم المنشأة:

كما أشار (الدهراوي،2002) أنه كلما زاد حجم الشركة وتعقدت عملياتها كلما زاد الفصل بين الملكية و الإدارة وزادت تكلفة الوكالة، وبالتالي يفترض أنه كلما زاد حجم الشركة كلما زادت حاجتها إلى خدمة مراجعة ذات جودة عالية، وذلك لمحاولة طمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلا المركز المالي السليم للشركة. إذن هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وحجم العميل وقوته المالية.¹

2-هيكل الرقابة الداخلية:

أوضح تقرير لجنة COSO أن هناك خمسة مقومات مهمة للرقابة الداخلية هي بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصال، والمتابعة. إذن وجود هيكل رقابة داخلية فعال قائم على تلك العوامل يعتبر من أهم المحددات المؤثرة على جودة المراجعة وذلك من خلال كفاءة إدارة المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية، ومساعدة المراجع على تحديد مدى وتوقيت إجراءات المراجعة اللازمة.

¹ الدهراوي، كمال الدين، مناهج البحث في مجال المحاسبة، الإسكندرية:الدار الجامعية الجديدة للنشر،2002، ص: 45

الخلاصة

تمثل جودة المراجعة مطلبًا ضروريًا لكافة أطراف عملية المراجعة . فالمراجع يهتم أن تتم عملية المراجعة بوجوده عالية بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص على أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، والمستفيدون يرغبون أن تتم عملية المراجعة بوجوده عاليه بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تم مراجعتها والتي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم. كما أن المنظمات المهنية تسعى إلى الارتقاء بجودة المراجعة للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة وذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقه

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد:

قصد الوصول إلى إسقاط الجانب النظري الذي تطرقنا له في الفصلين السابقين، والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة وكذلك اختبار الفرضيات، ولهذا سنقوم بإجراء دراسة ميدانية بغية الوصول إلى دور السلوك المهني لمراجع الحسابات في ظل معايير المراجعة الدولية ودوره في تحسين أداء العمل الميداني.

ويهدف الوصول إلى دراسة موضوعية استخدمنا منهج مسح الآراء عن طريق الاستبيان، حيث سعينا من خلالها للوصول إلى آراء بعض الأساتذة الأكاديميين وذوي الاختصاص من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبي معتمدين بغرض بلوغ أهداف البحث.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

نوضح في هذا المبحث المنهجية التي سنتبعها في هذه الدراسة من خلال إبراز مجتمع وعينة الدراسة، كما نتطرق إلى طرق وجمع البيانات، إلى الأساليب الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات الخاصة الاستبيان.

المطلب الأول: منهج المجتمع وعينة الدراسة.

سعيًا في هذا المطلب إلى عرض أسلوب الدراسة المتبع بغية الوصول إلى الأهداف بالإضافة إلى توضيح مجتمع وعينة الدراسة وفق ما يتطلبه موضوع بحثنا.

الفرع الأول: منهج الدراسة الميدانية.

إن المنهج يمكننا من تبسيط موضوع البحث والكشف على الحقائق العلمية وتحديد الأسباب والنتائج المترتبة عنها، ونظرا لطبيعة موضوع بحثنا المتمثل في دور السلوك المهني لمراجع الحسابات في ظل معايير المراجعة الدولية ودوره في تحسين أداء العمل الميداني ، كما أن طبيعة الدراسة الميدانية التي يتطلبها موضوع بحثنا فهو يركز على الاستبيان، لذلك سنعمد على المنهج التحليلي للبيانات والمعلومات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

الفرع الثاني: مجتمع الدراسة.

بكوننا نسعى من خلال دراستنا إلى إبراز دور السلوك المهني لمراجع الحسابات في ظل معايير المراجعة الدولية ودوره في تحسين أداء العمل الميداني ، لهذا تم حصر مجتمع الدراسة على الأساتذة أصحاب التخصص وممارسي مهنة المحاسبة في مختلف الوظائف، كما تم الأخذ بعين الاعتبار توفر الخبرة المهنية والعلمية في أشخاص موضوع الدراسة، حتى تكون لهم القدرة والتمكن في الحكم على موضوع الاستبيان.

الفرع الثالث: عينة الدراسة.

لعدم توفرنا على عدد الأساتذة المختصين وكذلك ممارسي مهنة المحاسبة الذين لهم علاقة بموضوع بحثنا ورغم الصعوبات التي واجهتنا في تحديد مجتمع الدراسة، إلا أننا سعينا قدر الإمكان لجمع أكبر عدد ممكن مع مراعاة توفر أفراد العينة إلى الكفاءة المهنية والمعرفة العلمية لكي تمكنهم للإجابة على الاستبيان.

لقد قمنا بتوزيع 50 استمارة استبيان حيث اعتمدنا على تسليم المباشر للاستمارات، كما اعتمدنا على زملائنا بالجامعة في عملية التوزيع هذا ما مكنا من جمع استمارة استبيان أقصى وقت ممكن. بعد استرجاع استمارات الموزعة تم حصر عدد الاستمارات الملغاة ومنها الاستمارات التي لم تسترجع، و الجدول يوضح لنا الإحصائيات الخاصة بالاستمارات الاستبيان الموزعة وهي كما يلي:

الجدول رقم(1.3): النتائج الإحصائية للاستمارات الإستبيان الموزعة.

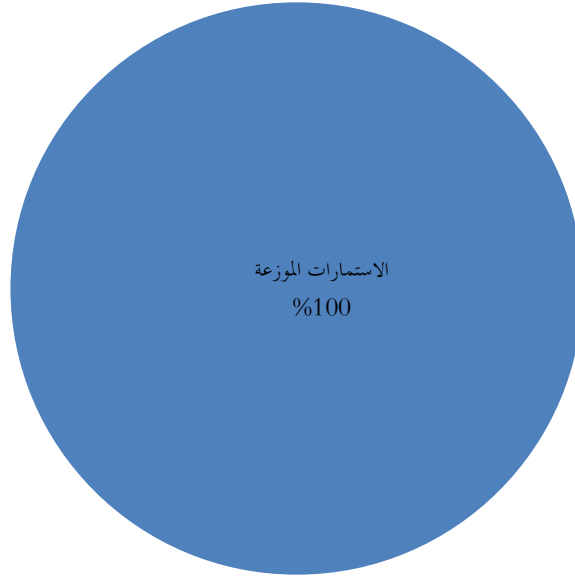
النسبة المئوية	التكرارات	البيان
100%	50	الاستمارات الموزعة
00%	00	الاستمارات الملغاة
00%	00	الاستمارات غير مسترجعة
100%	50	الاستمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على استمارات الاستبيان الموزعة.

نلاحظ من خلال الجدول أن عدد الاستمارات الموزعة بلغ عددها 50 استمارة منها استرجعت

جميعها و اعتبرت صالحة للتحليل أي ما يعادل نسبة 100%.

الشكل رقم (1.3): النتائج الإحصائية للاستمارات الاستبيان الموزعة.



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على استمارات الاستبيان الموزعة.

المطلب الثاني: بناء أداة الدراسة.

بغرض الوصول إلى الأهداف المرجوة لهذه الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة أو عدم صحة الفرضيات، أعدنا استمارة الإستبيان وتم توزيعها على عينة الدراسة، ولكي تكون الدراسة منظمة في شكل علمي قمنا بتصنيف استمارة الإستبيان المعتمدين على الإشكالية المطروحة والجوانب التي تطرقنا إليها في الفصل الأول مع مراعاة عدة نقاط نذكر منها ما يلي:

✓ أن تكون عبارات الأسئلة تمت صياغتها بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الغموض أو سوء الفهم؛

✓ تجنب الأخطاء الإملائية قدر المستطاع لتكون لغة الإستبيان سليمة؛

✓ الاعتماد على ترتيب الأسئلة وربطها بموضوع الدراسة الميدانية لتحقيق الأهداف المرجوة.

بعد الانتهاء من تصميم الاستبيان تم اللجوء إلى أساتذة مختصين للتأكد من الجانب الشكلي والتقني للاستمارة والتأكد من موضوعية الأسئلة وتغطيتها لجميع جوانب موضوع الدراسة.

ينقسم الاستبيان إلى جزئين:

- الجزء الأول: يحتوي على أربعة أسئلة تتعلق بمعلومات عامة حول عينة الدراسة وهي (العمر، المؤهل العلمي، المهنة والخبرة المهنية).
- الجزء الثاني: يتكون من أربعة محاور وهي كما يلي:
 - ✓ المحور الأول يتعلق بالمعايير الدولية للمراجعة أولت أهمية للسلوك المهني للمراجع ؛
 - ✓ المحور الثاني : مهنة المراجعة لا بد لها من قيود تتمثل في السلوك المهني لمراجع الحسابات ؛
 - ✓ المحور الثالث : لا بد من وجود جودة للمراجعة لرفع مستوى المهنة؛
 - ✓ المحور الرابع : السلوك المهني للمراجع يؤثر إيجابا على جودة المراجعة .

المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان.

بعد الجمع النهائي للاستبيان من خلال استمارات القابلة للتحليل، اعتمدنا في عرض المعطيات وتحليلها على برنامج *Excel*، لكي تتمكن من معالجة المعطيات وتحويلها بشكل جداول وترجمتها إلى رسومات بيانية بهدف تسهيل عملية الملاحظة والتحليل للوصول إلى النتائج المرجوة كما اعتمدنا على مجموعة من أساليب المتاحة في برنامج spss v.25، كما يمكننا اختصار أساليب التي تم استخدامها فيما يلي:

- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة من الاستبيان؛
- اختبار بيرسون لقياس ارتباط العبارات و المحاور؛

- قياس الوسط الحسابي المرجح لكل عبارة في الاستبيان بالاختبار إلى إيجابيات فرض العينة؛
- قياس الانحراف المعياري لكل عبارة في الاستبيان؛
- قياس الانحدار الخطي في الاستبيان.

المبحث الثاني: دراسة تحليل نتائج الاستبيان.

نقوم في هذا المبحث بعرض جميع المعلومات البيانات الواردة في استمارة الاستبيان الصالحة وتحليلها مع عرض الخصائص العامة لعينة الدراسة، لاحظنا من الواجب إظهار مدى ثبات وصدق الاستبيان مع التطرق في آخر المبحث إلى اختبار صحة الفرضيات.

المطلب الأول: اختبار ثبات وصدق الاستبيان وعرض الخصائص العامة لعينة الدراسة.

قبل البدء في تحليل نتائج المتحصل عليها قمنا باختبار صدق وثبات العينة موضوع الدراسة.

الفرع الأول: اختبار صدق وثبات الاستبيان.

يتم التحقق من صدق وثبات الاستبيان من خلال:

أ- صدق الاستبيان:

يقصد بصدق أداة الدراسة مدى قدرة الاستبيان على قياس المتغيرات التي وضعت من أجلها، ولهذا

الغرض قمنا بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

❖ الصدق الظاهري:

قمنا بعرض الاستبيان على نخبة من الأساتذة المحكمين من أعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة حمّة لخضر بالوادي تألفت من 4 أساتذة محكمين، وقد استجبنا لآرائهم وقمنا بإجراء ما يلزم من تعديل وحذف في ضوء المقترحات المقدمة، ليخرج الاستبيان في صورته النهائية.

❖ **صدق المقياس:** تقاس درجة صدق المقياس من اختبار بيرسون، خلال قياس كل من:

✓ **الاتساق الداخلي Internal Validity:**

مصفوفة الارتباط الخطي بين متغيرات الدراسة من خلال حساب معامل الارتباط بين محاور الدراسة والدرجة الكلية له لكل من المتغير المستقل والمتغير التابع والجداول التالية توضح ذلك.

الجدول رقم (2.3): درجة الارتباط الكلية لمحاور الاستبيان

الارتباط مع الدرجة الكلية للاستبيان		محاور الدراسة
Sig	Pearson Correlation	
0.000	0.650**	المحور الأول: المعايير الدولية للمراجعة أولت أهمية للسلوك المهني للمراجع؛
0.000	0.563**	المحور الثاني: مهنة المراجعة لا بد لها من قيود تتمثل في السلوك المهني لمراجع الحسابات؛
0.000	0.574**	المحور الثالث: لا بد من وجود جودة للمراجعة لرفع مستوى المهنة؛
0.000	0.772**	المحور الرابع: السلوك المهني للمراجع يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة
**دال: أي يوجد ارتباط معنوي بين العبارة والدرجة الكلية لمحورها		

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25)

من خلال معاملات لارتباطات الثنائية المبينة في الجدول أعلاه يتبين لنا أن لمحاور الدراسة:

المحور الأول: المعايير الدولية للمراجعة أولت أهمية للسلوك المهني للمراجع؛

المحور الثاني: مهنة المراجعة لا بد لها من قيود تتمثل في السلوك المهني لمراجع الحسابات؛

المحور الثالث: لا بد من وجود جودة للمراجعة لرفع مستوى المهنة؛

المحور الرابع: السلوك المهني للمراجع يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة،

تتميز بالاتساق الداخلي حيث أن العلاقة الارتباط بين الدرجة الكلية لكل محور من محاور الدراسة دالة إحصائياً، إذ أن قيمة Sig (مستوى المعنوية) لقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون المحسوبة في كل بعد هي أقل من مستوى دلالة 0.05، ومنه محاور الدراسة صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

ب- ثبات الاستبيان: اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha).

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، أو بمعنى بسيط كلما كان معامل ألفا أكبر من 0.6 كلما كان الاستبيان صالحاً للدراسة، وقد اعتمدنا على معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha). في حساب ثبات الاستبيان:

الجدول رقم (3.3): نتائج معامل الثبات ألفا كرونباخ

عبارات الاستبيان	معامل ألفا كرونباخ
25	0.810

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25)

لقد تبين أن معامل الثبات (Cronbach's alpha) يساوي 0.810 بالنسبة لكل الاستبيان، وهو أكبر من المعامل 0.60 ما يدل على ثبات أداة الدراسة هذا يعني أن هناك صدق وثبات في المحاور وبالتالي يمكن القول أن الاستبيان يتمتع بالثبات.

الفرع الثاني: الخصائص العامة لعينة الدراسة.

يخص هذا الجزء للاستبيان المعلومات الشخصية للمجيب على الاستبيان وقد خصصت هذه الأسئلة

إلى كل من الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة المهنية وكانت النتائج كما يلي:

أولاً: العمر:

قمنا بتقسيم أفراد العينة حسب متغير العمر إلى سبعة فئات عمرية، وكان توزيع أفراد العينة كما يلي:

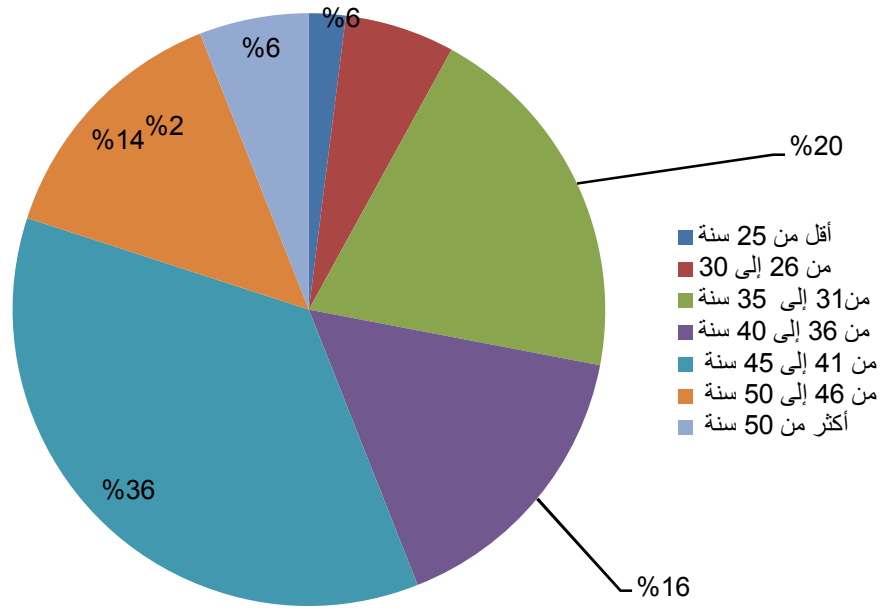
الجدول رقم (4.3): توزيع العينة حسب متغير العمر.

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
اقل من 25 سنة	1	2 %
من 26 سنة إلى 30 سنة	3	6 %
من 31 سنة إلى 35 سنة	10	20 %
من 36 سنة إلى 40 سنة	8	16 %
من 41 سنة إلى 45 سنة	18	36 %
من 46 سنة إلى 50 سنة	7	14 %
اكثر من 50 سنة	3	6 %
المجموع	50	100 %

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25

تتوزع عينة الدراسة المستجوبة حسب متغير العمر حيث نلاحظ 36% من أفراد العينة أعمارهم بين 41 إلى 45 سنة بالدرجة الأولى والتي تليها فئة من 31 سنة إلى 35 سنة بنسبة 20% بتكرار 10 حالات، أما في المرتبة الثالثة تأتي الفئة من 36 سنة إلى 40 سنة بتكرار 8 حالات، تليها في المرتبة الرابعة الفئة العمرية بين 46 سنة إلى 50 سنة بنسبة 14%، وفي المرتبة الخامسة الفئة العمرية أكثر من 50 سنة بنسبة 6% وأخيراً الفئة العمرية اقل من 25 سنة بنسبة 2%.

الشكل رقم (2.3): توزيع العينة حسب متغير العمر.



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25

ثانيا: المؤهل العلمي:

تم تقسيم عينة الدراسة إلى 4 فئات تمثل المؤهل العلمي وتم تقسيم وفق ما يتلاءم أفراد العينة موضوع الدراسة وقد توصلنا إلى نتائج التي سيتم توضيحها وفق الجدول التالي:

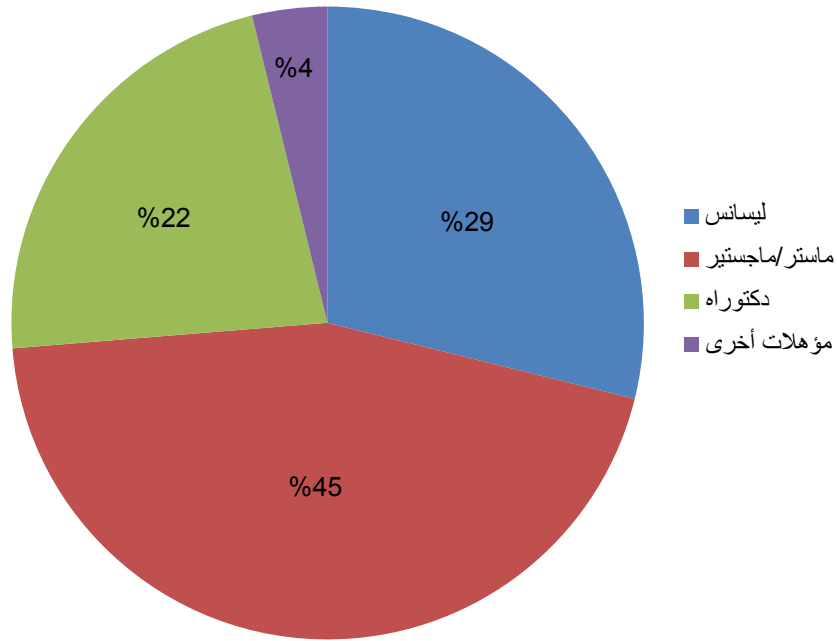
الجدول رقم (5.3): توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي.

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
13,5%	12	ليسانس
18,9%	14	ماستر
16,2%	6	ماجستير
45,9%	16	دكتوراه
5,4%	2	شهادة اخرى
100%	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25 .

من خلال الجدول أعلاه تشير معطيات الجدول أعلاه أن أغلبية عينة الدراسة بمؤهلات علمية بدرجة دكتوراه وذلك بنسبة 45.9%، وتليها في المرحلة الثانية أصحاب المؤهل الماستر وذلك بنسبة 18.9%، وماجستير ونسبة 16.2% تليها المؤهل العلمي ليسانس بنسبة 13.5% في حين المؤهلات العلمية الأخرى بنسبة 5.4%.

الشكل رقم (3.3): توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25 .

ثالثاً: المهنة:

تم تقسيم عينة الدراسة إلى 3 فئات حسب متغير المهنة وفق ما يتلاءم أفراد العينة موضوع الدراسة وقد توصلنا إلى نتائج التي سيتم توضيحها وفق الجدول التالي .

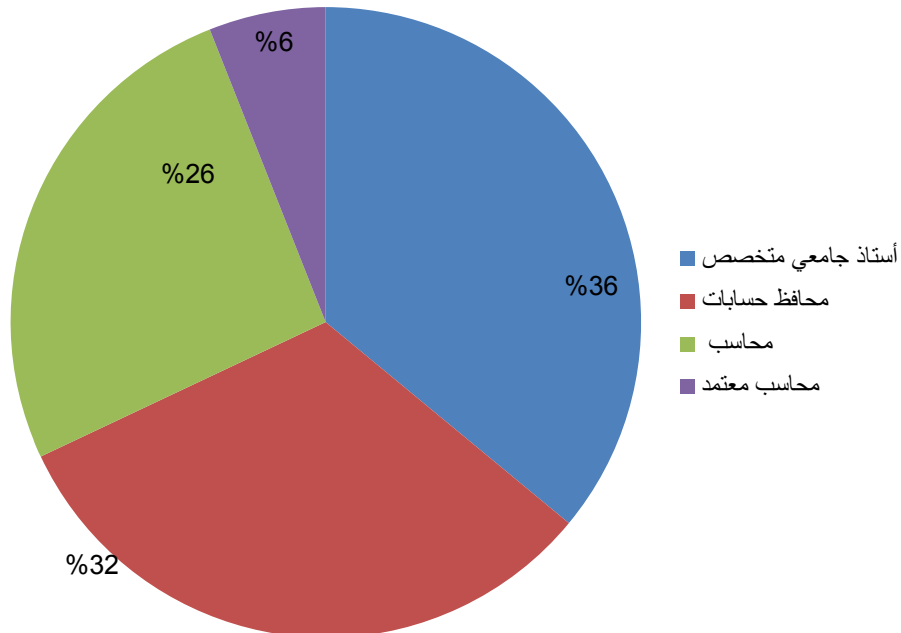
الجدول رقم (6.3): توزيع العينة حسب متغير المهنة.

النسب المئوية	التكرارات	الوظيفة
36%	18	استاذ جامعي متخصص
32%	16	محافظ حسابات
26%	13	محاسب
6%	3	محاسب معتمد
100%	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25.

تشير معطيات الجدول أعلاه أن أغلبية عينة الدراسة يشغلون أساتذة جامعيين متخصصين وذلك بنسبة 36%، وتليها في المرحلة الثانية محافظي الحسابات وذلك بنسبة 32%، ومحاسب بنسبة 26% تليها محاسب معتمد بنسبة 6% من مجموع النسب المتحصل عليها.

الشكل رقم (4.3): توزيع العينة حسب متغير المهنة



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25.

رابعاً: الخبرة المهنية:

تم تقسم أفراد العينة إلى أربعة فئات تمثل الخبرة المهنية لموظفي وأساتذة مختصين في مهنة المحاسبة وقد تم التوصل إلى النتائج التالية وفق ما هو موضح في الجدول والشكل التاليين كما يلي:

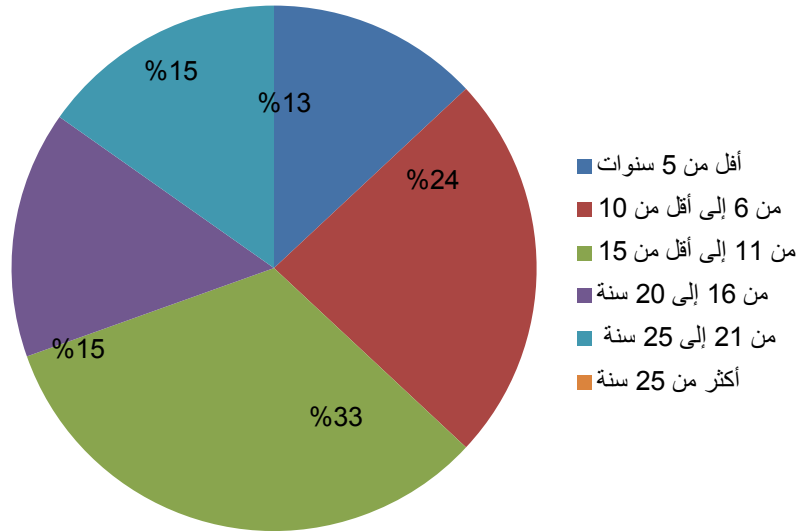
الجدول رقم (7.3): توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرارات	النسب المئوية
أقل من 05 سنوات	06	12%
من 06 إلى 10 سنوات	11	22%
أكثر من 11 سنة إلى 15 سنة	15	30%
من 16 سنة إلى 20 سنة	7	14%
من 21 سنة إلى 25 سنة	7	14%
أكثر من 25 سنة	4	8%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25

تتوزع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة بأغلبية من 11 سنة إلى 15 سنة بنسبة 30% تليها الفئة من 6 سنوات إلى 10 سنوات بنسبة 22%، وبالتساوي الفئتين من 16 سنة إلى 20 سنة والفئة من 21 سنة إلى 25 بنسبة 14% ، أما الفئة اقل من 05 سنوات كانت نسبتها 12% من المجموع الإجمالي للنسب

الشكل رقم (5.3): توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25.

المطلب الثاني : تحليل بيانات الاستبيان

سوف يتم استخدام الأساليب الإحصائية التي ذكرناها سابقا من أجل الحصول على النتائج لاستكمال هذه الدراسة.

الفرع الأول: عرض نتائج المحاور الثلاثة للاستبيان:

نقدم من خلال هذا الجزء تقدير الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة وذلك من خلال معرفة السلوك المهني لمراجع الحسابات في ظل المعايير الدولية ودوره في تحسين الأداء المهني " وذلك بحساب كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ب لإجابات عينة الدراسة والجدول التالي يوضح ذلك. وقبل التطرق لتحليل لجميع عبارات المتغير المستقل نوضح مقياس الاستبيان الذي تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي الذي من خلاله نبين الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة.

الجدول رقم (3-8): مقياس ليكارت الخماسي

الاتجاه العام للعينة	المتوسط الحسابي للمستويات الموافقة
غير موافق بشدة	[1 - 1.79]
موافق	[1.80 - 2.59]
محايد	[2.60 - 3.39]
موافق	[3.40 - 4.19]
موافق بشدة	[4.20 - 5]

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على المرجع: إيهاب عبد السلام محمود، تحليل البرنامج الإحصائي SPSS،

الطبعة الأولى، درا الصفا للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 22.

أولاً: تحليل عبارات المحور الأول "المعايير الدولية للمراجعة أولت أهمية للسلوك المهني للمراجع"

سنحاول من خلال هذا الجزء تحليل عبارات المحور الأول من خلال تحديد الاتجاه العام لإجابات عينة

الدراسة.

الجدول رقم (3-9): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
موافق بشدة	0.647	4.50	1 يعد محافظ الحسابات الشخص المؤهل قانونا للحكم وإعطاء الرأي على مصداقية القوائم المالية
موافق بشدة	0.657	4.24	2 معايير مراجعة الدولية من شأنها أن تحسن عملية التدقيق أكثر من ذي قبل.
موافق بشدة	0.625	4.24	3 تتضمن معايير المراجعة الدولية مجموعة من المعايير تساهم في تحسين المعلومات المحاسبية والمعلومات المالية
موافق بشدة	0.935	4.06	4 بإمكان المؤسسات في جميع دول العالم تطبيق المراجعة الدولية.
موافق بشدة	0.625	4.24	5 يتم تطبيق معايير الدولية للتدقيق من اجل تحقيق مبدأ الشفافية والمصداقية للتقارير المالية
موافق بشدة	0.737	4.22	6 من مستلزمات اداء مهنة المراجعة ان يتحلى المراجع بمجموعة من الأخلاق
موافق بشدة	0.869	4.02	7 معايير المراجعة الدولية تساهم في تحسين اداء الشركات
موافق بشدة	0.727	4.24	المحور الأول: المعايير الدولية للمراجعة أولت أهمية للسلوك المهني للمراجع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

نلاحظ من الجدول أعلاه الذي يتضمن عبارات المحور الأول المعايير الدولية للمراجعة أولت أهمية للسلوك المهني وحسب وجهة نظر أفراد العينة المستجوبين نجد المتوسط الحسابي (4.24) و بدرجة تطبيق مرتفع حيث المتوسط الحسابي له ضمن مجال الموافقة (من 4.20 إلى 5 درجة)؛ إذ نجد أن إجابة المستجوبين على عبارات المحور الأول موافقون عليها بدرجة (مرتفعة) فالمتوسط الحسابي لعبارته محصور بين (4.02- 4.50) حيث "العبرة رقم 01 احتلت المرتبة الأولى "بمتوسط حسابي (450) أي أنهم يؤكدون وبدرجة مرتفعة على ان محافظ الحسابات الشخص المؤهل قانونا للحكم وإعطاء الرأي على مصداقية القوائم المالية ، أما"العبرة رقم 2"جاءت بالمرتبة الثانية مع العبارات رقم 2.3.5. وبتوسط حسابي

(4.24) وموافقون في إجاباتهم عليها بدرجة مرتفعة، أي معايير مراجعة الدولية من شأنها أن تحسن عملية التدقيق أكثر من ذي قبل، في حين بالمرتبة الثالثة العبارة رقم "06" أي من مستلزمات اداء مهنة المراجعة ان يتحلى المراجع بمجموعة من الأخلاق وفي الاخير نجد العبارة رقم "07" بمتوسط حسابي (4.02). بمعنى معايير المراجعة الدولية تساهم في تحسين اداء الشركات.

ثانيا: تحليل عبارات المحور الثاني "مهنة لا بد لها من قيود تتمثل في السلوك المهني لمراجع الحسابات " سنحاول من خلال هذا الجزء تحليل عبارات محور مهنة لا بد لها من قيود تتمثل في السلوك المهني لمراجع الحسابات من خلال تحديد الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة.

الجدول رقم (3-10): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات للمحور الثاني

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
موافق	4	3.54	1. يمكن لمحافظ الحسابات القيام في مؤسسات تكون له فيها مصالح مباشرة وغير مباشرة
موافق	6	3.48	2. يسعى محافظ الحسابات لطلب لدى الزبون مهمة او وظيفة تدخل ضمن اختصاصه القانوني
موافق	3	3.56	3. عدم قبول الوكالة الا بعد استئذان محافظ الحسابات السابق
موافق بشدة	1	4.46	4. يحرص المراجع على سرية المعلومات ولا يكشفها للمتطلبات قانونية او مهنية
موافق	5	3.50	5. يسعى محافظ الحسابات لاكتساب الزبائن بتخفيض الأتعاب او منح الامتيازات
موافق	2	3.66	6. يسعى محافظ الحسابات لكسب الزبائن عن طريق إحدى أشكال الإشهار
موافق	0.869	3.70	المحور الثاني: مهنة لا بد لها من قيود تتمثل في السلوك المهني لمراجع الحسابات

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

نلاحظ من الجدول أعلاه الذي يتضمن عبارات المحور الثاني مهنة لا بد لها من قيود تتمثل في السلوك المهني لمراجع الحسابات وحسب وجهة نظر أفراد العينة المستجوبين نجد المتوسط الحسابي (70.3) ودرجة تطبيق متوسط حيث المتوسط الحسابي له ضمن مجال الموافقة (من 4.46 إلى 3.48 درجة)؛ إذ نجد أن إجابة المستجوبين على عبارات المحور الثاني موافقون عليها بدرجة (متوسطة) فالمتوسط الحسابي لعباراته محصور بين (3.40-4.19) ماعدا العبارة رقم "04" حيث "العبارة رقم 04 احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.46) أي يحرص المراجع على سرية المعلومات ولا يكشفها للمتطلبات القانونية او مهنية ، أما "العبارة رقم "06" جاءت بالمرتبة الثانية و بمتوسط حسابي (3.66) ما يوضح طريقة سعي محافظ الحسابات لكسب الزبائن وذلك عن طريق إحدى أشكال الإشهار. في حين بالمرتبة الثالثة العبارة "03" عدم قبول الوكالة الا بعد استئذان محافظ الحسابات السابق " بمتوسط حسابي (3.56) ، تليها العبارة رقم 01 بالمرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (54.3)، ثم العبارة رقم "05" في المرتبة الخامسة حيث يسعى محافظ الحسابات لاكتساب الزبائن بتخفيض الأتعاب او منح الامتيازات، وفي الاخير نجد العبارة رقم "02" في الترتيب السادس حيث يسعى محافظ الحسابات لطلب لدى الزبون مهمة او وظيفة تدخل ضمن اختصاصه القانوني.

ثالثا: لا بد من وجود جودة للمراجعة لرفع مستوى المهنة"

سنحاول من خلال هذا الجزء تحليل عبارة محور لا بد من وجود جودة للمراجعة لرفع مستوى المهنة من خلال تحديد الاتجاه العام لاجابات عينة الدراسة.

الجدول رقم (3-11): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
موافق بشدة	0.501	4.44	1. تسمح أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية بالرفع من كفاءة عملية التدقيق
موافق بشدة	0.648	4.22	2. على المراجع الخارجي الالتزام بالمعايير المتعارف عليها
موافق بشدة	0.530	4.38	3. يلتزم المراجع ببذل الجهد الكافي في عملية المراجعة
موافق	0.724	4.08	4. القدرة على التحكم في المساعدين
موافق بشدة	0.724	4.28	5. التخطيط الجيد لعملية المراجعة من خلال دراسة نظام الرقابة الداخلية
موافق	0.915	3.98	6. تتأثر جودة المراجعة بحجم مكتب المراجعة
موافق بشدة	0.429	4.23	المحور الثالث: لا بد من وجود جودة للمراجعة لرفع مستوى المهنة

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

نلاحظ من الجدول أعلاه الذي يتضمن عبارات المحور الثالث لا بد من وجود جودة للمراجعة لرفع مستوى المهنة وحسب وجهة نظر أفراد العينة المستجوبين نجد المتوسط الحسابي (4.23) و بدرجة تطبيق مرتفع حيث المتوسط الحسابي له ضمن مجال الموافقة (من 4.20 إلى 5 درجة)؛ ما عدا العبارات رقم "06" و"04" إذ نجد أن إجابة المستجوبين على عبارات المحور الثالث موافقون عليها بدرجة (مرتفعة) فالمتوسط الحسابي لعباراته محصور بين (3.98-4.44) حيث "العبارة رقم 01 من المحور احتلت المرتبة الأولى" بمتوسط حسابي (4.44) حيث تسمح أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية بالرفع من كفاءة عملية التدقيق ، أما "العبارة رقم 03" جاءت بالمرتبة الثانية وبمتوسط حسابي (4.38) وموافقون في إجاباتهم عليها بدرجة مرتفعة، حيث يلتزم المراجع ببذل الجهد الكافي في عملية المراجعة، في حين بالمرتبة الثالثة رجعت للعبارة رقم "05" العبارة " حيث يكون التخطيط الجيد لعملية المراجعة من خلال دراسة نظام الرقابة الداخلية " بمتوسط حسابي (4.28) وفي الرتبة الرابعة نجد العبارة رقم 02 بمتوسط حسابي (4.22) وذلك على

المراجع الخارجي الالتزام بالمعايير المتعارف عليها حسب أهميتها النسبية. وفي المرتبة الخامسة تأتي العبارة رقم 04.متوسط حسابي (4.08) حيث يلزم القدرة على التحكم في المساعدات من اجل رفع مستوى المهنة، وفي المرتبة الاخيرة نجد العبارة رقم 06.متوسط حسابي (3.98) حيث لا تتأثر جودة المراجعة بحجم مكتب المراجعة بشكل كبير.

رابعاً: تحليل عبارات المحور الرابع "السلوك المهني للمراجع يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة"

سنحاول من خلال هذا الجزء تحليل عبارة محور السلوك المهني للمراجع يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة من خلال تحديد الاتجاه العام لاجابات عينة الدراسة.

الجدول رقم (3-12): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات للمحور الرابع

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
موافق بشدة	0.490	4.38	1. تساهم قواعد وسلوك اداء مهنة التدقيق في تحسين جودة المعلومات لمستخدميها
موافق بشدة	0.707	4.20	2. هناك ارتباط بين تطبيق المعايير الدولية للمراجعة وجودة الممارسات المحاسبية
موافق	0.729	4.14	3. معايير المراجعة الدولية تساهم في جودة المعلومات المالية
موافق	0.905	4.18	4. تساهم قواعد سلوك واداب مهنة التدقيق في تحسين جودة اداء عملية التدقيق
موافق	0.850	4.18	5. تساهم قواعد السلوك واداب مهنة التدقيق في جعل المعلومات المقدمة من طرف المدقق تتصف بالشمولية والفعالية
موافق بشدة	0.822	4.24	6. تساهم قواعد سلوك واداب مهنة التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية للشركة
موافق بشدة	0.544	4.21	المحور الرابع: السلوك المهني للمراجع يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

نلاحظ من الجدول أعلاه الذي يتضمن عبارات المحور الرابع السلوك المهني للمراجع يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة وحسب وجهة نظر أفراد العينة المستجوبين نجد المتوسط الحسابي (4.21) و بدرجة تطبيق مرتفع حيث المتوسط الحسابي له ضمن مجال الموافقة (من 3.40 إلى 5 درجة)؛ إذ نجد أن إجابة المستجوبين على عبارات المحور الرابع موافقون عليها بدرجة (مرتفعة) فالمتوسط الحسابي لعباراته محصور بين (4.38- 4.14) حيث "العبارة رقم 1 من المحور الرابع احتلت المرتبة الأولى "بمتوسط حسابي (4.38) أي ان قواعد وسلوك أداء مهنة التدقيق تساهم في تحسين جودة المعلومات لمستخدميها، أما "العبارة رقم 06 "جاءت بالمرتبة الثانية وبمتوسط حسابي (4.24) وموافقون في إجاباتهم عليها بدرجة مرتفعة، ما يدل على أن قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق تساهم في تحسين جودة التقارير المالية للشركة. في حين بالمرتبة الثالثة العبارة رقم 04 و 05 حيث تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في تحسين جودة أداء عملية التدقيق بالإضافة الى مساهمة قواعد السلوك وآداب مهنة التدقيق في جعل المعلومات المقدمة من طرف المدقق تتصف بالشمولية والفعالية، وتأتي في المرحلة الرابعة العبارة رقم 02 ما يدل على ان هناك ارتباط بين تطبيق المعايير الدولية للمراجعة وجودة الممارسات المحاسبية وذلك بمتوسط حسابي (4.20)، وفي المرتبة الأخيرة نجد العبارة 03 بمتوسط حسابي (4.14) ما يعني ان معايير المراجعة الدولية تساهم في جودة المعلومات المالية.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

تم صياغة فرضيتين رئيسيتين لدراسة هذا الموضوع وسيتم اختبار هذه الفرضيات بالاعتماد على نموذج الانحدار المتعدد واختبار فيشر Anova.

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية المعايير الدولية للمراجعة على تعزيز السلوك المهني لمراجع الحسابات عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية قيود المراجعة السلوك المهني لمراجع الحسابات في تعزيز السلوك المهني لمراجع الحسابات عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة المراجعة في تعزيز السلوك المهني لمراجع الحسابات عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

الفرضية الفرعية الرابعة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للسلوك المهني في تعزيز جودة المراجعة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

ولاختبار صحة هذه الفرضيات تم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد والذي يقيس أثر المتغيرات المستقلة (المعايير الدولية للمراجعة، قيود المراجعة، جودة المراجعة) على المتغير التابع (السلوك المهني لمراجع الحسابات)، والجدول الموالي يوضح نتائج تقدير الانحدار الخطي المتعدد:

الجدول رقم (13.3): نتائج تقدير الانحدار المتعدد لأثر المعايير الدولية للمراجعة، قيود المراجعة، جودة المراجعة في تحسين السلوك المهني لمراجع الحسابات .

معامل التحديد R2	مستوى المعنوية SIG	T	قيمة β	
0.983	0.303	1.043	0.129	المعايير الدولية للمراجعة
	000	8.383	0.956	قيود المراجعة
	0.017	-2.486	-0.356	جودة المراجعة
	0.062	1.018	0.273	السلوك المهني

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V.25.

بالنظر إلى الجدول رقم (13.3) نلاحظ أن:

- معامل التحديد يساوي 98.3% أي أن عناصر تمكين السلوك المهني المتمثلة في (المعايير الدولية للمراجعة، قيود المراجعة، جودة المراجعة) تفسر الثقافة التنظيمية بنسبة 98.3% وهي نسبة كبيرة جدا.
- كما يتضح من نتائج التحليل وجود أثر إيجابي و معنوي للمعايير الدولية للمراجعة في تعزيز السلوك المهني لمراجع الحسابات، وذلك من خلال قيمة المعامل $\beta=0.129$ التي جاءت موجبة، واختبار (t) لمعايير المراجعة الدولية والذي بلغ قيمته (1.043). بمستوى دلالة معنوية (0.303) وهي أكبر من مستوى المعنوية 5%.
- وبناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة أعلاه يتم رفض الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على أنه (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعايير المراجعة الدولية في تعزيز السلوك المهني لمراجع الحسابات عند مستوى دلالة (0.05)).
- كما أن هناك أثر إيجابي ومعنوي لقيود المراجعة في تعزيز السلوك المهني لمراجع الحسابات، وذلك من خلال قيمة المعامل $\beta=0.956$ التي جاءت موجبة، واختبار (t) لمعامل لقيود المراجعة والذي بلغ قيمته (8.383). بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 5%.
- وبناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة أعلاه يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على أنه (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لقيود المراجعة في تعزيز السلوك المهني لمراجع الحسابات عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$).
- كذلك يتضح من نتائج التحليل وجود أثر سلبي معنوي لجودة المراجعة في تعزيز السلوك المهني لمراجع الحسابات، وذلك من خلال قيمة المعامل $\beta=-0.356$ التي جاءت سالبة، واختبار (t) لجودة

المراجعة والذي بلغ قيمته (-2.486). بمستوى دلالة معنوية (0.017) وهي أقل من مستوى المعنوية 5%.

وبناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة أعلاه يتم قبول الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على أنه (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة المراجعة في تعزيز السلوك المهني لمراجع الحسابات عند مستوى دلالة (0.05)).

- ويتضح أيضا من نتائج التحليل أثر إيجابي ومعنوي للسلوك المهني في جودة المراجعة وذلك من خلال قيمة المعامل $\beta=0.273$ التي جاءت موجبة، واختبار (t) لمعامل السلوك المهني والذي بلغ قيمته (1.318). بمستوى دلالة معنوية (0.062) وهي أعلى من مستوى المعنوية 5%.

وبناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة أعلاه يتم رفض الفرضية الفرعية الرابعة والتي تنص على أنه (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للسلوك المهني في تحسين جودة المراجعة عند مستوى دلالة (0.05) ما يعني عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية للسلوك المهني في تحسين جودة المراجعة عند مستوى دلالة (0.05)

الخلاصة:

حاولنا في الفصل التطبيقي إسقاط الجوانب النظرية على العينة محل الدراسة، من خلال بناء استمارة الاستبيان وتوزيعها على الأساتذة الأكاديميين وذوي الاختصاص من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبي معتمدين ، وبعد جمع المعطيات وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، توصلنا إلى أن المعايير الدولية للمراجعة وقيود المراجعة لهما أهمية كبيرة في التأثير على السلوك المهني، واتضح وجود أثر إيجابي ومعنوي لكل المعايير الدولية للمراجعة وقيود المراجعة ، وأثر سلبي و معنوي لجودة المراجعة .

خاتمة

إن التطور المتواصل والسريع الذي شهدته مهنة التدقيق المحاسبي أكسبها مكانة هامة على الصعيد الدولي، ونظرا للحاجة الملحة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة، فكان من الضروري توحيد معايير المراجعة الدولية كتكملة لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة. كما نصت على مبادئ السلوك المهني التي تلتزم المراجعين بالتقيد بالأنظمة والقوانين ذات الصلة بالإضافة لتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة، لذلك كان على المراجعين عند تسويق والترويج لخدماتهم وأعمالهم أن لا يسيؤوا إلى سمعة المهنة بل كان يجب عليهم التمتع بالصدق والأمانة وأن لا يدلوا بأي إدعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها، وكذلك المؤهلات التي يملكونها، والخبرات التي اكتسبوها. لذا كانت الرغبة في توحيد الممارسات التي يتحقق بفضلها تقليص الفجوة بين ممارسات التدقيق بين مختلف الدول. فكانت هذه المعايير السبيل لعدد دول العالم للرفي بالمهنة محليا ومنحها تسهيلات أكثر والتوجه نحو التوافق الدولي الذي يمنحها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية.

كما تضيف المعايير الدولية أكثر مصداقية على عمل محافظ الحسابات وتجعله يتمتع بالقبول العام كما تمنحه الفرصة لتحقيق أعلى مستويات الأداء.

أولاً: اختبار فرضيات الدراسة

وبعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع بطوريه النظري والتطبيقي توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات :

- بالنسبة للفرضية الأولى؛ المعايير الدولية للمراجعة أولت أهمية للسلوك المهني . تؤكد صحة الفرضية ،حيث أن سن معايير تدقيق دولية هو السبيل الأمثل لتقليص الفوارق في ممارسات التدقيق بين مختلف الدول.

- بالنسبة للفرضية الثانية؛ مهنة المراجعة لا بد لها من قيود تتمثل في السلوك المهني لمراجع الحسابات . تأكد صحة الفرضية ،حيث أن وضع أنظمة وقواعد لممارسة المهن المختلفة خاصة مهنة المحاسبة والمراجعة بات ضرورة ملحة خاصة في ظل ما يقع من فضائح مالية وما يتبعها من قيود على أعمال وأنشطة شركات الأعمال.

- بالنسبة للفرضية الثالثة ؛ لا بد من وجود جودة للمراجعة لرفع مستوى المهنة.تأكد صحة الفرضية، ذلك أن قيام المؤسسة بمراجعة قوائمها المالية وسجلاتها عن طريق محافظي الحسابات ،يعطي أكثر مصداقية لهذه القوائم ويعزز الثقة بين الطرفين.

- بالنسبة للفرضية الرابعة؛ السلوك المهني للمراجع يؤثر إيجابا على جودة المراجعة .تأكد صحة الفرضية.لأن ممارسة مهنة المراجعة تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية ،والجزائر من الدول حديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات مهنة التدقيق الدولية ،لأنها لا تتوفر على أرضية خصبة لتطبيق معايير المراجعة الدولية.

ثانيا: نتائج الدراسة

1- النتائج النظرية

- ❖ عرفت المراجعة الدولية تطورا تاريخيا صاحب تطورات الاقتصادية
- ❖ يقوم مراجع الحسابات عند أدائه لمهامه بإتباع منهجية منتظمة وفق مسار محدد للعمل
- ❖ يحكم عمل مراجع الحسابات مجموعة من المحددات النظرية (المبادئ والفروض, المعايير والمسؤوليات) التي تساعده في ضبط الممارسة المهنية
- ❖ إن التحلي بأخلاقيات المهنة من قبل المراجع يعتبر الضمان الوحيد حتى تتمكن مختلف الأطراف من الاعتماد رأيه الفني المحايد كأساس لاتخاذ مختلف القرارات وتقديم الخدمات بالمستوى المطلوب
- ❖ تساهم معايير المراجعة الدولية في تحسين جودة المراجعة

2- النتائج التطبيقية

من خلال الفصل الثالث والمخصص للدراسة الميدانية، توصلنا إلى جملة من النتائج، منها :

- تبين إدراك العينة قيد الدراسة بأهمية السلوك المهني لمراجع الحسابات ومدى تأثيره على جودة المراجعة والتقارير المالية.

- وجود أثر إيجابي ومعنوي لكل من المعايير الدولية للمراجعة وقيود المراجعة وهذا يعكس مدى إدراك عينة الدراسة لهذين العنصرين ومدى تأثرهما على السلوك المهني لمراجع الحسابات.

- وجود أثر سلبي و معنوي وأثر سلبي و معنوي لجودة المراجعة وهذا يثبت أنه هنالك أثر ذو دلالة إحصائية لجودة المراجعة في تعزيز السلوك المهني.

ثالثا: توصيات الدراسة

بناء على المعلومات التي تحصلنا عليها من خلال الدراسة تمكنا من وضع مجموعة من التوصيات والاقتراحات وهي كالاتي :

❖ ضرورة التطبيق الميداني للمعايير الدولية في مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر

❖ أن تتم تكملة معايير محلية خاصة بمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر، يكون منطلقها المعايير الدولية

للمراجعة

❖ ضرورة الأخذ بعين الاعتبار بمبادئ السلوك المهني الذي يلزم المراجعين بمجموعة من النصوص

والقوانين التي ينبغي على المراجعين عند التسويق لخدماتهم وأعمالهم أن يتمتعوا بها كالصدق والأمانة

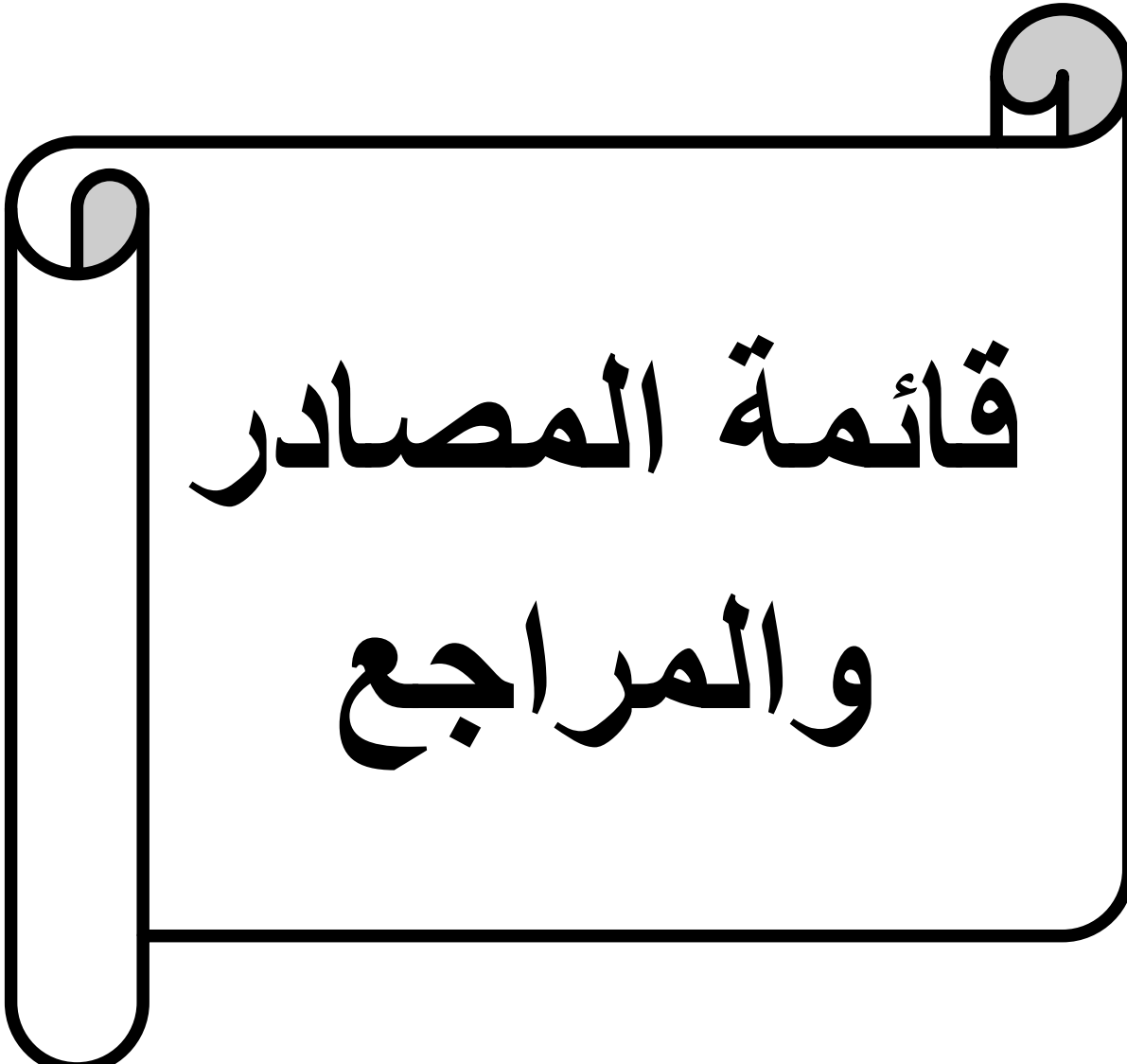
والحياد والشفافية والتزاهة ...، وأن لا يقوموا بإبداء إدعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها، وكذلك المؤهلات العلمية التي يمتلكونها ، والخبرات التي اكتسبها

رابعاً: آفاق الدراسة :

من خلال دراستنا لموضوع السلوك المهني لمراجع الحسابات في ظل المعايير الدولية ودوره في تحسين الأداء المهني وباعتباره بداية لدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال معايير المراجعة الدولية، أو مهنة مراجع الحسابات، نقترح على الباحثين المواضيع التالية :

- المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات في ظل قانون 01/10.

- إجراءات التدقيق المحاسبي في ميدان المحاسبة الدولية .



قائمة المصادر
والمراجع

المراجع باللغة العربية

أولا- الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، عمان، 2012
- 2- أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2005
- 3- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006
- 4- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2005
- 5- حاتم محمد الشيشيني: أساسيات المراجعة - مدخل معاصر ، المكتبة العصرية، مصر، 2007
- 6- حازم هاشم الالوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق الجامعة المفتوحة طرابلس الجزء 1 الطبعة الأولى، 2003
- 7- حسين يوسف القاضي، وآخرون، أصول المراجعة، الجزء الأول، مطابع جامعة دمشق، سوريا 2014/2013
- 8- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، ط1، دار وائل للنشر، الأردن،
- 9- الدهراوي، كمال الدين، مناهج البحث في مجال المحاسبة، الإسكندرية :الدار الجامعية الجديدة للنشر، 2002
- 10- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2015
- 11- زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن 2009
- 12- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، للمكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، 2007
- 13- علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2012

- 14- عيد عامر معيوف الشمري: أخبار المحاسبة، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة، جامعة قطر الدوحة، سبتمبر 2007
- 15- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان 2006
- 16- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد التدقيق والمراجعة: الإطار النظري - المعايير والقواعد - مشكل التطبيق العلمي، دار للمعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007
- 17- محمد سمير الصبان عبد الوهاب نصر علي المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002
- 18- محمد سمير الصبان: عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002
- 19- محمد وجدي شركس، الإطار والأساسيات في المراجعة: تدقيق النظم الحاسوبية التقليدية والالكترونية، منشورات ذات السلاسل، الكويت 1987
- 20- محمود السيد الناغي المراجعة، إطار النظرية والممارسة، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 1992
- 21- محمود السيد الناغي: دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق، الطبعة الأولى، مصر، 2000
- 22- مصطفى يوسف الكافي، تدقيق الحسابات في ظل البيعة الالكترونية واقتصاد المعرفة، ط 1 مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2014
- 23- نور احمد: مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الدار الجامعية، بيروت، 1984
- 24- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006

- 25- وليم توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب: أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية 1989
- 26- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان 2007
- ثانياً- الأطروحات والرسائل**
- 27- أحمد، عادل عبد الرحمن، " دراسة تحليلية وتطبيقية لنظام الرقابة على جودة عملية المراجعة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1999
- 28- الجلال، أحمد محمد صالح"تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية" رسالة جامعية، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2010
- 29- حسام بوطغارة، عقبي حربي الالتزام بأخلاقيات المهنة ودوره في تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات دراسة عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة 2015
- 30- حنان جابر حسن عباس، " إطار مقترح لنظرية المراجعة وأثرها على ترشيد الممارسة المهنية في جمهورية مصر العربية"، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة حلوان، مصر 2004
- 31- صفيناز عبد الحي عبد الحميد، " دور مراجع الحسابات بصدد مشاكل تقييم وقياس المخاطر الملازمة لمنشات الأعمال"، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر 1998
- 32- عادل عبد الرحمن أحمد، دراسة تحليلية وتطبيقية لنظام الرقابة على جودة عملية المراجعة، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر 1999
- 33- عمر شرقي، التنظيم المهني للمراجعة_دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012

34- فاطمة علاق مسؤولية 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 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق 2019

ثالثا - الدوريات والمجلات

35- الأهدل، عبد السلام سليمان قاسم "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية" ، مجلة كلية التجارة ، قسم المحاسبة ، 2008

36- التويجري، عبد الرحمن علي، والنافعابي، حسين محمد "جودة خدمة المراجعة، دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، " مجلة جامعة الملك عبد العزيز :الاقتصاد والإدارة، ع1، 2007

37- جاوحدو رضا، " حقائق حول أخلاقيات الأعمال في المحاسبة، مجلة التواصل، العدد 20 ، عناية 2007

38- جبران، محمد علي "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن" بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون " قسم المحاسبة - كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك سعود - الرياض

39- الجدعاني، نور ساعد والعنقري، حسام عبد المحسن (1430هـ-)، "تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، (جدة: جامعة الملك عبد العزيز، 1430هـ/2009م)

40- حسنين، طارق محمد، وأحمد سباعي قطب، " دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد :الستون، 2003

41- حمدي شحدة زعرب، محمود بكر عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني" دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة." مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 2016

42- الشاطري، إيمان حسين و حسام عبد المحسن العنقري، " انخفاض مستوى أتعاب المراجعة، وآثاره على جودة الأداء المهني : دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية "، مجلة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة ، كلية الاقتصاد والإدارة

43- الشرايري، جمال عادل "سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات في البنوك الأردنية"مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية:سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد31، العدد1. 2009

44- صادق الحسيني، " استقلال المراجع"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 26 ، العدد 01 ، عمان 1999

45- عبد الرحمان إبراهيم الحميد مجلة أخبار المحاسبة، العدد الرابع الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر، الدوحة، سبتمبر 2007

46- فاتح سردوك، محاضرات المعايير الدولية للتدقيق، موجهة لطلبة السنة الاولى ماستر تخصص ص محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، 2022/2021

47- محمد، فهيم أبو العز، " مفهوم جودة المراجعة " ، مجلة المحاسبة ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، العدد: الخامس ، أبريل، 2000 م

رابعا: الجرائد :

48- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-10 المؤرخ في 29 جويلية (المادة 8) العدد 42

49- المادتين 06 و08، القانون 10/01 يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية، الجزائرية العدد 42 2010

50- المواد 34/33/31/29/27/26 من المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المتضمن أخلاقيات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 21/03/2003، الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 13 سنة 2003

51- المواد 31/32/33/36/37/38 من القانون رقم 10_01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 29/06/2010، الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 2010

المراجع باللغة الأجنبية

52- Alain Mikol , les auditeurs financiers, édition d'organisation, Ed. Dunod, Paris1999

53- Copely. Paul, H., and Mary S. Doucet." The Impact of Competition on the Quality of Governmental audits ". Auditing: A Journal of Practice and Theory, vol. 12, No. 1, 1993

54- Copley, Paul A. and Doucet, mary S.," The impact of competition on the Quality of Governmental Audits", Auditing: A journal of Practice and Theory, (Vol.12, No.1, spring, 1993)

55- Deanglo L.E. Auditor size and Audit Quality. Journal of Accounting and economics, Dec., 81

56- Defond. Mark L.. The Association between Change Sin Client Firm.Agency costs and Auditor Switching". Auditing: A Journal of Practice and Theory, vol. 11, No.1, Spring 1992

57- Dopuch N. and D. Simuric." Competition in Auditing: An Assessment Fourth Symposian on Auditing Research, Urban IL: Office of Accounting Research 1982

58- Doupch N., and D. Simunic, " The nature of competition in the Auditing Profession. Adescriptive and normative view ". In: Regulation and the Accounting Profession, edited by Buckley, and F. Weston Belmenk, Life time Learning Publication

59- Grant, Julia, Bricker, Robert and shiptsova, Rimma, "Audit Quality and Professional Self-Regulation: A social Dilemma Perspective and Laboratory Investigation", Auditing: A Journal of Practice and Theory, (Vol.15, No.1, Spring, 1996)

- 60- Knapp Michael C., " Audit Conflict: An Emperical Study of the Porceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure". The Accounting Review. April. 1985
- 61- Knapp, C. Michael, "Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality" Auditing: A Journal of Practice and Theory, (Vol.10, No.1, Spring, 1991)
- 62- Krishnan, Jagan and Schauer, paul C., " The Differentiation of quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit sector", Auditing: A Journal of Practice and Theory, (Vol.19, No.2, Fall, 2000)
- 63- la 'Société national de comptabilité : mission de commissariat aux comptes Revue Algérienne de Comptabilité et d'audit, n°14, 2^{ème} trimestre 1997, Alger
- 64- Linda Elizabeth, "Auditor Size and Audit Quality" Journal of Accounting and Economics, (Vol.3, No. 3, 1981)
- 65- Michael C. Knapp. Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality", Auditing A Journal of Practice and Theory," VOL. 10. No. J. Spring. 1991
- 66- Micheal Knapp, Factors that Audit Committee Members use as Surrogates for Audit Quality". Auditing: A Journal of Practice and Theory, vol. 10, No. I spring 1991
- 67- Newton. James D.. and Robert H. Ashton. The Association between Audit Technology and Audit Delay". Auditing: A journal of Practice and Theory ". Suppl. 1989
- 68- Paimrose, Z.u.. an analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality ". The Accounting Review, 88
- 69- Paimrose, Z.u.. an analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality ". The Accounting Review, 88
- 70- Palmrose, Zoe-Vonna, " An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", The Accounting Review (Vol. LXIII, No.1, Jannary, 1988)
- 71- Piere and J.A. Anderson, "An Analysis of the Factors Associated with low suits Against Public Accountants", The Accounting Review 1984

- 72- Ragnathan B., B.L. Lewis. and J.H. Evans. An operational Model of Auditor Independence. (Working Paper, Union of Pittsburg). Oct. 1987
- 73- Schipper, Katherine, " Discussion of an Analysis of Auditor Litigation Disclosure", Auditing: A Journal of Practice and Theory". vol. 10. 1991
- 74- Schroeder. M., I. Salomon, and D. Vickery." Audit Quality: The perceptions of Audit Committee Chairpersons and Partners". Auditing A Journal of Practice and Theory". vol. 5, No. 2 Spring. 1986
- 75- Shockley. R.A.. "Perceptions of Auditor independence: An Empirical analysis". The Accounting Review. Oct. 1981
- 76- Shockley, R.A., and R. Holt.." A Behavioral Investigation of Supplier Differentiation in the Market for Audit Services". Journal of Accounting Research, Autumn 1983
- 77- Simunic. D.. and M. Stein." Audit Risk in a Client Portfolio Context Contemporary Auditing Research. Spring 1990
- 78- Wong, J. 2004. Audit quality and international standards on auditing. www.ifac.org

مواقع انترنت

- 79- [Http: //WWW.SOCPA.ORG.SA/AU-05/INDEX.HTM](http://WWW.SOCPA.ORG.SA/AU-05/INDEX.HTM), Copyright © 2002, SOCPA, Saudi organization for certified public accountants

الملاحق

الملحق رقم 01

استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
شعبة: العلوم المالية والمحاسبية
السنة الثانية ماستر: محاسبة

استبيان

يندرج هذا العمل في إطار إعداد مذكرة حول: " السلوك المهني لمراجع الحسابات في ظل المعايير الدولية للمراجعة ودوره في تحسين الأداء المهني "، وذلك كمتطلب تكميلي لنيل شهادة الماستر في المحاسبة .

نأمل منكم منحنا بعضا من وقتكم لقراءة ما ورد في هذا الاستبيان من فقرات بدقة، والإجابة عن ما

جاء

فيها بكل موضوعية ووضوح، ونؤكد لكم بأن المعلومات المتضمنة فيه هي سرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث حسب الموضوع الموضح.

مع خالص الشكر مسبقا عن تعاونكم معنا

تحت اشراف:

ا.د سالمي محمد دينوري

الطالبات :- مكايي نجاة

- باي جيهان

- هميسي ايمان

ا . الدراسة الديموغرافية :

- معلومات عامة عن محور الدراسة:

الرجاء وضع إشارة (x) أمام المكان المناسب:

1. العمر: أقل من 25 سنة من 26-30 سنة من 31-35 سنة
 من 36-40 سنة من 41-45 سنة من 46-50 سنة
 أكثر من 50 سنة
2. المؤهل العلمي: ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه شهادة أخرى
3. الوظيفة الحالية:
 أستاذ جامعي متخصص محافظ حسابات محاسب محاسب معتمد
4. الخبرة المهنية: أقل من 05 سنوات من 06-10 سنوات من 11-15 سنة
 من 16-20 سنة من 21-25 سنة أكثر من 25 سنة

ii. الدراسة الميدانية:

الرجاء وضع إشارة (x) في المكان الذي تراه مناسباً:

المحور الأول: المعايير الدولية للمراجعة أولت أهمية للسلوك المهني للمراجع

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يعد محافظ الحسابات الشخص المؤهل قانوناً للحكم وإعطاء الرأي على مصداقية القوائم المالية.					
02	معايير المراجعة الدولية من شأنها أن تحسن عملية التدقيق أكثر من ذي قبل.					
03	تتضمن معايير المراجعة الدولية مجموعة من المعايير تساهم في تحسين المعلومات المحاسبية والمعلومات المالية.					
04	بإمكان المؤسسات في جميع دول العالم تطبيق معايير المراجعة الدولية.					
05	يتم تطبيق معايير الدولية للتدقيق من أجل تحقيق مبدأ الشفافية والمصداقية للتقارير المالية.					
06	من مستلزمات أداء مهنة المراجعة أن يتحلّى المراجع بمجموعة من الأخلاق.					
07	معايير المراجعة الدولية تساهم في تحسين أداء الشركات.					

المحور الرابع: السلوك المهني للمراجع يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تساهم قواعد وسلوك أداء مهنة التدقيق في تحسين جودة المعلومات لمستخدميها .					
02	هناك ارتباط بين تطبيق المعايير الدولية للمراجعة وجودة الممارسات المحاسبية.					
03	معايير المراجعة الدولية تساهم في تحسين جودة المعلومات المالية .					
04	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في تحسين جودة أداء عملية التدقيق.					
05	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في جعل المعلومات المقدمة من طرف المدقق تتصف بالشمولية والفعالية.					
06	تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية للشركة.					

شكراً على المساعدة

الملحق رقم 02

مخرجات SPSS V25

الملاحق السلوك المهني لمراجع الحسابات

توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 25	1	2.0	2.0	2.0
من 26 إلى 30	3	6.0	6.0	8.0
من 31 إلى 35	10	20.0	20.0	28.0
من 36 إلى 40	8	16.0	16.0	44.0
من 41 إلى 45	18	36.0	36.0	80.0
من 46 إلى 50	7	14.0	14.0	94.0
أكثر من 50	3	6.0	6.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ليسانس	12	24.0	24.0	24.0
ماجستير	14	28.0	28.0	52.0
ماجستير	6	12.0	12.0	64.0
دكتوراه	16	32.0	32.0	96.0
شهادة أخرى	2	4.0	4.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أساذ جامعي متخصص	18	36.0	36.0	36.0
محافظ حسابات	16	32.0	32.0	68.0
محاسب	13	26.0	26.0	94.0
محاسب معتمد	3	6.0	6.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 5 سنوات	6	12.0	12.0	12.0
من 6 الى 10 سنوات	11	22.0	22.0	34.0
من 11 الى 15 سنة	15	30.0	30.0	64.0
من 16 الى 20 سنة	7	14.0	14.0	78.0
من 21 الى 25 سنة	7	14.0	14.0	92.0
ماكثر من 25 سنة	4	8.0	8.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

معامل ألفا كرونباخ للثبات

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.810	25

نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول والذي تضمن 07 بنود

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
س1	50	2	5	4.50	.647
س2	50	3	5	4.24	.657
س3	50	3	5	4.24	.625
س4	50	2	5	4.06	.935
س5	50	3	5	4.24	.625
س6	50	1	5	4.22	.737
س7	50	1	5	4.02	.869
Valid N (listwise)	50				

نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات للمحور الثاني والذي تضمن 06 بنود

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
8س	50	1	5	3.54	1.388
9س	50	1	5	3.48	1.199
10س	50	1	5	3.56	1.110
11س	50	2	5	4.46	.676
12س	50	1	5	3.50	1.329
13س	50	1	5	3.66	1.222
Valid N (listwise)	50				

نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات للمحور الثالث والذي تضمن 06 بنود

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
14س	50	4	5	4.44	.501
15س	50	2	5	4.22	.648
16س	50	3	5	4.38	.530
17س	50	3	5	4.08	.724
18س	50	2	5	4.28	.784
19س	50	1	5	3.98	.915
Valid N (listwise)	50				

نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات للمحور الرابع والذي تضمن 06 بنود

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
20س	50	4	5	4.38	.490
21س	49	2	5	4.20	.707
22س	50	1	5	4.14	.729
23س	49	2	5	4.18	.905
24س	50	2	5	4.18	.850
25س	50	1	5	4.24	.822
Valid N (listwise)	48				

نتائج اختبار التباين الأحادي one way anova

1- بين المقياس والعمر

Descriptives

المقياس

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
أقل من 25	1	104.0000	104.00	104.00
من 26 إلى 30	3	99.0000	16.52271	9.53939	57.9553	140.0447	82.00	115.00
من 31 إلى 35	10	103.5000	6.94822	2.19722	98.5295	108.4705	96.00	117.00
من 36 إلى 40	7	103.8571	4.74091	1.79189	99.4725	108.2417	99.00	112.00
من 41 إلى 45	18	101.6667	10.42621	2.45748	96.4818	106.8515	87.00	125.00
من 46 إلى 50	6	102.0000	8.92188	3.64234	92.6371	111.3629	94.00	115.00
أكثر من 50	3	106.3333	12.50333	7.21880	75.2733	137.3933	92.00	115.00
Total	48	102.5833	8.98423	1.29676	99.9746	105.1921	82.00	125.00

Test of Homogeneity of Variances

المقياس

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
1.478 ^a	5	41	.218

a. Groups with only one case are ignored in computing the test of homogeneity of variance for المقياس.

ANOVA

المقياس

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	119.643	6	19.940	.223	.967
Within Groups	3674.024	41	89.610		
Total	3793.667	47			

2. المقياس و المؤهل العلمي

Descriptives

المقياس

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
ليسانس	11	101.1818	6.64557	2.00372	96.7173	105.6464	92.00	115.00
ماسٲر	14	97.7857	7.68794	2.05469	93.3468	102.2246	82.00	110.00
ماجستير	6	111.5000	6.44205	2.62996	104.7395	118.2605	102.00	117.00
دكتوراه	15	103.1333	8.64264	2.23152	98.3472	107.9195	91.00	117.00
شهادة اخرى	2	113.0000	16.97056	12.00000	-39.4745-	265.4745	101.00	125.00
Total	48	102.5833	8.98423	1.29676	99.9746	105.1921	82.00	125.00

Test of Homogeneity of Variances

المقياس

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
1.891	4	43	.129

ANOVA

المقياس

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1042.440	4	260.610	4.073	.007
Within Groups	2751.227	43	63.982		
Total	3793.667	47			

حسب متغير الوظيفة

Descriptives

المقياس

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
اسٲاذ جامعي متخصص	17	103.8824	10.54681	2.55798	98.4597	109.3050	87.00	125.00
محافظ حسابات	15	105.6000	8.00714	2.06743	101.1658	110.0342	94.00	117.00
محاسب	13	97.6923	6.58767	1.82709	93.7114	101.6732	82.00	104.00
محاسب معتمد	3	101.3333	7.57188	4.37163	82.5237	120.1429	96.00	110.00
Total	48	102.5833	8.98423	1.29676	99.9746	105.1921	82.00	125.00

Test of Homogeneity of Variances

المقياس

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
2.140	3	44	.109

ANOVA

المقياس

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	480.866	3	160.289	2.129	.110
Within Groups	3312.801	44	75.291		
Total	3793.667	47			

حسب متغير الخبرة

Descriptives

المقياس

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
اقل من 5 سنوات	6	98.6667	12.16004	4.96432	85.9055	111.4279	82.00	115.00
من 6 الى 10 سنوات	11	104.5455	8.52483	2.57033	98.8184	110.2725	92.00	117.00
من 11 الى 15 سنة	14	103.0000	9.41357	2.51588	97.5648	108.4352	94.00	125.00
من 16 الى 20 سنة	6	97.8333	7.22265	2.94863	90.2536	105.4130	89.00	107.00
من 21 الى 25 سنة	7	106.7143	7.18132	2.71429	100.0727	113.3559	96.00	115.00
ماكثر من 25 سنة	4	101.5000	8.34666	4.17333	88.2186	114.7814	92.00	112.00
Total	48	102.5833	8.98423	1.29676	99.9746	105.1921	82.00	125.00

Test of Homogeneity of Variances

المقياس

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
.473	5	42	.794