



جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

University of El Oued



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث (ل م د)

شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

أثر المراجعة الإلكترونية على تحسين أداء المراجع الخارجي دراسة ميدانية

إشراف الدكتور:

-عوادي مصطفى

إعداد الباحثة:

-سدرة رحيمة

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	الرتبة	اللجنة
رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	أستاذ	ضيف الله محمد الهادي
مشرفا ومقررا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	أستاذ	عوادي مصطفى
مناقشا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	أستاذ	زين يونس
مناقشا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	أستاذ محاضر	العبيسي علي
مناقشا	جامعة قاصدي مرباح - ورقلة	أستاذ	خروبي يوسف
مناقشا	جامعة قاصدي مرباح - ورقلة	أستاذ	محسن عواطف

السنة الجامعية : 2024/2023



جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي

University of El Oued



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

أثر المراجعة الإلكترونية على تحسين أداء المراجع الخارجي دراسة ميدانية

إشراف الدكتور:

-عوادي مصطفى

إعداد الباحثة:

-سدره رحيمة

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	الرتبة	اللجنة
رئيسا	جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي	أستاذ	ضيف الله محمد الهادي
مشرفا ومقررا	جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي	أستاذ	عوادي مصطفى
مناقشا	جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي	أستاذ	زين يونس
مناقشا	جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي	أستاذ محاضر	العبيسي علي
مناقشا	جامعة قاصدي مرباح - ورقلة	أستاذ	خروبي يوسف
مناقشا	جامعة قاصدي مرباح - ورقلة	أستاذ	محسن عواطف

السنة الجامعية : 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

إلى أعز ما أملك في هذا الوجود أُمِّي حفظها الله ورعاها...

إلى أبي رحمه الله...

إلى زوجي...

إلى إخوتي وأخواتي...

إلى صديقتي وزميلاتي في الدراسة...

"سدرة رحيمة"

الشكر والعرفان

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه كما يحب ربنا ويرضى أن يحمد وينبغي له
والصلاة والسلام على أشرف المرسلين محمد صلى الله عليه وسلم خاتم الأنبياء
 والمرسلين

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذه الدراسة
كما اشكر الأستاذ عوادي مصطفى لمساعدته لي في إنجاز هذه الدراسة فجزاه الله
عني كل خير

والشكر موصول إلى الأستاذ سامي محمد الدينوري على دعمه ونصحه وإرشاده
لي طيلة مشواري البحثي فجزاه الله عني كل خير
وكذا الشكر الجزيل إلى المحكمين من أكاديميين والمهنيين بالإضافة إلى أفراد عينة
الدراسة.

كما أشكر كل طاقم كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة
الشهيد حمه لخضر-الوادي- على حسن المعاملة.

" وشكرا "



الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى البحث في موضوع المراجعة الإلكترونية، وتحديد أثرها على تحسين أداء المراجع الخارجي، باعتبار أن المراجعة الإلكترونية هي تقنية حديثة تسمح بتنفيذ عملية المراجعة باستخدام برامج وأجهزة إلكترونية، هذه الأخيرة تساهم في تحسين أداء المراجع الخارجي من خلال التقليل من عبء عمله، بالإضافة إلى اختصار الوقت والجهد وخفض تكلفة المراجعة، تتمثل إشكالية الدراسة في "كيف يمكن أن تؤثر المراجعة الإلكترونية في تحسين أداء المراجع الخارجي"، لمعالجة هذه الإشكالية تم الاعتماد على كل من المنهج الاستنباطي في صياغة فرضيات الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية، كما تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة البالغ عددهم 164 مستجيب من مجموع أكاديميين ومهنيين وقد تم تحليل الاستبانة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS20).

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن المراجعة الإلكترونية لم تؤثر على أهداف عملية المراجعة، بل يكمن التأثير في الأساليب والإجراءات، بالإضافة إلى ذلك توصلت الدراسة إلى أن التشريعات والقوانين المنظمة لعملية المراجعة الإلكترونية شبه منعدمة في الجزائر، كما توصلت هذه الدراسة إلى أن المراجعة الإلكترونية ساهمت في تحسين أداء المراجع الخارجي إلى أنها لم تؤثر على تقريره بحيث أن معايير المراجعة هي التي تحكم تقرير المراجع وليس نظام التشغيل المستخدم وأي تعديل في المعايير يستوجب تعديل تقرير المراجع.

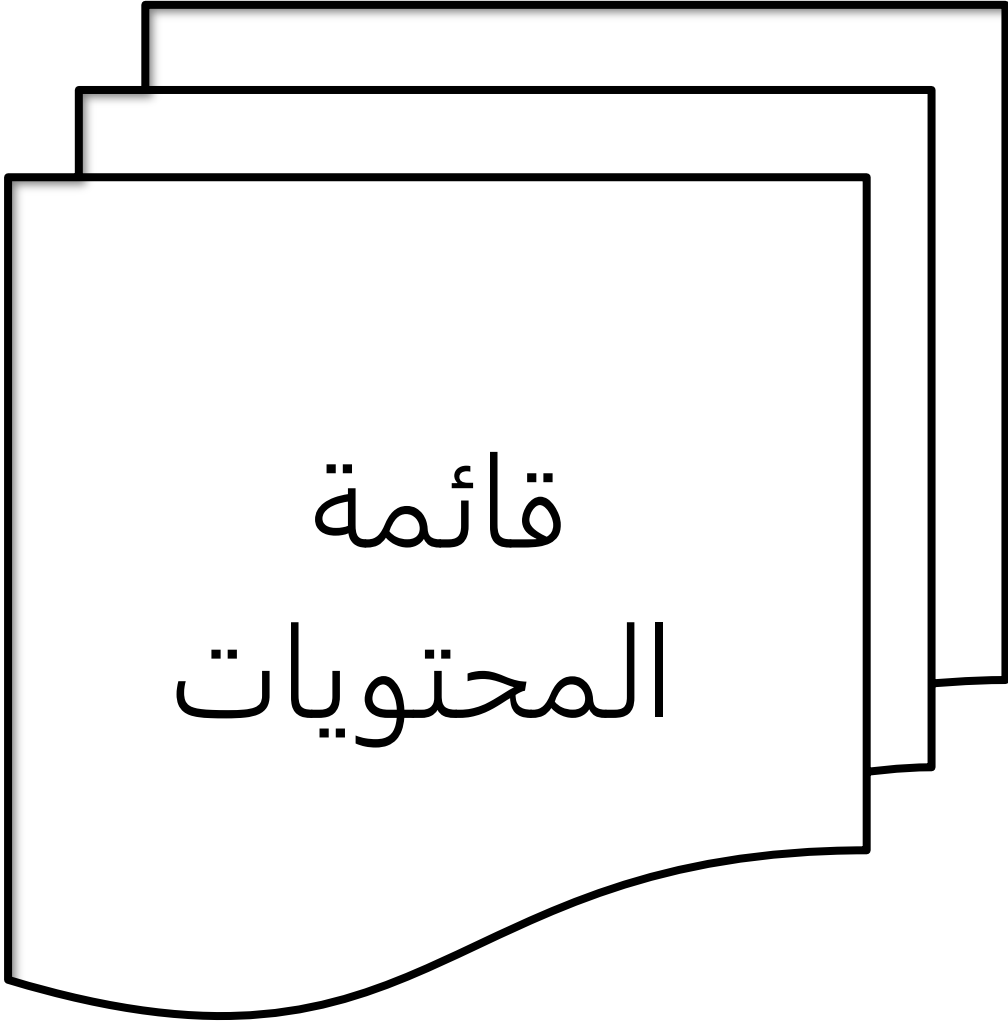
الكلمات المفتاحية: بيئة الأعمال الإلكترونية؛ المراجع الخارجي؛ مخاطر المراجعة؛ أدلة الإثبات الإلكترونية؛ المراجعة؛ البيئة الإلكترونية.

Abstract:

This study aims to investigate the subject of electronic auditing and determine its impact on enhancing the performance of the external auditor, given that electronic auditing is a modern technology that allows the auditing process to be carried out using programs and electronic devices, with the latter contributing to the external auditors performance enhancement by alleviating their workload, in addition to reducing time and effort and cutting the cost of the audit. This study's problem is "how can electronic audit affect the performance enhancement of the external auditor." To address this problem, the deductive approach is used to formulate the study hypotheses along with the descriptive analytical approach in the case study, with a questionnaire designed and distributed to the study sample of 164 respondents from a population of academics and professionals. The questionnaire is analysed using the statistical package program (SPSS20).

One of the most important findings of this study is that electronic audit did not affect the objectives of the audit process, but rather the impact lies in the methods and procedures. Besides, the study concluded that the legislation and laws regulating the electronic auditing process are almost non-existent in Algeria. This study also concluded that the electronic audit contributed to the external auditors' performance enhancement, but did not affect their report, as the auditing standards govern the auditor's report, not the operating system used, and any amendment to the standards requires amending the auditor's report.

Keywords: Electronic business environment; External auditor; audit risk; Electronic evidence; Audit; Electronic environment.



قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
-	الإهداء
-	الشكر والعرفان
I	فهرس المحتويات
V	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
VIII	فهرس الملاحق
IX	قائمة الاختصارات والرموز
أ-ث	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة المراجعة
03	المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة المراجعة ومفهومها
08	المطلب الثاني: فروض ومبادئ المراجعة وأنواعها
17	المطلب الثالث: مفهوم المراجع الخارجي ومهامه
19	المطلب الرابع: حقوق وواجبات المراجع ومسؤولياته
22	المبحث الثاني: الأسس النظرية للمراجعة الإلكترونية
22	المطلب الأول: الإطار العام للمراجعة الإلكترونية
26	المطلب الثاني: أدلة إثبات المراجعة الإلكترونية
32	المطلب الثالث: أساليب المراجعة الإلكترونية
37	المبحث الثالث: تأثير المراجعة الإلكترونية على معايير المراجعة GAAS
37	المطلب الأول: تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة على معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً GAAS
44	المطلب الثاني: معايير المراجعة الإلكترونية
47	المبحث الرابع: تأثير المراجعة الإلكترونية على منهجية ونظام الرقابة الداخلية
48	المطلب الأول: منهجية المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات

49	المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل المراجعة الإلكترونية
53	المطلب الثالث: مخاطر المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات
55	المبحث الخامس: المراجعة الإلكترونية وتأثيرها على تحسين مخرجات عملية المراجعة
55	المطلب الأول: تقرير المراجع الخارجي
58	المطلب الثاني: انعكاسات المراجعة الإلكترونية على كفاءة المراجع الخارجي
60	المطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة الإلكترونية وأداء المراجع الخارجي
62	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسات السابقة	
64	تمهيد
65	المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية واللغة الأجنبية
65	المطلب الأول: الأطروحات والرسائل الجامعية
76	المطلب الثاني: المقالات
88	المطلب الثالث: عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
92	المبحث الثاني: علاقة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة
92	المطلب الأول: خلاصة الدراسات السابقة
93	المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
95	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين بالجزائر	
97	تمهيد
98	المبحث الأول: منهجية الدراسة وأدواتها
98	المطلب الأول: اختبار الاستبانة
100	المطلب الثاني: تصميم وهيكل أداة الدراسة
101	المبحث الثاني: تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان
102	المطلب الأول: اختبار أداة الدراسة (الاستبانة)
106	المطلب الثاني: تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور الخصائص الشخصية
109	المطلب الثالث: تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبانة
124	المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

124	المطلب الأول: اختبار الفرضية الاولى
125	المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية
127	المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة
130	المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرابعة
132	المطلب الخامس: اختبار الفرضية الخامسة
135	خلاصة الفصل
138	خاتمة
143	قائمة المصادر والمراجع
155	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجداول	الصفحة
01-01	مراحل تطور المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية	04
02-01	أساليب الرقابة العامة والرقابة على تطبيقات	51
01-02	الإسهامات المتوقعة من الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة	94
01-03	يوضح استمارات الاستبانة الموزعة	100
02-03	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية) والدرجة الكلية للمحور	102
03-03	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها) والدرجة الكلية للمحور	103
04-03	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية ولاستعانة بأعمال الخبير) والدرجة الكلية للمحور	104
05-03	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (انعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي) والدرجة الكلية للمحور	105
06-03	معامل ألفا كرومباخ لقياس ثبات وصدق محاور أداة الدراسة	106
07-03	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	106
08-03	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخدمة	107
09-03	توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	108
10-03	المتوسط الحسابي الانحراف المعياري واتجاه فقرات المحور: واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية	110
11-03	المتوسط الحسابي الانحراف المعياري واتجاه فقرات المحور: مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها	113
12-03	المتوسط الحسابي الانحراف المعياري واتجاه فقرات المحور: استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية ولاستعانة بأعمال الخبير	117
13-03	المتوسط الحسابي الانحراف المعياري واتجاه فقرات المحور: انعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي	121
14-03	معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرين المستقلين	125
15-03	معامل الارتباط الخطي ومعامل التحديد للنموذج الخطي	126
16-03	جدول تحليل التباين للنموذج الخطي	126
17-03	جدول تقدير معاملات الانحدار	127

128	معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرين المستقلين	18-03
129	معامل الارتباط الخطي ومعامل التحديد للنموذج الخطي	19-03
129	جدول تحليل التباين للنموذج الخطي	20-03
130	جدول تقدير معاملات الانحدار	21-03
130	اختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرين	22-03
131	اختبار مان وتني للفروق في استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية ولاستعانة بأعمال الخبير بين المجموعتين: خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين	23-03
132	اختبار مان وتني للفروق استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية ولاستعانة بأعمال الخبير بين المجموعتين: محافظي الحسابات وأساتذة جامعيين	24-03
133	اختبار مان وتني للفروق في انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المجموعتين: أساتذة جامعيين وخبراء محاسبين	25-03
134	اختبار مان وتني للفروق في انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المجموعتين: أساتذة جامعيين ومحافظي الحسابات	26-03

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
27	خصائص جودة أدلة الإثبات	01-01
29	المشاكل الخاصة بجمع أدلة الإثبات الإلكترونية	02-01
31	المراجعة حول الحاسوب	03-01
33	منهج البيانات الاختبارية	04-01
34	أسلوب المحاكاة المتوازية	05-01
37	معايير المراجعة المتعارف عليها	06-01
45	أقسام أجهزة الطرفيات	07-01
45	صفات الحاسبات المباشرة	08-01
52	مخاطر المراجعة	09-01
107	توزيع نسب المؤهل العلمي في العينة	01-03
108	نسبة توزيع عدد سنوات الخدمة في العينة	02-03
109	نسبة توزيع المسمى الوظيفي في العينة	03-03

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
154	الاستبيان	01
159	قائمة محكمي الاستبيان	02
161	مخرجات SPSS	03

قائمة الاختصارات والرموز

رمز الاختصار	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
IR	Inherited Risk	المخاطر الملازمة
CR	Control Risk	مخاطر الرقابة
DR	Detection Risk	مخاطر الاكتشاف
SPSS	Statistical Package For the Social Sciences	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
GAAS	Generally accepted auditing standards	معايير التدقيق المقبولة بشكل عام

مقدمة
عامّة

في ظل التغيرات العالمية والاقتصادية أصبحت المراجعة الخارجية تكتسي أهمية كبيرة، وهذا بالنظر إلى الخدمة التي تقدمها لمختلف الأطراف التي تستخدم القوائم المالية المراجعة وتعتمد عليها في رسم سياساتها واتخاذ قراراتها، هذه الجهات يمكن أن تكون من خارج المؤسسة (الدائنين والموردين، البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى، الهيئات الحكومية، نقابات العمال...) أو من داخلها (إدارة المؤسسة، الملاك...)، تتمثل مداخلات المراجعة في القوائم المالية التي يقوم المحاسب بإعدادها بناء على المستندات والبيانات المؤيدة للعمليات التي حدثت وتنتهي بإعداد المراجع الخارجي لتقريره أين يبيد رأيه الفني (استنادا إلى أدلة الإثبات) المحايد (عدم التحيز لأي طرف) والذي يكون يدويا، بحيث يقوم بجمع أدلة الإثبات (الفواتير، المستندات المحاسبية...) ثم يقوم بفحصها يدويا، هذه العملية تستغرق وقت وجهد كبير من المراجع، وبناء على ذلك، يمكن القول بأن المراجعة التقليدية أصبحت غير مجدية خاصة في ظل كبر حجم المؤسسات وتشعب عملياتها.

إن التغيرات التي يشهدها العالم مؤخرا، والتي شملت جميع المجالات والقطاعات (اقتصادية، صناعية، تجارية...)، من خلال ظهور العديد من التقنيات الجديدة في بيئة الأعمال الجديدة، أدت إلى تغيير وجهة نظر المراجعين الخارجيين بشأن الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة، والانتقال من طبيعتها الاختيارية إلى ضرورة حتمية لا بد منها، لكون إجراءات وأساليب المراجعة التقليدية لم تعد تناسب عملية المراجعة في ظل البيئة الإلكترونية.

نتج عن هذا التطور انتقال عملية المراجعة من الطريقة التقليدية إلى الطريقة الإلكترونية، كما نتج أيضا عن هذا التطور التكنولوجي ظهور مصطلح جديد أطلق عليه "المراجعة الإلكترونية" وهي تلك المراجعة الآلية التي تعتمد على أجهزة وشبكات الحاسوب من أجل تنفيذ عملية المراجعة، بالرغم من تغير البيئة التي يعمل فيها المراجع من بيئة تقليدية بحتة تعتمد على أدلة ورقية تقليدية إلى بيئة إلكترونية تعتمد على أجهزة ووسائل متطورة إلى أن أهداف المراجعة بقيت على حالها من خدمة الإدارة وإبداء الرأي.

ساهمت المراجعة الإلكترونية في تحقيق العديد من المزايا، إلا أن هذه المزايا صاحبها أيضا العديد من المخاطر التي لم تكن موجودة في ظل المراجعة التقليدية، منها اختفاء المسار المرئي لعملية المراجعة مما يسهل عملية التلاعب بالبيانات وتعديلها.

لقد شهدت البيئة الجزائرية استجابة واسعة لهذا التطور التكنولوجي من خلال اتجاه المؤسسات الجزائرية إلى استخدام النظم الإلكترونية، مما دفع بالمراجعين الخارجيين إلى مسايرة هذه التغيرات، ولكن هناك غياب شبه

تام من قبل الهيئات المشرفة على هذه المهنة في الجزائر بخصوص سن قوانين ومعايير تنظم وتحكم عملية المراجعة في ظل النظم الإلكترونية.

2- الإشكالية:

بناء على ما تقدم، يمكننا طرح الإشكالية الأساسية لموضوع الدراسة كما يلي:

كيف يمكن أن تؤثر المراجعة الإلكترونية في تحسين أداء المراجع الخارجي؟

وحتى نستطيع الإجابة على الإشكالية الرئيسية سالفة الذكر، يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية.

3- الأسئلة الفرعية:

- ما هو واقع المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية؟
 - ما مدى استقلالية المراجعين الخارجيين في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير؟
 - ما هي انعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي؟
 - هل يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 > a$) للمراجعة الإلكترونية في الحد من استقلالية المراجع الخارجي بين عيّنتين مستقلتين، مهنيين (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات) وبين أكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص)؟
 - هل يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 > a$) لاستخدام تكنولوجيا المعلومات على أداء المراجع الخارجي بين عيّنتين مستقلتين، مهنيين (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات) وبين أكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص)؟
- ## 4- فرضيات الدراسة:

- بناء على إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:
- يتم استخدام المراجعة الإلكترونية في أغلب مكاتب المراجعة بالجزائر.
- للمراجعة الإلكترونية دور في الحد من استقلالية المراجع الخارجي.
- للمراجعة الإلكترونية دور في تعزيز كفاءة أداء المراجع الخارجي.
- يختلف أثر المراجعة الإلكترونية في الحد من استقلالية المراجع الخارجي بين المهنيين (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات) وبين الأكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص).
- يختلف دور استخدام المراجعة الإلكترونية في تعزيز أداء المراجع الخارجي بين المهنيين (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات) وبين الأكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص).

5-مبررات اختيار الموضوع:

يمكن تقسيمها إلى

1-5 أسباب ذاتية:

-طبيعة التخصص " محاسبة وتدقيق" بحيث يتوافق هذا الموضوع مع التخصص؛

-ميل الباحثة إلى هذا النوع من المواضيع.

2-5 أسباب موضوعية:

-يعتبر موضوع العصر إذ يتناول موضوع المراجعة الإلكترونية؛

-نقص الدراسات التي تناولت أداء المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية؛

-الأهمية البالغة لهذا الموضوع في ظل البيئة الإلكترونية.

6-أهداف الدراسة:

تسعى الباحثة إلى الوصول إلى مجموعة من الأهداف منها ما يلي

-محاولة معرفة واقع المراجعة الإلكترونية بالجزائر؛

-التطرق لموضوع المراجعة الإلكترونية وتأثيرها على أداء المراجع الخارجي؛

-محاولة معرفة أثر المراجعة الإلكترونية على معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً GAAS؛

-محاولة معرفة أثر المراجعة الإلكترونية على منهجية عملية المراجعة؛

- التعرف على مزايا وعيوب المراجعة الإلكترونية؛

-الخروج بنتائج وتوصيات حول أثر المراجعة الإلكترونية على تحسين أداء المراجع الخارجي.

7-أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في أهمية مواكبة المراجعة للتطورات الحاصلة في البيئة الإلكترونية، وما يترتب عنها من تغيرات في إجراءات وأساليب عملية المراجعة، حيث توضح هذه الدراسة أثر المراجعة الإلكترونية على تحسين أداء المراجع الخارجي من خلال إنشاء مراكز تكوين خاصة بتكوين المراجعين بالنظم الإلكترونية المستخدمة في عملية المراجعة، وذلك من أجل إبداء رأيهم الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية للمؤسسات محل المراجعة في ظل النظم الإلكترونية بفاعلية عالية.

8-حدود الدراسة:

-الحدود المكانية: انحصرت بالجزائر؛

-الحدود الزمنية: تمت الدراسة الميدانية ابتداء من فيفري 2023 إلى غاية أوت 2023؛

-الحدود البشرية: شملت الحدود البشرية على عينة من أكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص) وكذا المهنيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) في الجزائر.

9-منهج الدراسة:

لمعالجة إشكالية هذه الدراسة تم الاعتماد على كل من المنهج الاستنباطي في صياغة فرضيات الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية، كما تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة البالغ عددهم 164 مستجيب من مجموع أكاديميين ومهنيين وقد تم تحليل استبانة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS20).

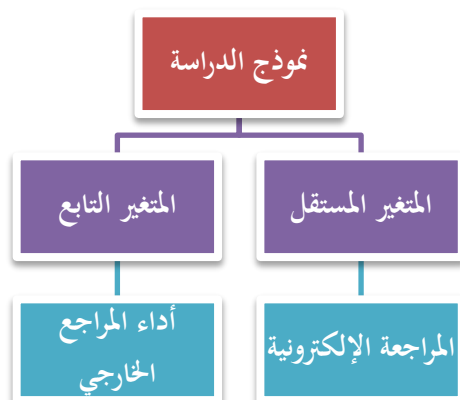
10-صعوبات الدراسة:

-عدم تجاوب أفراد عينة الدراسة مع الاستبانة رغم الإلحاح عليهم؛
-صعوبة إسقاط الدراسة النظرية على الجانب التطبيقي، بسبب اختلاف الجانب النظري للدراسة عن ما هو معمول به في الواقع.

11-نموذج الدراسة:

يمكن تلخيص نموذج الدراسة المعتمد في بحثنا في الشكل التالي:

الشكل رقم (أ): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثة

12-هيكل الدراسة

تم تقسيم الدراسة الى:

مقدمة عامة: شملت طرح لإشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية والفرضيات، بالإضافة إلى توضيح أهمية وأهداف الدراسة.

الفصل الأول: بعنوان الإطار العام للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي، تم تخصيصه لغرض التعرف على ماهية المراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي، تأثير المراجعة الإلكترونية على كل من معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وعلى منهجية ونظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى تطرقنا لأثر المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي.

الفصل الثاني: بعنوان الدراسات السابقة، تم تخصيصه لاستقراء الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة ومقارنتها مع دراستنا الحالية.

الفصل الثالث: بعنوان الدراسة الميدانية، تم تخصيصه لاختبار فرضيات الدراسة بناءً على عينة الدراسة من أكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص) ومهنيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين).

خاتمة العامة: شملت عرض لأهم نتائج الدراسة النظرية والميدانية، بالإضافة إلى تقديم التوصيات وكذا التعرف على آفاق الدراسة.

الفصل الأول
الإطار النظري
للمراجعة الإلكترونية
والمراجع الخارجي

تمهيد:

المراجعة مهنة نشأت قبل العصر المسيحي إذ وجد علماء الأنثروبولوجيا سجلات المراجعة لنشاط يعود إلى العصور البابلية المبكرة (حوالي 3000 ق.م)، حيث كان المراجع يستمع إلى الحالات التي تعرض عليه بهدف اكتشاف التلاعب والاختلاس، ولقد تطور هذا الهدف مع تطور العصور من اكتشاف التلاعب والاختلاس إلى إبداء رأي فني محايد، تأسست عملية المراجعة من بدأ جلوس المراجع في الساحات العامة والاستماع إلى الحالات التي تعرض عليه إلى تأسيس مكاتب المراجعة والاعتماد على المراجعة الورقية التقليدية التي تقوم على الوثائق والمستندات الورقية ولكن مع التطور التكنولوجي الذي أثر على جميع المجالات وجب على المراجعين ضرورة مواكبة هذا التطور التكنولوجي.

واستجابة لهذا التطور التكنولوجي نجد أن جل المؤسسات قامت برقمنة قطاعها مواكبة للتطور التكنولوجي، كما شهدت أيضا مهنة المراجعة استجابة واسعة لمواكبة هذا التطور حيث تم الانتقال من بيئة المراجعة الورقية (التقليدية) إلى البيئة الإلكترونية، وخلال هذه الفترة ظهر مصطلح جديد أطلق عليه " المراجعة الإلكترونية" والتي يقصد بها استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة.

إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة قد فرض على هذه الأخيرة أساليب وإجراءات تختلف عن تلك المستخدمة في عملية المراجعة التقليدية، كما حتم عليها ضرورة تبني طرق جديدة لجمع أدلة الإثبات غير المرئية لأن أدلة الإثبات المرئية أصبحت غير مجدية في ظل المراجعة الإلكترونية، كما وجب على المراجعين أيضا تأهيل أنفسهم علميا وعمليا بنظم تكنولوجيا المعلومات من أجل تأسيس رأيهم الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية للمؤسسات محل المراجعة.

وخلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة المراجعة؛
- المبحث الثاني: الأسس النظرية للمراجعة الإلكترونية؛
- المبحث الثالث: تأثير المراجعة الإلكترونية على معايير المراجعة GAAS؛
- المبحث الرابع: تأثير المراجعة الإلكترونية على منهجية ونظام الرقابة الداخلية؛
- المبحث الخامس: المراجعة الإلكترونية وتأثيرها على تحسين أداء المراجع الخارجي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة المراجعة

تعد المراجعة الأداة التي من خلالها يتحقق القارئ للقوائم المالية من صحتها وموثوقيتها، حيث تهدف المراجعة إلى إبداء رأي في محايد عن مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي لها، والتي تسمح للأطراف المهتمة بالقوائم المالية من اتخاذ القرارات المناسبة.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة المراجعة ومفهومها

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى التطور التاريخي لمهنة المراجعة ومفهومها وكذا أسباب الطلب على هذه المهنة.

الفرع الأول: التطور التاريخي لمهنة المراجعة

المراجعة مهنة نشأت منذ القدم، لحاجة الإنسان إليها في اكتشاف الغش والخطأ والتأكد من صحة البيانات والمعلومات التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، وقد مرت هذه المهنة بالعديد من المراحل وقد صاحب هذا التطور تطور في أهدافها عبر هذه المراحل كما يلي:

المرحلة الأولى: تقع هذه المرحلة في الفترة قبل عام 1500م، حيث كان المراجع خلالها يستمع إلى الحالات التي تعرض عليه، وقد ارتكز الهدف الأساسي لهذه المهنة آنذاك في اكتشاف التزوير والتلاعب من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية وأيضاً التأكد من أمانتهم لها¹؛

المرحلة الثانية: تقع في الفترة ما بين 1500-1850 م، تميزت هذه الفترة بظهور مبدأ القيد المزدوج في سنة 1494م الذي جاء به الإيطالي لوكا سولي، والذي ينص على أن كل عملية محاسبية يجب أن تسجل بين جانبين أحدهما مدين وآخر دائن، كما تميزت هذه الفترة بظهور بواخر الثورة الصناعية، والتي أحدثت تغيرات في جميع المجالات، حيث نتج عنها الانفصال الفعلي للملكية المؤسسة عن الإدارة وزيادة الحاجة إلى المراجعين والمراجعة، كما ظهر نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع²؛

المرحلة الثالثة: تقع هذه المرحلة في الفترة 1850-1905 م، ولقد تميزت بظهور شركات المساهمة، وكذا بالانفصال النهائي بين الملكية والإدارة، الأمر الذي تطلب ضرورة وجود طرف ثالث محايد يبدى رأيه حول عدالة

¹ أنور عيدة، استعمال خبير تكنولوجيا المعلومات وأثره على استقلالية مراجع الحسابات في ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر -الوادي-، الجزائر، 2021/2020، ص: 74.

² عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لأقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2006/2007، ص: 3.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة ونجاعة أعمالها، كما أن المراجعين خلال هذه الفترة أصبحوا يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها، أما أهداف المراجعة خلال هذه الفترة فتمثلت في اكتشاف الغش ومنع الأخطاء الفنية وكذا الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية، كما شهدت هذه الفترة الاعتماد على أسلوب العينات وبذلك أصبحت عملية المراجعة أقل تفصيلاً¹.

المرحلة الرابعة: تقع في الفترة من 1905 إلى 1933م، انصب هدف المراجعة خلال هذه الفترة على التأكد من صحة وعدالة المركز المالي للمؤسسة، مع الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، كما تغير أسلوب المراجعة من المراجعة التفصيلية إلى المراجعة باستخدام أسلوب العينات²؛

المرحلة الخامسة: جاءت في الفترة بين 1933-1940م وتميزت هذه الفترة بزيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية واعتباره نظام مستقل على النظام المحاسبي، كما تطورت أهداف وأساليب المراجعة، وأصبح أسلوب العينات هو الأسلوب الرئيسي³؛

المرحلة السادسة: ما بعد 1960م إلى يومنا هذا، لقد تطور في هذه الفترة هدف المراجعة إلى التأكد من صحة وسلامة القوائم المالية، أما الهدف الثانوي فتمثل في اكتشاف الغش والخطأ مع التركيز على أنظمة الرقابة الداخلية⁴؛

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010/2009، ص: 5.

² أنور عيدة، مرجع سابق، ص: 75.

³ المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

⁴ كروعة أسماء، فعالية أداء المراجعة الداخلية وفق المعايير الدولية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر -3، الجزائر، 2012/2011، ص: 4.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

الجدول(01-02): مراحل تطور المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية

الفترة	الهدف من المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500 م	- اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1500-1850 م	- اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850-1905 م	- اكتشاف التلاعب والاختلاس - اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها
1905-1933 م	- تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي - اكتشاف الأخطاء والتلاعب	مراجعة اختيارية	اعتراف سطحي
1933-1940 م	- تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي - اكتشاف الأخطاء والتلاعب	مراجعة اختيارية	بداية الاهتمام بها
1940-1960 م	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	مراجعة اختيارية	اهتمام وتركيز قوي

المصدر: وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010/2009، ص: 48.

من خلال ما سبق، يمكن القول بأن تطور المراجعة صاحبه تطور في أهدافها وأساليبها، حيث كان هدف المراجعة قبل عام 1500 م يتمثل في اكتشاف الغش والخطأ، أما خلال الفترة من 1850-1905 م نجد أن أسلوب المراجعة تطور من أسلوب المراجعة الشاملة إلى أسلوب المراجعة التفصيلي، في حين الفترة من 1905-1960 م إلى ما بعد هذه الفترة نجد أن أهداف المراجعة تطورت من اكتشاف الغش والخطأ إلى التأكد من صحة وعدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة، في حين نجد أن أسلوب المراجعة شهد عدة تطورات من المراجعة الكلية إلى المراجعة التفصيلية إلى المراجعة بالاعتماد على أسلوب العينات.

الفرع الثاني: مفهوم المراجعة

تعددت التعاريف التي تطرقت لمفهوم المراجعة نذكر منها:

التعريف الأول: عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية AAA المراجعة بأنها "عملية منتظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"¹؛

¹ الأخضر عياشي، أثر المراجعة الإلكترونية على كفاءة وفاعلية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي، الجزائر، 2018/2019، ص: 25.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

التعريف الثاني: المراجعة علم له قواعده وأصوله وكذلك هو فن له أساليبه واجراءاته، يهدف إلى إبداء رأي في محاييد لحسابات وسجلات المؤسسة محل المراجعة حول مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة لهذه المؤسسة¹؛

التعريف الثالث: عرفت المراجعة من قبل منظمة العمل الفرنسي بأنها "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"²؛

التعريف الرابع: تعرف المراجعة بأنها الفحص الذي يقوم به متخصص مختص ومستقل بهدف إبداء رأي مسبب حول انتظام وصدق حسابات مؤسسة معينة³.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن المراجعة تهدف إلى إبداء رأي في محاييد حول مدى عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة ونجاعة أعمالها، حيث أن القوائم المالية غير المراجعة تعتبر غير مقبولة من طرف مستخدميها (الأطراف الداخلية والخارجية في المؤسسة)، مالم تتم مراجعتها من قبل مراجع حيادي مستقل، لأن اعداد هذه القوائم يتم من قبل إدارة المؤسسة، وعليه يمكن القول بأن المراجعة تضفي درجة من الثقة في القوائم المالية، من خلال قيام المراجع بفحص السجلات والبيانات المحاسبية ومقارنتها مع القوائم المالية؛

وأیضا يمكن حصر مفهوم المراجعة في النقاط التالية:

- المراجعة هي عبارة عن مسعى أو طريقة منهجية منظمة؛
- تعمل المراجعة على فحص السجلات والحسابات والمستندات الخاصة بنشاط المؤسسة؛
- المراجعة علم له قواعده وأصوله وفن له أساليبه واجراءاته؛
- تهدف المراجعة إلى إصدار حكم معلل يستند على أدلة وقرائن إثبات؛
- تمر المراجعة عبر ثلاث مراحل حتى الوصول إلى غاية إصدار التقرير وهي مرحلة الفحص ثم مرحلة التحقيق أو التقييم وأخيرا مرحلة التقرير؛

¹ محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية (التأصيل العلمي والممارسة العملية)، كلية التجارة-جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، 1999، ص: 7.

² فوزي الحاج أحمد، مساهمة تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي-، الجزائر، 2020/2019، ص: 3.

³ Hasnae Mghizou, Khalid Chafik, **Electronique Wok Papers et la performance D'audit :cas des cabinets d'audit au Maroc**, Article, Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit, VOL 02, Issue 07, 2018, PP: 877.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

- يساهم المراجعون الخارجيون في ضمان الشفافية المالية وبناء الثقة في أصحاب المصلحة في التصديق على الحسابات¹.

الفرع الثالث: أسباب الطلب على المراجعة

هناك مجموعة من الأسباب تدفع بأصحاب المؤسسات إلى تعيين المراجع الخارجي للحكم على مدى صحة وسلامة القوائم المالية نذكر منها²:

- **تعارض المصالح:** بسبب تعارض المصالح بين معدي القوائم المالية (إدارة المؤسسة) ومن يستخدمها (الملاك، الدائنين) حيث ينظر للمؤسسة على أنها مجموعة من العلاقات التعاقدية، والمفترض من هذه العلاقات وجود معلومات متعارضة بين إدارة المؤسسة والأطراف المتعاقدة الأخرى، حيث تهدف إدارة المؤسسة إلى إصدار تقارير تهدف من خلالها إلى تعظيم مصالحها على حساب الأطراف الأخرى، ومن هنا تنشأ الحاجة إلى تعيين مراجع خارجي يعمل على إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية.

- **الأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات:** المعلومات الواردة في القوائم المالية والتي تمت مراجعتها من قبل مراجع خارجي تكون أكثر ثقة من المعلومات غير المراجعة، وبالتالي هناك رغبة في زيادة الثقة في المعلومات الواردة بالقوائم المالية³.

- **ثبات المبادئ والأساليب المحاسبية:** من مهام مهنة المراجعة التأكد من عدم وجود تغيرات في المبادئ والأساليب المحاسبية أو في تطبيقها، لما لها من تأثير على عدم القدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترة الحالية مع الفترات السابقة، لذلك فإن حدث تغير في المبادئ والأساليب المحاسبية وجب معرفة أسباب ذلك ورأي المراجع في هذا التغير، وعليه فإن تقرير المراجع يضيف بعد ايجابي في زيادة الثقة في التقارير والقوائم الختامية.

- **فرض الحاجة إلى المصادقية:** تتطلب هذه الحاجة من المراجع القيام بفحص البيانات والمعلومات المحاسبية في كل جزئيتها وكليتها والتأكد أيضا من أنها حدثت فعلا، حتى يمكن القول بأن القوائم المالية المفصح عنها تتمتع بمصادقية.

¹ ALLOULI &BOUMESKA, **L'impact de la transformation digitale sur l'audit externe: Nouvelles perspectives et pratiques émergentes: Revue Systématique de littérature**, Article, Alternatives Managériales et Economiques, VOL 05 , ISSUE 04 ,2023, PP: 138.

² فاطمة علاق، مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر وأثره على مصادقية التقارير وفق معايير المراجعة الدولية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر -الوادي-، الجزائر، 2019/2018، ص: 10-11.

³ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2011، ص: 16.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

- فاعلية مجلس الإدارة في الوفاء بمسؤوليته: يعتبر هذا السبب من بين أهم أسباب الطلب على المراجعة وكذا على المراجع الخارجي، حيث وجهت العديد من الانتقادات لمجالس إدارة شركات المساهمة، وأتهم أعضاؤها بالتقصير في أداء واجباتهم الأساسية والمتمثلة في تمثيل المساهمين.

- **الانحياز المفاجئ:** أظهرت جميع الدراسات التي تطرقت لأسباب انحياز الشركات، أن السبب الرئيسي تمثل في وجود خلل في أخلاقيات وممارسات مهنة المراجعة والمحاسبة¹، ومن بين أهم الشركات العالمية التي تعرضت لانحياز بسبب هذه المشاكل نجد شركة انرون وشركة وورلدكوم².

من خلال ما سبق، يمكن القول بأن هناك مجموعة من الأسباب دفعت بأصحاب المؤسسات إلى تعيين المراجع الخارجي، بحيث يكمن السبب الرئيسي في أن تقرير المراجع الخارجي يعتبر المرشد الرئيسي والدليل الذي تعتمد عليه العديد من الأطراف ومن بينها إدارة المؤسسة من أجل التخطيط للمستقبل، وتحقيق أهدافها وكذا رسم الخطط والسياسات المستقبلية، وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية، إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة محايدة ومستقلة.

المطلب الثاني: فروض ومبادئ المراجعة وأنواعها

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى أهداف وأهمية المراجعة، كما سيتناول أيضا فروض ومبادئ المراجعة وأنواعها.

الفرع الأول: أهمية وأهداف المراجعة:

للمراجعة أهمية كبيرة للعديد من الأطراف، ويمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى أهداف تقليدية وأهداف حديثة.

أولا: أهمية المراجعة:

للمراجعة أهمية كبيرة للعديد من الأطراف، وهذا من خلال الخدمة التي تقدمها لها باعتبار أنها ستستخدم القوائم المالية المراجعة وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن بين هذه الأطراف نذكر ما يلي:

¹ فاطمة علاق، مرجع سابق، ص: 11.

² Omar Ali-Abdessamed, **Requirements for improving the external audit qualité in Algeria**, Article, Vol 01, Issue 08, P: 128.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

- إدارة الشركة: تعتمد إدارة الشركة بشكل كبير على تقرير المراجع الخارجي بغية معرفة مواطن القوة لتدعيمها وكذا مواطن الضعف لتعديلها، كما يسمح أيضا تقرير المراجع الخارجي بإرسال إشارات إيجابية للسوق حول وضعيتها المالية، مما ينعكس إيجابا على قيمتها في السوق المالي، وبالتالي ارتفاع قيمتها السوقية¹؛
 - المساهمون وملاك المؤسسة: يلجأ المساهمون إلى نتائج المراجعة من أجل الاطمئنان على مدى صحة وسلامة الحسابات الختامية ونتيجة أنشطة المؤسسة ومركزها المالي؛
 - الدائنون والموردون: تلجأ هذه الطائفة إلى تقرير المراجع الخارجي للتأكد من مدى صحة وسلامة القوائم المالية، لمعرفة مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قبل الشروع في منح الائتمان التجاري لها والتوسع فيه²؛
 - المستثمرون: يعتمدون على القوائم المالية والحسابات الختامية المراجعة من قبل المراجع الخارجي من أجل اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وتحديد مجالات الاستثمار المناسبة والملائمة لهم³؛
 - الهيئات الحكومية: تعتمد الهيئات الحكومية على القوائم المالية المراجعة التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها تحديد الدخل الخاضع للضريبة وكذا تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح⁴؛
 - إدارة الضرائب: تعتمد إدارة الضرائب على القوائم المالية المراجعة من قبل المراجع الخارجي من أجل تحديد الوعاء الضريبي وإعطاء المصادقية للتصريحات الضريبية، فتقرير المراجع الخارجي يعطي الثقة والاطمئنان لموظفي الإدارة الضريبية⁵؛
- بناء على ما تقدم، يمكن القول بأن للمراجعة أهمية كبيرة للعديد من الأطراف سواء كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها⁶.

¹ محمد قراش، المهدي حجاج، محمد حيمران، ضرورة توفر تدقيق فعال في ظل مشكل عدم تماثل المعلومات بين أصحاب رأس المال والمسيرين، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، مخبر أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الحركية الاقتصادية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، ص: 164.

² بوقابة زينب، التدقيق وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم التجارية، جامعة الجزائر-3، الجزائر، 2010/2011، ص: 11.

³ أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمن أحمد، أساسيات المراجعة ومعاييرها، بدون دار النشر، القاهرة، 2008، ص: 10.

⁴ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سابق، ص: 16.

⁵ أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمن أحمد، مرجع سابق، ص: 10.

⁶ Id Ahmad Fatiha, Hichem Omar & Chegri Bader Eddine, **Qualité de l'audit externe : Revue de littérature**, Article, Africanscientific journal, Vol 03, ISSUE 15, PP: 502.

ثانيا: أهداف المراجعة

يمكن تقسيمها إلى¹:

1- الأهداف التقليدية:

تتمثل فيما يلي:

- تحديد ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من غش وتلاعبات وأخطاء؛
- مطابقة القوائم المالية مع السجلات والدفاتر دون إبداء رأي فني محايد؛
- مراجعة السجلات والدفاتر والتأكد من دقتها الحسابية.

2- الأهداف الحديثة:

تتمثل هذه الأهداف في النقاط التالية:

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في السجلات والدفاتر وإبداء تقرير يوضح درجة الاعتماد عليها؛
- فحص الدفاتر وتحديد ما يوجد بها من أخطاء وغش؛
- تقليل من فرص الأخطاء والغش عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية وإجراء زيارات فجائية من طرف المراجعين الخارجيين.

أما أهداف المراجعة في وقتنا الحالي فلقد توسعت مع توسع وتطور المؤسسات وهي تشمل:

- مراجعة الخطط المسطرة ومتابعة تنفيذها والتعرف عن النتائج المحققة، ومحاولة دراسة الأسباب التي حالت دون تحقيق الأهداف المسطرة؛
- تقييم نتائج الأعمال مقارنة بما كان مسطر له؛
- محاولة تحقيق أقصى كفاية إنتاجية مع القضاء على الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق رفاهية لأفراد المجتمع؛
- وسيلة للحد من التلاعب المحاسبي²؛
- التصديق على الحسابات السنوية للمؤسسة، أي الاعتراف "بانتظامها" و "صدقها" من أجل توفير "صورة صادقة" لعمليات المؤسسة³؛

¹ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص: 11-12.

² Aouina M., Moussa mir, le rôle de l'audit externe dans la transparence de la communication financière. une revue de littérature, Article, Revue du contrôle, delà comptabilité et de l'audit, VOL 08, Issue 03, 2019, P: 518.

³ Hamidouche Mhamed, Belhadj Abdessamed, Les Attributs de l'audit externe pour une information financière de qualité, Article, Revue Nouvelle economie, VOL 01, Issue01, 2018, P: 39.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

- تخفيض مخاطر التدقيق.

وتؤدي المراجعة دورا حيويا في إدارة المؤسسات مهما كان نشاطها، وذلك بفضل الخدمات التي تقدمها للمساهمة في التقليل من مخاطر نشر المعلومات الكاذبة للمساهمين وتمكينهم من اتخاذ قرارات دقيقة بناء على معلومات موثوقة¹.

من خلال كل ما سبق، يمكن القول بأن أهداف مهنة المراجعة تطورت مع التطور التاريخي لها منذ الفترة ما قبل 1500 م حيث كان هدف المراجعة في هذه الفترة اكتشاف الغش والخطأ ومنع التلاعب، إلى غاية الفترة ما بعد 1600 م أين أصبح هدف المراجعة هو إبداء رأي في محايد والاهتمام بنظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني: فروض ومبادئ المراجعة

للمراجعة فروض ومبادئ يمكن تقسيمها كما يلي:

أولاً: فروض المراجعة

تقوم المراجعة على مجموعة من الفروض، والتي تعتبر الإطار النظري أو القاعدة التي يمكن الرجوع إليها في عمليات المراجعة، ومن بين هذه الفروض نجد:

- **قابلية البيانات للفحص:** يعتمد هذا الفرض على وجود البيانات والقوائم المالية القابلة للفحص، فإن لم تكن هناك قوائم مالية فلا مبرر لوجود مهنة المراجعة أصلاً، ويستمد هذا الفرض قوته من أن المراجعة تعتمد على البرهان؛

- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة:** ينص هذا الفرض على وجود علاقة تعاون بين إدارة المؤسسة والمراجع، حيث تقوم الإدارة بإعلام المراجع بأية معلومات يمكن أن تساهم في تأسيس رأيه الفني المحايد، كما يقوم المراجع بإبلاغ الإدارة بالمعلومات التي من شأنها أن تساهم في اتخاذ القرارات الصائبة²؛

- **خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:** ينص هذا الفرض على مسؤولية المراجع في اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعبات الواضحة عن طريق التزامه ببذل العناية المهنية اللازمة،

¹ Samira Mighiss, Smail Kabbaj, **L'audit A l'ère la transformation Digitale**, Article, Revue du contrôle de la comptabilité de l'audit, VOL 05, Issue 03, P: 199.

² طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص: 13-14.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

أما الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها فالمراجع غير مسؤول على اكتشافها، وخاصة عندما يتقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها¹؛

- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث الأخطاء: يركز هذا الفرض على وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يمنع احتمال حدوث الخطأ، فوجود هذا الخطأ يعمل على تغيير نوع المراجعة من المراجعة الشاملة الكلية إلى المراجعة الاختيارية²؛

- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال: تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بمثابة المرشد بالنسبة للمراجع والتي تسمح له بالحكم على مدى سلامة المواقف المعنية، كما تعتبر سنداً لتعظيم آرائه³؛

- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يقوم هذا الفرض على قاعدة الاستمرارية في الأداء، حيث أنه إذا اتضح للمراجع أن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة سليم وأن المؤسسة رشيدة في تصرفاتها، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل، والعكس صحيح⁴؛

- مراجع الحسابات يزاوّل عمله كمراجع فقط: إذا طلب من المراجع إبداء رأي في حول سلامة وعدالة القوائم المالية فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة فقط، بغض النظر عن قدراته على أداء مهام أخرى⁵؛

- المراجع يلتزم بواجبات مهنية محدودة: أي مهنة منظمة يحكمها أخلاقيات وسلوك معين، وفي مجال المراجعة تتولى التنظيمات المهنية وضع دستور للمهنة، يفرض على المراجع أن يلتزم بالقواعد المنظمة للمهنة وإلا تعرض لعقوبات ناتجة عن إخلاله بالقواعد المنظمة لمهنة المراجعة⁶.

ثانياً: مبادئ المراجعة

تنقسم مبادئ المراجعة إلى مجموعتين هما:

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

¹ لقيطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة - الجزائر، 2009/2008، ص: 18.

² المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

³ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الأعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص: 18.

⁴ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، مرجع سابق، ص: 19.

⁵ عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة، الجزائر، 2007/2006، ص: 16.

⁶ محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، مرجع سابق، ص: 16.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

1-1- مبدأ تكامل الإدراك الرقائي: ينصب هذا المبدأ على ضرورة الإلمام التام بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها المحتملة والفعلية على المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، ومن جهة أخرى، الوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة من المعلومات المحاسبية¹.

1-2- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: ينص هذا المبدأ على أنه، يجب أن يشمل الفحص جميع أهداف المؤسسة، بنوعيتها التقليدية أو الرئيسية، إضافة إلى ضرورة فحص جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية لتقارير وأهداف المؤسسة².

1-3- مبدأ الموضوعية في الفحص: يقضى هذا المبدأ على ضرورة ابتعاد المراجع عن عنصر التقدير الشخصي أثناء عملية الفحص، ويتحقق ذلك من خلال الاستناد إلى أدلة وقرائن الإثبات التي تدعم رأي المراجع الفني المحايد، وخاصة عندما يتعلق الأمر بالعناصر ذات الأهمية الكبيرة نسبياً، والتي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها كبير نسبياً³.

1-4- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: يشير هذا المبدأ إلى ضرورة فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة لما لها من أهمية في تدعيم رأي المراجع عن أحداث المؤسسة⁴.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

تتمثل المبادئ المرتبطة بركن التقرير في:

1-2- مبدأ كفاية الاتصال: يشير هذا المبدأ إلى وجوب أن يكون تقرير المراجع الخارجي أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمؤسسة إلى جميع الأطراف التي تهتم بعمليات المؤسسة بصورة حقيقية تزيد من ثقة مستخدميها بشكل يؤدي إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من إعداد هذه التقارير⁵.

¹ وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009، ص: 130.

² سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص علوم تجارية، قسم إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص: 30.

³ وجدان علي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 130.

⁴ المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

⁵ وجدان علي أحمد، مرجع سابق، ص: 130.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

2-2- مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى ضرورة احتواء تقرير مراجع الحسابات على أهداف المؤسسة ومدى تطبيقها للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وأية إجراءات وتغييرات في التقديرات المحاسبية، بالإضافة إلى ضرورة الإشارة إلى مدى متانة نظام الرقابة الداخلية¹.

2-3- مبدأ السببية: ينص هذا المبدأ على ضرورة اشتغال تقرير المراجع الخارجي لأي تصرف غير عادي يواجهه، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب واقعية وموضوعية².

2-4- مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة أن يكون تقرير المراجع الخارجي وكذا التقارير المالية الأخرى منصفة لجميع الأطراف المستخدمة للقوائم المالية³.

من خلال كل ما سبق، يمكن القول بأن مهنة المراجعة تقوم على مجموعة من الفروض والمبادئ تشكل الإطار النظري للمراجع الخارجي، وهي التي تسمح له بإعداد رأي في محايد حول عدالة القوائم المالية، ومدى تمثيلها للواقع الفعلي للمؤسسة ونجاعة أعمالها.

الفرع الثالث: أنواع المراجعة

إن نشاط المراجعة يختلف في أنواعه بحسب الهدف الذي يرمي إليه المراجع والإطار القانوني الذي يمارس فيه هذا النشاط.

1- من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة⁴:

1-1- المراجعة الداخلية: وهي المراجعة التي تتم من قبل هيئة من داخل المؤسسة، تهدف إلى خدمة مجلس الإدارة، كما تعمل على تقويم النظم التسييرية القائمة في المؤسسة وتنتهي بإبداء رأي في مسألتين هما:

- مدى دقة ومتانة نظام الرقابة الداخلية؛
- فعالية الخطط المعدة من قبل مجلس الإدارة.

1-2- المراجعة الخارجية: يقوم بها طرف خارجي مستقل عن المؤسسة ويهدف إلى إبداء رأي حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

2- من حيث الإلزام بعملية المراجعة

حيث يمكن تقسيمها إلى:

¹ سردوك فاتح، مرجع سابق، ص: 30.

² وجدان علي أحمد، مرجع سابق، ص: 131.

³ المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

⁴ عيسى زين، تقييم مهنة المراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، 2018/2019، ص: 16.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

2-1- المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي تتم بقوة القانون، وتنتهي بإعداد المراجع لتقريره حول مدى صحة وسلامة القوائم المالية للمؤسسة ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي لها ونجاعة أعمالها¹.

2-2- المراجعة الاختيارية: وهي المراجعة التي تتم بإرادة المؤسسة دون أي تدخل أو إلزام من أي جهة كانت، حيث يخدم هذا النوع من المراجعة مجلس الإدارة في تنفيذ بعض المهام حسب التطور الحاصل في الأهداف الحديثة للمراجعة².

3- من حيث مجال أو نطاق المراجعة:

يمكن تقسيمها إلى³:

3-1- المراجعة الكاملة: وهي التي تمنح للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ويتعين عليه في نهاية الأمر إعداد تقرير يحتوي على رأيه في مدى سلامة القوائم المالية الختامية ككل مع احترامه لمعايير المراجعة المتعارف عليها عند إعداداته لتقرير.

3-2- المراجعة الجزئية: وهي التي تحدد فيها إطار عمل المراجع، بمعنى يكون مجال عمل المراجع محدد، ويتعين على المراجع في هذا النوع من المراجعة أن يحدد تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح، حتى لا تقع عليه مسؤولية ما لم يقم به من عمل غير موكل له في رسالة المهمة.

4- من حيث مدى الفحص وحجم الاختبارات

يمكن تقسيمها إلى⁴:

4-1- المراجعة الشاملة أو التفصيلية: تعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والسجلات، والحسابات والمستندات، بمعنى فحص جميع المفردات أو العناصر، فإذا كان المراجع بصدد فحص حسابات المخزون، فإن المراجعة الشاملة أو التفصيلية تنصب على جميع عناصر المخزون وكميات كل عنصر جردا فعليا؛ ويمكن القول بأن المراجعة الشاملة أو التفصيلية تصلح كثيرا في المؤسسات الصغيرة الحجم نظرا لقلة العمليات والحسابات فيها، أما بالنسبة للمؤسسات الكبيرة الحجم فمن الصعب تطبيقها عليها نظرا لكبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها وبالتالي زيادة تكاليف عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة.

¹ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سابق، ص: 34.

² أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمن أحمد، مرجع سابق، ص: 12.

³ حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص: 17.

⁴ عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص تدقيق محاسبي وتدقيق، قسم علوم التدقيق، جامعة أحمد دراية - أدرار، ص: 19.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

4-2- المراجعة الاختبارية: هي المراجعة التي تتم من خلال اختيار عينات، هذه العينات يتم اختيارها بأساليب خاصة لإجراء تقدير يعمم على جميع أفراد العينة، بمعنى أنه يتم اختيارها من مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وهذا بعد إجراء تقييم مسبق حول متانة نظام الرقابة الداخلية.

5- من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات

5-1- المراجعة النهائية: تتم بعد انتهاء السنة المالية، ويتم تعيين المراجع بعد الإنتهاء من إعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، وفي حقيقة الأمر أن هذا النوع يصلح كثيرا في المؤسسات الصغيرة الحجم التي تمتاز بقلّة عملياتها ويستطيع المراجع التحكم في عمله في ظل محدودية عملية المراجعة¹.

5-2- المراجعة المستمرة: ووفقا لهذا النوع، تكون عملية المراجعة مستمرة طوال السنة المالية للمؤسسة، بطريقة منتظمة وفق برنامج زمني يحدده المراجع مسبقا، وهذا النوع يصلح كثيرا في المؤسسات الكبيرة الحجم، مع ضرورة قيام المراجع بمراجعة أخرى في نهاية السنة للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية.

6- المراجعة حسب الهدف

6-1- المراجعة المالية (القوائم المالية): تتم مراجعة القوائم المالية بهدف التأكد من مدى صدقها، عدالتها، موضوعيتها وشموليتها، وما إذا كانت تتفق مع المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتتمثل القوائم المالية في الميزانية، جدول حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية وجدول تغيرات الأموال الخاصة².

6-2- المراجعة الاجتماعية: بعد أن أصبح من بين أهداف المؤسسات تحقيق الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع، ظهر هذا النوع من المراجعة والذي يهدف إلى التحقق من تطبيق أو قيام المؤسسة بتحقيق هذا الهدف³.

6-3- المراجعة الإدارية: تهدف إلى مراجعة جميع النواحي الإدارية بغرض التأكد من أن الإدارة تعمل على تحقيق الأهداف المسطرة بأقصى منفعة وبأقل تكاليف⁴.

6-4- المراجعة القانونية: يقصد بها التحقق من مدى تطبيق المؤسسة للقوانين التي تصدرها الحكومات، وكذا التأكد من مدى تطبيق القانون الأساسي والنظام الداخلي للمؤسسة⁵.

¹ طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص: 26.

² عامر حاج دحو، مرجع سابق، ص: 22.

³ عيسى زين، مرجع سابق، ص: 18.

⁴ عيسى زين، مرجع سابق، الصفحة نفسها.

⁵ المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

المطلب الثالث: مفهوم المراجع الخارجي ومهامه

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم المراجع الخارجي ومهامه، كما سيتناول صفات ومهام المراجع الخارجي.

الفرع الأول: مفهوم المراجع الخارجي

لقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم المراجع الخارجي، وجلها كانت من الجانب القانوني والتي كانت على النحو التالي:

التعريف الأول: حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فإن "المراجع الخارجي هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها للأحكام والتشريعات المعمول بها".¹

التعريف الثاني: عرف القانون التجاري المراجع الخارجي حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة ذلك ويتحقق من وجود الحسابات وإذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".²

التعريف الثالث: كما يعرف بأنه شخص قانوني مستقل ومحيد عن المؤسسة، يقوم تحت مسؤوليته الخاصة بمهمة اختبار صدق وشرعية حسابات المؤسسة التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية.³

من خلال هذه التعاريف، نستخلص بأن المراجع الخارجي هو شخص خارجي عن المؤسسة مؤهل علميا وعمليا لمزاولة مهنة المراجعة، يتمتع باستقلالية تامة، يقوم بإعداد رأي فني محايد حول مدى صحة ومصادقية القوائم المالية الختامية ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة ونجاعة أعمالها.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون رقم 10-01، المؤرخ في 28 رجب عام 1431 الموافق 11 يناير سنة 2010، العدد 42، المادة 22، ص 07.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4، مطبوعات بيرتي، 1998، الجزائر، ص 155.

³ إلياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الأخضر عباشي، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 10، العدد 02، 2017، ص: 09.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة مراجع الخارجي

تنص المادة 08 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على

الشروط الواجب توفرها في الشخص الطبيعي الذي يريد مزاوله مهنة المراجعة، وتتمثل فيما يلي¹:

- يجب أن يكون المراجع الخارجي يمتلك الجنسية الجزائرية؛

- حيازة على شهادة لممارسة مهنة المراجعة على النحو الآتي:

✓ بالنسبة لمزاوله مهنة الخبير المحاسب، يجب أن يكون حائز على شهادة جزائية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها؛

✓ بالنسبة لمزاوله مهنة محافظ الحسابات، يجب أن يكون حائز على شهادة جزائية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛

- أن يتمتع بجميع الحقوق السياسية والمدنية؛

- ألا يكون قد صدر حكم في حقه بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

بالإضافة إلى الشروط السابقة توجد شروط أخرى نذكر منها:²

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المصف الوطني للخبراء المحاسبين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية أو في المصف الوطني أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، ويؤدي 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 أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

الفرع الثالث: صفات ومهام المراجع الخارجي

أولاً: صفات المراجع الخارجي

المراجع الخارجي يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الصفات الأخلاقية والشخصية لممارسة هذه المهنة على أكمل وجه نذكر منها:³

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد 42، المادة 8، ص 5.

² مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، محمد زرقون، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجاً)، مجلة المؤسسة، المجلد 08، العدد 2019، ص: 128.

³ إلياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الأخضر عياشي، مرجع سابق، ص: 10.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

- **الأمانة والنزاهة:** يجب أن يكون المراجع الخارجي نزيها وأميناً في عمله، ويبدل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية عمله وأن يعمل بضمير، وأن يبدي رأيه الفني المحايد في القوائم المالية بكل نزاهة ومصداقية؛
- **المحافظة على أسرار المهنة:** بحكم المهام والصلاحيات المخولة للمراجع الخارجي أثناء مزاولته مهنته فإنه يطلع على مجموعة من أسرار المؤسسة، وعليه فإنه يجب أن يكون موضع ثقة ولا يفشي هذه الأسرار ويحافظ عليها.
- **الصبر واللباقة والقدرة على التصرف:** المراجعة مهنة شاقة تتطلب صبر وطول بال من المراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة من أجل إعداد التقرير، خاصة وأن المراجع لا يُستقبل بالترحيب في المؤسسة لذا عليه التحلي باللباقة في التعامل مع الموظفين في المؤسسة.
- **الكفاءة المهنية:** يجب على المراجع أن يكون ملماً بكل الأمور المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة وأن يكون على دراية بالعديد من العلوم الأخرى كالعلوم الإنسانية والاجتماعية والتي لها علاقة بالمحاسبة والمراجعة، وذلك لكي يستطيع القيام بفحص العمليات رغم تنوعها واختلافها.

ثانياً: مهام المراجع الخارجي

حسب المادة 23 و 24 من القانون 10-01 فإن المراجع يكلف بالمهام التالية¹:

أولاً: المهام العادية

- يشهد بأن الحسابات السنوية للمؤسسة منتظمة وصحيحة ويتأكد أيضاً من مدى مطابقتها لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وأيضاً يتأكد من ممتلكاتها ووضعيتها المالية؛
- يفحص ويتأكد من مدى مطابقة المعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المساهمون ومدى صحتها؛
- يقوم بإعداد تقرير خاص يبدي فيه رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مسيري المؤسسة؛

ثانياً: المهام الخاصة

بالإضافة إلى المهام العادية للمراجع الخارجي توجد مهام خاصة نذكر منها²:

- إعلام السلطة في حالة اكتشاف أي جنحة؛
- فحص حصص المساهمين؛
- التأكد من أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة؛
- دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك.

المطلب الرابع: حقوق وواجبات المراجع ومسؤولياته

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص: 7.

² تمار خديجة، ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة المالية والأسواق، المجلد 03، العدد 06، 2017، ص: 346.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مسؤوليات المراجع الخارجي وكذا حقوقه وواجباته، كما سنتناول في هذا المطلب أيضا عهدة المراجع الخارجي

الفرع الأول: مسؤوليات المراجع الخارجي

إن المراجع يتحمل كامل مسؤوليته عند قيامه بإعداد تقريره عن المؤسسة، وكذا عن التصريحات التي يدليها والتي تعتمد على قرائن الإثبات، ويمكن تقسيم المسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع إلى:

- **المسؤولية المدنية:** إن المراجع يتحمل كامل مسؤوليته اتجاه المؤسسة التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية وكذا اتجاه الأطراف التي تعتمد على تقريره الفني المحايد، نتيجة لإهماله لواجباته أو ارتكابه الأخطاء عند قيامه بأداء مهمته؛ ويمكن تقسيم الحالات التي تنجر عنها المسؤولية المدنية إلى¹:

✓ حالة تقصير المراجع في أداء عمله وعدم بذله للعناية المهنية اللازمة والتي تطرق إليها المعيار الأول من المعايير العامة (الشخصية)؛

✓ حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء عند مزاولته لمهنة المراجعة في المؤسسة؛
✓ عدم قيامه أصلا بواجبه المتمثل في مراجعة أعمال المؤسسة.

- **المسؤولية التأديبية:** المسؤولية التأديبية نصت عليها المادة 53 من القانون المنظم للمهنة، حيث أشارت إلى المسؤولية الانضباطية للمراجع الخارجي والمتمثلة في كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية، غير أن الخطأ التأديبي لم يحدد بدقة وإنما تمت الإشارة إليه بمفهوم واسع، وتنقسم العقوبات التأديبية إلى الإنذار؛ التوبيخ؛ الإقصاء المؤقت من ممارسة المهنة؛ الشطب من الجدول والتوقيف المؤقت².

- **المسؤولية الجزائية:** حسب المادة 62 من القانون 10-01 يتحمل كل من محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والخبير المحاسب عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني؛

يعاقب القانون كل شخص يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات، كما يعتبر ممارسا غير شرعيا للمهنة كل شخص أوقف أو سحب تسجيله أو هو غير مسجل أصلا ويقوم بمهام محافظ الحسابات³.

الفرع الثاني: حقوق وواجبات المراجع الخارجي

للمراجع الخارجي مجموعة من الحقوق والواجبات نذكر منها⁴:

¹ بوقابة زينب، مرجع سابق، ص: 49.

² طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، المجلد 05، العدد 09، 2013، ص: 44.

³ مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، محمد زرقون، مرجع سابق، ص: 138.

⁴ إيهاب مكي محمد عبد الله، دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات الحاسبية، المجلة الإلكترونية الشاملة ومتعددة التخصصات، المجلد 06، العدد 25، 2020، ص ص: 10-11.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

أولاً: حقوق المراجع الخارجي:

تتمثل في:

- حق الاطلاع على دفاتر ومستندات المؤسسة محل المراجعة، وكذا اللوائح والقوانين التي تنظم وتحكم نشاط المؤسسة؛
- حق الاستفسار من أي مسؤول في أي مستوى إداري، وكذا حق طلب التقارير والاستفسار عن أية أمور مبهمة فيها؛
- فحص جميع الدفاتر والمستندات وسجلات المؤسسة استناداً إلى القوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- التحقق من الالتزامات المستحقة على المؤسسة، وكذا مراجعة أصولها والتحقق من وجودها وملكيته؛
- حضور اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو إرسال من ينوب عنه.

ثانياً: واجبات المراجع الخارجي:

تتمثل في:

- المراجعة الفعلية لحسابات المؤسسة بهدف التحقق من مدى صحتها واكتشاف الأخطاء؛
- التحقق من أن الحسابات والمبالغ المسجلة المتعلقة بأصول والتزامات المؤسسة فعلية وغير وهمية بأي طريقة من طرق التحقق؛
- التأكد من متانة نظام الرقابة الداخلية حتى يستطيع المراجع اختيار عينات المراجعة بطريقة سليمة وملائمة؛
- ضرورة تقديم المراجع للتوصيات والاقتراحات المناسبة لمعالجة الأخطاء التي تم اكتشافها؛
- ضرورة تحقق المراجع من مدى تطبيق المؤسسة للقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- التأكد من أن المؤسسة تقوم بتطبيق اللوائح والقوانين.

الفرع الثالث: عهدة المراجع الخارجي

حسب المادة 27 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث فإن¹:

- عهدة محافظ الحسابات حددت بـ 3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحد؛
- يمنع تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين لنفس المؤسسة إلا بعد مضي 3 سنوات؛
- في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة خلال سنتين متتاليتين، يتوجب على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بذلك، وفي هذه حالة لا تجدد عهدة محافظ الحسابات؛

¹ أتمار خديجة، مرجع سابق، ص ص: 347-348.

المبحث الثاني: الأسس النظرية للمراجعة الإلكترونية

حظيت مهنة المراجعة باهتمام بالغ نظرا للدور الذي تؤديه هذه المهنة، من خلال إضفاء الثقة والمصدقية على القوائم المالية، وفي ظل بيئة المعالجة الإلكترونية للبيانات والتي أصبحت تعتمد عليها أغلب المؤسسات فإن المراجعة الإلكترونية أصبحت حتمية في ظل هذه البيئة، حيث ساهمت في تحقيق العديد من المزايا منها تقليل الوقت المبذول لإجراء عملية المراجعة إضافة إلى تخفيض تكاليفها.

المطلب الأول: الإطار العام للمراجعة الإلكترونية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى ماهية المراجعة الإلكترونية من خلال تعريف المراجعة الإلكترونية وكذا التطرق إلى أهدافها وأهميتها، كما سنتناول فيه أيضا مزايا وعيوب المراجعة الإلكترونية.

الفرع الأول: ماهية المراجعة الإلكترونية

لقد تعددت التعاريف التي تطرقت لمفهوم المراجعة الإلكترونية نذكر منها:

التعريف الأول: عرفها معهد المحاسبين القانونيين بالإنجلترا وويلز بأنها: "استخدام الحاسبات الإلكترونية في إدارة، تخطيط وتنفيذ وإكمال عمليات المراجعة لحذف وتخفيض الوقت المستغرق في الإجراءات الحسابية والكتابية، وذلك لتحسين جودة التقدير الشخصي والحصول على مستوى مميز من جودة عملية المراجعة"¹.

التعريف الثاني: عرفها خوزي بلنس Jose Plans في كتابه المعنون بتطبيق المراجعة الحاسوبية على أنها: "اختبار منهجي للنتائج أو الهيكلية الحاسوبية يقوم بها شخص مستقل ومؤهل بمهدف إبداء رأيه على التطابق مع المعايير المتعارف عليها عموماً"².

التعريف الثالث: حيث عرفت بأنها: "هي عملية جمع وتقييم أدلة باستخدام الحاسوب مما يساهم في حماية أصول المؤسسة، ويؤكد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة"³.

التعريف الرابع: عرفها أحمد لطفي بأنها: "عملية جمع وتقييم لتحديد ما إذا كان استخدام الحاسوب يساهم في حماية أصول المؤسسة ويؤيد سلامة بياناتها ويحقق أهدافها بفاعلية"⁴.

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص: 206.

² عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية، عمان، الأردن، 2009، ص: 78-79.

³ نادر شعبان، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2011، ص: 175.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، أساسيات المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، بدون دار النشر، القاهرة، مصر، 2010، ص: 9.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

التعريف الخامس: يقصد بها: "عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المراجع في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال المراجعة"¹.

من خلال التعاريف السابقة، نستنتج أن المراجعة الإلكترونية هي تلك المراجعة الآلية التي تعتمد على أجهزة وشبكات الحاسوب من أجل تنفيذ عملية المراجعة.

بالرغم من تغير البيئة التي يعمل فيها المراجع من بيئة تقليدية بحتة تعتمد على أدلة ورقية تقليدية، إلى بيئة إلكترونية تعتمد على أجهزة ووسائل متطورة، إلا أن أهداف المراجعة تبقى كما هي من²:

- خدمة الإدارة: بغرض التحقق من كفاءة وفعالية العمليات؛

- إبداء الرأي: حيث أن هدف المراجع من عملية المراجعة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وسلامة البيانات وحماية الأصول.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الإلكترونية

أولاً: أهمية المراجعة الإلكترونية:

لا يمكن للمراجع أداء مهمته في ظل المراجعة الإلكترونية دون اعتماده على أجهزة وشبكات الحاسوب وذلك للأسباب التالية³:

- التطور المتزايد والمستمر في إجراءات المراجعة ومهامها في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية؛

- توفير الوقت، حيث أن أجهزة الحاسوب ساهمت في تقليل الوقت إضافة إلى تخفيض تكاليف المراجعة.

وبما أن عملية المراجعة الإلكترونية تتطلب أن يكون لدى المراجع الإلمام والدراية والمعرفة بطبيعة النظام الإلكتروني، فإنه من المستحسن مشاركة المراجع في تصميم نظام الرقابة الداخلية لأنها سوف تساهم في تحقيق عدة أمور نذكر منها⁴:

- تساهم في اكتشاف الأخطاء وكذا التقليل من عمليات التحايل والتلاعب؛

¹ طلال حمدونه، علام حمدان، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الإلكتروني) في فلسطين وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 16، العدد 01، 2008، ص: 926.

² زياد عبد الحليم الذبيبة، نضال محمود الرححي، عمر عبيد الجعدي، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص: 34.

³ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص: 206.

⁴ محمود يحيى زقوت، مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وأثره في تحسين جودة خدمة التدقيق في قطاع غزة : دراسة ميدانية على شركات ومكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2016، ص ص: 73-75.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

- تمكن المراجع من استخدام أساليب جديدة لجمع الأدلة والقرائن؛
- تسمح بمعالجة المشاكل المتعلقة بعدم توافر مسار المراجعة وفقدان الدليل المستندي؛
- تزويد المراجع بنسخ عن البرامج المتعلقة بالتطبيقات المحاسبية.
- وبالتالي فإن استخدام الحاسوب في مجالات المراجعة له أهمية كبيرة تتمثل في¹:
- تقليل الوقت على العمليات الكتابية والحسابية بشكل عام؛
- تقليل تكاليف عملية المراجعة بشكل عام؛
- تساهم في اكتشاف الغش والخطأ وذلك بفضل الأساليب الجديدة لجمع أدلة وقرائن الإثبات؛
- تعظيم جودة عملية المراجعة وهذا بفضل المزايا التي حققتها بيئة المراجعة الإلكترونية للمراجع من تخفيض الوقت وتكلفة عملية المراجعة، وبالتالي زيادة جودة المراجعة؛
- اعتماد مكاتب المراجعة على المراجعة الإلكترونية سمح بزيادة عملائها وشهرتها؛
- تسمح بإنجاز العمليات المعقدة بسهولة؛
- توفير الوقت في جميع المهام وتقليل من وقت جمع البيانات مع تحسين إنتاجية وكفاءة مهنة المراجعة²؛
- تسمح بزيادة اطمئنان العملاء وثقتهم بتقرير المراجع الخارجي³.

ثانيا: أهداف المراجعة الإلكترونية

- إن استخدام الحاسوب لإنجاز أعمال المراجعة سمح للمراجع بتحقيق الأهداف التالية⁴:
- **الاقتصاد:** حيث يتمثل هدف المراجع في فحص استخدام الحاسوب للتأكد من أنه يوفر المعلومات والبيانات المطلوبة بأقل التكاليف وبأقصى طاقة ممكنة وفي الوقت المناسب مما يعود بالمنفعة على المنشأة؛
 - **الفعالية:** حيث يكمن هدف المراجع في فحص الأدوات الرقابية للمنشأة للتأكد من كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الأنشطة الثلاث الإدارية، المالية والتشغيلية؛

¹ المرجع نفسه، ص: 74-75.

² Imane Ramdi, **la technologie digitale et la profession d'audit : quel impact**, Article, Accounting, Finance, Auditing, Management and & Economics, Vol 02, Issue 6-1, 2021, P: 142.

³ بن قطيب علي، **دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة-، الجزائر، 2016/2017، ص: 122.

⁴ علي بن قطيب، السعيد قاسمي، **دور التدقيق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، مجلة الباحث، المجلد 16، العدد 16، 2016، ص: 206.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

- الحماية: حيث يتأكد المراجع من حماية النظام من مختلف المخاطر المهددة لاختراقه من سرقة أو قرصنة¹.
إن أهداف المراجعة لم تتغير بتغير طريقة المراجعة من المراجعة التقليدية إلى المراجعة الإلكترونية، حيث نصت الفقرة رقم (12) من المعيار الدولي للتدقيق رقم (401) ISA الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على أنه "لا تتغير أهداف المراجعة المحددة للمراجع سواء تم تشغيل ومعالجة البيانات المحاسبية يدويا أو عن طريق استخدام الحاسب الإلكتروني"².

الفرع الثالث: مزايا وعيوب المراجعة الإلكترونية وخصائصها

للمراجعة الإلكترونية مزايا وعيوب نذكر منها:

أولا: مزايا المراجعة الإلكترونية

للمراجعة الإلكترونية العديد من المزايا نذكر منها³:

- اعتماد المراجع على الحاسب الإلكتروني في عملية المراجعة سمح له بتقليل الوقت المبذول في عملية المراجعة، كما يمتاز بالدقة في إنجاز العمل؛
- اعتماد المراجع على الحاسب سمح له بالحصول على نفس الطاقة الإنتاجية للتشغيل والمخرجات، على عكس الاعتماد على العنصر البشري في عملية المراجعة؛
- الحاسب الإلكتروني يقوم بتنفيذ العمليات دون ملل من تكرار نفس العمل على عكس العنصر البشري؛
- الحاسب الإلكتروني يمتاز بطاقة هائلة لتخزين أكبر حجم من البيانات والمعلومات؛
- الاعتماد على الحاسب يقلل من الأخطاء في إنجاز عملية المراجعة.

ثانيا: عيوب المراجعة الإلكترونية

من بين عيوب المراجعة الإلكترونية نذكر ما يلي⁴:

- اعتقاد العديد من المراجعين أن مخرجات الحاسوب دائما صحيحة، هذا الاعتقاد يدفعهم لعدم فحص ومراجعة مخرجات الحاسوب مما قد ينجر عنه عواقب وخيمة قد تؤثر على تقرير المراجع؛

¹ محمد لمن عبادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات الحاسبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة الأعمال، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر-3، الجزائر، 2007/2008، ص: 169.

² هيثم عبد الله السيد محمد، المراجعة الداخلية الإلكترونية ودورها في الرقابة المالية في الوحدات الحكومية بالسودان، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، السودان، 2019، ص: 66.

³ فوزي الحاج أحمد، مرجع سابق، ص: 90.

⁴ ستار جابر خلاوي الحجامي، مخاطر التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 31، 2015، ص: 188.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

- في بعض الأحيان يتم تعديل البيانات أو البرامج التي تم تخزينها دون ترك آثار ملموسة؛
- الحذف أو الإخفاء الجزئي لمسار المراجعة؛
- افتقار الحاسوب كمشغل للبيانات لعنصر التقدير الشخصي والحكم على صحة أعماله، مما يجعله، عرضة للوقوع في أخطاء.

ثالثاً: خصائص المراجعة الإلكترونية

إن للمراجعة الإلكترونية خصائص تميزها عن المراجعة التقليدية نذكر منها¹:

- **الكفاءة والفعالية:** حيث أن عملية المراجعة الإلكترونية سهلت على المراجع مهامه من اختصار الوقت والجهد، إضافة إلى ذلك ساهمت في تقديم خدمات مرضية لكافة العملاء، كما أن كفاءة وفعالية المراجعة تظهر من خلال قدرتها على تحقيق أهداف المراجعة، هذه الأخيرة لم تتغير بتغير طريقة المعالجة من معالجة يدوية إلى معالجة إلكترونية، والتي بقيت مرتكزة على خدمة الإدارة وإبداء الرأي؛
- **الضمان والموثوقية:** أي أن المراجعة الإلكترونية توفر ضماناً بأن الضوابط الداخلية للمؤسسة كافية وموثوق فيها وهي تسير بنظام كفاً وفعال، وعليه تزداد الثقة في تقرير المراجع الخارجي؛
- **الصحة والدقة:** أي أن استعمال المراجعة الإلكترونية تسمح بتوفير معلومات تمتاز بالدقة والمصدقية من أجل اتخاذ القرارات الصحيحة والسليمة؛
- **الجودة:** إن الاعتماد على أجهزة وبرامج الحاسوب في عملية المراجعة يسمح بإنجاز أعمال بسرعة ودقة وبأقل تكاليف، مما ينعكس على جودة عمليات وخدمات المراجعة.

المطلب الثاني: أدلة إثبات المراجعة الإلكترونية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى ماهية أدلة الإثبات الإلكترونية من خلال تعريفها، تحديد طبيعتها وخصائصها.

الفرع الأول: طبيعة وخصائص أدلة الإثبات الإلكترونية

بغض النظر عن طبيعة أدلة الإثبات سواء كانت يدوية أو إلكترونية، تعرف أدلة الإثبات بأنها " كل ما يمكن أن يحصل عليه المراجع من أدلة وقرائن ما يستطيع به أن يدعم رأيه، وعليه فإن المفهوم القانوني للإثبات أنه حقيقة معروفة تقدم للمحكمة بهدف إقناعها بحقيقة الاقتراح الذي ترغب المحكمة في التحقق منه"².

¹ بربري محمد أمين وبن بوعلي خديجة، أهمية التدقيق الإلكتروني في تعزيز أداء الحكومة الإلكترونية، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، مجلد 01، العدد 01، 2017، ص: 42.

² خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص: 45-46.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

كما أشار مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (500) إلى أن أدلة المراجعة تعني "جميع المعلومات التي يستخدمها المراجع للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأي المراجعة"¹.

كما يمكن تعريفها أيضا بأنها "أية معلومات يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير التي تتم مراجعتها، تعكس الواقع وتتفق مع المعايير التي تستخدم للحكم على مصداقيتها"².

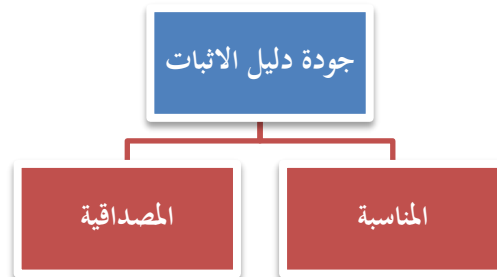
كما تعرف أيضا بأنها "جميع المعلومات التي يستخدمها المراجع للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأيه"³.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج بأن أدلة الإثبات هي كل الوسائل المستخدمة من طرف المراجع في الوصول إلى استنتاجات تكون أساسا لرأيه المهني.

ولتحقيق جودة أدلة الإثبات يجب توفر خاصيتين هما⁴:

- المناسبة: بمعنى أن دليل الإثبات يجب أن يكون ملائم لهدف المراجعة محل الاختبار؛
- المصدقية: ويقصد به أن دليل الإثبات يكون متصفا بالمصدقية عندما يكون خالي من أي تحريف أو خطأ جوهري.

الشكل رقم (01-01): خصائص جودة أدلة الإثبات



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 372.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الأردن، 2012، ص: 314.

² منصور احمد البديوي، شحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص: 13.

³ زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الجزء الأول، دار الراية، عمان، الأردن، 2009، ص: 11.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 372.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

الفرع الثاني: مفهوم أدلة الإثبات الإلكترونية وضوابط الاعتماد عليها

أولاً: تعريف أدلة الإثبات الإلكترونية

عرف المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) أدلة الإثبات الإلكترونية بأنها: " كل المعلومات التي تم نقلها وتبادلها وإعدادها وتسجيلها و/أو الاحتفاظ بها إلكترونياً لتدعيم رأي المراجع ومضمون تقريره حول القوائم المالية"¹.

كما عرفت بأنها: " أية معلومات تم تسجيلها أو حفظها أو إرسالها أو معالجتها إلكترونياً، والتي يعتمد عليها المراجع من أجل التأكد من صحة القيم والمعلومات الواردة بالقوائم المالية حتى يتمكن من إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة ونتائج أعمالها"².

من خلال ما سبق يمكن القول أن أدلة الإثبات الإلكترونية تتمثل في كل المعلومات والبيانات التي يتم معالجتها بواسطة وسائل إلكترونية، والتي تسمح للمراجع بإبداء رأي في محايد، حيث أن أدلة الإثبات تغيرت في ظل تغير بيئة المراجعة من المراجعة التقليدية التي تعتمد على أدلة مكتوبة وملموسة إلى المراجعة الإلكترونية التي تعتمد على أدلة الكترونية غير ملموسة.

إن الهدف الأساسي للمراجع من عملية المراجعة هو ابداء رأي في محايد عن مدى دقة وصحة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة ونتائج أعمالها ولتحقيق هذا الهدف يعتمد المراجع على أدلة إثبات كافية وملائمة، و التي تؤيد صحة النتائج التي توصل إليها حسب ما نص عليه المعيار الثالث من معايير العمل الميداني لمعايير مراجعة الحسابات المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)، ولتحديد مدى كفاية أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع في تأسيس رأيه، يقوم المراجع أولاً بتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج عمله، ويعتمد حجم أدلة الإثبات على قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية، حيث كلما كان نظام ضعيف كلما زادت حجم أدلة التي يعتمد عليها المراجع في إبداء رأيه وعكس صحيح.

¹ Paul Caster, Dino Verardo, **Technology changes the form and competence of Audit Evidence**, the CPA Journal Vol 77, n°1, January 2007, pp:1-2.

² حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013-2014 ص: 333.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

ثانيا: ضوابط اعتماد المراجع على أدلة الإثبات الإلكترونية: لكي يعتمد المراجع على أدلة الإثبات الإلكترونية لابد أن يراعي ما يلي¹:

- اعتماد المراجع على أدلة الإثبات الإلكترونية يتوقف على فعالية الرقابة؛
- أن يتعامل جيدا مع التغيرات التي تحدثها تكنولوجيا المعلومات في الأدلة التقليدية؛
- أن يتوقع الوقت الذي تتاح فيه الأدلة الإلكترونية.

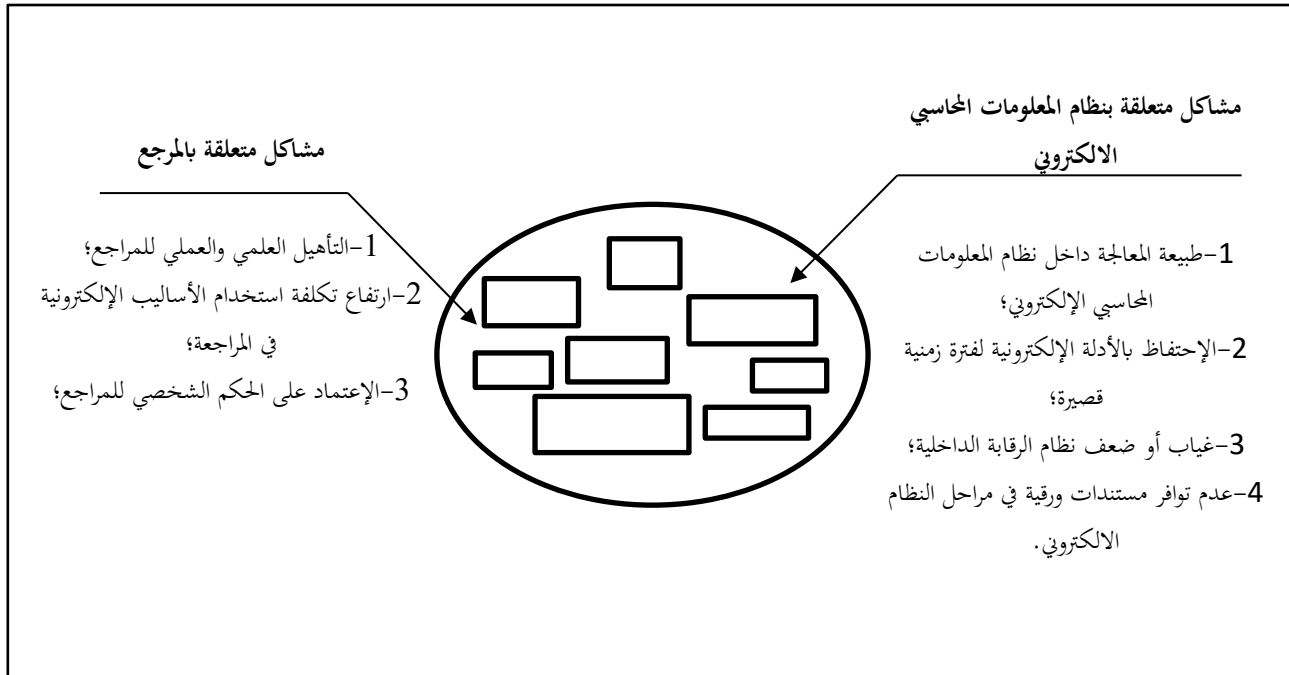
الفرع الثالث: مشاكل جمع أدلة الإثبات الإلكترونية

هنالك العديد من المشاكل التي تواجه المراجع أثناء جمع أدلة الإثبات الإلكترونية التي يعتمد عليها في تأسيس رأيه الفني المحايد، وهذه المشاكل ناتجة عن تغير البيئة التي يعمل فيها المراجع من مراجعة يدوية تقليدية بحتة تعتمد على أدلة إثبات ورقية إلى مراجعة إلكترونية تعتمد على أدلة إثبات حديثة متطورة من بصمة إلكترونية ورسائل ومستندات إلكترونية، ويمكن تقسيم هذه المشاكل إلى مجموعتين رئيسيتين؛

- المجموعة الأولى: مشاكل متعلقة بنظام المعلومات الالكتروني؛
- المجموعة الثانية: مشاكل متعلقة بالمراجع.

¹ حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا، 2013-2014، ص: 377.

الشكل رقم (01-02): المشاكل الخاصة بجمع أدلة الإثبات الإلكترونية



المصدر: جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة في البيئة الإلكترونية، دار الكتاب الجامعي، العين، دولة الامارات العربية المتحدة، 2014، ص: 286.

أولاً: مشاكل متعلقة بنظام المعلومات الحاسبي الإلكتروني

تؤثر هذه المشاكل بشكل مباشر على تنفيذ عملية جمع أدلة الإثبات الكترونية بقدر كافي وملائم، ويمكن تقسيم هذه المشاكل إلى¹:

1-1- طبيعة المعالجة داخل نظام المعلومات الإلكتروني:

في ظل نظم المعلومات الإلكترونية تتم معالجة البيانات المالية بشكل تلقائي وفقاً لما هو مبرمج، وإن حدث أي خطأ في البرمجة سوف يؤدي إلى معالجة هذه البيانات بصورة خاطئة، ونظراً للعدد الكبير من المعاملات التي يتم معالجتها من الصعب تحديد الأخطاء الناتجة عن عمليات المعالجة.

1-2- الإحتفاظ بالأدلة الإلكترونية لفترة زمنية قصيرة:

يتم الاحتفاظ بالأدلة الإلكترونية في ملفات نظام المعلومات الإلكتروني، وتكون هذه الأدلة مقروءة لفترة زمنية قصيرة بلغة الحاسب الإلكتروني، وذلك نتيجة قيام النظام بتحديث جميع السجلات المرتبطة بأي عملية بشكل تلقائي، وبعد فقدان المحتمل للبيانات من أهم أسباب قصر الفترة الزمنية لتواجد الأدلة الإلكترونية، بحيث يتم تخزينها في وسائط تخزين ثابتة ومنقولة.

¹ هيثم عبد الله السيد محمد، مرجع سابق، ص: 91-92.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

1-3- غياب أو ضعف نظام الرقابة الداخلية:

في ظل ضعف أو غياب نظام الرقابة الداخلية يكون من السهل الوصول إلى برنامج نظام المعلومات الالكتروني سواء باستخدام نفس النظام أو باستخدام نظم أخرى، وهذا ما يشكل صعوبة على المراجع من حيث جمع أدلة الإثبات للتأكد من أن النظام قام بإنتاج سجلات صحيحة تظهر جميع العمليات التي حدثت، كما تعد أيضا أخطاء العاملين الناتجة عن قلة خبرتهم بأنظمة الإعلام الآلي، وكذا مشاكل الفيروسات من أهم أسباب غياب وتحريف أدلة الإثبات.

1-4- عدم توافر مستندات ورقية في بعض مراحل النظام الإلكتروني:

في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات لا تتوفر مستندات ورقية للمدخلات نتيجة إدخالها إلى النظام مباشرة، وقد لا يتم أيضا طباعة مخرجات النظام بمعنى القوائم المالية، بل يتم الاكتفاء بطباعة ملخص للمجاميع، مما يتطلب من المراجع أن يحصل على هذه المخرجات عن طريق الملفات القابلة للقراءة بلغة الحاسب الالكتروني.

ثانيا: مشاكل متعلقة بالمراجع

هناك مجموعة من المشاكل المتعلقة بالمراجع تؤثر على عملية جمع أدلة الإثبات، ومن أهم هذه المشاكل ما يلي¹:

2-1- التأهيل العلمي والعملي للمراجع:

تعد هذه المشكلة من أهم المشاكل بالنسبة للمراجع والتي تؤثر سلبا على عملية جمع الأدلة الإلكترونية، نتيجة قلة خبرة المراجع بالحاسب الإلكتروني ونظم المعلومات الإلكترونية.

2-2- ارتفاع تكلفة استخدام الأساليب الإلكترونية في المراجعة:

إن اعتماد المراجع على الأجهزة الإلكترونية في تنفيذ عملية المراجعة ينجر عنه زيادة في التكاليف، كما في تكاليف اقتناء أجهزة الحاسب الإلكتروني وكذا تكاليف تعليم وتدريب المراجعين، وتختلف هذه التكاليف بحسب أساليب المراجعة التي يستخدمها المراجع.

2-3- الاعتماد على الحكم الشخصي للمراجع:

إبداء المراجع لرأيه الفني المحايد يتطلب قدرا من الحكم الشخصي المهني في جميع مراحل عملية المراجعة، وهذا ابتداء من مرحلة التخطيط وجمع أدلة الإثبات، إلى مرحلة إعداد تقرير المراجعة، كما يعتمد المراجع أيضا على

¹ جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص: 282-284.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

الحكم الشخصي في تحديده لأساليب المراجعة المستخدمة في عملية المراجعة، وانعدام المعايير والقواعد الخاصة التي تحكم عملية التقدير الشخصي للمراجع تؤدي إلى إصدار أحكام شخصية غير صحيحة.

المطلب الثالث: أساليب المراجعة الإلكترونية

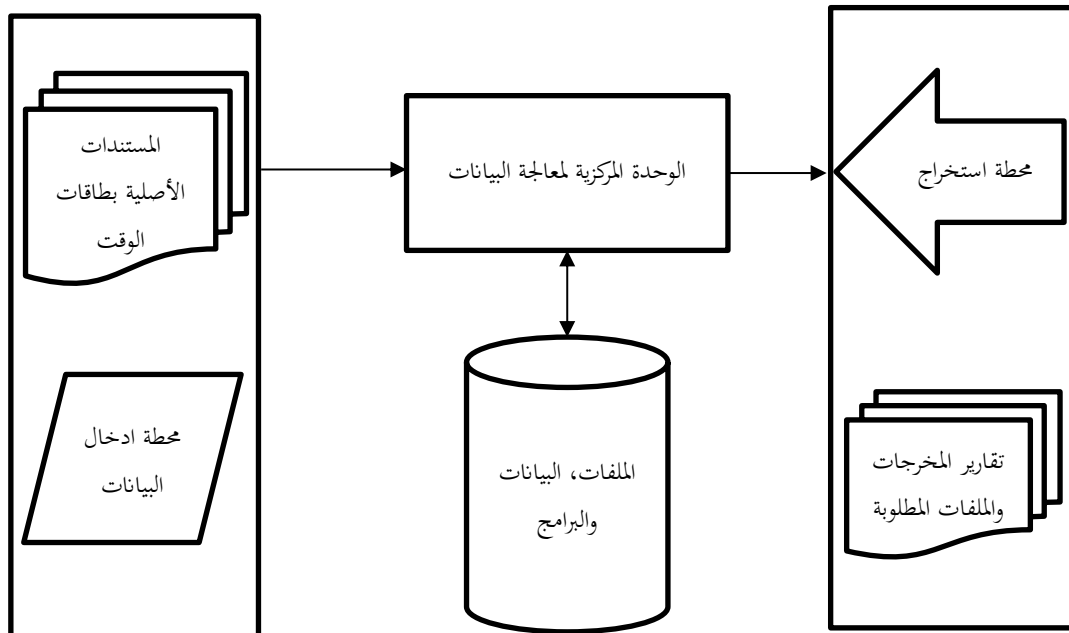
سيتم في هذا المطلب التطرق إلى أساليب المراجعة الإلكترونية والتي يمكن تقسيمها إلى ثلاث أقسام أسلوب المراجعة حول ومن خلال وباستخدام الحاسب.

الفرع الأول: المراجعة حول الحاسب: سنتطرق في هذا الفرع إلى مفهوم المراجعة حول الحاسب ومزاياها وعيوبها.

أولاً: مفهوم المراجعة حول الحاسب

يعتمد هذا الأسلوب على نفس طريقة المراجعة التقليدية، إذ يتركز على مراجعة مدخلات ومخرجات النظام فقط دون النظر إلى ما يجري داخل الحاسوب، حيث يعتبر المراجع الحاسوب كصندوق أسود، إذ يتأكد المراجع من صحة البيانات الداخلة عن طريق الرجوع إلى المستندات الأصلية والتحقق من طريقة إعدادها وإدخالها في الحاسب، ثم يقوم المراجع بالتحقق من المخرجات من أجل التأكد من سلامتها وموضوعيتها¹.
غير أن هذا الأسلوب لا يعد فعال في ظل اعتماد المنشآت على الأنظمة المحوسبة، وتعدد طرق معالجة وتشغيل البيانات².

الشكل رقم (01-03): المراجعة حول الحاسوب



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007، ص: 641.

¹ محمود يحيى زقوت، مرجع سابق، ص: 65.

² طلال حمدونه، علام حمدان، مرجع سابق، ص: 927.

ثانيا: مزايا وعيوب المراجعة حول الحاسب:

لأسلوب المراجعة حول الحاسب مزايا وعيوب نذكر منها¹:

1-مزايا المراجعة حول الحاسب:

وتتمثل في:

- يتميز هذا الأسلوب ببساطته بالإضافة إلى انخفاض تكلفة أدائه؛
- يمكن أدائها بالكامل باستخدام أجهزة وشبكات الحاسوب الموجودة بالمنشأة؛
- لا تتطلب مهارات كثيرة من المراجع؛
- اهتمام المراجع فقط بالمدخلات والمخرجات مما يؤدي إلى بساطة هذا الأسلوب.

2-عيوب المراجعة حول الحاسب:

وتتمثل في:

- عدم استخدام الحاسوب في عملية المراجعة والذي يعتبر أداة فعالة في عملية الاختبار ومعالجة البيانات؛
- عدم بذل العناية المهنية اللازمة بسبب عدم محدودية الاختبارات التي يعتمد عليها المراجع؛
- تجاهل المراجع فحص الرقابة الداخلية على تطبيقات وبرامج الحاسوب.

الفرع الثاني: المراجعة من خلال الحاسوب

سنستطرق في هذا الفرع إلى مفهوم المراجعة من خلال الحاسوب ومزايا وانتقادات هذا الأسلوب.

أولاً: مفهوم المراجعة من خلال الحاسوب

يقوم هذا الأسلوب على مراجعة المدخلات والمخرجات كما في أسلوب المراجعة حول الحاسوب، بالإضافة إلى نظام الرقابة الداخلية داخل الأجهزة، ويقوم هذا الأسلوب على افتراض أنه مادامت المدخلات صحيحة وتمت معالجتها بطريقة صحيحة، فإن مخرجاتها حتما سوف تكون صحيحة؛ وعند قيام المراجع باستخدام هذا الأسلوب، فإنه يستخدم ما يسمى بالطرق المساعدة باستخدام الحاسوب، وهي عبارة عن مجموعة من الطرق التي تزود المراجع بوسائل فعالة تهدف إلى اختبار رقابة تطبيقات الحاسوب، وهي تتطلب من المراجع مهارة ومعرفة خاصة². وتتمثل الطرق المساعدة للمراجعة فيما يلي:

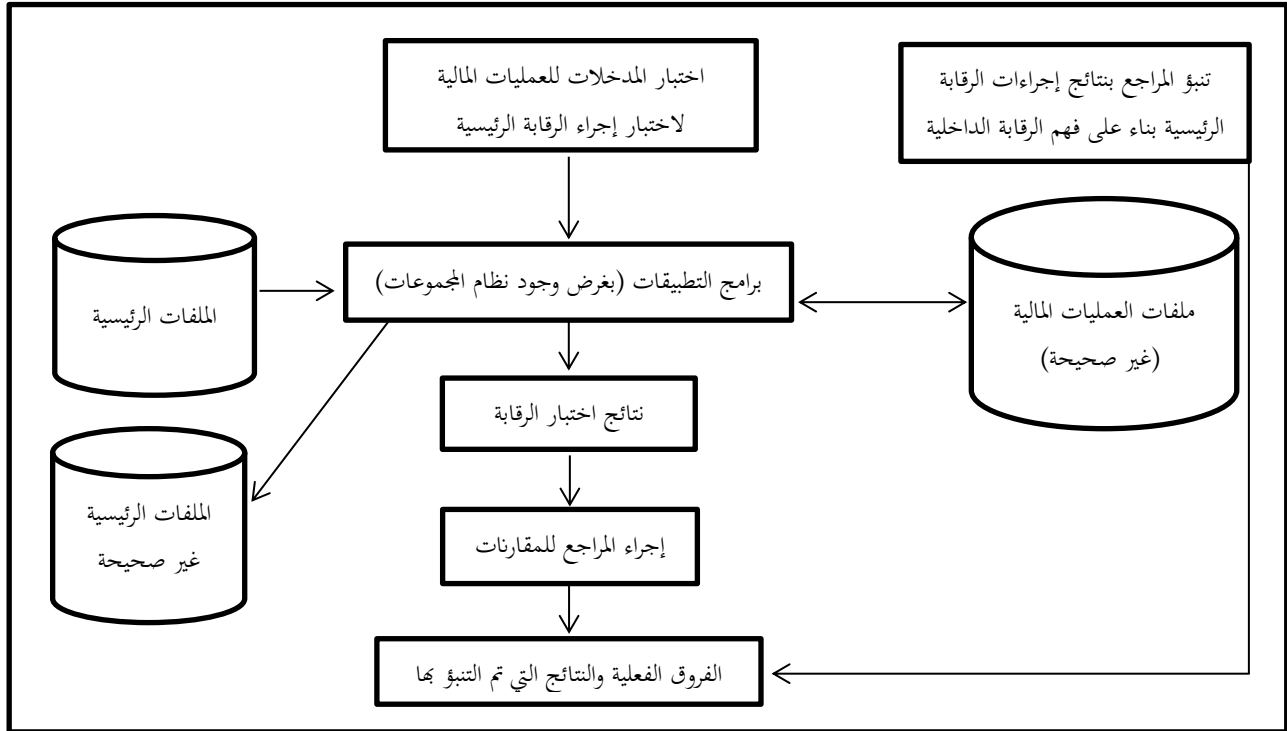
¹ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، مرجع سابق، ص: 641-642.

² محمود يحي زقوت، مرجع سابق، ص: 67.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

- البيانات الاختبارية: يقوم المراجع بإعداد مجموعة من البيانات الافتراضية ومعالجتها مع برامج المعالجة الخاصة بالمنشأة وتحت رقابته، ثم يقوم المراجع بمقارنة النتائج المستخرجة من النتائج المحددة مسبقاً، وذلك بغرض الحكم على مدى صحة وكفاءة عمليات المراجعة¹.

الشكل رقم (01-04): منهج البيانات الاختبارية



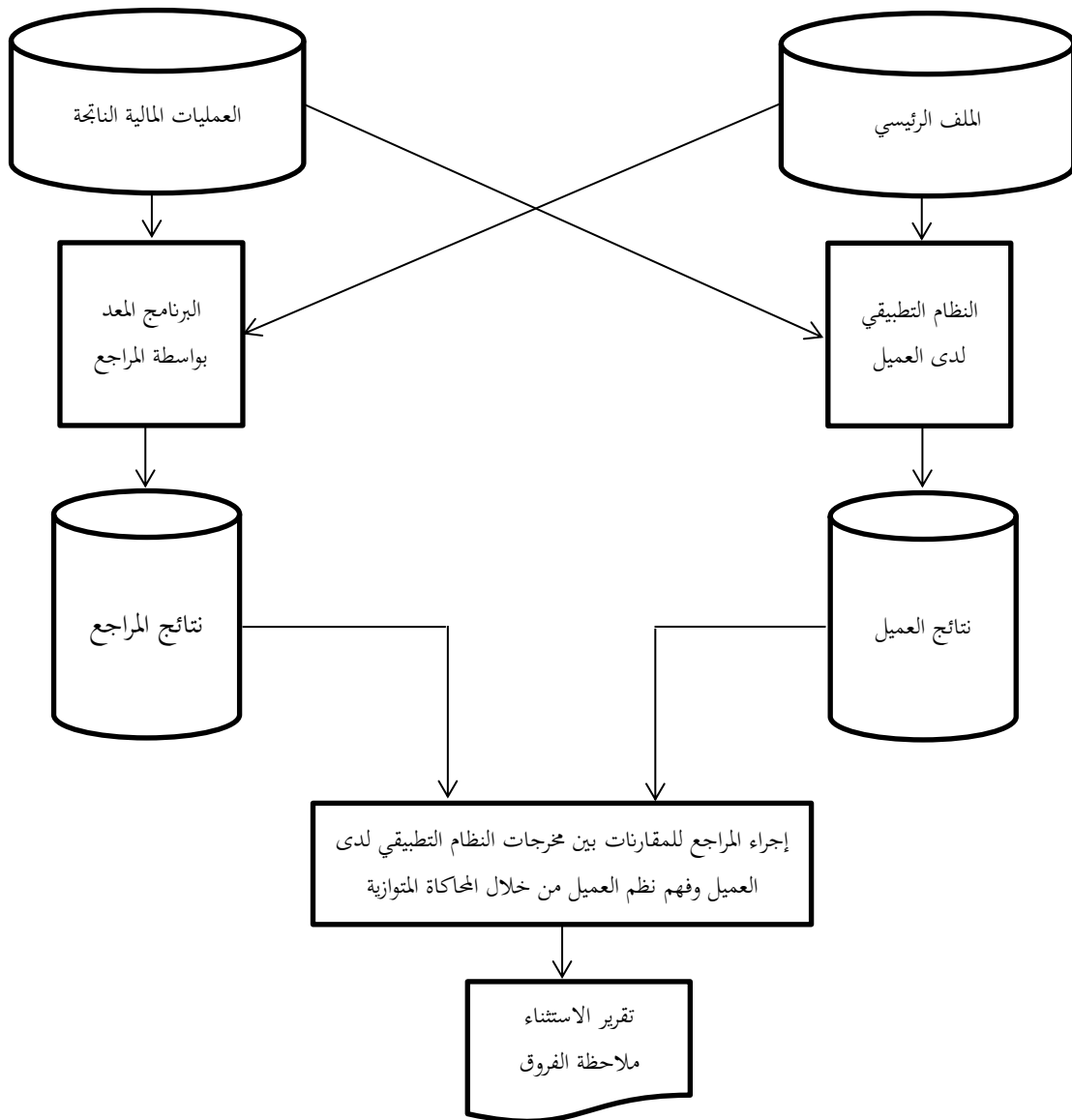
المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، مرجع سبق ذكره، ص 646.

- منهج المحاكاة المتوازية: حسب هذه الطريقة يقوم المراجع بمراجعة عينات من بيانات الشركة بحيث يستخدم برامج تكون مشابهة لبرامج العميل، ثم بعدها يقوم المراجع بمقارنة نتائجه مع نتائج العميل، لكن حسب هذا الأسلوب يجب أن يختار المراجع نفس العينات التي تكون مشابه لبيانات الشركة².

¹ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سابق، ص: 643.

² طلال حمدونه، علام حمدان، مرجع سابق، ص: 927.

الشكل رقم (01-05): أسلوب المحاكاة المتوازية



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، مرجع سابق، ص: 650.

- الاختبارات المتكاملة: "يعتبر هذا الأسلوب امتداد لأسلوب البيانات الاختبارية، حيث يقوم المراجع بإنشاء وحدة وهمية على سبيل المثال قسم أو مستهلك أو عامل، ويدخلها ضمن السجلات الرئيسية"¹.
- "ويتم مراجعة الوحدة الوهمية على مدار العام وفي أوقات مختلفة وأي انحراف عن النتائج المحددة مسبقا يشير إلى احتمال وجود تلاعب أو غش في نظام الحاسب، وهذا يعني أن البرامج موضوع الاختبار هي نفسها التي تستخدم في تشغيل بيانات العميل، ومن ثم فإنه يعتبر اختبارا مباشرا لنظام العميل"².

¹ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سابق، ص: 323.

² جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص: 273.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

ثانيا: مزايا وانتقادات أسلوب المراجعة من خلال الحاسوب

لأسلوب المراجعة من خلال الحاسوب مزايا وانتقادات عديدة نذكر منها¹:

1- مزايا:

- المحافظة على استقلال المراجع؛
- يوفر الوقت، بحيث يجد المراجع الوقت الكافي الذي يسمح له بإجراء مراجعته الكلية وإبداء رأيه الفني المحايد؛
- التوفير في التكلفة وخاصة في البرامج العامة التي يتكرر استخدامها، فتكلفة إعداد البرامج تعتبر تكلفة ثابتة يتم توزيعها على عدد المراجعات التي استخدم فيها البرنامج، وبالتالي تنخفض تكلفة كل عملية مراجعة بزيادة عدد المراجعات، بينما ترتفع تكلفة المراجعة بالبرامج الخاصة نظرا لعدم تكرار استخدامها".

2-الانتقادات:

- يحتاج أعضاء متخصصين في مهارات تحليل وتصميم البرامج ضمن فريق المراجعة؛
- يحتاج استخدام لغة عامة في برامج المراجعة؛
- يتطلب إعداد برامج مراجعة تتمتع بمرونة كافية.

الفرع الثالث: المراجعة باستخدام الحاسوب

أولا: مفهوم المراجعة باستخدام الحاسوب

يعتمد على مجموعة من البرامج المصممة لتنفيذ عملية المراجعة حيث يتم تصميمها بواسطة منشآت متخصصة في عمليات المراجعة المختلفة، قد تكون هذه البرامج عامة، أي يمكن استخدامها في أية عملية مراجعة، أو خاصة تكون معدة خصيصا لعملية مراجعة معينة، وتتمثل الأساليب المستخدمة في المراجعة باستخدام الحاسوب فيما يلي²:

- **برامج المراجعة العامة:** وهي لا تخص تطبيق أو عميل معين وإنما تعد بشكل عام لمساعدة المراجع وقد تستخدم في العديد من التطبيقات.
- **برامج المراجعة الخاصة:** وهي تستخدم في القيام ببعض مهام المراجعة الخاصة بما يتوافق ونظام العميل، ويتم إعدادها بمساعدة خبراء في هذا المجال.

¹ محمد الفيومي محمد، علاء الدين محمد الدميري، أيمن أحمد شتيوي، دراسات متقدمة في المراجعة، دار الفتح للتجليد، الاسكندرية، مصر، 2008، ص: 46-47.

² عطاء الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 81-82.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

ثانيا: مزايا وعيوب المراجعة باستخدام الحاسوب

إن استخدام طريقة أو أسلوب المراجعة بواسطة الحاسوب يحقق عدة مزايا ولا يخلو في نفس الوقت من بعض العيوب والتي تتمثل فيما يلي¹:

1- المزايا

- اعتماد المراجع على برامج المراجعة العامة يسمح بتوفير الجهد؛
- تقليل من احتمال وقوع في الأخطاء.

2- العيوب

- ارتفاع تكلفة البرامج²؛
- تتطلب من المراجع مهارات عالية في مجال استخدام الحاسوب.

المبحث الثالث: تأثير المراجعة الإلكترونية على معايير المراجعة GAAS

نظرا للدور الكبير الذي تلعبه هذه المهنة في إضفاء الثقة والمصادقية على القوائم المالية من خلال رأي المراجع الفني المحايد، ونتيجة لذلك، ظهرت العديد من المحاولات لإصدار قواعد ومعايير تنظم ممارسة هذه المهنة، بحيث تعتبر مرجع يستند إليه المراجع في عمله، ونتيجة لجهود العديد من الهيئات المهنية المختصة في الدول المتقدمة استطاعت هذه الدول وضع قواعد لممارسة هذه المهنة تحظى بالقبول العام على المستوى الدولي³.

المطلب الأول: تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة على معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً GAAS

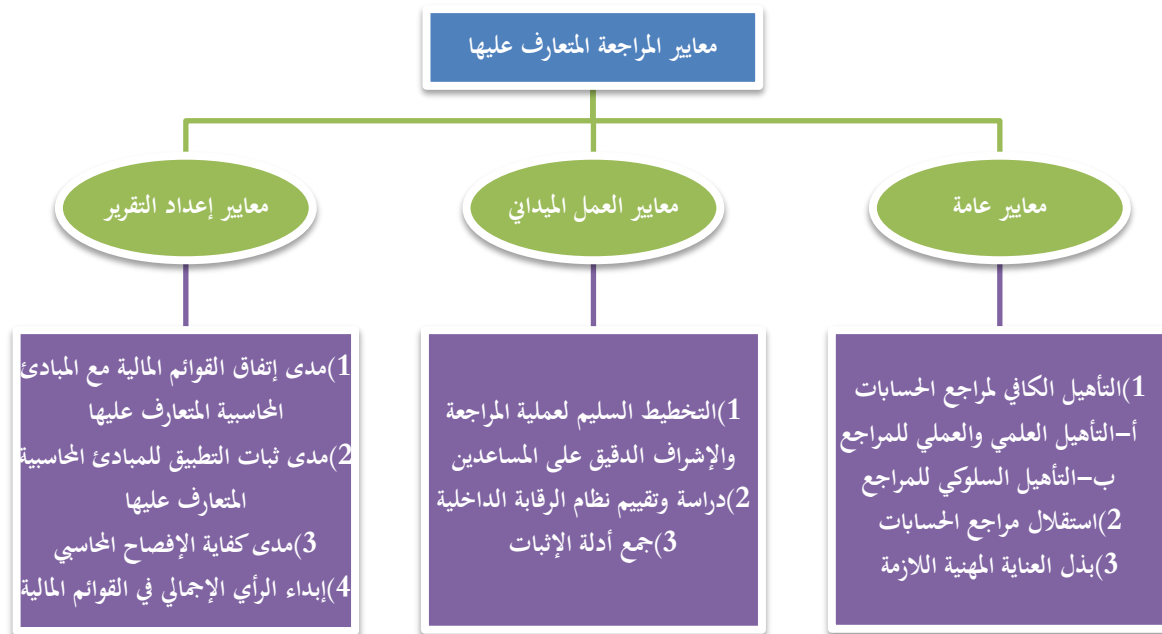
سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً وكذا إلى مدى تأثير تكنولوجيا المعلومات على هذه المعايير.

¹ اسعد محمد علي وهاب، التقنيات الحوسبة في تدقيق البيانات المالية، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2011، ص ص: 101-102.

² Reem okba, **Electronic Audit Role in Achieving competitive Advantages and support the strategy of the External Audit in Auditing offices in the Hashemite Kingdom of Jordan**, article, International Business Research ,Vol 06, N 02, 2013, P: 181.

³ Abdelkader Ayadi, Youcef Belguet, **Reconciliation Between the Practice of The audit Equal And Algerian Standards On Auditing (NAA) In Algeria**, Article, Economiques des Business et Commerce, Vol 03 , Issue02 ,2018 ,P: 540.

الشكل رقم (01-06): معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: من إعداد الباحثة

الفرع الأول: التأثير على المعايير العامة

أولاً: ماهية المعايير العامة:

توصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية يحتاج إليها المراجع لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمراجع، ويندرج تحتها المعايير التالية، والتي سوف نتطرق إليها كل على حدة¹:

- التدريب الفني والكفاءة (التأهيل العلمي والعملية)؛
- الاستقلال (الحياة)؛
- العناية المهنية الواجبة.

1-1- التدريب الفني والكفاءة (التأهيل العلمي والعملية): ينص المعيار الأول من المعايير العامة على أنه يجب أن يكون المراجع شخص يمتلك مؤهلات وكفاءة مهنية، كما يتطلب ضرورة إلمام المراجع بالإصدارات المهنية الجديدة².

¹ بوقابة زينب، مرجع سابق، ص: 24.

² منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص: 262.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

1-2-الاستقلال (الحياد): يعتبر موضوع الاستقلال بالنسبة للمراجع من المواضيع التي تناولتها العديد من

الدراسات، وخاصة فيما يتعلق بالتهديدات التي يمكن أن تؤثر على استقلال المراجع وكذا فجوة التوقعات¹؛

حيث يجب أن يتوافر لدى المراجع الاستقلال والحياد في كل ما يتعلق بعملية المراجعة، فاستقلال المراجع يعني أن يقوم بأداء عمله بموضوعية ونزاهة، وأن لا يتحيز لإشباع رغباته ومصالحه، فاستقلال المراجع يتضمن شقين، الأول يتمثل في عدم وجود مصالح مادية للمراجع لدى عميله، بخلاف الأتعاب، والثاني يتمثل في تحرير المراجع من أية ضغوط أو مؤشرات خارجية تؤثر على عمل ورأى المراجع عن القوائم المالية².

- **عدم وجود مصالح مادية للمراجع:** ينبغي أن لا تكون للمراجع أي مصالح مادية مع المؤسسة محل المراجعة، لأن وجود مثل هذه المصالح سوف يؤثر على استقلالية المراجع عند إعدادة لتقرير المراجعة وإبداء رأيه في القوائم المالية الختامية.

- **وجود استقلال ذاتي:** يفترض عدم تدخل العميل أو السلطة العليا في مهام المراجع بشأن عملية فحص البيانات والسجلات المحاسبية، بمعنى لا يتعرض لأي ضغط يحد من تحقيق المبتغى من عملية المراجعة.

تنشأ أهمية هذا المعيار من أن درجة الاعتماد على الرأي الذي يديه المراجع يتحدد بمدى استقلاله وحياده عند إبداء ذلك الرأي، حيث أن مستخدمي القوائم المالية وذوي المصالح تكون مصالحهم متعارضة، وعليه لابد من رأى محايد يستندون عليه³.

1-3-**العناية المهنية الواجبة:** ينص هذا المعيار على ضرورة التزام المراجعين بالعناية المهنية اللازمة أثناء تأديتهم للفحص وخلال إعداد تقريرهم عن عملية المراجعة، ويرتبط مفهوم بذل العناية المهنية بالمهام التي يقوم بها المراجع والمستوى الذي تتم به وكذا درجة الدقة التي تحتويها⁴.

ثانيا: تأثير المراجعة الإلكترونية على المعايير العامة

لا تتأثر المعايير العامة كثيرا في ظل المراجعة الإلكترونية لأنها معايير ترتبط بشخصية مراجع الحسابات، ولكننا يجب أن نلاحظ ما يلي:

2-1- **بخصوص معيار التأهيل العلمي والتدريب العملي:** بخصوص هذا المعيار فإن مراجع الحسابات ملزم بإجراء تدريب ذو طابع خاص بمفاهيم الحاسبات والبرمجة، بالإضافة إلى كيفية العمل على الحاسوب، ومعنى ذلك

¹ أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 28.

² طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص: 40-41.

³ أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد احمد العشماوي، عادل عبد الرحمن، مرجع سابق، ص: 53-54.

⁴ كمال عبد السلام على، خالد المعتصم، مرجع سابق، ص: 40.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

أن التأهيل العلمي وتدريب العملي هي نفسها في ظل الحاسب، إلا أن إجراءات تأهيل وتدريب هي التي تختلف¹.

وقد أوصى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأن يكون لدى المراجع الكفاءات التالية كحد أدنى²:

- معرفة بمكونات نظم الكمبيوتر ووظائفها؛

- يجب أن تكون لدى المراجع خبرة عامة بلغات البرمجة؛

- يجب على المراجع أن يكون ملماً بأساليب المراجعة باستخدام الحاسوب.

2-2- معيار الاستقلال والحياد: ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يتوافر للمراجع الاستقلال والحياد أثناء أداء

عملية المراجعة، أي أن يكون مستقلاً في الواقع وفي الظاهر، ولكن لأنه عادة ما يختلف تشكيل فريق المراجعة عنه في ظل المراجعة التقليدية، فيجب أن ينسحب مفهوم الاستقلال بشقيه الفعلي والظاهري على كل أعضاء الفريق، خاصة الأشخاص من خارج مكتب المراجعة، مثل خبير النظم، والأنترنت والاتصال عن بعد³.

2-3- معيار بذل العناية المهنية الكافية: تعني العناية المهنية الكافية أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية الكافية

من مرحلة قبول التكليف بالمهنة إلى مرحلة تخطيط أعمال المراجعة وإجراء اختبارات المراجعة اللازمة لجمع الأدلة الكافية وإبداء الرأي الفني المحايد وإعداد وعرض تقرير المراجعة للقوائم المالية⁴.

الفرع الثاني: التأثير على معايير العمل الميداني

من المعروف أن معايير العمل الميداني هي تلك التي تحكم سلوك المراجع في تنفيذ وتخطيط عملية المراجعة، من خلال التخطيط لعملية المراجعة والإشراف السليم على المساعدين وتحديد مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

أولاً: ماهية معايير العمل الميداني:

1-1- معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين:

يتطلب هذا المعيار من المراجع عند مراجعة القوائم المالية بتخطيط عملية المراجعة وتقسيم العمل على مساعديه والإشراف عليهم، ويتطلب التخطيط السليم ضرورة إلمام المراجع وتفهمه لطبيعة عمل المنشأة محل

¹ عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص: 15.

² وليم توماس، أمروسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1989، ص ص: 409-410.

³ شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة في نظم المحاسبة الآلية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2016، ص: 43.

⁴ عبد الوهاب نصر على، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1905، ص: 62.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

المراجعة، وهيكلها وتنظيمها الإداري، وطبيعة أصولها والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها، كما يجب أن يحدد المراجع مدى إمكانية اعتماده على نظام الرقابة الداخلية والظروف التي قد تدعو إلى التوسع في اختبارات المراجعة¹.
أما الإشراف على المساعدين فتعتبر من الأمور الضرورية لكي يفهم المساعدون أهداف عملية المراجعة، والإجراءات الضرورية لبلوغ هذه الأهداف².

1-2-تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتعلق هذا المعيار بدراسة نظام الرقابة الداخلية المستخدم كأساس للاعتماد عليه، ويتمثل الهدف من هذه الخطوة في مساعدة المراجع على تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت المراجعة لأرصدة القوائم المالية، وعليه فإن نظام الرقابة الداخلية الجيد يمكن الاعتماد عليه، كما أن المراجع في ظل كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها لا يستطيع مراجعة جميع العمليات المالية بل يعتمد على أسلوب العينات الاحصائية³، وحسب المعيار الثاني من معايير العمل الميداني فإن اعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية يسمح بتحقيق هدفين هما⁴:

- **الهدف الأول:** تحديد درجة الاعتماد على النظام نفسه، فالمراجع لا يستطيع إنشاء السجلات المحاسبية لجميع العمليات التي تمت خلال مرحلة الفحص، إذ لابد من وجود نظام محاسبي سليم يكفل تسجيل العمليات، وإعداد القوائم بطريقة سليمة، يمكن للمراجع الاعتماد عليها في تأسيس رأيه عن مدى صحة وعدالة القوائم ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة ونجاعة أعمالها.

- **الهدف الثاني:** تحديد مدى اختبارات المراجعة التي يقوم بها المراجع لكي يتمكن من الاقتناع بعدالة القوائم المالية، وتتأثر خطة عمل المراجع بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة.

1-3-أدلة الإثبات الكافية والصالحة:

خلال عملية المراجعة يصل المراجع إلى مرحلة يكون فيها قد حصل على كمية من أدلة الإثبات الكافية لإبداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية، فالأدلة الكافية من خلال هذا المعيار هي التي تكون أساساً معقولاً لإبداء رأي المراجع، ويتمثل دليل لإثبات أحد الأسس الهامة لإجراء عملية المراجعة، فرأي المراجع يكون مبرر فقط إذا كان مدعوماً بدليل إثبات كافي وملائم⁵.

¹ حسين عبيد، شحاته السيد، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006/2007، ص: 162.

² بوقابة زينب، مرجع سابق، ص: 25.

³ وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص: 57.

⁴ منصور حامد محمود، محمد ابو العلا الطحان، محمد هشام الحموى، أساسيات المراجعة، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، مصر، 1994، ص: 35.

⁵ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص: 32.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

ثانيا: تأثير المراجعة الإلكترونية على معايير العمل الميداني

تختلف كيفية الالتزام بهذه المعايير في حالة المراجعة الإلكترونية بصورة كبيرة عنها في ظل المراجعة التقليدية التقليدية لنظام المعلومات المحاسبي، وذلك على النحو التالي:

2-1- فيما يتعلق بمعيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين:

من المؤكد أن مهام تخطيط عملية المراجعة وتقسيم العمل وإشراف الدقيق على المساعدين، في حالة المراجعة الإلكترونية، تكون أكثر تعقيدا وذلك للأسباب التالية¹:

- في ظل المراجعة الإلكترونية يتطلب الأمر من المراجع الاستعانة بخبراء ومتخصصين من خارج المكتب أو إعادة تدريب وتأهيل مساعديه؛

- صعوبة الإشراف على المساعدين في ظل المراجعة الإلكترونية؛

- صعوبة مراقبة أداء المساعدين.

2-2- فيما يتعلق بمعيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر هذا المعيار من أكثر المعايير تأثر بالمراجعة الإلكترونية لما لذلك من أثر على خطة وبرنامج المراجعة النهائي².

2-3- فيما يتعلق بمعيار جمع الأدلة الكافية والملائمة:

يتطلب هذا المعيار من المراجع معرفة أثر استخدام العميل لأجهزة الحاسب على نوع أدلة الإثبات وإجراءات جمعها، فقد تتغير هذه الأدلة بسبب غياب المستندات من دفاتر اليومية والأستاذ، كما قد تتغير إجراءات جمع هذه الأدلة بسبب أن المراجع أصبح يعتمد على أجهزة الحاسب³.

الفرع الثالث: التأثير على معايير إعداد التقرير:

أولا: ماهية معايير إعداد التقرير

تحدد هذه المعايير الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعداد التقرير، الذي يعتبر آخر مرحلة من أعمال المراجع إذ يتضمن هذا التقرير، رأي المراجع الفني المحايد حول شرعية وصدق الحسابات⁴، ومن ثم فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي التي يكتسبها من مزاولته للمهنة، ويندرج تحتها أربعة معايير هي:

¹ عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص: 16.

² عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

³ المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

⁴ Alain Michel, **les auditeurs Financiers**, Edition d'organisations, Paris, France, 1999, P: 105.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً؛

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت؛

- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على البيانات والإيضاحات الكافية التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك؛

- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع بالقوائم المالية كونها وحدة واحدة، وفي الأوضاع التي لا يمكن إبداء الرأي يجب على المراجع أن يشير إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك.

1-1- إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

ينص هذا المعيار على ضرورة أن يبين المراجع في تقريره عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهو ما يدل على أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل مقياس يحكم به على صدق وعدالة إعداد القوائم المالية، وما إذا كانت تصور المركز المالي الحقيقي للمنشأة ونجاعة أعمالها¹.

1-2- ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يتطلب هذا المعيار ضرورة تبيان تقرير المراجع ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت، إذ أن ثبات تطبيق المبادئ يمكن المراجع من إجراء المقارنة بين الفترات المختلفة، وذلك في حالة عدم وجود تغيرات جوهرية في المبادئ المحاسبية المطبقة، وفي حالة وجود تغيرات جوهرية يقوم المراجع بالإشارة إلى ذلك في تقريره².

1-3- الإفصاح المناسب:

ينص هذا المعيار على مسؤولية المراجع المتمثلة في التحقق من مدى ملائمة وكفاية الإفصاح في القوائم المالية، فإن حدث ولم يكن كافياً، على المراجع أن يشير إلى ذلك في تقريره، إذ أن القاعدة تنص على أنه إذا استنتج المراجع عدم كفاية الإفصاح المحاسبي فعليه أن يشير في تقريره إلى ذلك³.

¹ بوقابة زينب، مرجع سابق، ص: 26.

² إيمان لعماري، دور التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وبنوك، جامعة حسنية بن بوعلي شلف، 2017/2018، ص: 194.

³ أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص: 344.

1-4-إبداء الرأي:

ينص هذا المعيار على ضرورة إبداء المراجع لرأيه في القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة لها كوحدة واحدة، أو يمتنع المراجع عن إبداء رأيه في تلك القوائم المالية، مع ذكر أسباب امتناعه عن إبداء رأيه، ويتضمن هذا المعيار ثلاثة عناصر هامة هي¹:

- يجب أن يتضمن رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة أو أن يمتنع كلية عن إبداء الرأي؛
- في حالة الامتناع عن إبداء رأي يجب على المراجع أن يوضح أسباب هذا الامتناع؛
- وفي جميع الأحوال حينما يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية، يجب أن يتضمن التقرير إشارة صريحة إلى طبيعة الفحص الذي أداه ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

ثانيا: تأثير المراجعة الإلكترونية على معايير إعداد التقرير:

لا تختلف هذه المعايير في ظل المراجعة الإلكترونية، لأن التقرير هو المنتج النهائي لعملية المراجعة والمؤشر على أعماله، ولذلك يلزم أن يعد المراجع في ظل المراجعة الإلكترونية تقريره ملتزما بالمعايير الأربعة للتقرير².

المطلب الثاني: معايير المراجعة الإلكترونية

يتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى المعايير والبيانات الدولية المتعلقة بعملية المراجعة الإلكترونية

الفرع الأول: معيار التدقيق الدولي (401) التدقيق في ظل بيئة نظم لمعلومات الإلكترونية

يعتبر المعيار الرئيسي المرتبط بعملية المراجعة في ظل استخدام الحاسوب، بحيث يهدف هذا المعيار إلى توفير مجموعة من الإجراءات والإرشادات التي يجب على المراجع اتباعها في حالة مراجعة مؤسسات تعتمد على أجهزة الحاسب لإعداد بياناتها المالية، كما أشار هذا المعيار إلا أن هدف ونطاق عملية المراجعة لا يتأثر في ظل المراجعة الإلكترونية، إلا أن إجراءات المراجعة هي التي تتغير في ظل التشغيل الإلكتروني بحيث يجب على المراجع أن يعمل جاهدا على تخفيض هذه المخاطر واستحداث أساليب جديدة تسمح له بجمع أدلة الإثبات، بالإضافة إلى ذلك فإن كفاءة ومهارات المراجع سوف تتأثر، لذا يجب عليه أن تكون له معرفة بالحاسوب حتى يتمكن من تنفيذ مهامه بشكل الصحيح³

¹ بوقابة زينب، مرجع سابق، ص: 27.

² عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص: 18.

³ وجدى حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2010، ص: 183-184.

الفرع الثاني: البيانات الدولية لمهنة المراجعة الإلكترونية

أولاً-البيان الدولي لمهنة المراجعة رقم (1001) "بيئة نظم المعلومات الإلكترونية في ظل استخدام الحاسبات الصغيرة".

يهدف هذا البيان إلى توفير مساعدة للمراجعين عند تنفيذهم لمعايير المراجعة الدولية، يستخدم هذا البيان في حالة اعتماد المؤسسة محل المراجعة على الحاسبات صغيرة، والتي هي عبارة عن أجهزة حاسب تتكون من مشغل ذاكرة، وحدة تخزين، وحدة عرض، لوحة مفاتيح وتوصيلات بالطابعة، يعتمد عليها من أجل توفير معلومات هامة لكل أو جزء من القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، كما أن هذا البيان لا يتضمن أي إجراءات جوهرية أو مبادئ أساسية¹.

"هذا البيان لا يرقى إلى مستوى قوة المعيار لأنه لا يتضمن مبادئ وإجراءات، وعلى المراجع أن يعتمد على حكمه الشخصي في أن يحدد ما إذا كانت الإجراءات التي سوف يتضمنها الإيضاح تعد ملائمة لأغراض تطبيق معايير المراجعة الدولية (ISA) "².

ثانياً- البيان الدولي لمهنة المراجعة رقم (1002) بعنوان "بيئة نظم المعلومات الإلكترونية في ظل نظم الحاسبات الإلكترونية المباشرة "

يهدف هذا البيان إلى مساعدة المراجعين، من خلال توفير إرشادات عامة تسمح لهم بتطبيق معايير المراجعة الدولية، وتحسين ممارستهم العملية في إنتاج معلومات جوهرية لإعداد القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وذلك من خلال اعتمادهم على نظم المعلومات التي تستخدم الحاسبات المباشرة³، كما أشار هذا البيان إلى مجموعة من المصطلحات، منها نظم الحاسبات المباشرة والتي هي "حاسبات تمكن المستخدم من الوصول إلى البيانات والبرامج المباشرة من خلال الطرفيات"⁴.

وتتنوع أجهزة الطرفيات ويمكن تقسيمها إلى:

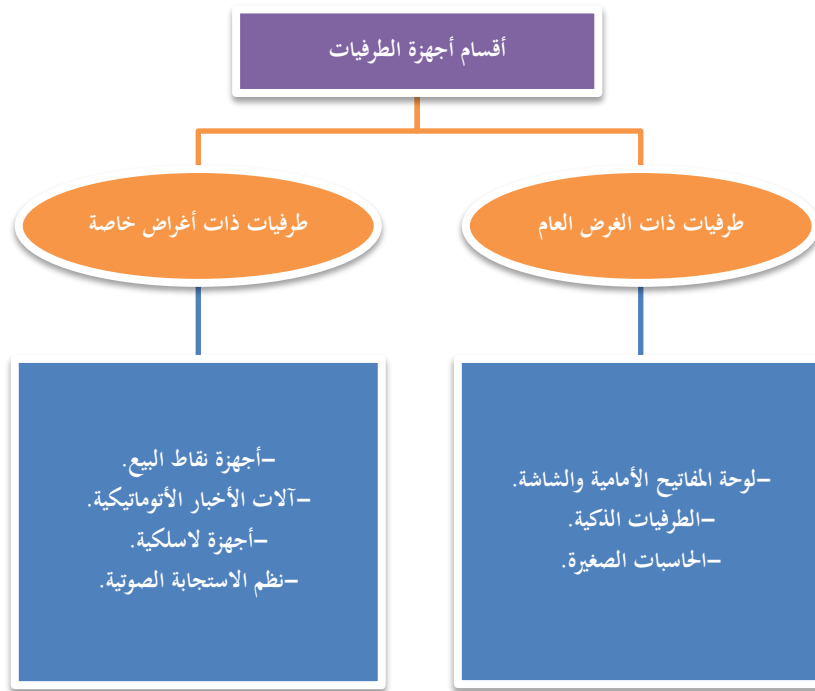
¹ محمود يحي زقوت، مرجع سابق، ص: 83.

² وجدى حامد حجازي، مرجع سابق، ص: 219 .

³ المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

⁴ عبد الرؤوف بوزيدي، كفاءة وفعالية تكنولوجيا المعلومات لدعم جودة المراجعة الخارجية بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر -الوادي-، الجزائر، 2021/2020، ص: 82.

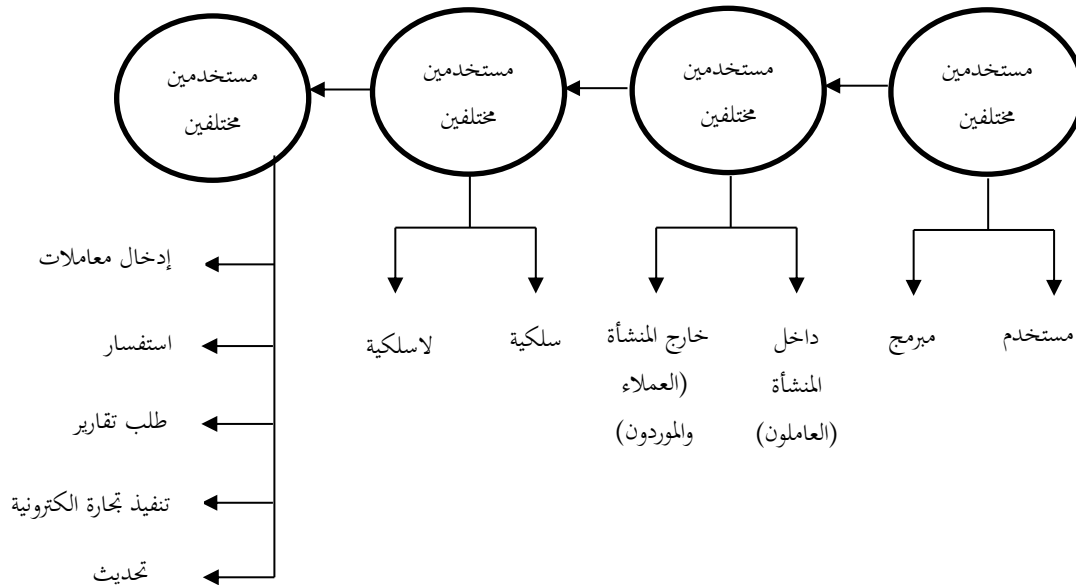
الشكل رقم (01-07): أقسام أجهزة الطرفيات



المصدر: وجدى حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2010، ص: 234 .

تتصف الحاسبات المباشرة ب:

الشكل رقم (01-08): صفات الحاسبات المباشرة



المصدر: وجدى حامد حجازي، مرجع سابق، ص 230.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

الفرع الثالث: البيان الدولي للمراجعة رقم "1003" -بيئة نظم المعلومات الإلكترونية في ظل نظم قواعد البيانات-

تناول هذا المعيار نظم قواعد البيانات، والتي هي عبارة عن نظم مبنية على بيانات مجمعة، كما أن مستخدم قاعدة البيانات ليس من الضروري أن يكون على علم بكل بيانات القاعدة، إذ ينصب تركيزه فقط على البيانات التي يرغب بها فقط، كما أن هناك نوعين من نظم قواعد البيانات، وهي نظم قواعد البيانات المترابطة ونظم قواعد البيانات غير المترابطة¹.

كما أشار هذا البيان إلى أنه يجب على المراجع التركيز على بنية تحتية لأمن المعلومات، لأن وجودها دليل على فاعلية نظام الرقابة الداخلية².

ولعل أهم ما أكدت عليه المعايير والبيانات السابقة ما يلي³:

-إن هدف ونطاق عملية المراجعة، لا يتغير في ظل المراجعة الإلكترونية، ومع ذلك فإن استعمال الحاسوب يؤدي إلى تغيير معالجة وحفظ وإبلاغ المعلومات المالية، كما قد يؤثر على نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة والنظام المحاسبي، وعليه فإن المراجعة الإلكترونية قد تؤثر أيضا على:

✓ "الإجراءات التي يتبعها المراجع في الحصول على فهم المؤسسة وبيئتها ومخاطر الأخطاء الجوهرية فيها"؛

✓ "اعتبارات المخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة والتي من خلالها يتوصل المراجع إلى تقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية".

المبحث الرابع: تأثير المراجعة الإلكترونية على منهجية ونظام الرقابة الداخلية

لقد نص المعيار رقم "401" المعنون ب "المراجعة في ظل بيئة نظم المعلومات الإلكترونية" بأن أهداف ونطاق عملية المراجعة لا تتغير في ظل المراجعة الإلكترونية، إلى أن المراجعة الإلكترونية قد تؤثر على الإجراءات التي يتبعها المراجع في الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، إضافة للتصاميم التي يضعها المراجع في إنجازه لاختبارات الرقابة ولإجراءات التحقق المناسبة لتحقيق أهداف عملية المراجعة، واعتبارات المخاطر اللازمة ومخاطر الرقابة والتي من خلالها يتوصل المراجع إلى تقدير المخاطر.

¹ هادية متوح، الأزهر عزه، معايير التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 10، العدد 01، 2019، ص: 100.

² عبد الرؤوف بوزيدي، مرجع سابق، ص: 82.

³ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص: 103.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

المطلب الأول: منهجية المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات

في ظل المراجعة الإلكترونية فإن منهجية المراجعة لا تتغير، إذ يتبع المراجع نفس خطوات المنهجية التقليدية، وما يتغير هو طبيعة بيئة المراجعة التي سينجز فيها المراجع مهمته والتي تتميز بالاستخدام المكثف للتكنولوجيا والبرمجيات والمعالجة الإلكترونية للبيانات.

ويمكن تقسيم إجراءات المراجعة في ظل المراجعة الإلكترونية إلى المراحل التالية:

الفرع الأول: المراجعة المبدئية

يقوم المراجع بهذه الخطوة بغرض فهم تدفق العمليات داخل النظام المحاسبي وهيكّل الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى إلقاء الضوء على مدى استغلال الحاسوب في عمليات المعالجة، وتتم المراجعة المبدئية بإتباع الخطوات الآتية:

1- جمع المعلومات عن قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات: من موقع القسم، اسم مديره، عدد الأفراد العاملين به ومستواهم ومؤهلاتهم العلمية، والتعرف على نظام التشغيل المستخدم، بالإضافة إلى الناحية الفنية للحاسبات المستخدمة، كما ينبغي حصول المراجع على خريطة لموقع الأجهزة بمركز الحاسب والتي توضح له كيفية ترتيب الأجهزة بالقسم¹؛

2- تحديد التطبيقات الحاسوبية الأساسية التي يتم تنفيذها باستخدام الحاسب: "وهي التي يمكن أن تؤثر بصورة جوهرية على التقارير المالية التي يتولى المراجع اختبارها"²؛

3- تحديد مدى استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات في التطبيقات الحاسوبية: وتحديد ما إذا كان الحاسوب يلعب دوراً رئيسياً أو ثانوياً في نظام المعلومات المحاسبي، ويمكن تحديد مدى الاعتماد على الحاسوب من خلال دراسة زمن الحاسوب المستخدم في تنفيذ المهام، وعدد أنواع العمليات التي يتم تشغيلها من خلاله وقيمة المعلومات الصادرة عنه³.

¹ عبد الوهاب نصر علي، سمير كامل محمد، شحاته السيد شحاته، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة (مع التطبيق على بيئة الحاسبات الإلكترونية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 96.

² شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص: 200.

³ المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

الفرع الثاني: اختبارات الالتزام

في هذه المرحلة يقوم المراجع بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد نقاط القوة والضعف فيه، وبالتالي تحديد درجة الاعتماد عليه ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها وطبيعة أدلة المراجعة، وتوقيت القيام بها، ولا بد للمراجع القيام باختبارات الالتزام والتي تسمح له من التحقق من التطبيق الفعلي لإجراءات الرقابة الداخلية¹.

الفرع الثالث: الاختبارات التفصيلية

بعد إتمام المراجع عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه، يمكن للمراجع بدء المرحلة الثالثة من المراجعة، وهي إجراء الاختبارات التفصيلية وفحص القوائم والتقارير المالية من أجل تأسيس رأيه الفني المحايد².

المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل المراجعة الإلكترونية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها المراجع في بناء اختباراته واستنتاجاته، إذ أن أهداف الرقابة الداخلية لا تتغير في ظل المراجعة الإلكترونية، إلا أن استخدامها من شأنه أن يؤثر على النظم وإجراءات الرقابة كما أنها لا تخفض من الحاجة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية، بل بالعكس فإنها تزيد من أهمية التركيز عليه للتأكد من مدى فاعليتها، وبصفة عامة فإنه يجب على المراجع فحص جوانب الرقابة على إعداد البيانات كأساس لتحديد إمكانية اعتماده على النتائج النهائية للنظام، لذلك سوف نقوم في هذا المطلب بالتعرف على إجراءات الرقابة في ظل المراجعة الإلكترونية؛

ويمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية في ظل المراجعة الإلكترونية من خلال ثلاث مراحل أساسية هي:

الفرع الأول: جمع المعلومات عن البيئة الحاسوبية

قبل بدء المراجع في تقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه الحصول على المعلومات التالية³:

- معلومات عن قسم الإعلام الآلي من حيث كيفية تنظيمه وموقعه في المؤسسة؛
- دليل إجراءات المستخدم في المؤسسة، وكل ما يتعلق بإجراءات الأمن المتخذة؛
- ضرورة الحصول على التطبيقات التي تستخدمها المؤسسة سواء قامت بتصميمها بنفسها أو اقتنتها من الخارج.

¹ بروة إهام، تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2014/2015، ص: 128.

² المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

³ محمد ملين عبادي، مرجع سابق، ص: 184.

الفرع الثاني: الرقابة العامة

1-تعريف الرقابة العامة: تعرف الرقابة العامة "بأنها الرقابة ذات الآثار الحافزة، بمعنى إذا كانت ضعيفة أو غير موجودة فإنها ستوقف آثار رقابة التطبيق وقد لا يكون المراجع قادراً على الاعتماد على أي نوع من نوعي الرقابة" وتتضمن الرقابة العامة الأساليب التالية¹:

- أساليب الرقابة التنظيمية بمركز الحاسوب؛

- إجراءات توثيق واختبار واعتماد النظم وأي تعديلات فيها؛

- أساليب رقابة إمكانية التوصيل إلى النظام.

2-أساليب الرقابة العامة:

1-2-أساليب الرقابة التنظيمية: "تعتمد الرقابة التنظيمية على وجود هيكل تنظيمي سليم لموقع إدارة تشغيل المعلومات الآلية وعلاقتها بالإدارات الأخرى"، كما أن الرقابة التنظيمية تعتمد على الوسائل التالية²:

- الإشراف وتوزيع الاختصاصات على العاملين بمركز الحاسوب؛

- الفصل بين الواجبات والمسؤوليات في نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات؛

- "اختيار موقع مناسب لإدارة تشغيل المعلومات الآلية، ويفضل أن تكون إدارة مستقلة تحت مستوى الإدارة العليا مباشرة".

2-2-إجراءات توثيق واختبار واعتماد النظم وأي تعديلات فيها: "يتمثل الغرض من هذا الجانب في التأكد من أن العميل يراقب على نحو ملائم كل من برامج الحاسب الإلكتروني والوثائق المرتبطة بها، ويتم تضمين أنواع الرقابة الأساسية عند تصميم واستخدام النظم"³.

2-3-أساليب الرقابة على الأجهزة: تحتوي أجهزة الحاسوب على وسائل رقابة عامة تهدف إلى الحماية ضد الأخطاء التي قد تنتج عن عطل المعدات والأجهزة بسبب تذبذب التيار الكهربائي أو انقطاعه خلال عمليات معالجة البيانات، وتعتبر اختبارات مضاهاة الزوجية والفردية أحد أساليب الرقابة على الأجهزة إذ يجب على المراجع أن يكون ملماً بهذه الأساليب، حتى يأخذ في اعتباره فترة توقف معالجة البيانات بسبب الأعطال التي تصيب الأجهزة⁴.

¹ عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص: 25.

² جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص: 168.

³ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص: 629.

⁴ توماس وليام، هنكي امرسون، مرجع سابق، ص: 448.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

2-4-أساليب الرقابة على التوصيل للجهاز والبرامج وملفات البيانات: "وتعد هذه الأنواع من الرقابة العامة

هامة لحماية الجهاز والسجلات في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات"¹.

2-5-ضوابط الرقابة على أمن النظام: "يقوم المراجع بدراسة الأمن المادي لنظام تشغيل البيانات، وتتضمن

عملية التقييم دراسة خطط العمل بعد حدوث كارثة مادية أو وجود قصور في أجهزة الحاسب"².

2-6-ضوابط الرقابة على البيانات والإجراءات: "توفر هذه الضوابط الرقابية هيكلًا للرقابة على العمليات

اليومية"، وتتضمن هذه الضوابط ما يلي³:

- استخدام مجموعة رقابية للرقابة على متابعة الأخطاء وأيضًا رقابة على المدخلات والمخرجات من البيانات؛

- ضرورة إشراك المراجع في عملية فحص وتقييم أنشطة تشغيل البيانات.

الفرع الثالث: رقابة التطبيق

1-تعريف رقابة التطبيق: تعرف بأنها الرقابة المرتبطة بمهام محددة يؤديها الحاسب، مثل تطبيقات الأجور

وتطبيقات المخزون وتطبيقات النقدية بالبنك⁴.

ونجد أن أساليب الرقابة على التطبيقات تنقسم إلى ثلاث مجموعات هي:

- أساليب الرقابة على المدخلات؛

- أساليب الرقابة على عمليات معالجة البيانات؛

- أساليب الرقابة على المخرجات.

2- أساليب رقابة التطبيق:

2-1-أساليب الرقابة على المدخلات: تعتبر مرحلة إعداد وتجهيز البيانات من أجل إدخالها في جهاز الحاسوب

من أهم الخطوات التي يقوم بها المراجع وفريقه إذ أن أي خطأ أو نقص في البيانات سوف يؤدي إلى حدوث

أخطاء في المخرجات، وهذا بغض النظر عن كفاءة البرمجيات في تشغيل هذه البيانات، وعليه يمكن القول أن

أساليب الرقابة على المدخلات تهدف إلى توفير درجة معقولة من التأكد من صحة اعتماد البيانات الواردة إلى

قسم المعالجة، والتأكد من عدم حذف أو تعديل غير مشروع فيها⁵.

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، الجزء الثاني، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2002، ص: 695.

² جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص: 129.

³ المرجع نفسه، ص: 169.

⁴ عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، مرجع سابق، ص: 26.

⁵ عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، عادل نعمه الله نجيب، دراسات في المراجعة المتقدمة، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص: 368.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

2-2-أساليب الرقابة على عمليات معالجة البيانات: بعد قيام المراجع بإتمام المرحلة الأولى، تبدأ المرحلة الثانية بواسطة البرمجة، إذ لا يتمكن المراجع من رؤية ما يجري داخل الحاسب وإنما تقتصر قدرته الرقابية على مراجعة الناتج بعد عملية التشغيل، حيث أن أساليب الرقابة على عمليات معالجة البيانات تهدف إلى توفير درجة معقولة من التأكد من تنفيذ عمليات معالجة البيانات كما تهدف أيضا إلى توفير درجة معقولة من التأكد من تنفيذ عمليات معالجة البيانات إلكترونيا طبقا للتطبيقات المحددة¹.

2-3-أساليب الرقابة على المخرجات: إن الهدف من إجراء الرقابة على المخرجات هو التأكد من أن البيانات التي تم التوصل إليها تتسم بالصحة والدقة²، ويتم تنفيذ الرقابة على المخرجات بواسطة موظفي إدارة معالجة البيانات إلكترونيا، أو بواسطة مجموعة رقابية مستقلة أو بواسطة المستفيدين من النظام، ويمكن أن تكون مبرمجة في البرنامج التطبيقي³.

من خلال كل ما سبق، يمكن القول بأن الهدف الرئيسي لأساليب الرقابة على التطبيقات "هو تأكيد صحة وشمولية عمليات معالجة البيانات المحاسبية، وأن مخرجات عملية المعالجة لا توزع إلى على المصرح لهم بتداول هذه التقارير"⁴.

الجدول رقم (01-02): أساليب الرقابة العامة والرقابة على تطبيقات

أساليب الرقابة	مثال على الرقابة
أساليب الرقابة العامة -تخطيط المنشأة؛ -إجراءات توثيق وفحص الموافقة على النظم والبرامج؛ -الرقابة على جهاز الحاسوب؛ -الرقابة على التوصيل لبرامج الحاسوب وملفات البيانات؛	-فصل الواجبات بين مبرمج الحاسوب ومشغله؛ -وضع البرنامج الملائم الذي يحتوي على الأوامر الخاصة بتشغيل الحاسوب؛ -يؤدي فشل الذاكرة أو الأسطوانة الصلبة إلى ظهور رسائل بالخطأ على الشاشة؛ -يجب توافر كلمة سر مرخص بها لتشغيل الوحدة الطرفية بالحاسوب؛
أساليب الرقابة على التطبيقات -الرقابة على المدخلات؛ -الرقابة على التشغيل؛ -الرقابة على المخرجات؛	-وجود ترخيص سابق على التشغيل لعمليات المبيعات؛ -إجراء اختبار التعرف على مدى منطقية سعر الوحدة المباعة؛ -إجراء فحص بعد التشغيل على عمليات المبيعات؛

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 629.

¹ عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، عادل نعمه الله نجيب، مرجع سابق، ص: 368.

² أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص: 632.

³ محمد لمن عبادي، مرجع سابق، ص: 186.

⁴ ثناء على القباني، نادر شعبان سواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص: 164.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

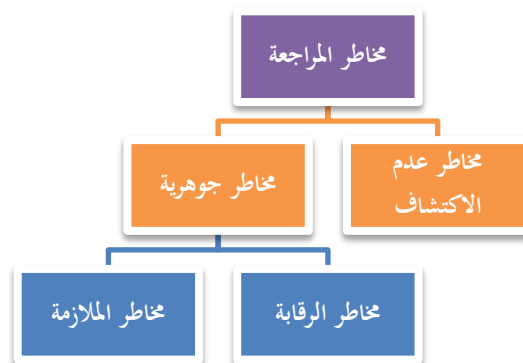
المطلب الثالث: مخاطر المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات

عرفت معايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية خطر المراجعة بأنه "فشل المراجع بدون قصد في تعديل رأيه في القوائم المالية بطريقة ملائمة رغم أن هذه القوائم محرفة تحريفا جوهريا"¹.

كما أشار معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA إلى مفهوم مخاطر المراجعة في بيان المعيار رقم (47) "واعتبرها المخاطر الناجمة عن فشل المراجع دون أن يدري في إبداء رأيه بشكل مناسب والمتعلق بالقوائم المالية التي تحتوي على أخطاء جوهرية"²؛

من خلال التعاريف السابقة نستنتج بأن خطر المراجعة هو الخطر الذي ينشأ عند إبداء المراجع لرأي غير سليم في تقريره حول المعلومات الواردة في القوائم المالية عندما تحتوي تلك القوائم على أخطاء جوهرية، وتنقسم مخاطر المراجعة كما حددتها نشرة معايير المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، إلى ثلاثة أقسام وهي:

الشكل رقم (01-09): مخاطر المراجعة



المصدر: من إعداد الباحثة

¹ ستار جابر خلاوي الحجامي، مرجع سابق، ص 193.

² محمود يحي زقوت، مرجع سابق، ص 77.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

الفرع الأول: الخطر الحتمي (الملازم) (IR)

ويسمى أيضا الخطر المتوارث أو المتأصل وقد عرفت المنظمات المهنية الخطر الحتمي على أنه "قابلية تعرض رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات لحدوث خطأ جوهري ويكون جوهريا إذا اجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة الحسابات أو عمليات أخرى وذلك لعدم وجود إجراءات رقابة"¹.

ولا شك أن نسبة الخطر الحتمي (الملازم) تتأثر بالخصائص المرتبطة بطبيعة أعمال المؤسسة والصناعة التي تعمل فيها، بالإضافة إلى طبيعة نظام التشغيل الإلكتروني التي تعتمد عليه والصعوبات التي قد يفرضها هذا النظام².

الفرع الثاني: مخاطر الرقابة (CR)

تعرف مخاطر الرقابة بأنها "مخاطر المعلومات الخاطئة في رصيد حساب أو طائفة من المعاملات والتي لا يمكن اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة نظام الرقابة الداخلية، وهذه المخاطر لا يمكن أن تكون جوهرية بمفردها"³.

كما يمكن تعريفها بأنها مخاطر عدم منع أو كشف الأخطاء المادية بواسطة نظام الرقابة الداخلية؛ وفي ظل المراجعة الإلكترونية للبيانات فإن نظام الرقابة الداخلية يختلف عن نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل اليدوي، وعليه فإن تقدير خطر الرقابة يتم وفقا لمناهج مختلفة، حيث أن نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ينطوي على بعض الضوابط الرقابية الأخرى للوقاية ضد نوعين من الأخطار هي:

-**الخطر الأول:** خطر الوصول غير المصرح به لملفات البيانات السرية، نظرا لإمكانية الوصول إلى الوحدة المركزية من طرف عدد كبير من الأشخاص لمعالجة البيانات، ولمعالجة هذا الخطر يتوجب الأمر⁴:

✓ استخدام رموز مركبة في ملفات ذات الأهمية الكبيرة؛

✓ يجب وضع نظم رقابية فعالة على كلمات السر؛

- ضرورة إجراء اختبارات على كلمات السر قبل استخدامها في الوصول لملفات الحاسب؛

- يجب تحديد الواجبات والاختصاصات فيما يتعلق بعناصر قاعدة البيانات؛

¹ ستار جابر خلاوي الحجامي، مرجع سابق، ص: 193.

² مسعود صديقي، صالح حميداتو، أثر التجارة الإلكترونية على المحاسبة والمراجعة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 05، العدد 01، 2014، ص: 48.

³ محمود يحي زقوت، مرجع سابق، ص: 79.

⁴ صادق حامد مصطفى، إدارة خطر الاكتشاف في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 19، العدد 09، 1998، ص: 336.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

- يجب تغيير كلمات السر من فترة لأخرى.

-**الخطر الثاني:** خطر ضياع مسار المراجعة بقصد إخفاء حالات الغش والتلاعب بواسطة المنفذين، وذلك من خلال عمليات التحديث الفورية للملفات الرئيسية حيث يتم تحديث الملفات الرئيسية بصفة مستمرة¹.

الفرع الثالث: خطر عدم الاكتشاف (DR)

هو احتمال فشل المراجع في اكتشاف المخالفات والأخطاء في القوائم المالية، والتي لم يتم اكتشافها بواسطة نظام الرقابة الداخلية، كما يمكن للمراجع أن يقلل من خطر لاكتشاف من خلال اختبار الالتزام بنظام الرقابة الداخلية².

المبحث الخامس: المراجعة الإلكترونية وتأثيرها على تحسين مخرجات عملية المراجعة

من أجل تنفيذ المراجع الخارجي لعملية المراجعة الإلكترونية لابد له من اكتساب مهارات وخبرات بنظم التكنولوجيا، مما تسمح له بتنفيذ عملية المراجعة بكفاءة عالية.

المطلب الأول: تقرير المراجع الخارجي

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى ماهية تقرير المراجع الخارجي من خلال تعريفه بالإضافة إلى أنواعه وعناصره.

الفرع الأول: تعريف تقرير المراجع الخارجي وأهميته

أولاً: تعريف تقرير المراجع الخارجي

لقد تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم التقرير نذكر منها:

-**التعريف الأول:** " يعرف بأنه وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توفرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلاً لإبداء رأي مهني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمالي ما قام به من عمل ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات ومدى دقة ما تحويه من بيانات محاسبية، ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة نشاط المركز المالي للمؤسسة"³.

¹ المرجع نفسه، ص: 337 .

² ستار جابر خلاوي الحجامي، مرجع سابق، ص: 193.

³ شذري معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص مالية المؤسسة، قسم علوم التدبير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2014/2015، ص: 37.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

-**التعريف الثاني:** "عرف بأنه وسيلة اتصال بين المراجع ومستخدمي التقارير المالية في شكل وثيقة مكتوبة يبين فيها المراجع ما قام به من إجراءات وما توصل إليه من أحكام ويلخص فيها رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية"¹.

-**التعريف الثالث:** "يعرف بأنه ملخص مكتوب يبيّن فيه المراجع رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية، والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة بمثل هذه البيانات"².

ومن خلال التعاريف السابق يمكن القول بأن التقرير هو: "الوثيقة المكتوبة التي يعبر فيها المراجع الخارجي عن رأيه الفني المحايد حول عدالة وصحة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة".

ثانيا: أهمية تقرير المراجع الخارجي

تكمن أهمية التقرير في كونه الوسيلة التي من خلالها يعبر المراجع عن رأيه الفني المحايد حول صدق وشرعية المعلومات والبيانات الواردة في القوائم المالية، ويمكن تحديد أهمية تقرير المراجع في العناصر التالية³:

- يعتبر التقرير بمثابة خلاصة ما توصل إليه المراجع؛
- يعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي تتحدد على أساسها مسؤولية المراجع الجنائية والمهنية عن كل إهمال أو تقصير في إبداء الرأي.

الفرع الثاني: عناصر تقرير المراجع الخارجي

يتضمن تقرير المراجع حول القوائم المالية العناصر التالية⁴:

- **اسم التقرير:** لا بد أن يكون لتقرير المراجع عنوان واضح بحيث يميزه عن بقية التقارير الأخرى كالتقارير الصادرة عن المراجعين الداخليين أو مدراء المؤسسات؛
- **تاريخ التقرير:** "يجب أن يؤرخ المراجع التقرير بتاريخ إكماله لعملية المراجعة، وبعد هذا التاريخ المراجع لا يعد مسؤولاً عن القوائم المالية التي تصدر بعد هذا التاريخ، بمعنى أن المراجع يوضح بأن هذا التقرير يغطي فترة محددة ومعروفة"؛

¹ عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة لأقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص تدقيق محاسبي وتدقيق، قسم علوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2018/2017، ص: 46.

² بن الصديق محمد، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2015/2014، ص: 39.

³ عامر حاج دحو، مرجع سابق، ص: 46.

⁴ شكري معمر سعاد، مرجع سابق، ص: 38.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

- توجيه التقرير (الجهة الموجه إليها التقرير): يقوم المراجع هنا بتوجيه التقرير إلى أصحاب المصلحة في المؤسسة من مدراء أو مساهمين أو أعضاء مجلس الإدارة (الملاك) أو مستثمرين...الخ؛
- اسم المؤسسة المراجعة قوائمها المالية: يجب على المراجع أن يحدد اسم المؤسسة محل المراجعة بوضوح؛
- اسم المراجع: يذكر اسم المراجع في التقرير النهائي الذي قام به حتى يتحمل كامل مسؤولياته القانونية والمهنية؛
- فقرات المراجعة: تنقسم إلى 3 فقرات، الفقرة الأولى هي عبارة عن مقدمة يوضح فيها المراجع القوائم المالية التي قام بمراجعتها، والسنة التي تمت فيها عملية المراجعة، أما الفقرة الثانية فيوضح فيها المراجع معايير المراجعة المتعارف عليها التي قام باتباعها، أما في الفقرة الأخيرة يظهر المراجع رأيه النهائي في عملية المراجعة التي قام بها؛
- توقيع المراجع: تقرير المراجعة دون التوقيع عليه من طرف المراجع يعتبر دون معنى، وعليه يجب أن يشمل التقرير على توقيع المراجع القائم بعملية المراجعة.
- لا يوجد تأثير لتكنولوجيا المعلومات على تقرير المراجع الخارجي حيث أن معايير إعداد التقرير هي التي تحكم مراجع الحسابات وأي تعديل في المعايير يترتب عليه تعديل في تقرير المراجع الخارجي¹.

الفرع الثالث: أنواع تقرير المراجع الخارجي

- لتقرير المراجع عدة صور تختلف بحسب اختلاف رأيه الفني المحايد في القوائم المالية، وعموماً يمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير وهي:
- **التقرير النظيف:** هو التقرير الذي يصدر فيه المراجع رأيه بدون أي تحفظ في القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط وهي²:
- ✓ أن القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً؛
- ✓ انعدام الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تؤثر على قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل؛
- ✓ عدالة وصدق القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي؛
- ✓ امتلاك المراجع لأدلة الإثبات الملائمة والكافية والتي تثبت صحة رأيه في القوائم المالية.
- **التقرير المقيّد (المتحفظ):** ينتج هذا التقرير عندما لا يستطيع المراجع الحصول على أدلة الإثبات لكافية لتأييد عنصر أو مجموعة من العناصر المفصّل عنها بالقوائم المالية، نتيجة لظروف خاصة أو بناء على طلب العميل،

¹ Mahd Ali Al-jabali, Ehab Nazmy, **The Impact of E-commerce on the Audit Profession in Jordan**, Article, European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, Vol 2011, Issue30, 2011, P: 104.

² بودونت أسماء، **محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016/2015، ص: 38.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

ويعتبر السبب الثاني أكثر خطورة من الظروف الخاصة التي أدت إلى محدودية النطاق، وعلى المراجع أن يبحث عن أسباب امتناع العميل عن تقديم الأدلة له، حتى يتسنى له أن يقرر أن يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي¹.

- التقرير السالب

- **تقرير عدم إبداء الرأي:** ويصدر المراجع هذا التقرير عند استحالة تطبيق اجراءات المراجعة، كاستحالة حصوله على أدلة الإثبات التي تسمح له بتأسيس رأيه أو بسبب القيود التي تفرضها إدارة المؤسسة أو بسبب ظروف خاصة خارجة عن إدارة المؤسسة والمراجع².

المطلب الثاني: انعكاسات المراجعة الإلكترونية على كفاءة المراجع الخارجي

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى الكفاءات الواجب توافرها في المراجعين الخارجيين من أجل تنفيذ عملية المراجعة الإلكترونية

الفرع الأول: تأثير المراجعة الإلكترونية على المؤهل العلمي والخبرة العلمية للمراجع الخارجي

ينبغي للمراجع الخارجي أن يتمتع بخبرة عملية تشمل كل الجوانب المتعلقة بعملية المراجعة، هذا من جانب، ومن جانب آخر وفي ظل زيادة الطلب على تكنولوجيا المعلومات وفي جميع المجالات فإن معظم المؤسسات أصبحت تعتمد على تكنولوجيا المعلومات، وذلك من خلال إنشائها لوظائف متكاملة لطاقت تكنولوجيا المعلومات، وعليه فإن مصداقية هذه الأنظمة تعتمد على مدى قدرة وكفاءة المؤسسة في تعيين مستشارين ذوي كفاءة وخبرة بنظم تكنولوجيا المعلومات، حيث أصبح من الضروري تدريب المراجعين بكيفية التعامل بأنظمة تكنولوجيا المعلومات، وخصوصا البرمجيات المستخدمة في عملية المراجعة، لذا يجب على المراجع اكتساب مهارات متخصصة وكذا كفاءة عالية بنظم إلكترونية³.

الفرع الثاني: العلاقة بين خبير تكنولوجيا المعلومات والمراجع الخارجي

هناك علاقة وطيدة بين المراجع الخارجي وخبير تكنولوجيا المعلومات يمكن ذكرها كما يلي⁴:

"مراجع تكنولوجيا المعلومات هو خبير مستقل تتمثل خدماته في تقييم فعالية وكفاءة النظم، تطوير نظام الرقابة الداخلية والرفع من فعاليتها والتحكم في المخاطر وتحسين أمن معلوماتها".

¹ عامر حاج دحو، مرجع سابق، ص: 49.

² طواهر التهامي، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 57.

³ بروية إلهام، مرجع سابق، ص: 153.

⁴ فوزي الحاج أحمد، مرجع سابق، ص: 105-109.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

في ظل قلة خبرة المراجع الخارجي بنظم تكنولوجيا المعلومات في ظل بيئة المراجعة الإلكترونية، يجب عليه الاستعانة بخبير متخصص في التقنيات الإلكترونية لمساعدته في فهم والحكم على صحة وموثوقية النظام، إما أن يكون هذا الخبير تابع للمراجع الخارجي، أو أن يكون ضمن فريقه أو يكون موظف تابع لشركة المراجعة، أو خبير مستقل عن المراجع الخارجي يقدم فقط خدماته الاستشارية؛

هناك علاقة بين المراجع الخارجي ومراجع تكنولوجيا المعلومات، حيث أنه عند مزاوله المراجع الخارجي لمهامه في ظل تكنولوجيا المعلومات فإنه يفتقر لبعض المؤهلات والخبرات بنظم تكنولوجيا المعلومات، لذا يضطر هذا الأخير إلى الاستعانة بخدمات مراجع تكنولوجيا المعلومات لفحص وتقييم ضوابط الرقابة المتعلقة بنظم تكنولوجيا المعلومات؛

لقد نص المعيار الجزائري للمراجعة رقم "620" الخاص باستخدام عمل خبير معين من طرف المراجع، حيث ينص هذا المعيار ويعالج كل من واجبات المراجع الخارجي عند استعانتة بخبير تكنولوجيا المعلومات في أمور تتطلب خبرة خارج ميدان المحاسبة والمراجعة، وتكمن أهمية هذا المعيار في توفير الإرشادات والمعايير التي تفسر للمراجع الخارجي كيفية الاستفادة من عمل الخبير، خاصة في ظل صعوبة فهم نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة إلكترونية؛

تتمثل مهمة المراجع الخارجي في ظل تكنولوجيا المعلومات في تحديد نقاط قوة وضعف الأنظمة الإلكترونية للمؤسسة، واقتراح الحلول المناسبة لنقل المؤسسة إلى بر الأمان.

الفرع الثالث: الكفاءات الواجب توفرها في المراجع الخارجي لتنفيذ عملية المراجعة في ظل نظم إلكترونية

من أجل تنفيذ المراجع الخارجي لعملية المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات لابد من توفره على أساليب متطورة تسمح له بزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة، مما يتطلب منه امتلاك مهارات بنظم تكنولوجيا المعلومات وتتمثل هذه المهارات في توفير الأقسام الفنية المساعدة، التدريب الفني للعنصر البشري وكذا توفير شبكات إلكترونية تساهم في تسهيل العمل¹، كما أوصى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بإلزامية تمتع المراجع بالكفاءات التالية²:

- يجب أن يكون المراجع الخارجي يمتلك خبرة ودراية كافية بلغات البرمجة؛
- أن يكون ملم بأساليب المراجعة الإلكترونية؛

¹ الأخضر عياشي، مرجع سابق، ص76.

² بطاهر بختة، عقون عبد الله، مستلزمات تكنولوجيا المعلومات ودورها في فعالية التدقيق الداخلي، الملتقى العلمي الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الاقتصاد الرقمي، جامعة الجبالي بونعامة، خميس مليانة، 2018/04/19، ص: 8.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

- القدرة على تصميم وأيضا عمل خرائط تدفق للنظم وتحليلها لمعرفة مواطن الضعف والقوة؛
- معرفة بنظم الحاسوب ومكوناته ووظائفه؛
- المهارات الكافية التي تسمح بفهم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة الإلكترونية وأداء المراجع الخارجي

تؤثر المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي في معايير المراجعة وأتباعها وكذا مسؤولية المراجع القانونية، كما أنها تؤثر أيضا على مهام المراجعة سواء التخطيطية أو الرقابية بالإضافة إلى مهام تسجيل البيانات¹.

1- معيار المعرفة الكاملة للمراجع الخارجي لطبيعة عمل المؤسسة محل المراجعة:

حيث ينص هذا المعيار على ضرورة حصول المراجع على كافة المعلومات والبيانات عن المؤسسة محل المراجعة حتى يتسنى له فهم الأحداث والممارسات التي تقوم بها المؤسسة، والتي يمكن أن تؤثر على التقارير المالية التي يقوم المراجع الخارجي بمراجعتها، لذلك فإن اعتماد المؤسسة على تكنولوجيا المعلومات من جمع وتشغيل وتسجيل البيانات أدى لضرورة امتلاك المراجع لمهارات نظم تكنولوجيا المعلومات، حتى يتسنى له تقييم مهارات العاملين بالمؤسسة محل المراجعة في جمع وتسجيل وتشغيل البيانات إلكترونيا، لما لذلك من أثر مهم على تقريره وكذا على رأيه في التقارير المالية للمؤسسة محل المراجعة؛

2- معيار استعانة المراجع بعمل الخبير:

يتطلب هذا المعيار من المراجع تحديد مدى انتظام إجراءات الأمن والحماية، بالإضافة إلى وسائل الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني في جمع وتسجيل وتشغيل البيانات وكذا معالجتها إلكترونيا، وفي حالة عدم مقدرة المراجع بتحقيق ذلك، فإنه يمكنه الاستعانة بخبير في نظم معالجة وتشغيل البيانات بواسطة تكنولوجيا المعلومات، لمساعدته في تحقيق الأمور المتعلقة بإجراءات حماية الأنظمة الإلكترونية؛

3- التأثير على معيار أدلة الإثبات في المراجعة:

ينص هذا المعيار على ضرورة جمع المراجع لأدلة الإثبات الكافية والمناسبة والملائمة لغرض المراجعة، والتي تسمح له بتأسيس رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة، بالرغم من عدم تأثر معايير العمل الميداني في ظل بيئة المراجعة الإلكترونية، إلا أن ظهور المراجعة الإلكترونية قد أثرت على أدلة الإثبات، من حيث طريقة جمعها حيث أصبحت في شكل إلكتروني غير مرئي، لذلك يتطلب الأمر من المراجع اتخاذ إجراءات جديدة لجمع أدلة الإثبات في ظل المراجعة لإلكترونية، بالإضافة

¹ علي محمد علي موسى، أثر تطبيق المراجعة لإلكترونية على مخاطر وجود المراجعة، مجلة كلية الاقتصاد للبحوث العلمية، العدد 04، 2019، ص 20-17.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي

إلى أن أدلة الإثبات الإلكترونية يصعب استرجاعها بسهولة، وكذا زيادة عرضتها للتغير والتحريف من قبل إدارة المؤسسة محل المراجعة، الأمر الذي يؤدي بالمراجع إلى الاعتماد على برامج جاهزة تسمح له بجمع أدلة؛

4- نتيجة للتطورات التكنولوجية التي مست جميع المجالات بما فيها مهنة المراجعة:

أدى ذلك إلى زيادة المساءلة القانونية للمراجعين الخارجين بسبب إصدار عدة معايير وقواعد الإعداد ومراجعة التقارير والقوائم المالية والتي سميت بمعايير فجوة التوقعات، والتي أدت إلى زيادة المسؤوليات الملقاة على عاتق المراجعين، مثل التبليغ عن أي مصاعب تواجه المؤسسة، تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف التزوير والخطأ والتقرير عنه، مما أدى إلى زيادة مقدار الجهد الذي يبذله المراجع وزيادة المساءلة القانونية له، خاصة في ظل المراجعة الإلكترونية؛

5- التطور السريع في مهنة المراجعة:

أدى التطور السريع في مهنة المراجعة إلى زيادة الاعتماد على المراجعة الإلكترونية والتحليلية والتقليل من الاعتماد على المراجعة الاختيارية، كما تم زيادة الاعتماد على إجراءات المراجعة، وقد انعكس هذا إيجاباً على فعالية وكفاءة عملية المراجعة، لذلك اتجه العديد من المراجعين إلى الاعتماد على المراجعة الإلكترونية والتي تساهم في التقليل من تكاليف المراجعة وكذا تخفيض الجهد المبذول من طرف المراجع؛

6- المراجعة الإلكترونية يقصد بها استخدام النظم الإلكترونية في تخطيط وتسجيل ورقابة أعمال المراجعة:

لقد حددت مهام أعمال عملية المراجعة في تنفيذ مراحل المراجعة من مهمة التخطيط والتسجيل، وكذا الإشراف والرقابة وأهمها مرحلة جمع أدلة الإثبات الإلكترونية.

مما سبق يمكن القول بأن تطبيق المراجعة الإلكترونية ساهم في تحسين أداء المراجعين الخارجين من خلال السرعة في الأداء والدقة في البيانات والمعلومات، وتوفير الكثير من الوقت والجهد والتكاليف، بالإضافة إلى ذلك يساهم استخدام المراجعة الإلكترونية في تخفيض أتعاب المراجعة.

التعبير عن رأي المراجع الخارجي في ظل تكنولوجيا المعلومات يجب أن تكون مهنية وملتزمة بمعايير المراجعة المتعارف عليها، أي لا يتأثر تقريره بنوع نظام التشغيل المستخدم¹.

¹ Athraa Dhyaa Jassim Al-Shammari & Fatima salih Mahdi AL-Grban, **the effect of using electronic auditing programs on auditing and Oversight Work**, Article, Social Science and Humanities journal, Vol04, Issue06, 2020, P: 1943.

خلاصة الفصل:

نظرا للتطورات الأخيرة في مجال استخدام تكنولوجيا المعلومات وما أحدثته هذه التكنولوجيا من تغيرات في بيئة نظم المعلومات، إذ تغيرت طريقة المراجعة من المراجعة التقليدية إلى المراجعة الإلكترونية حيث ساهمت هذه الأخيرة بتحقيق العديد من المزايا من قدرة على معالجة البيانات بسرعة فائقة ودقة عالية، بالإضافة إلى قدرة تخزين البيانات والمعلومات المحاسبية، إذ أن أهداف المراجعة لم تتغير بتغير طريقة المعالجة من خدمة الإدارة وإبداء الرأي، إلا أنها ألزمت المراجع باستخدام أساليب جديدة في المراجعة تتماشى مع التغيرات التي أحدثتها الحاسبات الإلكترونية على نظم التشغيل للبيانات؛

أما بخصوص أدلة الإثبات الإلكترونية، نجد بأن المشرع الجزائري لم يتطرق بشكل صريح لأدلة الإثبات الإلكترونية، حيث اكتفى بالإشارة إليها ضمنا من خلال المادة 31 من القانون 10-01، والتي يعتمد عليها المراجع للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأيه الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة ونجاعة أعمالها.

نظرا لنقص خبرة المراجع بالبيئة الإلكترونية، فقد ظهرت العديد من المحاولات لإصدار قواعد ومعايير تنظم ممارسة هذه المهنة، ونتيجة لجهود العديد من الهيئات المهنية المختصة في الدول المتقدمة، استطاعت هذه الدول وضع معايير تدقيق في ظل بيئة نظم المعالجة الآلية للمعلومات تحظى بالقبول العام على المستوى الدولي، والتي تهدف إلى التعريف بمكونات ومصطلحات الحاسبات الآلية، إضافة إلى مراجعة النظم الآلية، بحيث تعتبر مرشد يسترشد به المراجع أثناء تنفيذ عمله.

إن منهجية ونظام الرقابة الداخلية لا يتغير في ظل المراجعة الإلكترونية، ما يتغير هو طبيعة بيئة المراجعة التي ينجز فيها المراجع مهمته، والتي تتميز بالاستخدام المكثف للتكنولوجيا والبرمجيات والمعالجة الإلكترونية للبيانات، كما أنها لا تخفض من الحاجة إلى تقرير نظام الرقابة الداخلية بل بالعكس فإنها تزيد من أهمية التركيز عليه للتأكد من مدى فاعليته، وبالرغم من المزايا العديدة للمراجعة الإلكترونية إلى أنها لا تخلو من المخاطر التي تهدد هذه المهنة.

الفصل الثاني
الدراسات السابقة

تمهيد:

يعتبر موضوع المراجعة الإلكترونية موضوع العصر إذ يحظى بأهمية بالغة، وهذا راجع إلى التطور التكنولوجي الذي مس مختلف المجالات، مما أدى بالعديد من الدول إلى ضرورة مواكبة هذا التطور. واستجابة لهذا التطور التكنولوجي الذي مس العديد من القطاعات، خاصة القطاعات الاقتصادية، تسعى الدولة الجزائرية أيضا إلى مواكبة هذا التطور التكنولوجي.

أغلب الدراسات السابقة التي تم الاطلاع عليها تناولت موضوع تكنولوجيا المعلومات، وكذا مدى تأثير تكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة وبصفة عامة في المؤسسات الاقتصادية.

أما بالنسبة لأثر المراجعة الإلكترونية على تحسين أداء المراجع الخارجي لم يتم التطرق إليه من قبل الباحثين، كما شملت الدراسات العديد من الأبعاد والمتغيرات ذات صلة بالمراجعة الإلكترونية، حيث قسم هذا الفصل على النحو الآتي:

المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية واللغة الأجنبية.

المبحث الثاني: علاقة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.

المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية واللغة الأجنبية

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى مجموعة من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، سواء باللغة العربية أو اللغات الأجنبية، وذلك بالتطرق إلى أهداف ونتائج ومنهج كل دراسة.

المطلب الأول: الأطروحات والرسائل الجامعية

الفرع الأول: الأطروحات

أولاً: بروبة إلهام (2015)، تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية¹. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على المراجعة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في "ما مدى تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على المراجعة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية؟"، وذلك بالاعتماد على منهج دراسة حالة بمؤسسة صناعة الكوابل EN.I.CAB بغرض التعرف على أثر تكنولوجيا المعلومات على المراجعة المحاسبية.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB تعتمد على تكنولوجيا المعلومات في كل وظائفها وهي مواكبة للتطورات؛
- ساهمت تكنولوجيا المعلومات في تخفيض عبء عمل المراجع حيث سمحت بإنجاز الأعمال بسرعة وبدقة أكبر مقارنة بالمراجعة في ظل التشغيل اليدوي؛
- لكي تتم عملية المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات بطريقة صحيحة وسليمة، لا بد أن تتم المراجعة حول ومن خلال وبواسطة أجهزة الحاسوب؛
- لإنجاز عملية المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات بطريقة سليمة، لا بد من أن يكتسب المراجع مهارات وكفاءة عالية تسمح له بإبداء رأيه الفني المحايد؛
- لقد أثرت تكنولوجيا المعلومات على إجراءات وأساليب عملية المراجعة في حين أدلة الإثبات لم تتغير بل تمثل التغير في الشكل فقط، وذلك من أدلة ورقية إلى أدلة إلكترونية.

¹ بروبة إلهام، تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2015.

ثانيا: كردوي سهام (2015)، دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات -دراسة حالة مركب تكرير الملح لولاية بسكرة-¹.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء المراجعة في ظل نظم إلكترونية، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في "ما هو دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات؟"، وذلك بالاعتماد على كل من المنهج الوصفي في الجانب النظري، وكذا المنهج الاستقرائي، كما تم أيضا دراسة حالة مركب تكرير الملح لولاية بسكرة.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- تساعد المراجعة التحليلية في كشف المخالفات وزيادة احتمال اكتشاف الأخطاء؛
- المراجعة التحليلية تساهم في الحصول على أدلة موضوعية، كما أنها تقيم الصعوبات المالية التي تواجهها المؤسسات محل المراجعة؛
- من الصعوبات التي تحول دون تطبيق المراجعة التحليلية هي ضعف كفاءة المراجع نفسه؛
- استخدام المراجعة التحليلية يساهم في اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية وخاصة في حالة الاعتماد على تحليل النسب المالية؛
- تساهم المراجعة التحليلية في زيادة فاعلية عملية المراجعة من خلال مساعدتها في تخفيض تكاليف أدائها وكذا تخفيض مخاطر المراجعة.

ثالثا: بن قطيب علي (2017)، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية².

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد العلاقة بين المراجعة الإلكترونية كمتغير مستقل وجودة المعلومة المحاسبية كمتغير تابع، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في "ما هو دور المراجعة المحاسبية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي لوصف الجوانب النظرية للدراسة وكذا المنهج الاستقرائي بالإضافة إلى المنهج التحليلي في دراسة حالة.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

¹ كردوي سهام، دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص تسيير المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2017.

² بن قطيب علي، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف -مسيلة-، الجزائر، 2017.

الفصل الثاني.....الدراسات السابقة

- آليات حوكمة الشركات تساعد بشكل كبير مهنة المراجعة في تقديم معلومات محاسبية ذات جودة تتصف بالملائمة والمصداقية؛
- لا بد من توفير أمن المعلومات في ظل المخاطر المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات والتي تؤثر على مهنة المراجعة؛
- توجد أهمية بالغة لتكنولوجيا المعلومات في إنتاج تقارير ذات جودة عالية؛
- اتاح استعمال كل من الإنترنت والأنترنت والإكسترنت نشر معلومات محاسبية في أوقات متعددة ولعدة مستخدمين ذات علاقة مع المؤسسة؛
- تكنولوجيا المعلومات ساهمت في تسهيل العمل اليومي للمراجعين الخارجيين من خلال توفير الجهد والوقت وتسهيل العمل اليومي.

رابعا: صالح حميداتو (2017)، تحديات المراجعة الخارجية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية في الجزائر¹.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الصعوبات والتحديات، التي تواجه مهنة المراجعة الخارجية في ظل التجارة الإلكترونية وكذا إيضاح الفرص والتحديات التي تفرضها التجارة الإلكترونية على هذه المهنة، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ما مدى تأثير التجارة الإلكترونية على النموذج التقليدي للمراجعة الخارجية في ظل آليات ومداخل الاستجابة الحتمية لهذا الأثر؟"، وما مستوى قدرة مراجعي الحسابات في الجزائر على مراجعة حسابات الشركات العاملة في بيئة التجارة الإلكترونية في ظل مهاراتهم الحالية؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي لوصف الجوانب النظرية للدراسة وكذا المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، كما تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة وتحليلها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- من أهم التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل التجارة الإلكترونية، انعدام التدريب المستمر للمراجعين الخارجيين؛
- من خلال نتائج الدراسة تبين بأن مراجعي الحسابات في الجزائر غير قادرين على مراجعة حسابات الشركات التي تعمل في ظل التجارة الإلكترونية؛
- أدلة الإثبات في ظل التجارة الإلكترونية هي أدلة غير ورقية؛
- هناك تجارة إلكترونية ناشئة في الجزائر وجب تكيف مهنة المحاسبة والمراجعة معها؛

¹ صالح حميداتو، تحديات المراجعة الخارجية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وجباية، قسم علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-، الجزائر، 2017.

- الاعتماد على المراجعة المستمرة هو أنسب حل لمهنة المراجعة الخارجية في ظل التجارة الإلكترونية.

خامسا: محمد عبد الماجد بوركايب (2017)، معوقات مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر في ظل خصائص بيئة المحاسبة الإلكترونية¹.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المعوقات التي يواجهها المراجعين الخارجيين بالجزائر أثناء مراجعتهم حسابات الشركات العاملة بالحاسوب والتي تعتمد أيضا على الانترنت للإفصاح عن قوائمها المالية، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في "ماهي المعوقات التي تفرزها بيئة المحاسبة الإلكترونية للمراجع الخارجي بالجزائر؟ وما هو أثرها على مهامه، مسؤوليته وتأهيله"، وذلك بالاعتماد على كل من المنهج الوصفي للإحاطة بالجوانب النظرية للدراسة، وكذا تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين الناشطين في الجزائر.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- عدم وجود إطار تشريعي كافٍ ينظم مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل النظم الإلكترونية من أهم ما يعيق المراجعين الخارجيين أثناء إبداء رأيهم الفني المحايد في ظل هذه النظم؛
 - أظهرت نتائج الدراسة بأن كل المعوقات ماهي إلى معوقات نسبية وليست مطلقة، تختلف من مراجع خارجي لآخر وفقا لتأهيله وكفاءته بتكنولوجيا المعلومات؛
 - ضرورة تأهيل المراجعين الخارجيين بنظم تكنولوجيا المعلومات؛
 - لقد تسببت المراجعة الإلكترونية في زيادة مخاطر المراجعة مما يؤثر على مصداقية المعلومات المحاسبية ويرفع من درجة المسؤولية بالنسبة للمراجعين الخارجيين؛
 - لقد أصبح نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة نظم المعلومات الإلكترونية أكثر تعقيدا خاصة في ظل قلة خبرة المراجعين الخارجيين بالنظم الإلكترونية.
- سادسا: الأخضر عياشي (2018)، أثر المراجعة الإلكترونية على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة².

¹ محمد عبد الماجد بوركايب، معوقات مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر في ظل خصائص بيئة المحاسبة الإلكترونية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة يحي فارس -المدية-، الجزائر، 2017.

² الأخضر عياشي، أثر المراجعة الإلكترونية على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة حمدة لخضر -الوادي-، الجزائر، 2018.

الفصل الثاني.....الدراسات السابقة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المراجعة الإلكترونية، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في. "كيف يمكن أن تؤثر المراجعة الإلكترونية على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات الحالية؟"، وذلك بالاعتماد على كل من المنهج التاريخي لعرض التطور التاريخي لمهنة المراجعة وكذا المنهج الوصفي التحليلي من أجل توضيح الإطار النظري للدراسة وأخيرا المنهج الاحصائي - الاستبيان - حيث صممت استبانة لغرض الدراسة التطبيقية.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- استخدام المراجعة الإلكترونية ساهم في تقليل الوقت والجهد المبذول في عملية المراجعة؛
- من أهم الصعوبات في عملية المراجعة الإلكترونية قلة خبرة المراجع بمتطلبات مهنة المراجعة الإلكترونية؛
- من أهم نتائج هذه الدراسة ضرورة تعديل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني لكي يتلاءم مع متطلبات المراجعة الإلكترونية؛
- مخرجات المراجعة الإلكترونية تؤثر بشكل مباشر على جودة عملية المراجعة؛
- الاعتماد على المراجعة الإلكترونية يحتاج إلى بيئة تدريبية متطورة.

سابعاً: عيسى زين (2019)، تقييم مهنة المراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية¹.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم المشاكل التي تواجه مهنة المراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ما مدى فعالية مهنة المراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية بالبيئة الجزائرية؟"، وذلك بالاعتماد على كل من المنهج الوصفي لوصف الجوانب النظرية للدراسة وكذا المنهج التحليلي من خلال اعداد استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة وتحليل بياناتها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- بالرغم من المزايا العديدة التي تتيحها تكنولوجيا المعلومات للمؤسسات إلا أن استخدامها يصاحبه العديد من المخاطر التي تؤثر على أمن واستمرارية المؤسسات؛
- المراجعين الخارجيين في الجزائر غير قادرين على إنجاز عملية المراجعة في ظل نظم الكترونية بطريقة سليمة؛
- الإجراءات العملية المتبعة من طرف المراجعين الخارجيين في ظل المراجعة الإلكترونية لا تتم بكفاءة وفعالية جيدة؛
- الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة بالجزائر لم تحدد إطار قانوني ينظم مهنة المراجعة في ظل النظم الإلكترونية؛

¹ عيسى زين، تقييم مهنة المراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر - بسكرة -، الجزائر، 2019.

ثامنا: عبد الرؤوف بوزيدي(2020)، كفاءة وفعالية تكنولوجيا المعلومات لدعم جودة المراجعة الخارجية بالجزائر¹.

هدفت هذه الدراسة "إلى قياس أثر فعالية وكفاءة استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة الخارجية" وأيضا حاولت هذه الدراسة الكشف عن مدى الترابط بين فعالية وكفاءة تكنولوجيا المعلومات، من جهة ومن جهة أخرى، بين عناصر جودة المراجعة الخارجية، وذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ما مدى كفاءة وفعالية استخدام تكنولوجيا المعلومات في تدعيم جودة المراجعة الخارجية بالجزائر؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي لوصف الجوانب النظرية للدراسة، وكذا المنهج المتكامل من خلال اجراء الدراسة الميدانية بالاعتماد على الاستبانة.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- تتأثر جودة المراجعة بمجموعة من العوامل، من بينها عوامل متعلقة بمكتب المراجعة وعوامل مرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة وعوامل مرتبطة بمكتب المراجعة؛
 - المراجعة الإلكترونية هي العملية التي تتم بواسطة تكنولوجيا المعلومات، أي هي الانتقال من التشغيل اليدوي (الورقي) إلى التشغيل الإلكتروني (الأنظمة والبرامج)؛
 - تعتبر معايير المراجعة بمثابة مقاييس واضحة من خلالها يتم تقييم عملية المراجعة وإعطاء الحكم على مخرجاتها؛
 - إن استخدام المراجعة الإلكترونية يساهم في تحسين جودة المراجعة الخارجية، كما يساهم أيضا في إنجاز الأعمال في وقت قصير والتحسين من جودة الإجراءات الرقابة؛
 - يقصد بجودة المراجعة أداء عملية المراجعة بفعالية وكفاءة عالية استنادا على معايير وأحكام المهنة.
- تاسعا: فوزي الحاج أحمد (2020)، مساهمة تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر: دراسة ميدانية².

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المزايا التي تتيحها تكنولوجيا المعلومات لمهنة المراجعة وكذا دورها في تطوير هذه المهنة، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ما مدى مساهمة تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر؟"، وذلك بالاعتماد على كل من المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة

¹ عبد الرؤوف بوزيدي، كفاءة وفعالية تكنولوجيا المعلومات لدعم جودة المراجعة الخارجية بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة تسير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر -الوادي-، الجزائر، 2020.

² فوزي الحاج أحمد، مساهمة تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص مالية وبنوك، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة حمه لخضر -الوادي-، الجزائر، 2020.

الفصل الثاني.....الدراسات السابقة

والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، كما تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة وتحليلها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يساهم في تقليل الوقت والجهد المبذول؛
 - استخدام النظم الإلكترونية في عملية المراجعة يحتاج إلى تأهيل عملي وعلمي من طرف المراجعين الخارجيين؛
 - من أهم المعوقات التي تواجه المراجع الخارجي في ظل نظم الإلكترونية، عدم معرفته الكافية باستعمال وسائل وأدوات تكنولوجيا المعلومات؛
 - تقوم المراجعة الإلكترونية على استخدام المكونات المادية من برمجيات وأجهزة الحاسوب وكذا شبكات الاتصال؛
 - هناك أثر هام لتكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة.
- عاشرا: أنور عيدة (2020)، استعمال خبير تكنولوجيا المعلومات وأثره على استقلالية مراجع الحسابات في ظل التجارة الإلكترونية¹.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الاستعانة بخبير تكنولوجيا المعلومات على استقلالية مراجع الخارجي في ظل بيئة التجارة الإلكترونية، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ما أثر الاستعانة بخبير تكنولوجيا المعلومات على استقلالية المراجع الخارجي في ظل بيئة التجارة الإلكترونية؟". وذلك بالاعتماد على المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة وكذا المنهج الوصفي لتناول الجوانب النظرية للدراسة، بالإضافة للمنهج التحليلي في تحليل الاستبيان من خلال الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- إن مهنة المراجعة واجهت تحديات عديدة في ظل التجارة الإلكترونية، حيث أصبحت المهنة ملزمة بأن تتكيف مع هذا الواقع، من خلال تبني آليات للتطور المهني منها المراجعة المستمرة وكذا خدمات تصديقية؛
- معيار المراجعة الجزائري "620" يساعد المراجع الخارجي في الحصول على أدلة إثبات تسمح له بإبداء رأيه الفني المحايد بالقوائم المالية؛
- عدم كفاية التشريع الخاص بالمراجعة الإلكترونية من أهم المعوقات التي يواجهها المراجع الخارجي بالجزائر؛
- هناك أثر عند الاستعانة بخبير تكنولوجيا المعلومات على استقلالية المراجع الخارجي في ظل التجارة الإلكترونية؛

¹ أنور عيدة، استعمال خبير تكنولوجيا المعلومات وأثره على استقلالية مراجع الحسابات في ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة حمه لخضر-الوادي، الجزائر، 2020.

الفصل الثاني.....الدراسات السابقة

- استقلالية المراجع الخارجي عند قيامه بأداء مهامه تعتبر أحد أهم مركبات المراجعة، ولكي يتحقق استقلال المراجع عليه أن يتحلى بصفات شخصية وأخلاقية معينة.

الفرع الثاني: الرسائل الجامعية

أولاً: صالح عمر مبارك بن حيدرة (2007)، أثر استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة الخارجية بالمملكة العربية السعودية، من خلال الإجابة على الإشكالية المتمثلة في " ما أثر استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية والمكونة من اختبارات نظم الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم تصميم استبانة وتحليل نتائجها باستخدام برنامج (SPSS)¹.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام نظم المعالجة الفورية على عملية المراجعة؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام نظم قواعد البيانات على عملية المراجعة.

ثانياً: جواهر السبيعي (2011)، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة عملية المراجعة، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في "ما هو أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة الخارجية؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم تصميم استبانة وتحليل نتائجها باستخدام برنامج (SPSS)².

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- لا يمكن للمراجع العمل بأي تقنية جديدة دون تأهيل وتدريب لأن ذلك سوف يؤثر على جودة عملية المراجعة؛
- لا يوجد اختلاف بين مفهوم جودة المراجعة سواء تمت عملية المراجعة بالطريقة التقليدية أو إلكترونية؛

¹ صالح عمر مبارك بن حيدرة، أثر استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، قسم العلوم الإدارية، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، عمان، الأردن، 2007.

² جواهر السبيعي، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة الخارجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2011.

- تساهم تكنولوجيا المعلومات في توفير مسار واضح لعملية المراجعة؛
- استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يساهم في حصول المراجع على أدلة ذات صلة بالبند المراد مراجعته.

ثالثاً: فاطمة ناجي العبيدي (2012)، مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها على فاعلية عملية التدقيق في الأردن

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، وأثرها على فاعلية عملية المراجعة في الأردن، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في " ما مدى استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في شركات المساهمة العامة الأردنية؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم تصميم استبانة وتحليل نتائجها باستخدام برنامج (SPSS) ¹.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- معظم الشركات الأردنية تستخدم النظم الإلكترونية في عملية المراجعة؛
- نتج عن استخدام النظم الإلكترونية في عملية المراجعة عدة مخاطر نذكر منها:

- ❖ مخاطر إدخال البيانات؛
- ❖ مخاطر المخرجات؛
- ❖ مخاطر تشغيل البيانات؛
- ❖ مخاطر البيئة.

رابعاً: رائدة إبراهيم أبو عطوي (2012)، أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للمراجعة على جودة عمل المراجع الخارجي -دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة- ².

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة على جودة عمل المراجع الخارجي في غزة، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في "ماهي مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المؤسسات الخاضعة للمراجعة ومدى تأثيرها على جودة التخطيط لعملية المراجعة الخارجية

¹ فاطمة ناجي العبيدي، مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها على فاعلية عملية التدقيق في الأردن، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.

² رائدة إبراهيم أبو عطوي، أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق على جودة عمل المدقق الخارجي -دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة-، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.

الفصل الثاني.....الدراسات السابقة

في قطاع غزة؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي كما تم تصميم استبانة وتحليل نتائجها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- ضرورة زيادة العناية بمهنة المراجعة في مكاتب المراجعة الفلسطينية؛
- ضرورة مواكبة مراجعي الحسابات للتطورات الحاصلة في البيئة الإلكترونية؛
- هناك العديد من المخاطر التي تؤثر على جودة عمل المراجع الخارجي نذكر منها:
 - ❖ تؤثر مخاطر الوصول (البيانات أو الأجهزة) في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة على جودة عمل المراجع الخارجي؛
 - ❖ تؤثر المخاطر البشرية (العاملين داخل المؤسسات الخاضعة للمراجعة) في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة على جودة عمل المراجع الخارجي؛
 - ❖ تؤثر مخاطر الفيروسات في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة على جودة عمل المراجع الخارجي؛
 - ❖ تؤثر المخاطر البيئية في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة على جودة عمل المراجع الخارجي.

خامسا: فيصل ديبان عوض المطيري (2013)، أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة المراجعة ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مراجعي الحسابات في دولة الكويت¹.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة عملية المراجعة ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مراجعي الحسابات في دولة الكويت، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في " ما أثر تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة المراجعة لدى مكاتب المراجعة الكويتية من وجهة نظر مراجعي الحسابات في دولة الكويت؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي كما تم تصميم استبانة وتحليل نتائجها باستخدام برنامج (SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- يوجد أثر لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة المراجعة لدى مكاتب المراجعة الكويتية؛

¹ فيصل ديبان عوض المطيري، أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013.

الفصل الثاني.....الدراسات السابقة

- المراجعة بواسطة النظم الإلكترونية تساهم في تحسين فاعلية المراجعة، حيث تسمح بتقليل الجهد والوقت المبذول في عملية المراجعة؛

- المراجعين الخارجيين في دولة الكويت لديهم المؤهلات اللازمة لإجراء عملية المراجعة في ظل النظم الإلكترونية؛

- تطوير مهارات المراجعين الخارجيين بنظم إلكترونية يساهم في ضبط جودة المراجعة؛

- للمراجعة الإلكترونية أهمية كبيرة في تحسين كفاءة وفاعلية عملية المراجعة.

سادسا: نبيل ابراهيم اسماعيل سمور(2014)، دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق-دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة-

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة الإلكترونية في تحسين جودة خدمات المراجعة في فلسطين، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ما دور المراجعة الإلكترونية في تحسين جودة خدمة المراجعة؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، كما تم تصميم استبانة وتحليل نتائجها باستخدام برنامج (SPSS)¹.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- استخدام المراجعة الإلكترونية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة يؤدي إلى تحسين من جودة خدمة المراجعة؛

- يوجد إدراك لدى مراجعي الحسابات في فلسطين لأهمية الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة، وذلك بسبب المزايا التي توفرها من تخفيض التكاليف وإنجاز الأعمال بسرعة أكبر؛

- استخدام المراجعة الإلكترونية يمكن المراجع من مراجعة أكبر قدر ممكن من العمليات مقارنة بالمراجعة التقليدية.

سابعا: محمود يحيى زقوت (2016)، مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وأثره في تحسين جودة خدمة التدقيق في قطاع غزة (دراسة ميدانية على شركات وكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة)².

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين عملية المراجعة، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ما مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين

¹ نبيل ابراهيم اسماعيل سمور، دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق -دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة- رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2014.

² محمود يحيى زقوت، مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وأثره في تحسين جودة خدمة التدقيق في قطاع غزة: دراسة ميدانية على شركات ومكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية -غزة-، فلسطين، 2016.

جودة عملية المراجعة؟" وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تصميم استبانة وتحليل نتائجها باستخدام برنامج (SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- استخدام تكنولوجيا المعلومات في كل مراحل عملية المراجعة وبالتحديد في مرحلة التخطيط يساهم في تسهيل اختيار العينة واحتساب حجمها؛
- يساهم الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في مرحلة إصدار تقرير المراجعة في تحسين جودة المراجعة، وذلك من خلال حصول المراجع على أدلة ذات صلة بالبند المراد مراجعته، وبالتالي الوصول إلى نتائج موضوعية.

المطلب الثاني: المقالات

أولاً: طلال حمدون شكر، علام محمد حمدان (2006)، التدقيق الإلكتروني وأثره على جودة الأدلة -دراسة ميدانية لكبرى مكاتب التدقيق في فلسطين-¹.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام المراجعة الإلكترونية في مكاتب المراجعة في فلسطين وتقويم مدى استخدامهم لها في كل من مجالات وأنشطة المراجعة من تخطيط، توثيق، رقابة، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: " ما هو مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات من قبل المراجعين في فلسطين في مجالات التخطيط، الرقابة، التوثيق؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، كما تم تصميم استبانة وتحليل نتائجها باستخدام برنامج (SPSS)

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- المراجعين الخارجيين في فلسطين يستخدمون المراجعة الإلكترونية في أنشطة المراجعة المختلفة بشكل يقترب من المتوسط، كما في التخطيط والرقابة وبشكل مرتفع في التوثيق؛
- من الصعوبات التي تحول دون تطبيق هذا الاستخدام ارتفاع تكلفة التطبيق، فقدان الثقة بالأعمال الإلكترونية، نقص الكفاءات والخبرات في هذا المجال، عدم وجود قوانين منظمة للمهنة في ظل نظم إلكترونية؛
- استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يساهم في تحسين أدلة الإثبات.

¹ طلال حمدون شكر، علام محمد حمدان، التدقيق الإلكتروني وأثره على جودة الأدلة -دراسة ميدانية لكبرى مكاتب التدقيق في فلسطين-، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد العاشر، العدد 02، 2007.

ثانيا: طلال حمدونه، علام حمدان (2008)، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الإلكتروني) في فلسطين، وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية¹.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في كل مراحل عملية المراجعة من تخطيط ورقابة وتوثيق، بالإضافة إلى محاولة التعرف على التحديات والصعوبات التي تواجه تطبيق تكنولوجيا المعلومات في مهنة المراجعة، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ما هو مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات من قبل المراجعين الخارجيين في فلسطين في مجالات: التخطيط والرقابة، والتوثيق؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي كما تم تصميم استبانة وتحليلها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- المراجعين الخارجيين في فلسطين يستخدمون المراجعة الإلكترونية بشكل دون المتوسط في جل أنشطة المراجعة من التخطيط والرقابة والتوثيق؛
- من أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق المراجعة الإلكترونية ارتفاع تكاليف البرمجيات وقلة التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة الإلكترونية؛
- من أهم مشاكل المراجعة الإلكترونية صعوبة المحافظة على سرية المعلومات؛
- استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يساعد في تحسين جودة الأدلة؛
- هناك العديد من المتغيرات التي تؤثر على جودة أدلة المراجعة بخلاف تكنولوجيا المعلومات.

ثالثا: كردودي سهام (2015)، أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرفع من كفاءة عملية التدقيق من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء والمهنيين لولاية بسكرة².

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على العوامل التي من شأنها التأثير على عملية المراجعة، من أجل الرفع من فاعلية وكفاءة هذه الأخيرة، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ما مدى مساهمة

¹ طلال حمدونه، علام حمدان، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الإلكتروني) في فلسطين وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 16، العدد 01، 2008.

² كردودي سهام، أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرفع من كفاءة عملية التدقيق من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء والمهنيين لولاية بسكرة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 01، العدد 08، 2015.

الفصل الثاني.....الدراسات السابقة

تكنولوجيا المعلومات في الرفع من كفاءة عملية المراجعة؟"، كما تم تصميم استبانة وتحليلها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يتطلب تركيز وجهد عقلي كبير من المراجعين عند معالجة البيانات؛
- الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يساهم في تقليل الجهد والوقت بالإضافة إلى تقليل تكاليف المراجعة؛
- تكنولوجيا المعلومات تزود المراجع الخارجي بكم هائل من المعلومات وفي وقت قصير؛
- استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يساهم في تحسين فاعلية وكفاءة عملية المراجعة من خلال إنجاز المهام في الوقت المطلوب.

رابعاً: ستار جابر خلاوي الحجامي (2015)، مخاطر التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات¹

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المخاطر الناجمة عن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: " ماهي مخاطر المراجعة في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات؟".

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- قلة المعرفة لدى المراجعين الخارجيين بالنظم الإلكترونية من أهم مشاكل تطبيق المراجعة الإلكترونية؛
- عدم وجود مسار واضح لمهنة المراجعة في ظل النظم الإلكترونية؛
- المراجع الخارجي في ظل النظم الإلكترونية لم يتوصل إلى نتائج ملموسة؛
- هناك ضعف وقلة خبرة لدى مراجعي الحسابات في ظل تكنولوجيا المعلومات في عملية التخطيط لعملية المراجعة؛
- توجد حاجة ماسة للدورات التدريبية للمراجعين الخارجيين بالنظم الإلكترونية.

خامساً: كليبات محمد أنيس، بنية عمر (2016)، مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية وأثرها على فاعلية المراجعة في الجزائر².

¹ ستار جابر خلاوي الحجامي، مخاطر التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 31، 2015.

² كليبات محمد أنيس، بنية عمر، مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية وأثرها على فاعلية المراجعة في الجزائر، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، المجلد 01، العدد 40، 2016.

الفصل الثاني.....الدراسات السابقة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مخاطر استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات المحاسبية في ظل البيئة الإلكترونية على فاعلية المراجعة في الجزائر، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "هل لمخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية من قبل المؤسسات أثر على فاعلية المراجعة في الجزائر؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي كما تم تصميم استبانة وتحليل نتائجها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- هناك عدة مخاطر لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، منها مخاطر متعلقة بإدخال البيانات وأخرى متعلقة بالمرجات وتشغيل البيانات وأخرى متعلقة بالبيئة المحيطة؛
 - المخاطر المتعلقة بالبيئة المحيطة بنظم المعلومات الإلكترونية هي مخاطر متعلقة بغياب إطارات مؤهلة وكذا مخاطر متعلقة بوجود خلل في حواسيب التطبيقات وبرامجها؛
 - المخاطر المتعلقة بإدخال البيانات هي مخاطر متعلقة بضعف الكوادر المكلفة بتطبيق النظم وكذا عدم التأكد من صحة البيانات الداخلة؛
 - المخاطر المتعلقة بتشغيل البيانات هي مخاطر تتعلق بتعقيد العمليات المحاسبية للمؤسسة؛
 - المخاطر المتعلقة بمرجات هذه النظم هي مخاطر تتعلق بنسخ المخرجات وعرضها على المنافسين دون تراخيص.
- سادسا: رقيه عامر عبد المجيد (2019)، دور المراجعة الإلكترونية في الكشف عن الغش والخطأ المحاسبي - دراسة حالة بنك الخرطوم للفترة من 2008-2018 -¹

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المراجعة الإلكترونية وتحديد دورها في الحد من الأخطاء المحاسبية ومحاولة الوصول إلى طريقة تقلل من فرص ارتكاب الغش والأخطاء لوضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ما هو دور المراجعة الإلكترونية في الكشف عن الغش والخطأ المحاسبي؟"، وذلك بالاعتماد على كل من المنهج الاستقرائي وكذا المنهج الوصفي التحليلي، تم تصميم استبانة وتحليلها باستخدام برنامج (SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- أنظمة المراجعة الإلكترونية تساعد المراجع الخارجي على أداء عمله بكفاءة عالية؛

¹ رقيه عامر عبد المجيد، دور المراجعة الإلكترونية في الكشف عن الغش والخطأ المحاسبي -دراسة حالة بنك الخرطوم للفترة من 2008-2018م، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 03، العدد 11، 2019.

الفصل الثاني.....الدراسات السابقة

- وجود نظام فعال لعملية المراجعة الإلكترونية يساهم في الكشف عن الخطأ المحاسبي والغش داخل المؤسسات المصرفية (فروع بنك الخرطوم)؛

- تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية له تأثير إيجابي على مهمة المراجعة الإلكترونية؛

- الاستقلالية والكفاءة المهنية من أهم العوامل المساعدة للمراجع في إبداء رأيه حول صورة المؤسسة بصورة صادقة؛

- اكتشاف الخطأ المحاسبي والغش من مسؤولية الأشخاص المكلفين بالرقابة الداخلية داخل المؤسسات المصرفية.

سابعاً: رضا جاوحدو، إيمان خلايفية (2019)، أثر استخدام المؤسسات لتكنولوجيا المعلومات على مهنة

التدقيق الخارجي -دراسة على عينة من مدققي الحسابات بولاية عنابة-¹.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام الشركات لتكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: " ما هو أثر استخدام المؤسسات لتكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة الخارجية؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي كما تم تصميم استبانة وتحليل نتائجها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة العديد من المزايا نذكر منها: تسهيل عملية المراجعة، تطوير المهنة، اختصار الوقت، توفير المعلومات في وقت قصير؛

- نتج عن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة عدة مخاطر نذكر منها: مخاطر التلاعب بالمعلومات وتغييرها بسهولة مما يؤدي إلى تضليل المراجع، وبالتالي حصوله على معلومات خاطئة مما يؤثر على رأيه الفني المحايد في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة؛

- مراجعي الحسابات في ولاية عنابة يمتلكون مؤهلات في مجال تكنولوجيا المعلومات تسمح لهم بمراجعة حسابات الشركات العاملة بتكنولوجيا المعلومات حسب عينة الدراسة.

¹ رضا جاوحدو، إيمان خلايفية، أثر استخدام المؤسسات لتكنولوجيا المعلومات على مهنة التدقيق الخارجي -دراسة على عينة من مدققي الحسابات بولاية عنابة-، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد 03، العدد 01، 2019.

ثامنا: سفاحلو رشيد، بوزيان رحمانى جمال (2019)، استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق وأثره على تكوين وتأهيل مدقق الحسابات¹.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تكنولوجيا المعلومات وكيفية استخدامها في المراجعة وتحديد المؤهلات العملية والعلمية اللازمة لمراجعي الحسابات في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: " كيف يتم استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة وما أثر ذلك على تكوين وتأهيل مراجعي الحسابات؟".

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- استخدام تكنولوجيا المعلومات يسمح باختصار الوقت، حيث يمكن إنجاز صفقة في أي وقت وفي بضع ثواني سواء عن طريق أجهزة الحاسبات الالكترونية أو عن طريق الأنترنت؛
- جودة عملية المراجعة ترتبط بمدى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش فكلما قلت هذه الأخيرة زادت جودة المراجعة؛
- يجب أن تتوفر في المراجعين المعرفة الكافية بنظم إلكترونية والتي تسمح لهم بمراجعة حسابات الشركات العاملة في البيئة الإلكترونية؛
- جودة أدلة الإثبات الإلكترونية مرتبط بمتانة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية فكلما كان نظام الرقابة فعال كلما تحصلنا على أدلة ذات جودة.

تاسعا: عربان عميروش، بوسعين تسعديت (2020)، تحديات ومسؤوليات مراجع الحسابات في الحصول على أدلة الإثبات في ظل بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات².

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم المسؤوليات والتحديات التي تواجه المراجعين الخارجيين في الحصول على أدلة الإثبات الإلكترونية، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "فيما تكمن أهم تحديات ومسؤوليات مراجع الحسابات في الحصول على أدلة الإثبات عند التشغيل الإلكتروني للبيانات"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وكذا تم تصميم استبيان وتحليله باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

¹ سفاحلو رشيد، بوزيان رحمانى جمال، استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق وأثره على تكوين وتأهيل مدقق الحسابات، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد 01، العدد 02، 2019.

² عرباش عميروش، بوسعين تسعديت، تحديات ومسؤوليات مراجع الحسابات الحصول على أدلة الإثبات في ظل بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات، مجلة المالية & الأسواق، المجلد 07، العدد 02، 2020.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة الإلكترونية يعتمد على تكنولوجيا المعلومات والاتصال؛
- يواجه المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية العديد من التحديات منها ضعف تأهيلهم بنظم الإلكترونية؛
- المراجع هو المسؤول عن البحث عن أدلة الإثبات الإلكترونية لإبداء رأيه الفني المحايد؛
- ضرورة تأكيد المراجع من سلامة أنظمة تكنولوجيا المعلومات المعتمدة في عملية المراجعة؛
- أدلة الإثبات الإلكترونية التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في ظل البيئة الإلكترونية تتوقف عن مدى كفاءة ونوعية إجراءات الرقابة الداخلية.

عاشرا: أنور عيدة، سالمي محمد دينوري(2020)، **تحديات ومتطلبات مهنة مراجع الحسابات في بيئة التجارة الإلكترونية¹**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التجارة الإلكترونية على النموذج التقليدي لمهنة المراجعة، وكذا تقييم مهنة المراجعة بالجزائر في ظل بيئة المراجعة الإلكترونية، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ما مدى تقييم مهنة مراجع خارجي في بيئة التجارة الإلكترونية في ظل التحديات والمتطلبات التي تواجهها هذه الأخيرة؟"، وذلك بالاعتماد على إجراء دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من خلال اعداد استبانة وتحليلها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- في ظل بيئة التجارة الإلكترونية وما أحدثته من تغيرات في العديد من الميادين، وجب على المراجع الخارجي أن يكون ملم بكل متغيرات بيئة التجارة الإلكترونية؛
- للمراجعة الإلكترونية العديد من المشاكل منها ما هو متعلق بنظام الرقابة الداخلية ومنها ما هو متعلق بتأهيل المراجعين الخارجيين؛
- هناك العديد من التحديات التي تواجه مهنة المراجعة في ظل بيئة التجارة الإلكترونية منها ما هو متعلق بالجانب الضريبي ومنها ما هو متعلق بجانب التأهيل؛
- لمهنة المراجعة الخارجية عدة متطلبات يجب مراعاتها في ظل بيئة التجارة الإلكترونية؛
- ضرورة تأهيل المراجع في ظل بيئة التجارة الإلكترونية حتى يتمكن من إبداء رأيه بشكل جيد.

¹ أنور عيدة، سالمي محمد دينوري، **تحديات ومتطلبات مهنة مراجع الحسابات في بيئة التجارة الإلكترونية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 01، 2020.

احدى عشر: سهى الكنيدري، مها الصائغ (2020)، أثر استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية¹.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة الخارجية، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ما أثر استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية؟". وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي كما تم تصميم استبانة وتحليل نتائجها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- هناك وعي وإدراك كبير لدى المراجعين الخارجيين بأهمية استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية؛

- استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات يؤثر بشكل كبير في تحسين مرحلة التخطيط لعملية المراجعة؛

- استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات يؤثر بشكل جيد على أداء أعمال المراجعة وتوثيقها؛

- من أهم معوقات تطبيق نظم المعلومات الإلكترونية في عملية المراجعة قلة تأهيل المراجعين بهذه النظم وكذا غياب التشريعات التي تلزم بتطبيق هذه النظم في ظل البيئة الإلكترونية؛

- تدريب المراجعين الخارجيين بنظم إلكترونية يسمح بتحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية.

اثني عشر: عبد الرؤوف بوزيدي، مصطفى عوادي (2020)، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر².

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام تكنولوجيا معلومات على جودة عملية المراجعة الخارجية بالجزائر، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "إلى أي مدى تساهم تكنولوجيا المعلومات في تحسين من جودة المراجعة الخارجية بالجزائر؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي كما تم تصميم استبانة وتحليل نتائجها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

¹ سهى الكنيدري، مها الصائغ، أثر استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 07، العدد 01، 2020.

² عبد الرؤوف بوزيدي، مصطفى عوادي، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 14، العدد 05، 2020.

الفصل الثاني.....الدراسات السابقة

- تعتمد المراجعة الإلكترونية على المكونات المادية من برامج وأجهزة الإعلام الآلي، وهي متطلبات أساسية لتنفيذ عملية المراجعة في ظل نظم الإلكترونية؛

- استخدام الحاسوب والأجهزة الإلكترونية في عملية المراجعة يحتاج إلى بيئة تدريبية متخصصة؛

- من أهم المعوقات الأساسية في ظل المراجعة الإلكترونية عدم إلمام المراجع بالنظم الإلكترونية؛

- استخدام المراجعة الإلكترونية ساهم في تقليل الجهد وكذا تكاليف المراجعة؛

- مخرجات عملية المراجعة الإلكترونية تؤثر على جودة عملية المراجعة.

ثلاثة عشر: عمار عصام السامرائي، نادية عبد الجبار الشريدة (2020)، دور تقنيات الذكاء الاصطناعي

باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم استراتيجيته من وجهة نظر مدققي الحسابات¹

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور تقنيات الذكاء الاصطناعي من خلال الاعتماد على المراجعة

الرقمية في تحقيق جودة المراجعة، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ما هو دور تقنيات الذكاء

الاصطناعي باستخدام المراجعة الرقمية في تحقيق جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجين؟"، وذلك

بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، كما تم تصميم استبانة وتحليلها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم

الاجتماعية (SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي يساهم في دعم عملية المراجعة؛

- استخدام المراجعة الإلكترونية ساهم في تحقيق جودة المراجعة؛

- من أهم المعوقات التي تحد من تطبيق المراجعة الإلكترونية هو ارتفاع تكاليف البرمجيات الإلكترونية المتعلقة بعملية

المراجعة بالإضافة إلى قلة القوانين والمعايير التي تنظم عملية المراجعة الإلكترونية؛

- تطبيق المراجعة الإلكترونية يتطلب من المراجعين الخارجيين تأهيل علمي وعملي بنظم إلكترونية؛

- ارتفاع أسعار البرامج الإلكترونية يساهم في زيادة كلفة خدمات المراجعة.

أربعة عشر: لعلايبي مالك، محرز نور الدين (2021)، مواءمة التشريعات الجزائرية المنظمة لمهنة المحاسبة

والتدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات للإصدارات الدولية: دراسة مقارنة²

¹ عمار عصام السامرائي، نادية عبد الجبار الشريدة، دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم استراتيجيته من وجهة نظر مدققي الحسابات، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد 2020، العدد 02، 2020.

² لعلايبي مالك، محرز نور الدين، مواءمة التشريعات الجزائرية المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات للإصدارات الدولية: دراسة مقارنة، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد 02، 2021.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان مدى مواءمة التشريعات الجزائرية الخاصة بالنظم الإلكترونية والمستخدمين في مجال المراجعة والمحاسبة للإصدارات الدولية بغية الوقوف على الجهود التي تبذلها الدولة الجزائرية للانتقال إلى بيئة محاسبية إلكترونية، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: " ما مدى مواءمة التشريعات الجزائرية المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة باستخدام الأنظمة المعلوماتية مع الإصدارات الدولية؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- تعاني بيئة المراجعة والمحاسبة في الجزائر من تأخر في تطبيق تكنولوجيا المعلومات؛
- اهتم المشرع الجزائري بوضع التشريعات المتعلقة بالجانب الرقابي خاصة فيما يتعلق بكيفيات وشروط مسك المحاسبة بواسطة النظم الإلكترونية؛
- التشريع الجزائري يسير إلى حد كبير الإصدارات الدولية فيما يتعلق بتكنولوجيا المعلومات،
- يتوافق المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المتعلق بشروط وكيفيات مسك المحاسبة والمراجعة بواسطة نظم إلكترونية مع التشريع الفرنسي رقم 03-706.

خمس عشرة: رشيد حفصي وعبد المالك باسيمان وريم قنون (2021)، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر¹.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات في تطوير عملية المراجعة الخارجية في الجزائر، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ما أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على تطوير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وتم إجراء دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من خلال تصميم استبانة وتحليلها باستخدام برنامج (SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- اعتماد المؤسسات الاقتصادية على تكنولوجيا المعلومات فرض على المراجعين الخارجيين ضرورة مواكبة هذا التطور التكنولوجي مهنيًا وعلميًا؛
- استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يساعد في توزيع المهام على المساعدين؛
- استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يساهم في انجاز الأعمال بسرعة؛

¹ رشيد حفصي، عبد المالك باسيمان وريم قنون، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، مجلة الدراسات لاقتصادية الكمية، المجلد 07، العدد 01، 2021، ص ص 413-425.

- تكنولوجيا المعلومات تزود المراجع الخارجي بكم هائل من المعلومات؛
- لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة الخارجية العديد من المزايا منها تقليل الجهد والوقت بالإضافة إلى تقليل تكاليف المراجعة.

سنة عشر: عباس ميرغني أحمد العبيد وآخرون(2022)، أثر مخاطر المراجعة الإلكترونية على تقرير المراجع الخارجي -دراسة ميدانية على قطاع المراجعة في السودان-¹.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين مفهوم مخاطر المراجعة الإلكترونية وبين صحة وسلامة تقرير المراجع الخارجي، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في " هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخاطر المراجعة الإلكترونية وبين سلامة تقرير المراجع الخارجي بالمرحلات الناتجة من الحاسب الآلي، وذلك بالاعتماد على المنهج التثليثي الذي يشمل كل من المناهج التالية الاستنباطي، الاستقرائي، التاريخي وكذا المنهج الوصفي التحليلي كما تم تصميم استبانة وتحليلها باستخدام برنامج (SPSS). وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- الهدف الأساسي من عملية المراجعة الخارجية هو إبداء المراجع الخارجي لرأيه الفني المحايد في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة؛
- الانتقال من المراجعة التقليدية إلى المراجعة الإلكترونية لم يولد أي اختلاف جوهري في شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي؛

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقرير المراجع الخارجي وأساليب الحد من مخاطر المراجعة الإلكترونية.

سبعة عشر: فوزي الحاج أحمد ويونس زين (2022)، تحديات المراجعة الخارجية في ظل البيئة الإلكترونية بالجزائر -دراسة ميدانية-².

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المشاكل والتحديات التي تواجه مهنة المراجعة الخارجية في ظل البيئة الإلكترونية بالجزائر، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في " ماهي التحديات التي تفرضها البيئة الإلكترونية على المراجعة الخارجية بالجزائر؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، كما تم تصميم استبانة وتحليل نتائجها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

¹ عباس ميرغني أحمد العبيد، نصر الدين حامد أحمد النور، عبد الوهاب موسى الجعلي محمد، أثر مخاطر المراجعة الإلكترونية على تقرير المراجع الخارجي -دراسة ميدانية على قطاع المراجعة في السودان-، مجلة شعاع للدراسات لاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، 2022، ص ص 561-580.

² فوزي الحاج أحمد، ويونس زين، تحديات المراجعة الخارجية في ظل البيئة الإلكترونية بالجزائر، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 12، العدد 01، 2022.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يتطلب ضرورة تكوين وتدريب المراجعين بالنظم الإلكترونية؛
 - من الضروري الاستعانة بخبير تكنولوجيا المعلومات لتحديد اجراءات المراجعة المطلوبة في ظل بيئة التجارة الإلكترونية؛
 - لم تعرف الجزائر لحد اليوم أي نص قانوني أو معيار يوضح طريقة المراجعة في البيئة الإلكترونية؛
 - وجود نظام رقابة داخلية سليم من أهم الأمور الضرورية للاطمئنان على النتائج والأعمال التي تعرضها المؤسسات؛
 - هناك العديد من الاجراءات والأساليب لحماية نظام الرقابة الداخلية نذكر منها التشفير، تطوير سياسات أمن المعلومات.
- ثمانية عشر: زواويد لزهاري، عجيلة محمد (2022)، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين مهارات المدقق الخارجي - دراسة ميدانية-¹.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهارات المراجع الخارجي بالجزائر، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: هل يوجد أثر لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين مهارات المراجعين الخارجيين؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، كما تم تصميم استبانة وتحليل نتائجها باستخدام برنامج (SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- هناك إدراك ووعي من قبل المراجعين الخارجيين لأهمية تطبيق تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في تطوير وتحسين المهارات الذهنية للمراجعين الخارجيين؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في تطوير المهارات الفنية للمراجعين الخارجيين.

¹ زواويد لزهاري، عجيلة محمد، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين مهارات المدقق الخارجي -دراسة ميدانية-، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 06، العدد 02، 2022.

المطلب الثالث: عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

أولاً: Reem Okba, article

بعنوان:¹

"Electronic Audit Role in Achieving Competitive Advantages and Support The Strategy Of The External Audit in Auditing offices in The Hashemite Kingdom of Jordan".

بمعنى:

"دور التدقيق الإلكتروني في تحقيق المزايا التنافسية ودعم استراتيجية التدقيق الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور المراجعة الإلكترونية في تحقيق المزايا التنافسية ودعم استراتيجية المراجعة الخارجية التي تستخدمها مكاتب المراجعة في الأردن، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ما هو دور المراجعة الإلكترونية في تحقيق المزايا التنافسية في مكاتب المراجعة بالمملكة الأردنية الهاشمية؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- أدى تطور تكنولوجيا المعلومات التي تستخدم بشكل متزايد من قبل المؤسسات في الأردن إلى فرض واقع جديد على المراجعين إذ يتعين عليهم مواكبة هذا التطور واستخدام تكنولوجيا المعلومات أثناء تقديم خدمات المراجعة؛
- المراجعة الإلكترونية تساهم في تحقيق المزايا التنافسية من خفض التكلفة، الإبداع، التميز، الجودة؛
- هناك معوقات تحول دون الاستفادة من استخدام المراجعة الإلكترونية منها ارتفاع تكلفة البرمجيات الإلكترونية المتخصصة في المراجعة وكذا قلة خبرة المراجعين بالنظم الإلكترونية.

ثانياً: Ahmad A Abu-Musa, article

بعنوان:²

"Auditing E-Business, New Challenge for External Auditors".

بمعنى:

"تدقيق الأعمال الإلكترونية، تحدي جديد للمدققين الخارجيين".

¹ Reem okba, Electronic Audit Role in Achieving competitive Advantages and support the strategy of the External Audit in Auditing offices in the Hashemite Kingdom of Jordan, article, International Business Research ,Vol06 ,N02,2013.

² Ahmad Abu-Musa, Musa, Auditing E- Business : New challenge for External Auditors, article, Journal of American Academy of Business Cambridge, VOI 4, 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التحديات التي تواجه المراجعين الخارجين في ظل نظم الإللكترونية، كما تطرقت هذه الدراسة أيضا إلى المعايير المتعلقة بعملية المراجعة في ظل البيئة الإللكترونية، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ماهي التحديات التي تواجه المراجعين الخارجين في ظل البيئة الإللكترونية؟" وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- يجب على المراجعين مواكبة التطورات الحاصلة في البيئة الإللكترونية؛
- التخطيط لعملية المراجعة من الأمور المهمة والتي تتطلب تركيز كبير من طرف المراجعين؛
- يجب على المراجعين اكتساب المهارات الكافية بالنظم الإللكترونية والتي تسمح لهم بإجراء عملية المراجعة الإللكترونية.

ثالثا: **Stoel and others, article**

بعنوان:¹

" An analysis of attributes that impact information technology audit quality : A study of IT and financial audit practitioners ."

بمعنى:

تحليل السمات التي تؤثر على جودة تدقيق تكنولوجيا المعلومات: دراسة لممارسي تكنولوجيا المعلومات والمراجعة المالية.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل السمات المحددة في الدراسات السابقة والتي يفترض بأنها تؤثر على جودة المراجعة الإللكترونية، حيث حددت الدراسات السابقة العديد من السمات التي يفترض بأنها تؤثر على جودة المراجعة الإللكترونية سواء بشكل إيجابي أو سلبي، وتشمل هذه السمات الخصائص المختلفة للنظام أو العملية التي يتم مراجعتها بالإضافة إلى التقنيات المختلفة للنظام، بالإضافة إلى التقنيات والإجراءات المستخدمة لإجراء المراجعة، وذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في " ماهي السمات المحددة في الدراسات السابقة والتي من شأنها التأثير على جودة المراجعة الإللكترونية، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

¹ Stoel and others, **An analysis of attributes that impact information technology audit quality : A study of IT and financial audit practitioners**, Article, International journal of Accounting Information Systems, Vol13, Issue1, 2010.

الفصل الثاني.....الدراسات السابقة

- من العوامل الرئيسية لتحقيق جودة المراجعة في ظل نظم الإللكترونية اكتساب المراجع الخارجي للمهارات والخبرات اللازمة بالنظم الإللكترونية والتي تسمح لهم بإنجاز عملية المراجعة في ظل هذه النظم بجودة عالية؛
- استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يساهم في الرفع من جودتها؛
- تحديد العوامل التي من شأنها أن تؤثر على عملية المراجعة في ظل النظم الإللكترونية والتي من شأنها أن تساهم في توفير إرشادات اللازمة للمراجعين الخارجين من أجل ضمان عناصر الجودة.

رابعاً: Mahd Ali Al-jabali, Ehab Nazmy, article

بعنوان:¹

"commerce on the Audit Profession in Jordan -The Impact of E "

بمعني:

أثر التجارة الإلكترونية على مهنة تدقيق الحسابات في الأردن

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير التجارة الإلكترونية على مهنة المراجعة في الأردن، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في "ما مدى تأثير التجارة الإلكترونية على مهنة المراجعة؟"، تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي كما تم تصميم استبانة وتحليل نتائجها بواسطة برنامج (SPSS). وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- لا يوجد تأثير للتجارة الإلكترونية على تقرير المراجع الخارجي حيث أن معايير إعداد التقرير هي التي تحكم تقرير المراجع الخارجي وأي تعديل في المعايير يترتب عليه تعديل في تقرير المراجع؛
- هناك تأثير للتجارة الإلكترونية على عملية التخطيط للمراجعة؛
- هناك تأثير للتجارة الإلكترونية على عملية مراجعة التنفيذ، وهذه العمليات ليست غير عادية، ولذلك تحتاج إلى جهد واسع في عمليات المراجعة والحصول على أكبر قدر ممكن من الأدلة لتأكيد هذه العمليات.

خامساً: Jarvin Diane & James Biersaker and Jordan Lowe , Article

بعنوان:²

"An examination of audit information technology Use and perceived importance "

بمعني:

¹ Mahd Ali Al-jabali, Ehab Nazmy, **The Impact of E-commerce on the Audit Profession in Jordan**, Article, European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, Vol 2011, Issue30, 2011.

² Jarvin Diane, James Biersaker and Jordan Lowe, **An examination of Audit information Technology Use and Perceived Importance**, Article, Accounting horizons, Vol22, issue,2008.

فحص استخدام تقنية معلومات التدقيق والأهمية المتصورة

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة والأهمية المتصورة منه، لأن استخدام تكنولوجيا المعلومات يمكن أن يؤثر بشكل مباشر في الحكم على عملية المراجعة، كما تناولت هذه الدراسة فعالية المراجعة وكفاءتها، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ما هو أثر استخدام تقنية المعلومات على عملية المراجعة؟". وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- بينت النتائج أن المراجعين يستخدمون تشكيلة واسعة من التقنيات لإجراء عملية المراجعة وإجراء الاختبارات التحليلية، وكتابة تقرير المراجع، وذلك بدرجات متفاوتة، حيث أظهرت النتائج أن تأثير التقنيات المستخدمة في المراجعة يتفاوت بالحجم استنادا إلى مدى استخدام هذه التقنيات في المراجعة، حيث أنه كلما كانت عملية المراجعة غير ورقية، كلما كان له تأثير قوي على كفاءة عملية المراجعة وفعاليتها.

سادسا: **Moorthy and others**

بعنوان:¹

"The impact of information technology on internal Auditing "

بمعني:

أثر تكنولوجيا المعلومات على التدقيق الداخلي

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور تكنولوجيا المعلومات وكيف تؤثر على عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ما هو أثر تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الداخلية؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- تزايد استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة؛
- ضرورة قيام المراجعين بمواكبة التطورات الحاصلة في البيئة الإلكترونية من خلال اكتساب المهارات والمعرفة اللازمة بالنظم الإلكترونية، والتي تسمح لهم بتنفيذ عملية المراجعة في ظل النظم الإلكترونية؛
- ضرورة قيام المراجعين بتمتين جهود مقدمي التقنيات والأنظمة الجديدة والتي تسمح لهم بحماية أنظمة المعلومات من المخاطر؛

¹ Moorthy and others, **The impact of information technology on internal auditing**, Article, South African Journal of Business Management, Volume 5, ISSUE 9, 2011.

- يعد الاستخدام الفعال لأدوات تكنولوجيا المراجعة أمراً بالغ الأهمية لنجاح نشاط المراجعة؛
- أساليب وتقنيات المراجعة في ظل النظم الإلكترونية تختلف عن أساليب وتقنيات المراجعة في ظل المراجعة التقليدية.

سابعاً: Allam Mohammed Hamdan & Mohammed Hasan Abzakh

بعنوان:¹

"The(E-Auditing)and its Effect on Persuasiveness of Evidence"

بمعني:

(التدقيق الإلكتروني) وأثره في إقناع الأدلة: شواهد من البحرين

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن استخدام تكنولوجيا المعلومات من قبل المراجعين البحرينيين في تخطيط المعلومات وتوثيق عمليات المراجعة الإلكترونية وهي تهدف بشكل أساسي إلى دراسة تأثير المراجعة الإلكترونية على إقناع الأدلة التي تشمل الكفاءة والكفاية والملاءمة وحسن التوقيت، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: " ما هو أثر المراجعة الإلكترونية على أدلة الإثبات؟"، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- هناك تأثير للمراجعة في بيئة تكنولوجيا المعلومات على تعزيز الإقناع في الأدلة التي تم الحصول عليها من قبل المراجعين الخارجيين، وبالتالي فإنه يساهم في تطوير مهنة المراجعة الخارجية؛
- يجد الباحثون أن تكنولوجيا المعلومات تزيد بشكل كبير من كفاءة المراجعة وتدعم المراجعين في الحصول على أدلة ذات جودة عالية، وهذا يساعد في إصدار رأي صحيح ويقلل من مخاطر المراجعة.

المبحث الثاني: علاقة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

سنحاول من خلال هذا المبحث مناقشة نتائج الدراسات السابقة ثم عرض ما يميز دراستنا عنها.

المطلب الأول: خلاصة الدراسات السابقة

بعد استعراض الدراسات السابقة يمكن تلخيصها حسب معالجة موضوع المراجعة، فنجد دراسات عالجت موضوع المراجعة من ناحية نظم تكنولوجيا المعلومات أي من ناحية البيئة الإلكترونية، ومنها دراسات عالجت المراجعة في ظل عدة متغيرات، فخلصت الدراسات السابقة إلى أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في

¹ Allam Mohammed Hamdan & Mohammed Hasan Abzakh, **The (E-Auditing) and its Effect on Persuasiveness of Evidence**: evidence from Bahrain, Européen, Méditerranéen & Middle Eastern Conférence on Information Systems 2010(EMCIS2010), April 12-13 2010, Abu Dhabi, UAE.

الفصل الثاني.....الدراسات السابقة

عملية المراجعة يؤثر بالإيجاب وبالسلب أيضا على عملية المراجعة، يتمثل التأثير بالإيجاب على عملية المراجعة من خلال اختصار الوقت والجهد وتقليل تكاليف المراجعة، أما تأثير بالسلب فيكون في أن تكنولوجيا المعلومات تحتوي على العديد من المخاطر منها مخاطر متعلقة بأمن المعلومات ومخاطر متعلقة بطريقة التشغيل.

كما توصلت الدراسات السابقة أيضا إلى أنه ومن أجل مواكبة المراجعين الخارجيين لهذا التطور التكنولوجي وجب عليهم توسيع مهاراتهم في مجال نظم تكنولوجيا المعلومات.

وأیضا، خلصت الدراسات السابقة إلى أن المراجعة الإلكترونية لم تؤثر على أهداف المراجعة بل أثرت فقط على أساليب وإجراءات المراجعة، أي أن الأهداف المراجعة بقيت كما هي.

ركزت الدراسات السابقة على بعض الجوانب التي مست موضوع المراجعة، منها ما ركز على أثر المراجعة الإلكترونية على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، ومنها ما ركزت على تأثير التجارة الإلكترونية على مهنة المراجعة، بحيث تمت الإجابة على إشكاليات الدراسة من خلال عدة طرق سواء بدراسة ميدانية أو بدراسة حالة.

اختلفت نتائج الدراسات حسب نظرة الباحثين وموضوع كل منها، فأغلب الدراسات توصلت إلى أن تكنولوجيا المعلومات ساهمت في تحسين عملية المراجعة، إلا أن أثر المراجعة الإلكترونية على أداء المراجعين الخارجيين لم يتم التطرق إليه حسب معرفة الباحثة.

المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر المراجعة الإلكترونية على تحسين أداء المراجعين الخارجيين، وعليه تناولت هذه الدراسة الأثر الذي تحدثه المراجعة الإلكترونية على أداء المراجعين الخارجيين، وتمثلت المشكلة الأساسية للدراسة في مدى قدرة المراجعين الخارجيين في الجزائر على تطبيق المراجعة الإلكترونية ومدى تأثيرها على أداء مهامهم، وهذا راجع لكون البيئة الجزائرية لحد الساعة لا تحتوي على تشريعات وقوانين تنظم بيئة المراجعة الإلكترونية، وكذا قلة تأهيل المراجعين بالنظم الإلكترونية.

لذا فإن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة كونها تتناول الموضوع من ناحية المراجع الخارجي وتأثير المراجعة الإلكترونية على أدائه.

كما تناولت هذه الدراسة مخاطر المراجعة الإلكترونية، ومدى قدرة المراجع الخارجي على مواجهة تحديات بيئة المراجعة الإلكترونية.

تناولت دراستنا الأكاديميين من (أساتذة جامعيين في التخصص) وكذا المهنيين من (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين).

الجدول رقم (02-01): يبين الإسهامات المتوقعة من الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة

الفصل الثاني.....الدراسات السابقة

المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
الأهداف	هدفت مجمل الدراسات إلى التعرف على تأثير تكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة، وكذا التحديات التي تواجه المراجع الخارجي في ظل بيئة المراجعة الإلكترونية.	هدف الدراسة الحالية التعرف على أثر المراجعة الإلكترونية على تحسين أداء المراجعين الخارجيين.
الموضوعات	ركزت على دراسة تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها على عدة متغيرات تمس مهنة المراجعة منها التأثير على التجارة الإلكترونية أو على أدلة الإثبات... الخ.	ركزت على قياس دراسة المراجعة الإلكترونية وتأثيرها على أداء المراجعين الخارجيين في الجزائر.
مجتمع الدراسة	تكون المجتمع من عدة قطاعات اقتصادية وكذا المهتمين بمهنة المراجعة.	مجتمع الدراسة الحالية فإنه يتكون من المهتمين بمهنة المحاسبة بصفة عامة والمراجعة بصفة خاصة في الجزائر، وخاصة المهتمين بالنظم الإلكترونية والذي يخدم موضوع دراستنا.
المنهجية	اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي وكذا الميداني للتعرف على المراجعة في ظل النظم الإلكترونية.	تعتبر هذه الدراسة دراسة وصفية تحليلية ميدانية بحثت بأثر المراجعة الإلكترونية على أداء المراجعين الخارجيين في الجزائر.
بيئة الدراسة	أجريت في بيئات مختلفة شملت دولة الجزائر وعدة دول مختلفة.	تم إجراؤها في الجزائر لبيان تأثير المراجعة الإلكترونية على أداء المراجعين الخارجيين الجزائريين.

المصدر: من إعداد الباحثة.

الخلاصة:

تناول هذا الفصل عنصرين رئيسين في دراستنا، حيث تم في العنصر الأول عرض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة والمتكونة من عنصرين منها ما هو مكتوب باللغة الأجنبية ومنها ما هو مكتوب باللغة العربية، حيث تناولنا في كل دراسة، اسم الباحث وتاريخ الدراسة بالإضافة إلى عنوان الدراسة وهدف وإشكالية ونتائج ومنهج كل دراسة.

أما في العنصر الثاني من الدراسة فقد حاولنا تحديد العلاقة بين دراستنا والدراسات السابقة من خلال مناقشة وتحليل الدراسات السابقة، وكذا التعقيب على ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة. وفي الأخير يمكن القول بأن مجمل الدراسات التي تطرقنا لها تناولت موضوع المراجعة الإلكترونية كمتغير مستقل، أما أداء المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية لم نجد أي دراسة تناولت هذا المتغير.



الفصل الثالث

الدراسة الميدانية لعينة من
الأكاديميين والمهنيين بالجزائر

بعد عرض الفصل النظري للدراسة وكذا الفصل المتعلق بالدراسات السابقة والمتعلقة بموضوع الدراسة، سوف نتناول من خلال هذا الفصل الدراسة الميدانية في البيئة الجزائرية، وقد تم إجراء هذه الدراسة بهدف الاطلاع على وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حول أثر المراجعة الإلكترونية على تحسين أداء المراجع الخارجي، كما سنتناول في هذا الفصل اسهامات الباحثين الجزائريين لموضوع المراجع الإلكترونية.

تم تصميم استبانة وعرضها لتحكيم على مجموعة من المهنيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) وكذا الأكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص)، وقد تم تقسيم الاستبانة إلى ثلاثة أجزاء جزء متعلق بالمعلومات الديمغرافية لعينة الدراسة وجزء متعلق بواقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية والجزء الأخير يتكون من ثلاثة محاور كل محور من محاور الاستبانة يمثل أحد فرضيات الدراسة، كما يتكون كل محور من مجموعة من عبارات في شكل أسئلة مغلقة.

ومن خلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** منهجية الدراسة وأدواتها؛
- **المبحث الثاني:** تفرغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبانة؛
- **المبحث الثالث:** اختبار فرضيات الدراسة.
- **المبحث الرابع:** المراجعة الإلكترونية في الجزائر بناء على اسهامات الباحثين الجزائريين.

المبحث الأول: منهجية الدراسة وأدواتها

سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى عرض كيفية تصميم استمارة الاستبانة وكيفية توزيعها سواء بالطريقة المباشرة التقليدية، أو بالطريقة غير المباشرة عبر شبكات التواصل الاجتماعي، حيث تم تصميم أسئلة الاستبانة بما يتوافق مع إشكالية الدراسة

المطلب الأول: اختبار الاستبانة

سنتناول في هذا المطلب أسباب اعتمادنا على استبانة في دراستنا التطبيقية، وكذا كيفية إعدادها بما يتلاءم مع إشكالية الدراسة.

1- اختيار الاستبانة:

من أهم الأسباب التي دفعتنا إلى الاعتماد على الاستبانة في الجانب التطبيقي هي أنها تتماشى مع إشكالية الدراسة المطروحة، بالإضافة إلى ذلك هناك عدة امتيازات تتيحها الاستبانة نذكر منها:

- تتيح لعينة الدراسة الحرية التامة في اختيار وقت الإجابة على الأسئلة؛
- طريقة الاستبانة تعتبر طريقة موضوعية، بحيث أنها توفر الحرية الكاملة لعينة البحث، إذ لا تتطلب الاستبانة الكشف عن هوية المستجيب؛
- عدم تقييد الاستبانة بالمحددات المكانية، بحيث يمكن إرسالها بعدة طرق؛
- تمكن من تغطية أماكن متباعدة في فترة قصيرة.

2- إعداد الاستبانة:

لقد مرت عملية تصميم الاستبانة بعدة خطوات، بدء بعملية صياغة الأسئلة، ومن ثم إرسالها للتحكيم وصولاً إلى تعديل الاستبانة بناءً على ملاحظات المحكمين، وتوزيعها على عينة الدراسة من أكاديميين ومهنيين؛

1-2- بناء الاستبانة:

وبناءً على هذه الخطوة تم إعداد محاور الاستبانة، حيث أن كل محور هو امتداد لفرضية من فرضيات هذه الدراسة؛

2-2- تحكيم الاستبانة:

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

بعد إتمامنا من تصميم الاستبانة تم اختبارها من قبل مجموعة من الأكاديميين في التخصص وكذا المهنيين، كما تم إرساله أيضا إلى المختصين بالجانب الإحصائي، تم إرسال الاستبانة سواء بصفة مباشرة أو عن طريق البريد الإلكتروني، وقد كان هذا من أجل التحقق من صحة وسلامة الاستبانة بناء على إشكالية الدراسة؛ وقد تم الأخذ بجميع ملاحظات المحكمين، كما تم تعديل الاستبانة وتوزيعها على عينة الدراسة.

2-3- كيفية توزيع الاستبانة:

لقد تم توزيع الاستبانة وفق طريقتين منها:

- الاتصال المباشر بالأكاديميين والمهنيين؛
- الاتصال غير المباشر بواسطة وسائل التواصل الاجتماعي (المسنجر والفايبر) وكذا البريد الإلكتروني.

2-4- المكان والزمان:

- المكان:

تمثل الإطار المكاني الذي تم فيه توزيع الاستبانة في العديد من أماكن تواجد أكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص في جل جامعات الوطن) وكذا المهنيين من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات المدرجين بجدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المصنف الوطني لمحافظي الحسابات، وذلك من أجل أن تكون دراستنا شاملة تلمس كل الأكاديميين والمهنيين بالجزائر؛

- الزمان:

وهي الفترة التي تمت فيها الدراسة التطبيقية، وهذا من خلال توزيع الاستبانة على عينة الدراسة، حيث انطلقت عملية التوزيع في فيفري 2023 إلى غاية شهر أوت 2023، وفي هذه الفترة واجهنا عدة صعوبات ومعوقات.

2-5- عينة الدراسة:

شملت عينة الدراسة كل من:

- أكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص في جل ولايات الجامعات الجزائرية)؛
- المهنيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين).

2-6- الصعوبات:

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

من أهم الصعوبات التي واجهتنا في مرحلة الدراسة الميدانية عدم التجاوب من قبل عينة الدراسة مع الاستبانة رغم إلحاح عليهم للإجابة عليها.

وبعد التطرق إلى كل من اختبار وإعداد الاستبيان حتى مرحلة صعوبات التي واجهتنا في الدراسة، سوف نوضح كيفية تصميم الاستبانة إلى غاية مرحلة توزيعه.

الجدول رقم (03-01): يوضح استمارات الاستبانة الموزعة

النسبة 100%	العدد	البيان
100%	340	عدد الاستبانات الموزعة
41.17%	140	عدد الاستبانات غير المسترجعة
10.59%	36	عدد الاستبانات الملغاة
48.24%	164	عدد الاستبانات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الباحثة

تم توزيع 340 استبانة على عينة الدراسة (مجموعة من الأكاديميين والمهنيين)، وقد تجاوب مع هذه الاستبانة 164 فرد من أفراد عينة الدراسة، أما 140 استبانة فلم يتم الإجابة عليها، 36 استبانة من أصل 200 غير صالحة للدراسة وقد تم إلغائها.

المطلب الثاني: تصميم وهيكل أداة الدراسة

أداة الدراسة التي تم الاعتماد عليها في الجانب التطبيقي هي استبانة باعتبارها الأداة المناسبة لجمع البيانات المناسبة لفرضيات الدراسة.

1-تصميم أداة الدراسة:

- تم مراعاة النقاط التالية عند تصميم لاستبانة:
- بساطة اللغة عند إعداد أسئلة وعبارات الاستبانة؛
- ترتيب الأسئلة بشكل منطقي ومتسلسل؛
- محاولة تجنب الأخطاء الكتابية.

2-مراحل الاستبانة:

مرت عملية تصميم الاستبانة عبر ثلاث مراحل هي كالاتي:

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين بالجزائر

- المرحلة الأولى: في هذه المرحلة تم تصميم الاستبانة بناء على إشكالية الدراسة؛
- المرحلة الثانية: في هذه المرحلة تم عرض الاستبانة على المشرف من أجل تحكيمها؛
- المرحلة الثالثة: في هذه المرحلة تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من أكاديميين ومهنيين.

3-هيكل الاستبيان

تم تقسيم الاستبانة إلى جزئين هما كالآتي:

- الجزء الأول: ينقسم هذا الجزء إلى قسمين
- القسم الأول: يحتوي على المعلومات الديمغرافية لعينة الدراسة من المؤهل العلمي والخبرة، بالإضافة إلى المسمى الوظيفي.
- القسم الثاني: تناول المراجعة الإلكترونية في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية.
- الجزء الثاني: ينقسم الجزء الثاني إلى ثلاث محاور
- المحور الأول: يحتوي هذا المحور على (13) فقرة، والهدف منها معرفة مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها؛
- المحور الثاني: يحتوي هذا المحور على (13) فقرة، والهدف منها معرفة مدى استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير؛
- المحور الثالث: يحتوي هذا المحور على (11) فقرة، والهدف منها معرفة انعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي.

المبحث الثاني: تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان

من خلال هذا المبحث سنعمل على تحليل الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، فضلاً عن تحليل أثر المراجعة الإلكترونية على تحسين أداء المراجع الخارجي من خلال الدراسة الميدانية، ومن أجل الوصول إلى ذلك، ينبغي علينا تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات التي تضمنتها محاور الاستبانة، والمتمثلة في محور الخصائص الشخصية والوظيفية، محور واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية، محور مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها، محور استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير، ومحور انعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي، لكن قبل ذلك يجب اختبار أداة الدراسة.

المطلب الأول: اختبار أداة الدراسة (الاستبانة)

1- صدق أداة الدراسة (الاستبانة)

يقصد بصدق أداة الدراسة " شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال الصدق الظاهري من جهة، وصدق الاتساق الداخلي للفقرات (عبارات أداة الدراسة) من جهة أخرى.

أ- الصدق الظاهري

لمعرفة مدى صدق أداة الدراسة ظاهريا، تم عرضها على الأستاذ المشرف ومجموعة من الأساتذة المحكمين توجد أسماءهم كما هو موضح في الملحق رقم 02، منهم من هو مختص في المنهجية وآخرون في التخصص، وفي ضوء آرائهم قمنا بإعادة صياغة بعض عبارات الاستبانة، وهذا حتى تكون مفهومة وواضحة، لنصل في الأخير إلى الصورة النهائية للاستبانة كما هو موضح في الملحق رقم 01.

ب- صدق الاتساق الداخلي للفقرات (عبارات أداة الدراسة)

وذلك بحساب معاملات الارتباط (بيرسون) بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابع لها كما يلي:

الجدول رقم (02-03): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في

ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية) والدرجة الكلية للمحور

العبارة	معامل سبيرمان	درجة المعنوية
هل لديكم معرفة بالمراجعة الإلكترونية	0,478**	0,000
هل لديكم معرفة بالتقنيات الإلكترونية المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية (الأجهزة والبرامج)	0,526**	0,000
هل أثرت المراجعة الإلكترونية على النموذج التقليدي لهذه المهنة	0,535**	0,000
هل توجد مراجعة إلكترونية في الجزائر ولو جزئية	0,530**	0,000
هل بإمكان المراجعين الخارجيين في الجزائر مراجعة حسابات الشركات العاملة في بيئة إلكترونية في ظل مهاراتهم الحالية	0,664**	0,000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له، دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

الجدول رقم (03-03): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة

الإلكترونية واستيعابها) والدرجة الكلية للمحور.

العبارة	معامل سبيرمان	درجة المعنوية
تقومون في ظل المراجعة الإلكترونية حصريا باستخدام برامج وأجهزة الإعلام الآلي	0,416**	0,000
تقومون بإجراء الصيانة الدورية للبرامج والأجهزة الإلكترونية	0,354**	0,000
لديكم المعرفة الكافية بالتقنيات الإلكترونية (البرامج والأجهزة) والتي تسمح لكم بإجراء عملية المراجعة الإلكترونية	0,284**	0,000
برنامج REVOR يعتبر من أهم البرامج المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية في أغلب مكاتب المراجعة بالجزائر	0,671**	0,000
التكاليف المرتفعة للبرامج الإلكترونية من أهم العوائق التي تحول دون استخدامكم للمراجعة الإلكترونية	0,501**	0,000
استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في تقليل عبء العمل	0,425**	0,000
استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في تسريع عملية المراجعة واختصار الوقت والجهد	0,670**	0,000
من أجل إبداء رأيكم الفني المحايد تستخدمون التقنيات الإلكترونية (البرامج والأجهزة) في عملية المراجعة الإلكترونية	0,513**	0,000
ندرة برامج المراجعة الإلكترونية في الجزائر من أهم الصعوبات التي تحول دون تطبيقكم للمراجعة الإلكترونية	0,557**	0,000
استخدامكم للمراجعة الإلكترونية يتطلب منكم استخدام أساليب وإجراءات تختلف عن تلك المستخدمة في ظل المراجعة التقليدية	0,598**	0,000
نجاح عملية المراجعة الإلكترونية يتطلب عدة أمور لإنجاحها منها مراجعين مؤهلين، قواعد البيانات، البرمجيات، المعدات، شبكات الاتصال، الدعم المالي.	0,572**	0,000
تمتلكون برامج لحماية التقنيات الإلكترونية (البرامج والأجهزة) المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية	0,447**	0,000
استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في زيادة الثقة في مخرجات مهنة المراجعة وبالتالي رضا العملاء	0,541**	0,000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له،

دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

الجدول رقم (03-04): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة

الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير) والدرجة الكلية للمحور

درجة المعنوية	معامل سبيرمان	العبارات
0,000	0,572**	قلة تأهيل المراجع بأنظمة تكنولوجيا المعلومات من بين أهم الأسباب التي تدفع بالمراجع للاستعانة بخبير تكنولوجيا المعلومات في ظل المراجعة الإلكترونية
0,000	0,525**	تعتبر استقلالية المراجع الخارجي من أهم الخصائص الأساسية التي يجب أن يتمتع بها، من أجل إبداء رأيه بنزاهة وموضوعية وإرضاء جميع الأطراف المستفيدة من تقريره
0,000	0,599**	على المراجع الخارجي أن يتفق كتابيا مع الخبير الذي عينه حول أدوار ومسؤوليات كل منهما
0,000	0,678**	على المراجع الخارجي تقدير ضرورة الاستعانة بأعمال الخبير
0,000	0,405**	على المراجع الخارجي تقييم مدى كفاءة وموضوعية الخبير وقدرته على تنفيذ عمله بكفاءة عالية
0,000	0,493**	على المراجع الخارجي اكتساب المعرفة بنظم تكنولوجيا المعلومات والتي تسمح له بتقييم عمل الخبير الذي عينه
0,000	0,454**	يستطيع المراجع في حالة امتلاكه للخبرة الكافية بأنظمة تكنولوجيا المعلومات من إبداء رأيه الفني المحايد بشكل صائب في ظل المراجعة الإلكترونية
0,000	0,759**	يواجه المراجع الخارجي العديد من المعوقات التي تؤثر على استقلاليته منها صعوبة الحصول على أدلة لإثبات الإلكترونيات في أي وقت
0,000	0,514**	ضرورة التزام الخبير المعين من طرف المدقق بقواعد السرية المهنية
0,000	0,590**	يتم الاستعانة بخبير في مجال تكنولوجيا المعلومات في حالة انعدام مختصين في هذا المجال داخل مكتب المراجعة
0,000	0,367**	يتحمل المراجع الخارجي كامل المسؤولية في رأيه الفني المحايد الذي يعبر عنه، ولا يخففها اعتماده على أعمال الخبير الذي عينه
0,000	0,557**	يلجأ المراجع الخارجي إلى الاستعانة بأعمال الخبير في ميدان غير المحاسبة أين تكون المراجعة ضرورية لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة
0,000	0,789**	المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" هو دليل كافي للمراجع في ظل استعانة بأعمال الخبير

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له،

دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

الجدول رقم (03-05): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (انعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء

المراجع الخارجي) والدرجة الكلية للمحور

العبارة	معامل سيرمان	درجة المعنوية
الاعتماد على المراجعة الإلكترونية يؤدي إلى تقليل من إبداع المراجع الخارجي وبالتالي زيادة الاعتماد على الأجهزة والبرامج الإلكترونية	0,456**	0,000
تساهم المراجعة الإلكترونية في تفعيل دور المراجع الخارجي في أداء مهامه بدقة وموضوعية	0,579**	0,000
عدم إلمام المراجع بالأنظمة الإلكترونية من المشاكل الأساسية التي تقلل من أدائه في ظل المراجعة الإلكترونية	0,487**	0,000
التدريب المستمر للمراجع بنظم تكنولوجيا المعلومات وتطوير آداه من بين أهم أسباب نجاح عملية المراجع الإلكترونية	0,484**	0,000
معييار التدقيق الدولي رقم 401 "المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات" هو دليل كافٍ للمراجع الخارجي من أجل أداء مهامه في ظل المراجعة الإلكترونية	0,712**	0,000
هناك علاقة بين امتلاك مهارات تكنولوجيا المعلومات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين أداء المراجع في ظل الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة	0,555**	0,000
التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر كافية لتحقيق جودة لأداء المهني للمراجعة الإلكترونية	0,535**	0,000
مهما كانت جودة البرمجيات ونظم المعلومات المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية، إلا أن العنصر البشري يبقى دائما هو العنصر الغالب مهما كانت التقنية المستخدمة لإعداد تقارير عملية المراجعة	0,386**	0,000
لا يوجد فرق بين أداء المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والمراجعة التقليدية	0,286**	0,000
تساهم المراجعة الإلكترونية في تقليل الفجوة الواقعة بين القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي وبالتالي زيادة الثقة في مخرجات هذه المهنة	0,583**	0,000
تقرير المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية يكون أكثر كفاية وموضوعية في نظر مستخدميه مقارنة بتقريره في ظل المراجعة التقليدية	0,540**	0,000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له، دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

2-ثبات أداة الدراسة (الاستبانة)

يقصد بثبات أداة الدراسة التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا إذا تكرر تطبيقها على نفس الأفراد ومن أجل التأكد من ثبات أداة الدراسة (الاستبانة)، تم حساب معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha على العينة المتحصل عليها (164 فرد)، والجدول التالي يوضح معاملات ثبات محاور الاستبانة.

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين بالجزائر

الجدول رقم (03-06): معامل ألفا كرومباخ لقياس ثبات وصدق محاور أداة الدراسة

المحاور	معامل الثبات (ألفا كرومباخ)
واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية	0,679
مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها	0,795
استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير	0,650
انعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي	0,755
المجموع	0,856

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يوضح الجدول السابق أن معامل الثبات العام للاستبانة عال، حيث بلغ 0.856، وهو ما يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات، بالإضافة إلى معامل الثبات الخاص بمحاور الاستبانة والذي لا يقل عن 0.679 لكل المحاور.

المطلب الثاني: تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور الخصائص الشخصية والوظيفية

نرمي من خلال هذا المطلب إلى معرفة بعض الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة وهي، المؤهل العلمي، مدة الخدمة، المسمى الوظيفي.

أولا : المؤهل العلمي

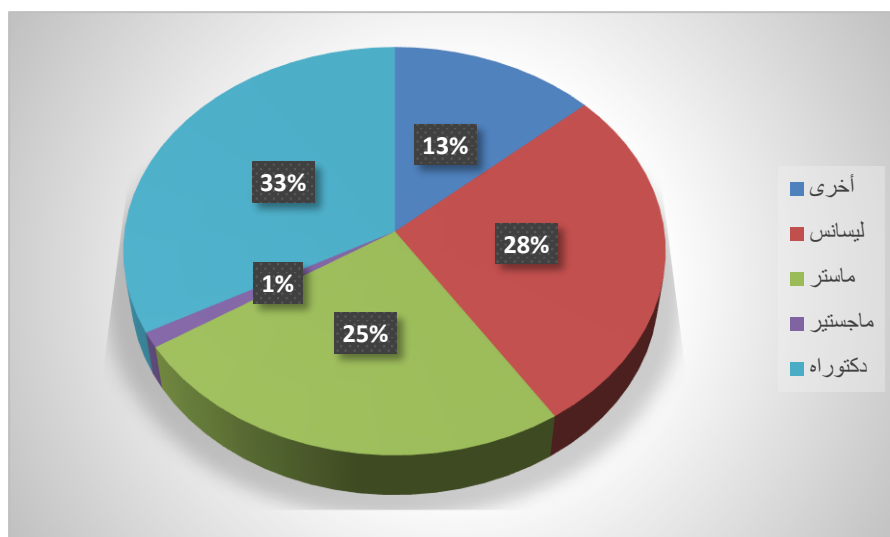
يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب مؤهلاتهم العلمية كما يوضحه الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (03-07): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

البيان	التكرار	النسبة %
ليسانس	45	27%
ماستر	41	25%
ماجستير	2	1%
دكتوراه	54	33%
أخرى	22	13%
المجموع	164	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الشكل رقم (03-01): توزيع نسب المؤهل العلمي في العينة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن 28% من أفراد العينة مستواهم التعليمي ليسانس ، في حين بلغت نسبة أفراد العينة الذين يملكون مستوى تعليمي ماستر 25 % من الحجم الإجمالي للعينة، بينما لم تتجاوز نسبة أفراد العينة المتحصلين على شهادة الماجستير 1 % من الحجم الإجمالي للعينة، كما نجد نسبة معتبرة للمتحصلين على شهادة الدكتوراه والتي بلغت 22 %، ويلاحظ من هذه النتائج أن غالبية أفراد العينة نحو 56 %، من المجموع الإجمالي للعينة متحصلين على شهادة الماستر على الأقل مع نسبة معتبرة من حاملي شهادة الدكتوراه، ونسبة معتبرة من حاملي شهادة الليسانس.

ويتضح من خلال هذا الجدول بأن أكبر نسبة تخص المؤهل العلمي هي شهادة دكتوراه وهذا ما يدل على أن المستوى التعليمي لعينة الدراسة عالي مما يزيد من الثقة في الإجابات المتحصل عليها.

ثانيا: مدة الخدمة

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات خدمتهم كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (03-08): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخدمة

البيان	التكرار	النسبة %
أقل من 10 سنوات	89	54,3%
من 10 إلى 15 سنة	41	25,0%
أكثر من 15 سنة	34	20,7%

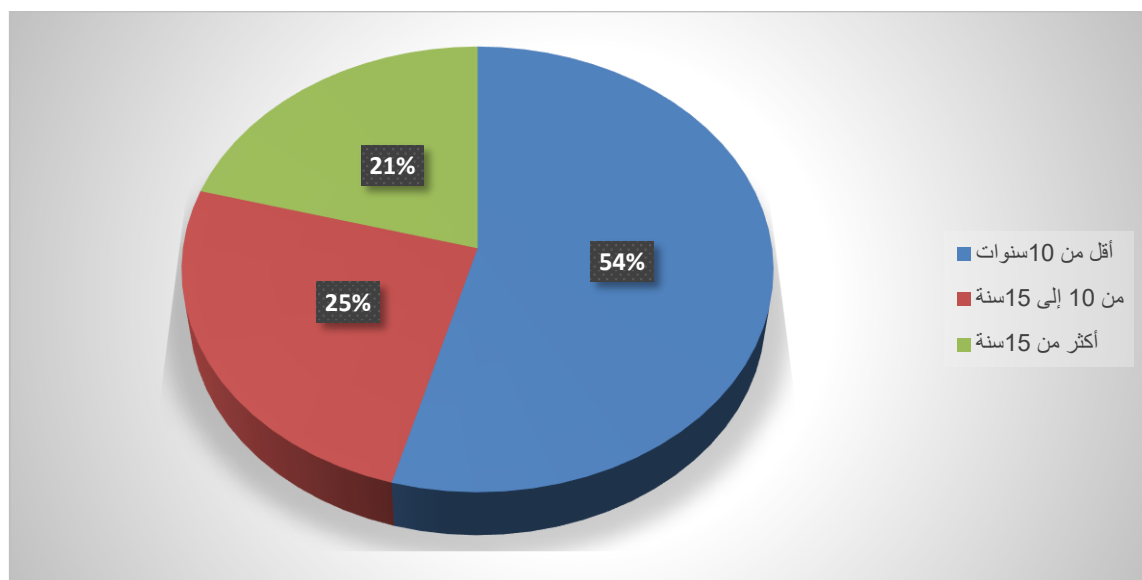
الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

المجموع	164	100%
---------	-----	------

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الشكل رقم (03-02): نسبة توزيع عدد سنوات الخدمة في العينة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن 54 % من أفراد العينة تقل خبرتهم عن 10 سنوات، وهم من الحجم الإجمالي للعينة، بينما بلغت نسبة أفراد العينة الذين تزيد خبرتهم عن 15 سنة 21 %، من الحجم الإجمالي للعينة، وأخيرا بلغ عدد الأفراد الذين يملكون خبرة ما بين 10 و 15 سنة 25 % من الحجم الإجمالي للعينة، ويلاحظ من هذه النتائج أن غالبية أفراد العينة 54 % من ذوي الخبرات القليلة التي تقل عن 10 سنوات وذلك باعتبار انشغالهم بتحصيل مستوى تعليمي جيد لهم.

وهذا يدل أيضا على أن أفراد عينة الدراسة من ذوي الخبرات المتوسط نوعا ما ومؤهلين بشكل حسن لفهم فقرات الاستبانة والإجابة عليها بشكل يزيد من موثوقية الاعتماد عليها في التحليل.

ثالثا: المسمى الوظيفي

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب مستواهم الوظيفي كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (03-09): توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

البيان	التكرار	النسبة %
مراجع حسابات	65	39,6%
أستاذ جامعي في التخصص	70	42,7%
خبير محاسب	29	17,7%

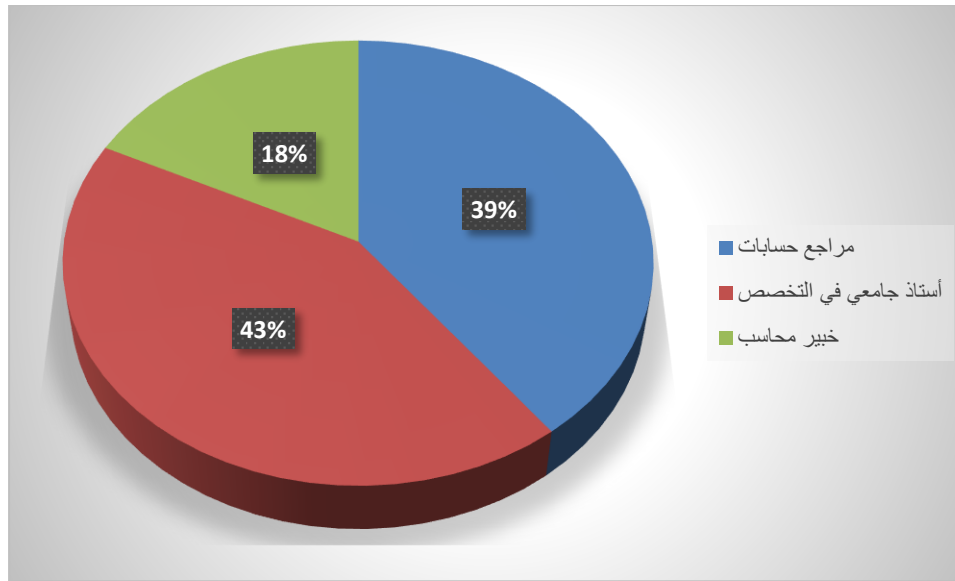
الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

المجموع	164	100%
---------	-----	------

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الشكل رقم (03-03): نسبة توزيع المسمى الوظيفي في العينة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن غالبية أفراد العينة أساتذة جامعيين في التخصص بنسبة 43 % من الحجم الإجمالي للعينة، مع نسبة مقارنة لمراجعي الحسابات بلغت 39 % من الحجم الإجمالي للعينة، في حين بلغت نسبة الخبراء المحاسبين 18 % من الحجم الإجمالي للعينة.

المطلب الثالث: تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبانة

للتعرف على الاتجاه العامل لإجابات أفراد عينة الدراسة ومعرفة مدى موافقتهم حول فقرات الاستبانة، وكذا تحديد أهميتها، تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحاور وفق ما يلي:

1- محور واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية

لقياس الاتجاه العامل لإجابات أفراد عينة الدراسة ومستوى موافقتهم حول عبارات هذا المحور الموضحة في الجدول الموالي:

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

الجدول رقم (03-10): المتوسط الحسابي للانحراف المعياري واتجاه فقرات المحور: واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين

الخارجيين الحالية

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	الإجابات			البيان	
			نعم	محايد	لا		
نعم	0,54	2,84	151	0	13	التكرار	هل لديكم معرفة بالمراجعة الإلكترونية
			92,1%	0	7,9%	النسبة	
نعم	0,63	2,78	146	0	18	التكرار	هل لديكم معرفة بالتقنيات الإلكترونية المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية (الأجهزة والبرامج)
			89,0%	0	11,0%	النسبة	
محايد	0,98	2,21	99	0	65	التكرار	هل أثرت المراجعة الإلكترونية على النموذج التقليدي لهذه المهنة
			60,4%	0	39,6%	النسبة	
نعم	0,68	2,73	142	0	22	التكرار	هل توجد مراجعة إلكترونية في الجزائر ولو جزئية
			86,6%	0	13,4%	النسبة	
محايد	1,00	2,01	83	0	81	التكرار	هل بإمكان المراجعين الخارجيين في الجزائر مراجعة حسابات الشركات العاملة في بيئة إلكترونية في ظل مهاراتهم الحالية
			50,6%	0	49,4%	النسبة	
نعم	0,46	2,51	المتوسط والانحراف المعياري للمحور: واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن إجابات عينة الدراسة تتسم بالموافقة بشكل عام، فقد بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.51 من 3، وهو متوسط يقترب من 3 المقابل للإجابة نعم من مستوى الموافقة العالي لسلم ليكارت الثلاثي، حيث تجسدت لديهم معرفة بالمراجعة الإلكترونية، ومعرفة بالتقنيات الإلكترونية المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية (الأجهزة والبرامج)، فضلا عن تأكيدهم بأنه توجد مراجعة إلكترونية في الجزائر ولو جزئية، مع مستوى متوسط عن تأثير أثرت المراجعة الإلكترونية على النموذج التقليدي لهذه المهنة وإمكانية المراجعين الخارجيين في الجزائر مراجعة حسابات الشركات العاملة في بيئة الإلكترونية في ظل مهاراتهم الحالية. ومن خلال نتائج الجدول يمكن أيضا تحديد الأهمية النسبية للعبارات وهذا من خلال ترتيب العبارات التفصيلية لهذا العنصر ترتيبا تنازليا حسب متوسطها الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة، وهذا كما يلي:

• جاءت العبارة "هل لديكم معرفة بالمراجعة الإلكترونية" في المرتبة الأولى، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.84 من 3 وانحراف معياري مقداره 0.54، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة يتفوقون بدرجة عالية على محتوى هذه الفقرة؛

• جاءت العبارة "هل لديكم معرفة بالتقنيات الإلكترونية المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية (الأجهزة والبرامج)" في المرتبة الثانية وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.78 من 3 وانحراف معياري مقداره 0.63، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة يتفوقون بدرجة عالية على محتوى هذه الفقرة؛

• جاءت العبارة "هل توجد مراجعة إلكترونية في الجزائر ولو جزئية" في المرتبة الثالثة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.73 من 3 وانحراف معياري مقداره 0.68، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة يتفوقون بدرجة عالية على محتوى هذه الفقرة؛

• جاءت العبارة "هل أثرت المراجعة الإلكترونية على النموذج التقليدي لهذه المهنة" في المرتبة الرابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.21 من 3 وانحراف معياري مقداره 0.98، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة محايدون على محتوى هذه الفقرة؛

• جاءت العبارة "هل بإمكان المراجعين الخارجيين في الجزائر مراجعة حسابات الشركات العاملة في بيئة إلكترونية في ظل مهاراتهم الحالية" في المرتبة الخامسة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.01 من 3 وانحراف معياري مقداره 1.00، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة محايدون على محتوى هذه الفقرة.

من خلال ما سبق، يمكن القول بأن المحور واقع مهنة المراجعة الإلكترونية في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية قد تناول خمس فقرات:

-في الفقرة الأولى وحسب عينة الدراسة فقد أجمعت على أن المراجعين الخارجيين في الجزائر لديهم معرفة بالمراجعة الإلكترونية، وهي تلك المراجعة التي تقوم على استخدام برامج وأجهزة الكمبيوتر في عملية المراجعة، حيث فرضت بيئة تكنولوجيا المعلومات على هذه المهنة ضرورة مواكبة هذا التطور، الأمر الذي دفع بالمراجعين إلى رقمته مكاتبهم استجابة لهذا التطور التكنولوجي؛

-أما فيما يتعلق بالفقرة الثانية نجد أن أغلبية أفراد عينة الدراسة لديهم المعرفة بالتقنيات المستخدمة في عملية المراجعة من برامج وأجهزة بحيث لا يمكن أن تقوم عملية المراجعة لإلكترونية دون برامج وأجهزة إلكترونية تسمح لهم بإبداء رأيهم الفني المحايد حول عدالة وشرعية القوائم المالية للمؤسسات محل المراجعة؛

-فيما يخص الفقرة الثالثة والخامسة نجد أن غالبية أفراد العينة قد تميزوا في الإجابة عن هذه الفقرة ربما هذا يعود إلى أن أفراد عينة الدراسة ذوي خبرات متوسطة نوعا ما ومؤهلين بشكل حسن لفهم فقرات الاستبانة والإجابة عليها وقد تم الإشارة إلى هذا العنصر في سنوات الخدمة في العينة؛

-في الفقرة الثالثة يمكن القول حسب الإطار النظري للدراسة بأن المراجعة الإلكترونية قد أثرت على أساليب وإجراءات عملية المراجعة فقط في حين أهداف المراجعة بقيت كما هي، بالإضافة إلى ذلك يمكن القول بأن تقرير المراجع الخارجي لا يتأثر بالمراجعة الإلكترونية حيث أن معايير المراجعة هي التي تحكم تقرير المراجع الخارجي وأي تغيير في المعايير يترتب عليه تعديل تقرير المراجع؛

-في الفقرة الخامسة يمكن القول بأن هناك مجموعة من المتطلبات الواجب توافرها حتى يتسنى للمراجع مراجعة حسابات الشركات العاملة في البيئة الإلكترونية، نذكر منها ضرورة توافر تقنيات (برامج، أجهزة، معدات الكمبيوتر)، بالإضافة إلى ضرورة تأهيل وتكوين المراجع بالنظم لإلكترونية حتى يتسنى لهم تفعيل المراجعة الإلكترونية في مكاتب مراجعتهم (البيئة الجزائرية)؛

-أما فيما يخص الفقرة الرابعة فقد أجمع أفراد عينة الدراسة على أنه توجد مراجعة إلكترونية في الجزائر ولو جزئية.

2- محور مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها

لقياس مستوى توافق أفراد عينة الدراسة، تم الاعتماد على عبارات هذا المحور الموضحة في الجدول الموالي:

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

الجدول رقم (03-11): المتوسط الحسابي للانحراف المعياري واتجاه فقرات المحور: مدى استخدام المراجعين الخارجيين

للمراجعة الإلكترونية واستيعابها

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	درجة الموافقة					العبارات	
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
موافق	0,76	4,19	57	88	13	5	1	التكرار	تقومون في ظل المراجعة الإلكترونية حصريا باستخدام برامج وأجهزة الإعلام الآلي
			34,8%	53,7%	7,9%	3,0%	0,6%	النسبة	
موافق	0,90	4,11	55	87	13	3	6	التكرار	تقومون بإجراء الصيانة الدورية للبرامج والأجهزة الإلكترونية
			33,5%	53,0%	7,9%	1,8%	3,7%	النسبة	
موافق	1,08	3,88	53	68	19	19	5	التكرار	لديكم المعرفة الكافية بالتقنيات الإلكترونية (البرامج والأجهزة) والتي تسمح لكم بإجراء عملية المراجعة الإلكترونية
			32,3%	41,5%	11,6%	11,6%	3,0%	النسبة	
محايد	1,32	3,30	35	47	36	24	22	التكرار	برنامج REVOR يعتبر من أهم البرامج المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية في أغلب مكاتب المراجعة بالجزائر
			21,3%	28,7%	22,0%	14,6%	13,4%	النسبة	
موافق	0,88	4,09	59	71	26	6	2	التكرار	التكاليف المرتفعة للبرامج الإلكترونية من أهم العوائق التي تحول دون استخدامكم للمراجعة الإلكترونية
			36,0%	43,3%	15,9%	3,7%	1,2%	النسبة	
موافق بشدة	0,56	4,39	70	88	6	0	0	التكرار	استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في تقليل عبء العمل
			42,7%	53,7%	3,7%	0,0%	0,0%	النسبة	
موافق بشدة	0,89	4,24	73	69	14	4	4	التكرار	استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في تسريع عملية المراجعة واختصار الوقت والجهد
			44,5%	42,1%	8,5%	2,4%	2,4%	النسبة	
موافق	0,97	3,96	47	86	12	15	4	التكرار	من أجل إبداء رأيكم الفني المحايد تستخدمون التقنيات الإلكترونية (البرامج والأجهزة) في عملية المراجعة الإلكترونية
			28,7%	52,4%	7,3%	9,1%	2,4%	النسبة	
موافق	1,15	3,74	47	64	27	16	10	التكرار	ندرة برامج المراجعة الإلكترونية في الجزائر من أهم الصعوبات التي تحول دون تطبيقكم للمراجعة الإلكترونية
			28,7%	39,0%	16,5%	9,8%	6,1%	النسبة	
موافق	0,98	4,01	58	65	29	8	4	التكرار	استخدامكم للمراجعة الإلكترونية يتطلب منكم استخدام أساليب وإجراءات تختلف عن تلك المستخدمة في ظل المراجعة التقليدية
			35,4%	39,6%	17,7%	4,9%	2,4%	النسبة	
موافق بشدة	0,70	4,43	89	57	17	1	0	التكرار	نجاح عملية المراجعة الإلكترونية يتطلب عدة أمور لإنجاحها منها مراجعين مؤهلين، قواعد البيانات، البرمجيات، المعدات، شبكات الاتصال، الدعم المالي
			54,3%	34,8%	10,4%	,6%	0,0%	النسبة	
موافق	1,03	3,88	47	76	22	13	6	التكرار	تمتلكون برامج لحماية التقنيات الإلكترونية (البرامج والأجهزة) المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية
			28,7%	46,3%	13,4%	7,9%	3,7%	النسبة	
موافق	1,14	3,99	64	65	14	11	10	التكرار	استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في زيادة الثقة في مخرجات مهنة المراجعة وبالتالي رضا العملاء
			39,0%	39,6%	8,5%	6,7%	6,1%	النسبة	
موافق	0,49	4,02	المتوسط والانحراف المعياري للبعد: مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها الإلكترونية واستيعابها						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة يوافقون كون المراجعين الخارجيين مستخدمين للمراجعة الإلكترونية ويستوعبونها بشكل عام، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.02 من 5، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (من 3.41 إلى 4.20)، وهي الفئة التي تشير إلى الخيار " موافق " في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة.

ومن خلال نتائج الجدول يمكن أيضا تحديد الأهمية النسبية للعبارات وهذا من خلال ترتيب العبارات التفصيلية لهذا العنصر ترتيبا تنازليا حسب متوسطها الحسابي، وهذا كما يلي:

• جاءت العبارة " نجاح عملية المراجعة الإلكترونية يتطلب عدة أمور لإنجاحها منها مراجعين مؤهلين، قواعد البيانات، البرمجيات، المعدات، شبكات الاتصال، الدعم المالي " في المرتبة الأولى، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.43 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.70، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بشدة على محتوى هذه العبارة؛

• جاءت العبارة "استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في تقليل عبء العمل" في المرتبة الثانية وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.39 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.70، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بشدة على محتوى هذه العبارة؛

• جاءت العبارة "استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في تسريع عملية المراجعة واختصار الوقت والجهد" في المرتبة الثالثة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.24 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.89، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بشدة على محتوى هذه العبارة؛

• جاءت العبارة "تقومون في ظل المراجعة الإلكترونية حصريا باستخدام برامج وأجهزة الإعلام الآلي" في المرتبة الرابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.19 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.76، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون على محتوى هذه العبارة؛

• جاءت العبارة " تقومون بإجراء الصيانة الدورية للبرامج والأجهزة الإلكترونية " في المرتبة الخامسة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.11 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.90، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون على محتوى هذه العبارة؛

• جاءت العبارة "التكاليف المرتفعة للبرامج الإلكترونية من أهم العوائق التي تحول دون استخدامكم للمراجعة الإلكترونية" في المرتبة السادسة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.09 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.88، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون على محتوى هذه العبارة؛

- جاءت العبارة "استخدامكم للمراجعة الإلكترونية يتطلب منكم استخدام أساليب وإجراءات تختلف عن تلك المستخدمة في ظل المراجعة التقليدية" في المرتبة السابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.01 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.98، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون على محتوى هذه العبارة؛
 - جاءت العبارة "استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في زيادة الثقة في مخرجات مهنة المراجعة وبالتالي رضا العملاء" في المرتبة الثامنة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.99 من 5 وبانحراف معياري مقداره 1.14، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون على محتوى هذه العبارة؛
 - جاءت العبارة "من أجل إبداء رأيكم الفني المحايد تستخدمون التقنيات الإلكترونية (البرامج والأجهزة) في عملية المراجعة الإلكترونية" في المرتبة التاسعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.96 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.97، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون على محتوى هذه العبارة؛
 - جاءت العبارة "لديكم المعرفة الكافية بالتقنيات الإلكترونية (البرامج والأجهزة) والتي تسمح لكم بإجراء عملية المراجعة الإلكترونية" في المرتبة العاشرة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.88 من 5، وبانحراف معياري مقداره 1.08 وكذلك العبارة "تمتلكون برامج لحماية التقنيات الإلكترونية (البرامج والأجهزة) المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية" في نفس المرتبة ونفس المتوسط وأيضا بنفس لانحراف المعياري. وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون على محتوى هذه العبارة؛
 - جاءت العبارة "ندرة برامج المراجعة الإلكترونية في الجزائر من أهم الصعوبات التي تحول دون تطبيقكم للمراجعة الإلكترونية" في المرتبة الثانية عشر، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.74 من 5 وبانحراف معياري مقداره 1.15، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون على محتوى هذه العبارة؛
 - جاءت العبارة " برنامج REVOR يعتبر من أهم البرامج المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية في أغلب مكاتب المراجعة بالجزائر" في المرتبة الثالثة عشر، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.30 من 5 وبانحراف معياري مقداره 1.32، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة محايدون في محتوى هذه العبارة؛
- مما سبق، يمكن القول بأن هذا المحور تناول 13 عبارة يمكن تقسيمها إلى ما يلي:
- ❖ عبارات متعلقة بمتطلبات استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية منها العبارات التالية 1-2-3-8-10-11-12 كانت هنا موافقة من قبل أفراد عينة الدراسة لمجل هذه العبارات والتي نصت على ضرورة توفر مجموعة من المتطلبات تسمح بتنفيذ عملية المراجعة الإلكترونية منها ما يلي:

- ❖ ضرورة توفر أجهزة وبرامج إلكترونية لتنفيذ عملية المراجعة؛
- ❖ ضرورة تأهيل المراجعين الخارجيين بالنظم الإلكترونية؛
- ❖ ضرورة تطبيق أساليب وإجراءات تختلف عن تلك المستخدمة في عملية المراجعة التقليدية (تم التطرق إليها في الفصل النظري للدراسة)؛
- ❖ ضرورة توفير برامج لحماية البرامج والأجهزة الإلكترونية.
- ❖ عبارات متعلقة بمميزات تطبيق المراجعة الإلكترونية من قبل المراجعين الخارجيين منها العبارات 6-7-13 كانت هنا موافقة بشدة من قبل أفراد عينة الدراسة لمجل هذه العبارات والتي نصت على ما يلي:
- ❖ تساهم المراجعة الإلكترونية في تقليل عبء عمل المراجع؛
- ❖ تساهم في اختصار الوقت والجهد؛
- ❖ زيادة الثقة في مخرجات مهنة المراجعة وبالتالي رضا العملاء.
- ❖ عبارات متعلقة بالصعوبات أو المشاكل التي تحول دون تطبيق المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية 5-9 كانت هنا موافقة من قبل أفراد عينة الدراسة لمجل هذه العبارات والتي نصت على:
- ❖ ارتفاع تكاليف البرمجيات من أهم ما يعيق تطبيقها؛
- ❖ ندرة البرمجيات بمعنى من الصعب الحصول عليها في الجزائر.
- ❖ عبارات متعلقة بالبرامج المتداولة في الجزائر كان هناك تحيز في الإجابة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة لمجل هذه العبارات، وذلك بسبب أن كل مراجع يعتمد على برنامج معين، حيث أن الدولة الجزائرية لم تحدد برنامج موحد يعمل به كل المراجعين في البيئة الجزائرية.

3- محور استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير

لقياس مستوى توافق أفراد عينة الدراسة، تم الاعتماد على عبارات هذا المحور الموضحة في الجدول الموالي:

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

الجدول رقم (03-12): المتوسط الحسابي للانحراف المعياري واتجاه فقرات المحور: استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة

الإلكترونية ولاستعانة بأعمال الخبير

الانحراف المعياري	المتوسط	درجة الموافقة					العبارات		
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
موافق بشدة	0,92	4,40	96	52	5	7	4	التكرار	قلة تأهيل المراجع بأنظمة تكنولوجيا المعلومات من بين أهم الأسباب التي تدفع بالمراجع للاستعانة بخبير تكنولوجيا المعلومات في ظل المراجعة الإلكترونية
			58,5%	31,7%	3,0%	4,3%	2,4%	النسبة	
موافق بشدة	0,63	4,59	104	55	3	1	1	التكرار	تعتبر استقلالية المراجع الخارجي من أهم الخصائص الأساسية التي يجب أن يتمتع بها، من أجل إبداء رأيه بنزاهة وموضوعية وإرضاء جميع الأطراف المستفيدة من تقريره
			63,4%	33,5%	1,8%	,6%	,6%	النسبة	
موافق بشدة	0,72	4,34	77	67	18	2	0	التكرار	على المراجع الخارجي أن يتفق كتابيا مع الخبير الذي عينه حول أدوار ومسؤوليات كل منها
			47,0%	40,9%	11,0%	1,2%	0,0%	النسبة	
موافق	0,95	4,19	72	66	16	5	5	التكرار	على المراجع الخارجي تقدير ضرورة الاستعانة بأعمال الخبير
			43,9%	40,2%	9,8%	3,0%	3,0%	النسبة	
موافق بشدة	0,57	4,45	79	79	6	0	0	التكرار	على المراجع الخارجي تقييم مدى كفاءة وموضوعية الخبير وقدرته على تنفيذ عمله بكفاءة عالية
			48,2%	48,2%	3,7%	0,0%	0,0%	النسبة	
موافق بشدة	0,55	4,51	88	72	4	0	0	التكرار	على المراجع الخارجي اكتساب المعرفة بنظم تكنولوجيا المعلومات والتي تسمح له بتقييم عمل الخبير الذي عينه
			53,7%	43,9%	2,4%	0,0%	0,0%	النسبة	
موافق بشدة	0,60	4,45	82	75	6	1	0	التكرار	يستطيع المراجع في حالة امتلاكه للخبرة الكافية بأنظمة تكنولوجيا المعلومات من إبداء رأيه الفني المحايد بشكل صائب في ظل المراجعة الإلكترونية
			50,0%	45,7%	3,7%	,6%	0,0%	النسبة	
موافق	1,22	3,83	61	54	18	22	9	التكرار	يواجه المراجع الخارجي العديد من المعوقات التي تؤثر على استقلاليته منها صعوبة الحصول على أدلة لإثبات لإلكترونية في أي وقت
			37,2%	32,9%	11,0%	13,4%	5,5%	النسبة	
موافق بشدة	0,57	4,57	100	58	6	0	0	التكرار	ضرورة التزام الخبير المعين من طرف المدقق بقواعد السرية المهنية
			61,0%	35,4%	3,7%	0,0%	0,0%	النسبة	
موافق	1,22	3,96	67	63	7	15	12	التكرار	يتم الاستعانة بخبير في مجال تكنولوجيا المعلومات في حالة انعدام مختصين في هذا المجال داخل مكتب المراجعة
			40,9%	38,4%	4,3%	9,1%	7,3%	النسبة	
موافق بشدة	0,67	4,42	82	72	8	1	1	التكرار	يتحمل المراجع الخارجي كامل المسؤولية في رأيه الفني المحايد الذي يعبر عنه، ولا يخففها اعتماده على أعمال الخبير الذي عينه
			50,0%	43,9%	4,9%	,6%	,6%	النسبة	
موافق بشدة	0,65	4,32	69	79	16	0	0	التكرار	يلجأ المراجع الخارجي إلى الاستعانة بأعمال الخبير في ميدان غير المحاسبة أين تكون المراجعة ضرورية لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة
			42,1%	48,2%	9,8%	0,0%	0,0%	النسبة	
موافق	1,33	3,59	45	66	14	19	20	التكرار	المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" هو دليل كافي للمراجع في ظل استعانة بأعمال الخبير
			27,4%	40,2%	8,5%	11,6%	12,2%	النسبة	

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

موافق بشدة	0,48	4,28	المتوسط والانحراف المعياري للبعد: استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية ولاستعانة بأعمال الخبير
---------------	------	------	--

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة كون المراجع الخارجي يتمتع باستقلالية في ظل المراجعة الإلكترونية استعانت به بأعمال الخبير حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.28 من 5، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (من 4.21 إلى 5) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار " موافق بشدة " في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة.

ومن خلال نتائج الجدول يمكن أيضا تحديد الأهمية النسبية للعبارات وهذا من خلال ترتيب العبارات التفصيلية لهذا العنصر ترتيبا تنازليا حسب متوسطها الحسابي، وهذا كما يلي:

- جاءت العبارة "تعتبر استقلالية المراجع الخارجي من أهم الخصائص الأساسية التي يجب أن يتمتع بها، من أجل إبداء رأيه بنزاهة وموضوعية وإرضاء جميع الأطراف المستفيدة من تقريره" في المرتبة الأولى، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.59 من 5 وانحراف معياري مقداره 0.63، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بشدة على محتوى هذه العبارة؛

- جاءت العبارة "ضرورة التزام الخبير المعين من طرف المدقق بقواعد السرية المهنية" في المرتبة الثانية، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.57 من 5 وانحراف معياري مقداره 0.57، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بشدة على محتوى هذه العبارة؛

- جاءت العبارة "على المراجع الخارجي اكتساب المعرفة بنظم تكنولوجيا المعلومات والتي تسمح له بتقييم عمل الخبير الذي عينه" في المرتبة الثالثة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.51 من 5 وانحراف معياري مقداره 0.55، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بشدة على محتوى هذه العبارة؛

- جاءت العبارة " يستطيع المراجع في حالة امتلاكه للخبرة الكافية بأنظمة تكنولوجيا المعلومات من إبداء رأيه الفني المحايد بشكل صائب في ظل المراجعة الإلكترونية" في المرتبة الرابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.45 من 5، وانحراف معياري مقداره 0.60 مع العبارة " على المراجع الخارجي تقييم مدى كفاءة وموضوعية الخبير وقدرته على تنفيذ عمله بكفاءة عالية" وانحراف معياري مقداره 0.57 وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بشدة على محتوى هذه العبارة؛

- جاءت العبارة "يتحمل المراجع الخارجي كامل المسؤولية في رأيه الفني المحايد الذي يعبر عنه، ولا يخففها اعتماده على أعمال الخبير الذي عينه" في المرتبة السادسة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.42 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.67، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون على محتوى هذه العبارة؛
- جاءت العبارة "قلة تأهيل المراجع بأنظمة تكنولوجيا المعلومات من بين أهم الأسباب التي تدفع بالمراجع للاستعانة بخبير تكنولوجيا المعلومات في ظل المراجعة الإلكترونية" في المرتبة السابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.40 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.92، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بشدة على محتوى هذه العبارة؛
- جاءت العبارة "على المراجع الخارجي أن يتفق كتابيا مع الخبير الذي عينه حول أدوار ومسؤوليات كل منهما" في المرتبة الثامنة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.34 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.72، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بشدة على محتوى هذه العبارة؛
- جاءت العبارة "يلجأ المراجع الخارجي إلى الاستعانة بأعمال الخبير في ميدان غير المحاسبة أين تكون المراجعة ضرورية لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة" في المرتبة التاسعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.32 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.65، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بشدة على محتوى هذه العبارة؛
- جاءت العبارة "على المراجع الخارجي تقدير ضرورة الاستعانة بأعمال الخبير" في المرتبة العاشرة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.19 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.95، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون على محتوى هذه العبارة؛
- جاءت العبارة "يتم الاستعانة بخبير في مجال تكنولوجيا المعلومات في حالة انعدام مختصين في هذا المجال داخل مكتب المراجعة" في المرتبة الحادية عشر، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.96 من 5 وبانحراف معياري مقداره 1.22، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون على محتوى هذه العبارة؛
- جاءت العبارة "يواجه المراجع الخارجي العديد من المعوقات التي تؤثر على استقلاليته منها صعوبة الحصول على أدلة الإثبات الإلكترونية في أي وقت" في المرتبة الثانية عشر، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.83 من 5، وبانحراف معياري مقداره 1.22، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون على محتوى هذه العبارة؛

• وكذلك العبارة "المعيار الجزائري للتدقيق 620" استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" هو دليل كافي للمراجع في ظل الاستعانة بأعمال الخبير" في المرتبة في المرتبة الثالثة عشر، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.59 من 5. وبانحراف معياري مقداره 1.33، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون على محتوى هذه العبارة؛

من خلال ما سبق، يمكن القول بأن هذا المحور تناول 13 عبارة، أغلبية أفراد عينة الدراسة وافقت بشدة عليها، والتي نصت على ما يلي استقلالية المراجع الخارجي من بين الخصائص الأساسية التي يجب أن يتمتع بها المراجع، من أجل إبداء رأيه بنزاهة وموضوعية وإرضاء جميع الأطراف المستفيدة من تقريره، كما أنه يمكن للمراجع الخارجي الاستعانة بأعمال الخبير في ميدان غير المحاسبة أين تكون المراجعة ضرورية لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

4- محور انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي

لقياس مستوى توافق أفراد عينة الدراسة، تم الاعتماد على عبارات هذا المحور الموضحة في الجدول الموالي:

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

الجدول رقم (03-13): المتوسط الحسابي للانحراف المعياري واتجاه فقرات المحور: انعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء

المراجع الخارجي

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					العبارات	
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
موافق	1,10	3,95	58	70	10	21	5	التكرار	الاعتماد على المراجعة الإلكترونية يؤدي إلى تقليل من إبداع المراجع الخارجي وبالتالي زيادة الاعتماد على الأجهزة والبرامج الإلكترونية
			35,4%	42,7%	6,1%	12,8%	3,0%	النسبة	
موافق بشدة	0,91	4,20	71	69	13	8	3	التكرار	تساهم المراجعة الإلكترونية في تفعيل دور المراجع الخارجي في أداء مهامه بدقة وموضوعية
			43,3%	42,1%	7,9%	4,9%	1,8%	النسبة	
موافق بشدة	0,58	4,51	90	69	4	1	0	التكرار	عدم إلمام المراجع بالأنظمة الإلكترونية من المشاكل الأساسية التي تقلل من أدائه في ظل المراجعة الإلكترونية
			54,9%	42,1%	2,4%	,6%	0,0%	النسبة	
موافق بشدة	0,60	4,49	88	69	6	1	0	التكرار	التدريب المستمر للمراجع بنظم تكنولوجيا المعلومات وتطوير آدائه من بين أهم أسباب نجاح عملية المراجع الإلكترونية
			53,7%	42,1%	3,7%	,6%	0,0%	النسبة	
موافق	1,24	3,57	40	64	24	21	15	التكرار	معيار التدقيق الدولي رقم 401 "المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات" هو دليل كافي للمراجع الخارجي من أجل أداء مهامه في ظل المراجعة الإلكترونية
			24,4%	39,0%	14,6%	12,8%	9,1%	النسبة	
موافق بشدة	0,92	4,32	85	62	6	7	4	التكرار	هناك علاقة بين امتلاك مهارات تكنولوجيا المعلومات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين أداء المراجع في ظل الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة
			51,8%	37,8%	3,7%	4,3%	2,4%	النسبة	
غير موافق	1,45	2,45	25	18	19	45	57	التكرار	التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر كافية لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة الإلكترونية
			15,2%	11,0%	11,6%	27,4%	34,8%	النسبة	
موافق بشدة	0,57	4,57	99	59	6	0	0	التكرار	مهما كانت جودة البرمجيات ونظم المعلومات المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية، إلا أن العنصر البشري يبقى دائما هو العنصر الغالب مهما كانت التقنية المستخدمة لإعداد تقارير عملية المراجعة
			60,4%	36,0%	3,7%	0,0%	0,0%	النسبة	
محايد	1,49	3,00	39	33	13	47	32	التكرار	لا يوجد فرق بين أداء المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والمراجعة التقليدية
			23,8%	20,1%	7,9%	28,7%	19,5%	النسبة	
موافق	1,00	4,01	59	64	30	5	6	التكرار	تساهم المراجعة الإلكترونية في تقليل الفجوة الواقعة بين القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي وبالتالي زيادة الثقة في مخرجات هذه المهنة
			36,0%	39,0%	18,3%	3,0%	3,7%	النسبة	
موافق بشدة	0,81	4,29	74	73	10	5	2	التكرار	تقرير المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية يكون أكثر كفاية وموضوعية في نظر مستخدميه مقارنة بتقريره في ظل المراجعة التقليدية
			45,1%	44,5%	6,1%	3,0%	1,2%	النسبة	
موافق	0,51	3,94	المتوسط والانحراف المعياري للبعد: انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة موافقون كون المراجعة الإلكترونية لها

انعكاسات على أداء المراجع الخارجي، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.94 من 5، وهو متوسط يقع ضمن

الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارت الخماسي (من 3.41 إلى 4.20) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار " موافق " في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع للموافقة.

ومن خلال نتائج الجدول يمكن أيضا تحديد الأهمية النسبية للعبارات وهذا من خلال ترتيب العبارات التفصيلية لهذا العنصر ترتيبا تنازليا حسب متوسطها الحسابي، وهذا كما يلي:

• جاءت العبارة "مهما كانت جودة البرمجيات ونظم المعلومات المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية، إلا أن العنصر البشري يبقى دائما هو العنصر الغالب مهما كانت التقنية المستخدمة لإعداد تقارير عملية المراجعة" في المرتبة الأولى، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.57 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.57، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بشدة على محتوى هذه العبارة؛

• جاءت العبارة "عدم إلمام المراجع بالأنظمة الإلكترونية من المشاكل الأساسية التي تقلل من أدائه في ظل المراجعة الإلكترونية" في المرتبة الثانية وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.51 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.58، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بشدة على محتوى هذه العبارة؛

• جاءت العبارة "التدريب المستمر للمراجع بنظم تكنولوجيا المعلومات وتطوير آداه من بين أهم أسباب نجاح عملية المراجع الإلكترونية" في المرتبة الثالثة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.49 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.60، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بشدة على محتوى هذه العبارة؛

• جاءت العبارة " هناك علاقة بين امتلاك مهارات تكنولوجيا المعلومات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين أداء المراجع في ظل الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة" في المرتبة الرابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.32 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.92، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بشدة على محتوى هذه العبارة؛

• جاءت العبارة " تقرير المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية يكون أكثر كفاية وموضوعية في نظر مستخدميه مقارنة بتقريره في ظل المراجعة التقليدية" في المرتبة الخامسة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.29 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.81، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بشدة على محتوى هذه العبارة؛

• جاءت العبارة "تساهم المراجعة الإلكترونية في تفعيل دور المراجع الخارجي في أداء مهامه بدقة وموضوعية" في المرتبة السادسة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.20 من 5 وبانحراف معياري مقداره 0.91، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بشدة على محتوى هذه العبارة؛

- جاءت العبارة "تساهم المراجعة الإلكترونية في تقليل الفجوة الواقعة بين القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي وبالتالي زيادة الثقة في مخرجات هذه المهنة" في المرتبة السابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.01 من 5 وبانحراف معياري مقداره 1.00، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون على محتوى هذه العبارة؛
 - جاءت العبارة " الاعتماد على المراجعة الإلكترونية يؤدي إلى التقليل من إبداع المراجع الخارجي وبالتالي زيادة الاعتماد على الأجهزة والبرامج الإلكترونية" في المرتبة الثامنة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.95 من 5 وبانحراف معياري مقداره 1.10، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون على محتوى هذه العبارة؛
 - جاءت العبارة " معيار التدقيق الدولي رقم 401 "المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات" هو دليل كافٍ للمراجع الخارجي من أجل أداء مهامه في ظل المراجعة لإلكترونية" في المرتبة التاسعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.57 من 5 وبانحراف معياري مقداره 1.24، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون على محتوى هذه العبارة؛
 - جاءت العبارة " لا يوجد فرق بين أداء المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والمراجعة التقليدية" في المرتبة العاشرة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 3 من 5 وبانحراف معياري مقداره 1.49، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متحيزون في الإجابة على محتوى هذه العبارة؛
 - جاءت العبارة " التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر كافية لتحقيق جودة لأداء المهني للمراجعة الإلكترونية" في المرتبة الحادية عشر، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.45 من 5 وبانحراف معياري مقداره 1.45، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة غير متفوقون على محتوى هذه العبارة.
- من خلال ما سبق، يمكن القول بأن هذا المحور تناول 11 عبارة كانت إجابات أفراد عينة الدراسة تتراوح بين موافق وموافق بشدة، على غرار العبارتين 9 و 6 ، في حين كانت إجابات عينة الدراسة حول العبارة 6 غير موافق وهذا هو الصواب، فمن خلال الفصل النظري للدراسة يمكن القول بأن جهود الدولة الجزائرية في الجانب التشريعي الذي يحكم وينظم عملية المراجعة في ظل النظم الإلكترونية يبقى غير كافٍ، وأيضاً من حيث معايير المراجعة المنظمة لها في ظل رقمنة، أما العبارة 9 فقد كانت إجابات عينة الدراسة بشأنها محايد، ربما يكون هذا راجع إلى عدم اطلاعهم بشكل مفصل على القوانين والمعايير المنظمة للمراجعة الإلكترونية، وبالتحديد معيار التدقيق الدولي رقم 401 " المراجعة في ظل بيئة نظم المعلومات الإلكترونية" والبيانات الدولية لمهنة المراجعة الإلكترونية 1001-1002-1003 (تم التطرق إليهم في الجانب النظري للدراسة).

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

بعد عرض وتحليل مختلف إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحاور التي تضمنها الاستبانة والمتعلقة "بمحور الخصائص الشخصية والوظيفية"، محور "واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية"، ومحور "مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها"، محور "استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير"، والمحور: "انعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي"، يأتي هذا المبحث لاختبار فرضيات الدراسة، المتمثلة في:

- يتم استخدام المراجعة الإلكترونية في أغلب مكاتب المراجعة بالجزائر.
- للمراجعة الإلكترونية دور في الحد من استقلالية المراجع الخارجي.
- للمراجعة الإلكترونية دور في تعزيز كفاءة أداء المراجع الخارجي.
- يختلف مدى استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير بين المهنيين (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات) وبين الأكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص).
- تختلف انعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المهنيين (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات) وبين الأكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص).
- معتمدين في ذلك على البيانات التي تم تحليلها ومعالجتها إحصائيا باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، والمتضمنة لدراسة مدى أثر المراجعة الإلكترونية في تحسين أداء المراجع الخارجي، حيث سيجري استخدام معاملات الارتباط، ونتائج تحليل التباين ومعادلة الانحدار الخطي بين المتغير التابع والمستقل لتحليل العلاقة بين المتغيرات، فضلا عن بعض الاختبارات الضرورية لتحديد الفروق بين استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير، وانعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المهنيين (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات) وبين الأكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص).

المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى:

حيث تنص هذه الفرضية على: "يتم استخدام المراجعة الإلكترونية في أغلب مكاتب المراجعة بالجزائر"، لاختبار الفرضية الأولى التي تؤكد استخدام المراجعة الإلكترونية في أغلب مكاتب المراجعة بالجزائر سنعتمد على نتائج تفريغ الاستبيان الموضحة في الجدول (03-10) الخاص بنتائج تفريغ المحور الأول: واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية، وعليه فقد بينت نتائج الجدول أن إجابات عينة

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

الدراسة تتسم بالموافقة بشكل عام، حيث تجسدت لديهم معرفة بالمراجعة الإلكترونية، ومعرفة بالتقنيات الإلكترونية المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية (الأجهزة والبرامج)، فضلا عن تأكيدهم بأنه توجد مراجعة إلكترونية في الجزائر ولو جزئية، مع مستوى متوسط عن تأثير المراجعة الإلكترونية على النموذج التقليدي لهذه المهنة وإمكانية المراجعين الخارجيين في الجزائر مراجعة حسابات الشركات العاملة في بيئة إلكترونية في ظل مهاراتهم الحالية.

كما دلت نتائج الجدول (03-11) الخاص بتفريغ المحور الثاني: مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها، فقد توصلنا أن أفراد عينة الدراسة يوافقون كون المراجعين الخارجيين مستخدمين للمراجعة الإلكترونية مع استيعابها بشكل عام، الأمر الذي يدفعنا إلى إثبات الفرضية الأولى: " يتم استخدام المراجعة الإلكترونية في أغلب مكاتب المراجعة بالجزائر "

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية:

حيث تنص هذه الفرضية على: "للمراجعة الإلكترونية دور في الحد من استقلالية المراجع الخارجي".
لاختبار الفرضية الثانية سنقوم بتحليل دور المراجعة الإلكترونية دور في الحد من استقلالية المراجع الخارجي من وجهة نظر عينة الدراسة، سنعمل على استخدام معامل ارتباط سبيرمان (Spearman Correlation)، لقياس قوة واتجاه العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتمثل في المراجعة الإلكترونية، حيث يعكسه كل من المحور الأول "واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية" والمحور الثاني "مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها" والمتغير التابع والمتمثل في استقلالية المراجع الخارجي الذي يعكسه المحور الثالث "استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير"، حيث كانت معاملات الارتباط كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-14): معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرين المستقلين

المحاور	معامل الارتباط سبيرمان	درجة المعنوية
واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية	0,383	0,00
مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها	0,569	0,00

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من الجدول أعلاه أنه توجد علاقة ارتباط بين واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية ومدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها كمتغيرين مستقلين من جهة، والمحور: استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير كمتغير تابع ضمن عينة الدراسة وذلك وفق علاقة موجبة، حيث أنه دال إحصائيا عند مستوى

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

معنوية (0.05)، ولأجل تحليل هذه العلاقة سيجري اختبار معنوية الأثر عن طريق جدول تحليل التباين ونتائج تقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي الذي يأخذ الشكل الرياضي التالي:

$$Y = a + b_1 * X_1 + b_2 * X_2 + e$$

المتغير التابع: استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير : Y

واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية X1

مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها : X2

معاملات نموذج الانحدار = $a ; b_1 ; b_2 ; b_3$

الأخطاء العشوائية : e

من أجل تأكيد نتائج معاملات الارتباط السابقة واختبار الفرضية الأولى سنعتمد على نتائج اختبار المعنوية الكلية للنموذج من خلال نتائج جدول تحليل التباين وذلك كما يلي:

الجدول رقم (03-15): معامل الارتباط الخطي ومعامل التحديد للنموذج الخطي

R Square	R
0,388	0,623

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط (بيرسون) قدر بـ 0.623 وهو موجب وقوي، وهذا يدل على أنه يوجد ارتباط موجب بين المتغيرين، أي أنه هناك علاقة بين واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية ومدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها كمتغيرين مستقلين من جهة، والمحور: استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير كمتغير تابع ضمن عينة الدراسة، كما نلاحظ أن معامل التحديد بلغ 0.388 وهذا يعني أن النموذج يمكنه تفسير 38.3 % من العلاقة الحاصلة بين المتغيرات، وعليه نمضي لاختبار المعنوية الكلية والجزئية لنموذج العلاقة بين المتغيرات، وذلك من خلال جدول تحليل التباين كما يلي:

الجدول رقم (03-16): جدول تحليل التباين للنموذج الخطي

البيان	مجموع مربعات الانحرافات	درجة الحرية	إحصائية فيشر	درجة المعنوية
المفسرة	14,616	2	51,003	0,000
البواقي	23,069	161		
المجموع	37,685	163		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

لاختبار المعنوية الكلية للنموذج تم إجراء تحليل تباين فيشر (F) والذي يعتمد على الفرضيات الإحصائية التالية:

H_0 = ليس لواقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية ومدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها أثر ذو دلالة إحصائية على استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$).

H_1 = لواقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية أو مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها أثر ذو دلالة إحصائية على استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)

من خلال الجدول أعلاه لدينا قيمة sig المقابلة لإحصائية فيشر (F) هي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي تحقق المعنوية الكلية للنموذج عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، وعليه نرفض فرضية العدم (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) القائلة لواقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية أو مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها أثر ذو دلالة إحصائية على استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) ومنه نمضي لاختبار المعنوية الجزئية للنموذج.

الجدول رقم (03-17): جدول تقدير معاملات الانحدار

المتغيرات	المعاملات	إحصائية t	مستوى المعنوية
الحد الثابت	1,740	6,875	0,000
واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية	0,201	2,871	0,005
مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها	0,506	7,721	0,000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من خلال الجدول (03-17) المتضمن لتقدير معاملات النموذج تحقق المعنوية الجزئية لكل من المحورين عند مستوى معنوية 0.05 وعليه يمكننا اثبات الفرضية الثانية للمراجعة الإلكترونية دور في الحد من استقلالية المراجع الخارجي.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

والتي تنص على: "للمراجعة الإلكترونية دور في تعزيز كفاءة أداء المراجع الخارجي".

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

لاختبار الفرضية الثانية سيتم تحليل دور المراجعة الإلكترونية في تعزيز كفاءة أداء المراجع الخارجي من وجهة نظر عينة الدراسة، سنعمل على استخدام معامل ارتباط سبيرمان (Spearman Correlation)، لقياس قوة واتجاه العلاقة الخطية بين المتغير المستقل (المراجعة الإلكترونية) والتي يعكسه كل من المحور الأول "واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية" المحور الثاني "مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها" والمتغير التابع والمتمثل في كفاءة أداء المراجع الخارجي الذي يمثل المحور الرابع "انعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي"، حيث كانت معاملات الارتباط كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-18): معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرين المستقلين

المحاور	معامل الارتباط سبيرمان	درجة المعنوية
واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية	0,403**	0,00
مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها	0,670**	0,00

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من الجدول أعلاه أنه توجد علاقة ارتباط بين واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية ومدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها كمتغيرين مستقلين من جهة، والمحور: انعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي" كمتغير تابع ضمن عينة الدراسة، وذلك وفق علاقة موجبة، حيث أنه دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05)، ولأجل تحليل هذه العلاقة سيجري اختبار معنوية الأثر عن طريق جدول تحليل التباين ونتائج تقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي الذي يأخذ الشكل الرياضي التالي:

$$Y = a + b_1 * X_1 + b_2 * X_2 + e$$

Y : المتغير التابع: أداء المراجع الخارجي

X1 واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية

X2 : مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها

معاملات نموذج الانحدار = a ; b1 ; b2 ; b3

e : الأخطاء العشوائية

من أجل تأكيد نتائج معاملات الارتباط السابقة واختبار الفرضية الأولى سنعتمد على نتائج اختبار المعنوية الكلية للنموذج من خلال نتائج جدول تحليل التباين وذلك كما يلي:

الجدول رقم (03-19): معامل الارتباط الخطي ومعامل التحديد للنموذج الخطي

معامل الارتباط	معامل التحديد
0,762	0,580

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط (بيرسون) قدر بـ 0.762 وهو موجب وقوي، وهذا يدل على أنه يوجد ارتباط موجب بين المتغيرين، أي أنه هناك علاقة بين واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية ومدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها كمتغيرين مستقلين من جهة والمحور: انعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي" كمتغير تابع ضمن عينة الدراسة كما نلاحظ أن معامل التحديد بلغ 0.580 وهذا يعني أن النموذج يمكنه تفسير 58 % من العلاقة الحاصلة بين المتغيرات، وعليه نمضي لاختبار المعنوية الكلية والجزئية لنموذج العلاقة بين المتغيرات، وذلك من خلال جدول تحليل التباين كما يلي:

الجدول رقم (03-20): جدول تحليل التباين للنموذج الخطي

البيان	مجموع مربعات الانحرافات	درجة الحرية	إحصائية فيشر	درجة المعنوية
المفسرة	25,003	2	111,316	0,000
البواقي	18,081	161		
المجموع	43,084	163		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

لاختبار المعنوية الكلية للنموذج تم إجراء تحليل تباين فيشر (F) والذي يعتمد على الفرضيات الإحصائية التالية:

H_0 = ليس لواقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية و مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها أثر ذو دلالة إحصائية على أداء المراجع الخارجي عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$).

H_1 = لواقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية أو مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها أثر ذو دلالة إحصائية على أداء المراجع الخارجي عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$).

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

من خلال الجدول أعلاه لدينا قيمة sig المقابلة لإحصائية فيشر (F) هي 0.000 وهي أقل من 0.05، أي تحقق المعنوية الكلية للنموذج عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، وعليه نرفض فرضية العدم (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) القائلة لواقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية أو مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها أثر ذو دلالة إحصائية على أداء المراجع الخارجي عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) ومنه نمضي لاختبار المعنوية الجزئية للنموذج.

الجدول رقم (03-21): جدول تقدير معاملات الانحدار

المتغيرات	المعاملات	إحصائية t	مستوى المعنوية
الحد الثابت	0,653	2,915	0,004
واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية	0,134	2,158	0,032
مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها	0,735	12,662	0,000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من خلال الجدول (03-22) المتضمن لتقدير معاملات النموذج تحقق المعنوية الجزئية لأثر كل من المحورين واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية ومدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها على أداء المراجع الخارجي عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) وعليه يمكننا اثبات الفرضية الثالثة: للمراجعة الإلكترونية دور في تعزيز كفاءة أداء المراجع الخارجي.

المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرابعة:

حيث تنص هذه الفرضية على: "يختلف مدى استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير بين المهنيين (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات) وبين الأكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص)".

لاختبار هذه الفرضية يمكننا استخدام اختبار معلمي للفروق بين المتوسطات (اختبار t)، إن تحقق التوزيع الطبيعي لكل من المتغير استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير (المحور الثالث)، أو استخدام اختبار لا معلمي (مان وتني) في حال عدم تحقق التوزيع الطبيعي له كما يلي:

الجدول رقم (03-22): اختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرين:

اختبار Kolmogorov-Smirnov			المحاور
مستوى المعنوية	درجة الحرية	الاحصائية	

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

0,017	164	0,078	استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير
0,000	164	0,131	انعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج اختبار كولجروف سميرونوف يتضح عدم تحقق شرط التوزيع الطبيعي وذلك باعتبار قيمة $\text{sig}=0.0$ المقابلة له أقل من 0.05، وعليه سنعمل على استخدام اختبار لا معلمي (مان وتني) لاختبار الفروق لكلا المحورين تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي.

أ- اختبار مان وتني للفروق في استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير بين المجموعتين: خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين

يعتمد إجراء اختبار مان وتني للفروق على الفرضيتين التاليتين:

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير بين المجموعتين: خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين عند مستوى 0.05

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير بين المجموعتين: خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين عند مستوى 0.05

الجدول رقم (03-23): اختبار مان وتني للفروق في استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة

بأعمال الخبير بين المجموعتين: خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين

الاختبار	استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير
احصائية Mann-Whitney	849,500
احصائية Wilcoxon	3334,500
مستوى المعنوية sig	0,202

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من خلال نتائج اختبار مان وتني المدرجة ضمن الجدول (03-23) للفروق في استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير بين المجموعتين: خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين أن قيمة $\text{sig}=0.202$ وهي أكبر من 0.05 وعليه نقبل الفرضية **H0**: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير بين المجموعتين: خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين عند مستوى 0.05

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

ب- اختبار مان وتني للفروق في استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال

الخبير بين المجموعتين: محافظي الحسابات وأساتذة جامعيين

يعتمد إجراء اختبار مان وتني للفروق على الفرضيتين التاليتين:

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية

والاستعانة بأعمال الخبير بين المجموعتين: محافظي الحسابات وأساتذة جامعيين عند مستوى 0.05.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية

والاستعانة بأعمال الخبير بين المجموعتين: محافظي الحسابات وأساتذة جامعيين عند مستوى 0.05.

الجدول رقم (03-24): اختبار مان وتني للفروق استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال

الخبير بين المجموعتين: محافظي الحسابات وأساتذة جامعيين

الاختبار	استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير
احصائية Mann-Whitney	1339,000
احصائية Wilcoxon	3824,000
مستوى المعنوية sig	0,000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج اختبار مان وتني المدرجة ضمن الجدول (03-25) للفروق في استقلالية المراجع

الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير بين المجموعتين: محافظي الحسابات وأساتذة

جامعيين نلاحظ قيمة $\text{sig}=0.000$ وهي أقل من 0.05 وعليه نرفض الفرضية H_0 ، ونقبل الفرضية H_1 : توجد

فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال

الخبير بين المجموعتين: محافظي الحسابات وأساتذة جامعيين عند مستوى 0.05.

وعليه فمن خلال الاختبارين يتضح لنا تحقق الفرضية الرابعة القائلة باختلاف استقلالية المراجع الخارجي

في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير فقط بين المجموعتين محافظي الحسابات وبين الأكاديميين من

أساتذة جامعيين في التخصص.

غير أن الفرضية لم تثبت وجود فروق في استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة

بأعمال الخبير بين خبراء محاسبين وبين الأكاديميين من أساتذة جامعيين في التخصص.

المطلب الخامس: اختبار الفرضية الخامسة:

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

بالجزائر

والتي تنص على: "تختلف انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المهنيين (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات) وبين الأكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص)".

أ- اختبار مان وتني للفروق في انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المجموعتين: خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين

يعتمد إجراء اختبار مان وتني للفروق على الفرضيتين التاليتين:

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المجموعتين: خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين عند مستوى 0.05.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المجموعتين: خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين عند مستوى 0.05.

الجدول رقم (03-25): اختبار مان وتني للفروق في انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين

المجموعتين: أساتذة جامعيين وخبراء محاسبين

الاختبار	انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي
احصائية Mann-Whitney	661,500
احصائية Wilcoxon	3146,500
مستوى المعنوية sig	0,006

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من خلال نتائج اختبار مان وتني المدرجة ضمن الجدول (03-25) للفروق في انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المجموعتين: خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين أن قيمة $\text{sig}=0.006$ وهي أقل من 0.05 وعليه نرفض الفرضية **H0**، ونقبل **H1**: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المجموعتين: خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين عند مستوى 0.05

ب- اختبار مان وتني للفروق في انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المجموعتين: محافظي الحسابات وأساتذة جامعيين

يعتمد إجراء اختبار مان وتني للفروق على الفرضيتين التاليتين:

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المجموعتين: محافظي الحسابات وأساتذة جامعيين عند مستوى 0.05.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين

المجموعتين: محافظي الحسابات وأساتذة جامعيين عند مستوى 0.05.

الجدول رقم (03-26): اختبار مان وتني للفروق في انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين

المجموعتين: أساتذة جامعيين ومحافظي الحسابات

الاختبار	انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي
احصائية Mann-Whitney	1135,500
احصائية Wilcoxon	3620,500
مستوى المعنوية sig	0,000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

كذلك من خلال نتائج اختبار مان وتني المدرجة ضمن الجدول (03-26) للفروق في انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المجموعتين: محافظي حسابات وأساتذة جامعيين يتضح لنا أن قيمة $\text{sig}=0.006$ وهي أقل من 0.05 وعليه نرفض الفرضية H_0 ، ونقبل H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المجموعتين: محافظي حسابات وأساتذة جامعيين عند مستوى 0.05

من خلال الاختبارين يتضح لنا تحقق الفرضية الخامسة القائلة باختلاف انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المهنيين من كل من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات من جهة، وبين الأكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص) من جهة أخرى.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية، توصلنا إلى إثبات الفرضية الأولى التي تؤكد استخدام المراجعة الإلكترونية في أغلب مكاتب المراجعة بالجزائر من وجهة نظر عينة الدراسة حيث تجسدت لديهم معرفة بالمراجعة الإلكترونية، ومعرفة بالتقنيات الإلكترونية المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية (الأجهزة والبرامج)، فضلا عن تأكيدهم على أنه توجد مراجعة إلكترونية في الجزائر ولو جزئية، مع تأكيد الأفراد على استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها.

كما توصلنا لإثبات الفرضية الثانية التي تؤكد على دور المراجعة الإلكترونية في الحد من استقلالية المراجع الخارجي، وذلك من خلال نتائج تقدير أثر واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية ومدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها على استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير والذي ثبت أثره المعنوي عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$

من جهة أخرى، توصلنا لإثبات الفرضية الثالثة، والتي تؤكد أن للمراجعة الإلكترونية دور في تعزيز كفاءة أداء المراجع الخارجي وذلك من خلال تحليل أثر واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية ومدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها على أداء المراجع الخارجي حيث ثبت أثره المعنوي عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$

غير أننا ضمن الفرضية الرابعة المعنوية باختبار الفروق في اختلاف استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير بين المهنيين (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات) وبين الأكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص)، فقد توصلنا إلى تحقيقها فقط بين المجموعتين محافظي الحسابات وبين الأكاديميين من أساتذة جامعيين في التخصص، ولم تثبت بوجود فروق في استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة

الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير بين خبراء محاسبين وبين الأكاديميين من أساتذة جامعيين في التخصص وفقا لاختبار مان وتني.

أما فيما يخص الفرضية الأخيرة المعنية باختبار الفروق في انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المهنيين (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات) وبين الأكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص)، فقد توصلنا إلى تحقق الفرضية بوجود اختلافات ذات دلالة إحصائية وفقا لاختبار مان وتني.

خاتمة

حاولنا من خلال هذه الدراسة محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة سابقا والمتمثلة في "كيف يمكن أن تؤثر المراجعة الإلكترونية في تحسين أداء المراجع الخارجي؟"، وقد تمت الإجابة عن هذه الإشكالية من خلال ثلاثة فصول، فصل نظري وفصل متعلق بالدراسات السابقة وفصل تطبيقي، بحيث تضمن الفصل النظري خمس مباحث، بحيث تناول المبحث الأول الإطار المفاهيمي لمهنة المراجعة، أما المبحث الثاني فتناول الأسس النظرية للمراجعة الإلكترونية، والمبحث الثالث تناول تأثير المراجعة الإلكترونية على معايير المراجعة GAAS، ومن خلال المبحث الرابع تناولنا تأثير المراجعة الإلكترونية على منهجية ونظام الرقابة الداخلية، والمبحث الأخير تناول المراجعة الإلكترونية وتأثيرها على تحسين أداء المراجع الخارجي، والهدف من تناولنا لهذه المباحث هو دراسة العلاقة بين المراجعة الإلكترونية والمراجع الخارجي، أما الفصل الثاني فقد تناولنا فيه الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، تناولنا في المبحث الأول عرضا للدراسات السابقة باللغة العربية واللغة الأجنبية وذلك بالتطرق إلى منهج ونتائج وأهداف كل دراسة، وفي المبحث الثاني فقد تناولنا فيه علاقة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة، أما الفصل التطبيقي فقد جاء متمما للدراسة النظرية من خلال تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة من أكاديميين ومهنيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) بالجزائر، كما تناولنا أيضا إسهامات الباحثين الجزائريين في موضوع المراجعة الإلكترونية بالجزائر.

1- نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا لموضوع "أثر المراجعة الإلكترونية على تحسين أداء المراجع الخارجي -دراسة ميدانية-"، توصلنا إلى النتائج التالية:

❖ نتائج الدراسة النظرية:

من خلال الفصل النظري لدراستنا توصلنا إلى النقاط التالية:

- المراجعة الإلكترونية هي عبارة عن استخدام الأجهزة والبرامج الإلكترونية في عملية المراجعة أي هي الانتقال من التشغيل اليدوي (الورقي) إلى التشغيل الإلكتروني (برامج والأجهزة) من أجل المساهمة في التقليل من تكاليف المراجعة واختصار الوقت والجهد؛
- معايير المراجعة هي مقاييس من خلالها نستطيع الحكم على جودة عملية المراجعة، كما أنها تعتبر بمثابة المرشد للمراجع الخارجي يستند إليها في إصدار رأيه في صحة وعدالة القوائم المالية؛
- أثرت تكنولوجيا المعلومات على جميع المجالات بما فيها مهنة المحاسبة والمراجعة؛
- الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر لم تحدد إطار واضح لكيفية تطبيق المراجعة الإلكترونية في الجزائر؛

- المراجعة الإلكترونية لم تؤثر على أهداف عملية المراجعة؛
 - المراجعة الإلكترونية أثرت على إجراءات وأساليب المراجعة؛
 - بقي مضمون أدلة الإثبات في ظل المراجعة الإلكترونية كما هو، وتمثل التغيير فقط في الشكل من أدلة ورقية إلى أدلة إلكترونية؛
 - المراجعة الإلكترونية ما هي إلا إمتداد للأعمال التي يقوم بها المراجع، غير أن البرامج الإلكترونية تقوم بإعدادها بشكل أسرع؛
 - تقوم المراجعة الإلكترونية حصريا على استخدام برامج وأجهزة إلكترونية؛
 - تأهلين المراجعين بالنظم الإلكترونية من المتطلبات الضرورية لإنجاح عملية المراجعة الإلكترونية؛
 - ارتفاع تكاليف البرامج الإلكترونية المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية من أهم المشاكل التي تحد من تطبيق المراجعة الإلكترونية؛
 - مسار المراجعة الإلكترونية أصبح مسار غير مرئي؛
 - قلة التأهيل بالنظم الإلكترونية من بين أهم الأسباب التي تدفع بالمراجع الخارجي للاستعانة بخبير تكنولوجيا المعلومات في ظل المراجعة الإلكترونية؛
 - تعتبر استقلالية المراجع الخارجي من الخصائص الأساسية التي يجب أن يتمتع بها، من أجل إبداء رأيه بنزاهة وموضوعية وإرضاء جميع الأطراف المستفيدة من تقريره؛
 - يلجأ المراجع الخارجي إلى الاستعانة بأعمال الخبير في ميدان غير المحاسبة أين تكون المراجعة ضرورية لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع" هو دليل كافي للمراجع في ظل الاستعانة بأعمال الخبير؛
 - مهما كانت جودة البرمجيات ونظم المعلومات المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية، إلا أن العنصر البشري يبقى دائما هو العنصر الغالب مهما كانت التقنية المستخدمة لإعداد تقارير المراجعة؛
 - تساهم المراجعة الإلكترونية في تقليل الفجوة الواقعة بين القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي وبالتالي زيادة الثقة في مخرجات هذه المهنة؛
 - تساهم المراجعة الإلكترونية في اختصار الوقت والجهد وإنجاز الأعمال في وقت قصير.
- ❖ نتائج الدراسة الميدانية:

حسب وجهة أفراد عينة الدراسة من أكاديميين ومهنيين، وبناء على إجاباتهم على الاستبانة تم اختبار صحة الفرضيات المطروحة سابقا، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- أثبتت الدراسة صحة الفرضية الأولى التي تؤكد استخدام المراجعة الإلكترونية في أغلب مكاتب المراجعة بالجزائر من وجهة نظر عينة الدراسة حيث تجسدت لديهم معرفة بالمراجعة الإلكترونية، ومعرفة بالتقنيات الإلكترونية المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية (الأجهزة والبرامج)، فضلا عن تأكيدهم بأنه توجد مراجعة إلكترونية في الجزائر ولو جزئية، مع تأكيد الأفراد على استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها.

- أثبتت الدراسة صحة الفرضية الثانية التي تؤكد على دور المراجعة الإلكترونية في الحد من استقلالية المراجع الخارجي، وذلك من خلال نتائج تقدير أثر واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية ومدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها على استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير والذي ثبت أثره المعنوي عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)

- أثبتت الدراسة صحة الفرضية الثالثة، والتي تؤكد دور المراجعة الإلكترونية في تعزيز كفاءة أداء المراجع الخارجي وذلك من خلال تحليل أثر واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية ومدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها على أداء المراجع الخارجي حيث ثبت أثره المعنوي عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)

- غير أننا ضمن الفرضية الرابعة المعنية باختبار الفروق في اختلاف استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير بين المهنيين (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات) وبين الأكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص)، فقد توصلنا إلى تحقيقها فقط بين المجموعتين محافظي الحسابات وبين الأكاديميين من أساتذة جامعيين في التخصص، ولم تثبت بوجود فروق في استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير بين خبراء محاسبين وبين الأكاديميين من أساتذة جامعيين في التخصص وفقا لاختبار مان وتني.

- أما بما يخص الفرضية الأخيرة المعنية باختبار الفروق في انعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المهنيين (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات) وبين الأكاديميين (أساتذة جامعيين في التخصص)، فقد توصلنا إلى تحقق الفرضية بوجود اختلافات ذات دلالة إحصائية وفقا لاختبار مان وتني.

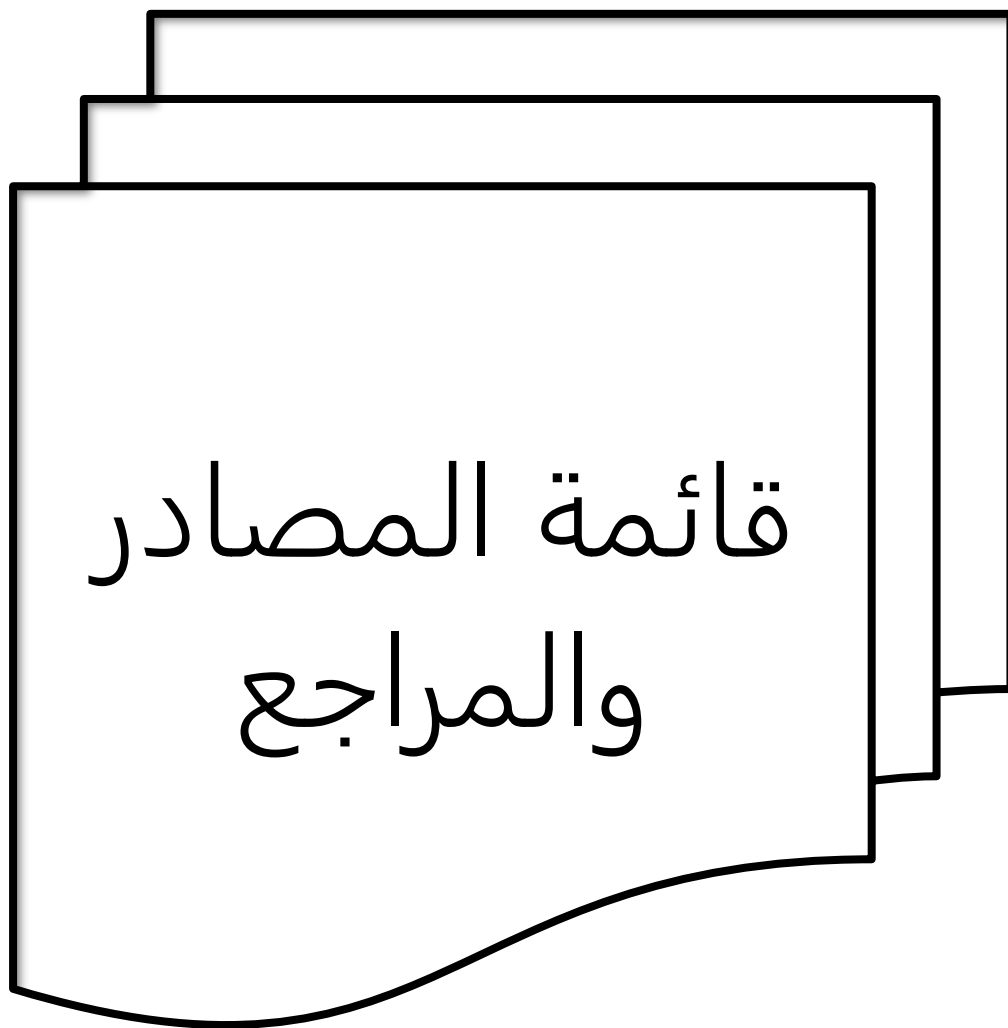
2-توصيات الدراسة:

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الجانب النظري والتطبيقي توصلنا إلى بعض التوصيات، والتي يمكن أن تساعد في معالجة دراستنا، نذكر منها ما يلي:

- ضرورة إصدار معايير وقوانين تتناسب مع بيئة المراجعة الإلكترونية الجزائرية؛
- ضرورة تأهيل المراجعين بالنظم الإلكترونية؛
- يجب مواكبة كافة التطورات الحاصلة في ظل البيئة الإلكترونية،
- يجب إيجاد الحلول المناسبة لمعالجة المخاطر الناجمة عن استخدام المراجعة الإلكترونية، حتى تكون المعلومات المقدمة منها تعكس صورة صادقة؛
- يبقى استخدام النظم الإلكترونية في عملية المراجعة سلاح ذو حدين، وجب التحكم فيه ومعرفة كل الثغرات التي قد تنجم عنه والتي قد تؤثر على عمل المراجع الخارجي؛
- ضرورة توفير وسائل تسمح بحماية البرامج الإلكترونية من كل المخاطر المهددة لها؛
- ضرورة توحيد البرامج المستخدمة في عملية المراجعة في الجزائر.

3-آفاق الدراسة:

- بعد دراستنا لموضوع "أثر المراجعة الإلكترونية على تحسين أداء المراجع الخارجي -دراسة ميدانية-ومحاولتنا للإلمام بجوانب هذه الدراسة، إلا أننا نعلم بأن هذه الدراسة كغيرها من الدراسات لا تخلو من النقائص، وعليه يمكن إعداد دراسات جديدة بناء عليها نذكر منها:
- تحديات تطبيق المراجعة الإلكترونية في البيئة الجزائرية؛
 - أثر المراجعة الإلكترونية على تقرير المراجع الخارجي؛
 - أثر المراجعة الإلكترونية على أدلة الإثبات؛
 - مخاطر المراجعة في ظل البيئة الإلكترونية



I-المراجع العربية

أولاً: الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
- 2- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
- 3- أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمن أحمد، أساسيات المراجعة ومعاييرها، بدون دار النشر، القاهرة، 2008.
- 4- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- 5- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
- 6- أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 7- اسعد محمد علي وهاب، التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2011.
- 8- ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، الجزء الثاني، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2002.
- 9- أمين السيد أحمد لطفي، أساسيات المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، بدون دار النشر، القاهرة، مصر، 2010.
- 10- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 11- ثناء على القباني، نادر شعبان سواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 12- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013-2014.
- 13- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
- 14- حسين عبيد، شحاته السيد، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006/2007.
- 15- حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا، 2013-2014.

- 16- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الأردن، 2006.
- 17- زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الجزء الأول، دار الراية، عمان، الأردن، 2009.
- 18- زياد عبد الحليم الذبيبة، نضال محمود الرمحي، عمر عبيد الجعيد، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.
- 19- شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة في نظم المحاسبة الآلية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2016.
- 20- عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، عادل نعمه الله نجيب، دراسات في المراجعة المتقدمة، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 21- عبد الوهاب نصر على، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 1905.
- 22- عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 23- عبد الوهاب نصر على، سمير كامل محمد، شحاته السيد شحاته، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة (مع التطبيق على بيئة الحاسبات الإلكترونية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 24- عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2011.
- 25- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية، عمان، الأردن، 2009.
- 26- عطاء الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 27- طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
- 28- محمد الفيومي محمد، علاء الدين محمد المديري، أيمن أحمد شتيوي، دراسات متقدمة في المراجعة، دار الفتح للتجليد، الاسكندرية، مصر، 2008.

29- محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية (التأصيل العلمي والممارسة العملية)، كلية التجارة-جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، 1999.

30- منصور احمد البديوي، شحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2003.

31- منصور حامد محمود، محمد ابو العلا الطحان، محمد هشام الحموى، أساسيات المراجعة، الهيئة العامة لشئون المطابع الاميرية، القاهرة، مصر، 1994.

32- نادر شعبان، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2011.

33- وجدى حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2010.

34- وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1989.

ثانيا: الرسائل والأطروحات الجامعية

1-2-الأطروحات

35- الأخضر عياشي، أثر المراجعة الإلكترونية على كفاءة وفاعلية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي-، الجزائر، 2019/2018.

36- أنور عيدة، استعمال خبير تكنولوجيا المعلومات وأثره على استقلالية مراجع الحسابات في ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي-، الجزائر، 2021/2020.

37- إيمان لعماري، دور التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وبنوك، جامعة حسنية بن بوعلي شلف، 2018/2017.

38- بروة إلهام، تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر، 2015/2014.

- 39- بن الصديق محمد، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2015/2014.
- 40- بن قطيب علي، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف -مسيلة-، الجزائر، 2017.
- 41- بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016/2015.
- 42- شكري معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص مالية المؤسسة، قسم علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2015/2014.
- 43- صالح حميداتو، تحديات المراجعة الخارجية في ظل بيئة التجارة الالكترونية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وجباية، قسم علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة-، الجزائر، 2017.
- 44- عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، قسم علوم التسيير، جامعة أحمد دراية -أدرار-.
- 45- عبد الرؤوف بوزيدي، كفاءة وفعالية تكنولوجيا المعلومات لدعم جودة المراجعة الخارجية بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر -الوادي-، الجزائر، 2021/2020.
- 46- عيسى زين، تقييم مهنة المراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر - بسكرة-، الجزائر، 2019.
- 47- فاطمة علاق، مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر وأثره على مصداقية التقارير وفق معايير المراجعة الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر -الوادي-، الجزائر، 2019/2018.

48- فوزي الحاج أحمد، مساهمة تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص مالية وبنوك، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة حمه لخضر -الوادي -، الجزائر، 2020.

49- كردوي سهام، دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص تسيير المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2017.

50- محمد عبد الماجد بوركايب، معوقات مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر في ظل خصائص بيئة المحاسبة الإلكترونية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة يحي فارس - المدية-، الجزائر، 2017.

51- هيثم عبد الله السيد محمد، المراجعة الداخلية الإلكترونية ودورها في الرقابة المالية في الوحدات الحكومية بالسودان، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، السودان، 2019.

2-2 الرسائل الجامعية

52- بوقابة زينب، التدقيق وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم التجارية، جامعة الجزائر-3-، الجزائر، 2010/2011.

53- جواهر السبيعي، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة الخارجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2011.

54- رائدة إبراهيم أبو عطوي، أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق على جودة عمل المدقق الخارجي -دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة-، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.

55- سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص علوم تجارية، قسم إدارة أعمال، جامعة، الجزائر، 2003/2004.

- 56- صالح عمر مبارك بن حيدرة، أثر استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، قسم العلوم الإدارية، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، عمان، الأردن، 2007.
- 57- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010/2009.
- 58- عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2007/2006.
- 59- فاطمة ناجي العبيدي، مخاطر استخدام نظم المعلومات الحاسوبية المحوسبة وأثرها على فاعلية عملية التدقيق في الأردن، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.
- 60- فيصل ديبان عوض المطيري، أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013.
- 61- كربوعة أسماء، فعالية أداء المراجعة الداخلية وفق المعايير الدولية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر -3، الجزائر، 2012/2011.
- 62- لقيطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر -باتنة-، الجزائر، 2009/2008.
- 63- محمد ملين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات الحاسبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة الأعمال، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر -3-، الجزائر، 2008/2007.

- 64- محمود يحي زقوت، مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وأثره في تحسين جودة خدمة التدقيق في قطاع غزة: دراسة ميدانية على شركات ومكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين، 2016.
- 65- نبيل ابراهيم اسماعيل سمور، دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق -دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة - رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2014.
- 66- وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009.
- ثالثا: المجلات العلمية
- 67- إلياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الأخضر عياشي، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 10، العدد 02، 2017.
- 68- أنور عيدة وسالمي محمد دينوري، تحديات ومتطلبات مهنة مراجع الحسابات في بيئة التجارة الإلكترونية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 01.
- 69- إيهاب مكّي محمد عبد الله، دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، المجلة الإلكترونية الشاملة ومتعددة التخصصات، المجلد 06، العدد 25، 2020.
- 70- بربري محمد أمين وبن بوعلي خديجة، أهمية التدقيق الإلكتروني في تعزيز أداء الحكومة الإلكترونية، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، مجلد 01، العدد 01، 2017.
- 71- تمار خديجة، ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة المالية والأسواق، المجلد 03، العدد 06، 2017.
- 72- رشيد حفصي، عبد المالك باسيمان وريم قنون، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، مجلة الدراسات لاقتصادية الكمية، المجلد 07، العدد 01، 2021.

- 73- رضا جاوحدو، إيمان خلايفية، أثر استخدام المؤسسات لتكنولوجيا المعلومات على مهنة التدقيق الخارجي -دراسة على عينة من مدققي الحسابات بولاية عنابة-، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد 03، العدد 01، 2019.
- 74- رقيه عامر عبد المجيد، دور المراجعة الإلكترونية في الكشف عن الغش والخطأ المحاسبي -دراسة حالة بنك الخرطوم للفترة من 2018-2020م، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 03، العدد 11، 2019.
- 75- زواويد لزهاري، عجيلة محمد، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين مهارات المدقق الخارجي -دراسة ميدانية-، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 06، العدد 02، 2022.
- 76- ستار جابر خلاوي الحجامي، مخاطر التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 31، 2015.
- 77- سفاحلو رشيد، بوزيان رحمان جمال، استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق وأثره على تكوين وتأهيل مدقق الحسابات، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد 01، العدد 02، 2019.
- 78- سهى الكنيدري ومها الصائغ، أثر استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 07، العدد 01، 2020.
- 79- صادق حامد مصطفى، إدارة خطر الاكتشاف في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 19، العدد 09، 1998.
- 80- طلال حمدون شكر وعلام محمد حمدان، التدقيق الإلكتروني وأثره على جودة الأدلة -دراسة ميدانية لكبرى مكاتب التدقيق في فلسطين-، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد العاشر، العدد 02، 2007.
- 81- طلال حمدونه، علام حمدان، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق لإلكتروني) في فلسطين وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 16، العدد 01، 2008.
- 82- طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، المجلد 05، العدد 09، 2013.
- 83- عباس ميرغني أحمد العبيد، نصر الدين حامد أحمد النور، عبد الوهاب موسى الجعلي محمد، أثر المراجعة لإلكترونية على تقرير المراجع الخارجي -دراسة ميدانية على قطاع المراجعة في السودان-، مجلة شعاع للدراسات لاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، 2022.

- 84- عبد الرؤوف بوزيدي ومصطفى عوادي، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 14، العدد 05، 2020.
- 85- عرباش عميروش، بوسبعين تسعديت، تحديات ومسؤوليات مراجع الحسابات الحصول على أدلة الإثبات في ظل بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات، مجلة المالية & الأسواق، المجلد 07، العدد 02، 2020.
- 86- علي بن قطيب، السعيد قاسمي، دور التدقيق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، المجلد 16، العدد 16، 2016.
- 87- علي محمد علي موسى، أثر تطبيق المراجعة للإلكترونية على مخاطر وجودة المراجعة، مجلة كلية الاقتصاد للبحوث العلمية، العدد 04، 2019.
- 88- عمار عصام السامرائي، نادية عبد الجار الشريدة، دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم استراتيجيته من وجهة نظر مدققي الحسابات، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد 2020، العدد 02، 2020.
- 89- فوزي الحاج أحمد، يونس زين، تحديات المراجعة الخارجية في ظل البيئة الإلكترونية بالجزائر، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 12، العدد 01، 2022.
- 90- كردودي سهام، أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرفع من كفاءة عملية التدقيق من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء والمهنيين لولاية بسكرة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 01، العدد 08، 2015.
- 91- كليبات محمد أنيس، بنية عمر، مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية وأثرها على فاعلية المراجعة في الجزائر، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، المجلد 01، العدد 40، 2016.
- 92- لعلايية مالك، محرز نور الدين، مواءمة التشريعات الجزائرية المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات للإصدارات الدولية: دراسة مقارنة، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد 02، 2021.
- 93- مسعود صديقي، صالح حميداتو، أثر التجارة الإلكترونية على المحاسبة والمراجعة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 05، العدد 01، 2014.
- 94- مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، محمد زرقون، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجا)، مجلة المؤسسة، المجلد 08، العدد 01، 2019.

95- هادية متوح، الأزهر عزه، معايير التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 10، العدد 01، 2019.

رابعاً: الملتقيات العلمية

96- بطاهر بختة، عقون عبد الله، مستلزمات تكنولوجيا المعلومات ودورها في فعالية التدقيق الداخلي، الملتقى العلمي الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الاقتصاد الرقمي، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، 2018/04/19.

97- محمد قرash، المهدي حجاج، محمد حيمران، ضرورة توفر تدقيق فعال في ظل مشكل عدم تماثل المعلومات بين أصحاب رأس المال والمسيرين، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، مخبر أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الحركة الاقتصادية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية.

خامساً: القرارات والقوانين والمراسيم

- 98- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد 42، المادة 22.
- 99- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد 42، المادة 8.
- 100- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4، مطبوعات بيرتي، 1998، الجزائر.

II- المراجع الأجنبية

- 98- Abdelkader Ayadi, Youcef Belguet, **Reconciliation Between the Practice of The audit Equal And Algerian Standards On Auditing (NAA) In Algeria**, Article, Economiques des Business et Commerce, Vol 03 , Issue02 , 2018.
- 99- Ahmad Abu-Musa, Musa, **Auditing E- Business : New challenge for External Auditors**, article, Journal of American Academy of Business Cambridge, VOI 4, 2014.
- 100- Alain Michel, **les auditeurs Financiers**, Edition d'organisations, Paris, France, 1999.
- 101- Allam Mohammed Hamdan & Mohammed Hasan Abzakh, **The (E-Auditing) and its Effect on Persuasiveness of Evidence**: evidence from Bahrain, Européen, Méditerranéen & Middle Eastern Conférence on Information Systems 2010(EMCIS2010), April 12-13 2010, Abu Dhabi, UAE.
- 102- ALLOULI &BOUMESKA, **L'impact de la transformation digitale sur l'audit externe: Nouvelles perspectives et pratiques émergentes: Revue**

Systématique de littérature, Article, Alternatives Managériales et Economiques, VOL 05 , ISSUE 04 ,2023.

103- Aouina M., Moussa mir, **le rôle de l'audit externe dans la transparence de la communication financière. une revue de littérature**, Article, Revue du contrôle, delà comptabilité et de l'audit, VOL 08, Issue 03, 2019.

104- Athraa Dhyaa Jassim Al-Shammari & Fatima salih Mahdi AL-Grban, **the effect of using electronic auditing programs on auditing and Oversight Work**, Article, Social Science and Humanities journal, Vol04, Issue06, 2020.

105- Hamidouche Mhamed, Belhadj Abdessamed, **Les Attributs de l'audit externe pour une information financière de qualité**, Article, Revue Nouvelle economie, VOL 01, Issue01, 2018.

106- Hasnae MGHIZOU, Khalid CHAFIK, **Electronic work Papers and audit performance :A case study of moroccan audit firms.** Article, Revue du controle de la comptabilité et de laudit, Issue 7, 2018.

107- Hasnae Mghizou, Khalid Chafik, **Electronique Wok Papers et la performance D'audit :cas des cabinets d'audit au Maroc**, Article, Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit, VOL 02, Issue 07 ,2018.

108- Id Ahmad Fatiha, Hichem Omar & Chegri Bader Eddine, **Qualité de l'audit externe : Revue de littérature**, Article, Africanscientific journal, Vol 03, ISSUE 15.

109- Imane Ramdi, **la technologie digitale et la profession d'audit : quel impact**, Article, Accounting, Finance, Auditing, Management and & Economics, Vol 02, Issue 6-1,2021.

110- Jarvin Diane, James Biersaker and Jordan lowe, **An examination of Audit information Technology Use and Perceived Importance**, Article, Accounting horizons, Vol22, issue,2008.

111- Mahd Ali Al-jabali, Ehab Nazmy, **The Impact of E-commerce on the Audit Profession in Jordan**, Article, European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, Vol 2011, Issue30, 2011.

112- Moorthy and others, **The impact of information technology on internal auditing**, Article, South African Journal of Business Management, Volume 5, ISSUE 9, 2011.

113- Omar Ali-Abdessamed, **Requirements for improving the external audit qualité in Algeria**, Article, Vol 01, Issue 08.

114- Paul Caster, Dino Verardo, **Technology changes the form and competence of Audit Evidence**, the CPA Journal Vol 77, no 1, January 2007.

115- Reem okba ,**Electronic Audit Role in Achieving competitive Advantages and support the strategy of the External Audit in Auditing**

offices in the Hashemite Kingdom of Jordan, article, International Business Research ,Vol06 , N02, 2013.

116- Samira Mighiss, Smail Kabbaj, **l'audit A l'ère la transformation Digitale,** Article, Revue du contrôle de la comptabilité de l'audit, VOL 05, Issue 03.

117- Stoel and others, **An analysis of attributes that impact information technology audit quality : A study of IT and financial audit practitioners,** Article, International journal of Accounting Information Systems, Vol13, Issue1, 2010.

الملاحق



الملحق 01: الاستمارة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة الشهيد حمه لخضر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

تخصص محاسبة وتدقيق

استمارة الاستبيان

سيدتي، سيدتي:

تحية طيبة وبعد...

تتعلق هذه الاستبانة بأطروحة دكتوراه بعنوان: أثر المراجعة الإلكترونية على تحسين أداء المراجع

الخارجي - دراسة ميدانية-

تقوم الباحثة بإعداد أطروحة دكتوراه، والأسئلة المرفقة عبارة عن استبانة تم تصميمها من قبل الباحثة لأغراض الدراسة والبحث العلمي، وتسعى الباحثة إلى تحليل البيانات واختبار الفرضيات المتعلقة بأثر المراجعة الإلكترونية على تحسين أداء المراجع الخارجي -دراسة ميدانية-، واقتراح الحلول والتوصيات المناسبة في ضوء النتائج التي يتم التوصل إليها.

يعد هذا الاستبيان جزء من الأطروحة، ونظرا لخبرتكم في هذا المجال فإن إجاباتكم الدقيقة على فقرات هذا الاستبيان سوف تساعدنا في الوصول إلى نتائج قيمة تخدم موضوع الدراسة، وتتقدم الباحثة بخالص الشكر والتقدير سلفا على اهتمامكم وحسن تعاونكم لاستيفاء بيانات هذا الاستبيان، كما نؤكد لكم أن إجاباتكم سوف تعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، عملا بمقتضيات الأمانة العلمية.

ملاحظة: يرجى وضع علامة X على الإجابة الصحيحة.

البريد الإلكتروني: cedra-rahima@univ-eloued.dz

وشكرا جزيلا على حسن تعاونكم

المشرف: عوادي مصطفى

الباحثة: سدره رحيمة

القسم الأول

أولا: المعلومات الديمغرافية لعينة الدراسة

ملاحظة: يرجى وضع علامة X على الإجابة الصحيحة.

■ المؤهل العلمي:

شهادة الليسانس: ☐ ماستر: ☐ دراسات عليا: ☐ أخرى: ☐

■ الخبرة:

أقل من 10 سنوات: ☐ من 10 إلى 15 سنة: ☐ أكثر من 15 سنة: ☐

■ المسمى الوظيفي:

خبير محاسب: ☐ محافظ حسابات: ☐ أستاذ جامعي في التخصص: ☐

ثانيا: واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية

1. هل لديكم معرفة بالمراجعة الإلكترونية؟

نعم () لا ()

2. هل لديكم معرفة بالتقنيات الإلكترونية المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية (الأجهزة والبرامج)؟

نعم () لا ()

3. هل أثرت المراجعة الإلكترونية على النموذج التقليدي لهذه المهنة؟

نعم () لا ().

4. هل توجد مراجعة إلكترونية في الجزائر ولو جزئية؟

نعم () لا ().

5. هل بإمكان المراجعين الخارجيين في الجزائر مراجعة حسابات الشركات العاملة في بيئة إلكترونية في ظل

مهاراتهم الحالية؟

نعم () لا ().

ملاحظة: يرجى وضع علامة X على الإجابة الصحيحة.

المحور الأول: مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تقومون في ظل المراجعة الإلكترونية حصريا باستخدام برامج وأجهزة الإعلام الآلي.					
02	تقومون بإجراء الصيانة الدورية للبرامج والأجهزة الإلكترونية.					
03	لديكم المعرفة الكافية بالتقنيات الإلكترونية (البرامج والأجهزة) والتي تسمح لكم بإجراء عملية المراجعة الإلكترونية					
04	برنامج REVOR يعتبر من أهم البرامج المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية في أغلب مكاتب المراجعة بالجزائر.					
05	التكاليف المرتفعة للبرامج الإلكترونية من أهم العوائق التي تحول دون استخدامكم للمراجعة الإلكترونية.					
06	استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في تقليل عبء العمل .					
07	استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في تسريع عملية المراجعة واختصار الوقت والجهد .					
08	من أجل ابداء رأيكم الفني المحايد تستخدمون التقنيات الإلكترونية(البرامج والأجهزة) في عملية المراجعة الإلكترونية.					
09	ندرة برامج المراجعة الإلكترونية في الجزائر من أهم الصعوبات التي تحول دون تطبيقكم للمراجعة الإلكترونية.					
10	استخدامكم للمراجعة الإلكترونية يتطلب منكم استخدام أساليب وإجراءات تختلف عن تلك المستخدمة في ظل المراجعة التقليدية.					
11	نجاح عملية المراجعة الإلكترونية يتطلب عدة أمور لإنجاحها منها مراجعين مؤهلين، قواعد البيانات، البرمجيات، المعدات، شبكات الاتصال، الدعم المالي.					
12	تمتلكون برامج لحماية التقنيات الإلكترونية (البرامج والأجهزة) المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية.					
13	استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في زيادة الثقة في مخرجات مهنة المراجعة وبالتالي رضا العملاء.					

المحور الثاني: استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية ولاستعانة بأعمال الخبير

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	قلة تأهيل المراجع بأنظمة تكنولوجيا المعلومات من بين أهم الأسباب التي تدفع بالمراجع للاستعانة بخبير تكنولوجيا المعلومات في ظل المراجعة الإلكترونية.					
02	تعتبر استقلالية المراجع الخارجي من أهم الخصائص الأساسية التي يجب أن يتمتع بها، من أجل إبداء رأيه بنزاهة وموضوعية وإرضاء جميع الأطراف المستفيدة من تقريره.					
03	على المراجع الخارجي أن يتفق كتابيا مع الخبير الذي عينه حول أدوار ومسؤوليات كل منهما.					
04	على المراجع الخارجي تقدير ضرورة الاستعانة بأعمال الخبير.					
05	على المراجع الخارجي تقييم مدى كفاءة وموضوعية الخبير وقدرته على تنفيذ عمله بكفاءة عالية.					
06	على المراجع الخارجي اكتساب المعرفة بنظم تكنولوجيا المعلومات والتي تسمح له بتقييم عمل الخبير الذي عينه.					
07	يستطيع المراجع في حالة امتلاكه للخبرة الكافية بأنظمة تكنولوجيا المعلومات من إبداء رأيه الفني المحايد بشكل صائب في ظل المراجعة الإلكترونية.					
08	يواجه المراجع الخارجي العديد من المعوقات التي تؤثر على استقلاليته منها صعوبة الحصول على أدلة لإثبات لإلكترونية في أي وقت.					
09	ضرورة التزام الخبير المعين من طرف المراجع بقواعد السرية المهنية.					
10	يتم الاستعانة بخبير في مجال تكنولوجيا المعلومات في حالة انعدام مختصين في هذا المجال داخل مكتب المراجعة.					
11	يتحمل المراجع الخارجي كامل المسؤولية في رأيه الفني المحايد الذي يعبر عنه، ولا يخففها اعتماده على أعمال الخبير الذي عينه.					
12	يلجأ المراجع الخارجي إلى الاستعانة بأعمال الخبير في ميدان غير المحاسبة أين تكون المراجعة ضرورية لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.					
13	المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" هو دليل كافٍ للمراجع في ظل استعانة بأعمال الخبير.					

المحور الثالث: انعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	الاعتماد على المراجعة الإلكترونية يؤدي إلى تقليل من إبداع المراجع الخارجي وبالتالي زيادة الاعتماد على الأجهزة والبرامج الإلكترونية.					
02	تساهم المراجعة الإلكترونية في تفعيل دور المراجع الخارجي في أداء مهامه بدقة وموضوعية.					
03	عدم إلمام المراجع بالأنظمة الإلكترونية من المشاكل الأساسية التي تقلل من أدائه في ظل المراجعة الإلكترونية.					
04	التدريب المستمر للمراجع بنظم تكنولوجيا المعلومات وتطوير آداه من بين أهم أسباب نجاح عملية المراجع الإلكترونية.					
05	معييار التدقيق الدولي رقم 401 "المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات" هو دليل كافي للمراجع الخارجي من أجل أداء مهامه في ظل المراجعة لإلكترونية.					
06	هناك علاقة بين امتلاك مهارات تكنولوجيا المعلومات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين أداء المراجع في ظل الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة.					
07	التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر كافية لتحقيق جودة لأداء المهني للمراجعة الإلكترونية.					
08	مهما كانت جودة البرمجيات ونظم المعلومات المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية، إلا أن العنصر البشري يبقا دائما هو العنصر الغالب مهما كانت تقنية المستخدمة لإعداد تقارير عملية المراجعة.					
09	لا يوجد فرق بين أداء المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والمراجعة التقليدية.					
10	تساهم المراجعة الإلكترونية في تقليل فجوة الواقعة بين القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي وبالتالي زيادة الثقة في مخرجات هذه المهنة،					
11	تقرير المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية يكون أكثر كفاية وموضوعية في نظر مستخدميه مقارنة بتقريره في ظل المراجعة التقليدية.					



الملحق رقم (02): قائمة محكمي الاستبيان
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة الشهيد حمه لخضر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



1- الأكاديميين والمهنيين

الاسم واللقب	المهنة	مكان الوظيفة	التخصص
سالم محمد دينوري	أستاذ جامعي + مراجع حسابات ومحاسب معتمد	الوادي	محاسبة
عوادي مصطفى	أستاذ جامعي + مراجع حسابات ومحاسب معتمد	الوادي	محاسبة
بلقاضي بلقاسم	أستاذ جامعي + مراجع حسابات ومحاسب معتمد	بومرداس	محاسبة

2- الأكاديميين

الاسم واللقب	المهنة	مكان الوظيفة	التخصص
شنوف شعيب	أستاذ جامعي	بومرداس	محاسبة
رزاق محمد	أستاذ جامعي	بومرداس	محاسبة
قاصب حسين	أستاذ جامعي	بومرداس	إحصاء
بلقاضي محمد أمين	أستاذ جامعي	بومرداس	محاسبة وتدقيق
ثمري نصر الدين	أستاذ جامعي	بومرداس	إحصاء

3- المهنيين:

الاسم واللقب	المهنة	مكان الوظيفة	التخصص
أسامري علي	مراجع حسابات ومحاسب معتمد	بومرداس	محاسبة وتدقيق
بلال القدير	مراجع حسابات ومحاسب معتمد	بومرداس	محاسبة وتدقيق

الملحق رقم (03): مخرجات SPSS

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية) والدرجة الكلية للمحور

Correlations								
		هل لديكم معرفة بالمراجعة الإلكترونية	هل لديكم معرفة بالتقنيات الإلكترونية المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية (الأجهزة والبرامج)	هل أثرت المراجعة الإلكترونية على النموذج التقليدي لهذه المهنة	هل توجد مراجعة إلكترونية في الجزائر ولو جزئية	هل بإمكان المراجعين الخارجيين في الجزائر مراجعة حسابات الشركات العاملة في بيئة إلكترونية في ظل مهاراتهم الحالية	واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية	
Spearman's rho	هل لديكم معرفة بالمراجعة الإلكترونية	Correlation Coefficient	1,000	,836**	,085	,481**	,116	,478**
		Sig. (2-tailed)	.	,000	,278	,000	,138	,000
		N	164	164	164	164	164	164
	هل لديكم معرفة بالتقنيات الإلكترونية المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية (الأجهزة والبرامج)	Correlation Coefficient	,836**	1,000	,035	,549**	,160*	,526**
		Sig. (2-tailed)	,000	.	,661	,000	,040	,000
		N	164	164	164	164	164	164
	هل أثرت المراجعة الإلكترونية على النموذج التقليدي لهذه المهنة	Correlation Coefficient	,085	,035	1,000	,010	,022	,535**
		Sig. (2-tailed)	,278	,661	.	,896	,776	,000
		N	164	164	164	164	164	164
	هل توجد مراجعة إلكترونية في الجزائر ولو جزئية	Correlation Coefficient	,481**	,549**	,010	1,000	,220**	,530**
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	,896	.	,005	,000
		N	164	164	164	164	164	164
	هل بإمكان المراجعين الخارجيين في الجزائر	Correlation Coefficient	,116	,160*	,022	,220**	1,000	,664**
		Sig. (2-tailed)	,138	,040	,776	,005	.	,000

مراجعة حسابات الشركات							
العاملة في بيئة إلكترونية في ظل مهاراتهم الحالية	N	164	164	164	164	164	164
واقع مهنة المراجعة	Correlation Coefficient	,478**	,526**	,535**	,530**	,664**	1,000
الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	.
	N	164	164	164	164	164	164

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها) والدرجة الكلية للمحور

مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها	استخدامكم للمراجعة الإلكترونية	تمتلكون برامج لحماية التقنيات الإلكترونية (البرامج والأجهزة) (المسخدم في مخرجات مهنة المراجعة وبالتالي رضا العملاء	نجاح عملية المراجعة الإلكترونية يتطلب عدة أمور لإنجاحها منها مراجعين مؤهلين، قواعد البيانات، البرمجيات، المعدات، شبكات الاتصال، الدعم المالي	استخدامكم للمراجعة الإلكترونية يتطلب منكم استخدام أساليب وإجراءات تختلف عن تلك المستخدمة في ظل المراجعة التقليدية	ندرة برامج المراجعة الإلكترونية في الجزائر من أهم الصعوبات التي تحول دون تطبيقكم للمراجعة الإلكترونية	من أجل ابداء رأيكم الفني المحابيد تستخدمون التقنيات الإلكترونية (البرامج والأجهزة) (في عملية المراجعة الإلكترونية	استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في تسريع عملية المراجعة واختصار الوقت والجهد	استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في تقليل عبء العمل	التكاليف المرتفعة للبرامج الإلكترونية من أهم العوائق التي تحول دون استخدامكم للمراجعة الإلكترونية	برنامج REVOR يعتبر من أهم البرامج المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية في أغلب مكاتب المراجعة بالجزائر	لديكم المعرفة الكافية بالتقنيات الإلكترونية (البرامج والأجهزة) (والتي تسمح لكم بإجراء عملية المراجعة الإلكترونية	تقومون بإجراء الصيانة الدورية للبرامج والأجهزة الإلكترونية	تقومون في ظل المراجعة الإلكترونية حصريا باستخدام برامج وأجهزة الإعلام الألي
,416**	,224**	,267**	,125	,147	,174*	,260**	,217**	,356**	,045	,286**	,364**	,463**	1,000
Correlation Coefficient													Spearm an's rho

الإلكترونية	Sig. (2-tailed)	.	,000	,000	,000	,565	,000	,005	,001	,026	,061	,111	,001	,004	,000
حصريا															
باستخدام برامج	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
وأجهزة الإعلام															
الآلي															
تقومون بإجراء	Correlation	,463**	1,000	,335**	,043	,130	,267**	,276**	,289**	-,011	,191*	,056	,226**	,079	,354**
الصيانة الدورية	Coefficient														
للبرامج	Sig. (2-tailed)	,000	.	,000	,583	,097	,001	,000	,000	,888	,014	,478	,004	,312	,000
والأجهزة															
الإلكترونية	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
لديكم المعرفة	Correlation	,364**	,335**	1,000	-,018	,119	,316**	,171*	,426**	-,063	-,019	-,094	,413**	,140	,284**
الكافية بالتقنيات	Coefficient														
الإلكترونية(البرا	Sig. (2-tailed)	,000	,000	.	,824	,128	,000	,029	,000	,424	,806	,232	,000	,073	,000
مج والأجهزة)															
والتي تسمح لكم															
بإجراء عملية	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
المراجعة															
الإلكترونية															
برنامج	Correlation	,286**	,043	-,018	1,000	,221**	,134	,351**	,266**	,470**	,505**	,436**	,198*	,272**	,671**
بعدREVOR	Coefficient														
بر من أهم	Sig. (2-tailed)	,000	,583	,824	.	,004	,087	,000	,001	,000	,000	,000	,011	,000	,000

البرامج المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية في أغلب مكاتب المراجعة بالجزائر	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
التكاليف المرتفعة للبرامج الإلكترونية من أهم العوائق التي تحول دون استخدامكم للمراجعة الإلكترونية	Correlation Coefficient	,045	,130	,119	,221**	1,000	,324**	,381**	,179*	,430**	,371**	,254**	,182*	,290**	,501**
أهم العوائق التي تحول دون استخدامكم للمراجعة الإلكترونية	Sig. (2-tailed)	,565	,097	,128	,004	.	,000	,000	,022	,000	,000	,001	,020	,000	,000
تحويل دور استخدامكم للمراجعة الإلكترونية	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
استخدامكم للمراجعة الإلكترونية	Correlation Coefficient	,356**	,267**	,316**	,134	,324**	1,000	,394**	,202**	,149	,131	,127	,303**	,343**	,425**
استخدامكم للمراجعة الإلكترونية	Sig. (2-tailed)	,000	,001	,000	,087	,000	.	,000	,009	,058	,095	,104	,000	,000	,000
مساهم في تقليل عبء العمل	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
استخدامكم للمراجعة الإلكترونية	Correlation Coefficient	,217**	,276**	,171*	,351**	,381**	,394**	1,000	,449**	,239**	,473**	,408**	,144	,248**	,670**
استخدامكم للمراجعة الإلكترونية	Sig. (2-tailed)	,005	,000	,029	,000	,000	,000	.	,000	,002	,000	,000	,065	,001	,000

ساهم في تسريع															
عملية المراجعة															
واختصار	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
الوقت والجهد															
من أجل ابداء	Correlation														
رأيكم الفني	Coefficient	,260**	,289**	,426**	,266**	,179*	,202**	,449**	1,000	,058	,388**	,162*	,358**	,248**	,513**
المحايد	Sig. (2-tailed)	,001	,000	,000	,001	,022	,009	,000	.	,458	,000	,038	,000	,001	,000
تستخدمون															
التقنيات															
الإلكترونية(البرا															
مج والأجهزة)	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
في عملية															
المراجعة															
الإلكترونية															
ندرة برامج	Correlation														
المراجعة	Coefficient	,174*	-,011	-,063	,470**	,430**	,149	,239**	,058	1,000	,388**	,535**	,175*	,320**	,557**
الإلكترونية في	Sig. (2-tailed)	,026	,888	,424	,000	,000	,058	,002	,458	.	,000	,000	,025	,000	,000
الجزائر من أهم															
الصعوبات التي															
تحول دون															
تطبيقكم	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
للمراجعة															
الإلكترونية															
استخدامكم	Correlation														
للمراجعة	Coefficient	,147	,191*	-,019	,505**	,371**	,131	,473**	,388**	,388**	1,000	,508**	,047	,194*	,598**
الإلكترونية	Sig. (2-tailed)	,061	,014	,806	,000	,000	,095	,000	,000	,000	.	,000	,546	,013	,000

يتطلب منكم															
استخدام أساليب															
وإجراءات															
تختلف عن تلك	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
المستخدمة في															
ظل المراجعة															
التقليدية															
نجاح عملية	Correlation														
المراجعة	Coefficient	,125	,056	-,094	,436**	,254**	,127	,408**	,162*	,535**	,508**	1,000	,055	,242**	,572**
الإلكترونية	Sig. (2-tailed)	,111	,478	,232	,000	,001	,104	,000	,038	,000	,000	.	,488	,002	,000
يتطلب عدة															
أمر لإنجاحها															
منها مراجعين															
مؤهلين، قواعد															
البيانات،															
البرمجيات،	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
المعدات،															
شيكات															
الاتصال، الدعم															
المالي															
تمتلكون برامج	Correlation														
لحماية التقنيات	Coefficient	,267**	,226**	,413**	,198*	,182*	,303**	,144	,358**	,175*	,047	,055	1,000	,493**	,447**
الإلكترونية	Sig. (2-tailed)	,001	,004	,000	,011	,020	,000	,065	,000	,025	,546	,488	.	,000	,000

البرامج والأجهزة (المسد)															
تخدمة في عملية	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
المراجعة															
الإلكترونية															
استخدامكم	Correlation														
للمراجعة	Coefficient	,224**	,079	,140	,272**	,290**	,343**	,248**	,248**	,320**	,194*	,242**	,493**	1,000	,541**
الإلكترونية	Sig. (2-tailed)	,004	,312	,073	,000	,000	,000	,001	,001	,000	,013	,002	,000	.	,000
ساهم في زيادة															
الثقة في															
مخرجات مهنة															
المراجعة	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
وبالتالي رضا															
العملاء															
مدى استخدام	Correlation														
المراجعين	Coefficient	,416**	,354**	,284**	,671**	,501**	,425**	,670**	,513**	,557**	,598**	,572**	,447**	,541**	1,000
الخارجيين	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.
للمراجعة															
الإلكترونية	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
واستيعابها															

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية ولاستعانة بأعمال الخبير) والدرجة الكلية للمحور

		تعتبر استقلالية المراجع الخارجي من أهم الخصائص الأساسية التي يجب أن يتمتع بها، من أجل إبداء رأيه بالمراجع للاستعانة بخبير تكنولوجيا المعلومات في ظل المراجعة الإلكترونية	أهم الخصائص الأساسية التي يجب أن يتمتع بها، من أجل إبداء رأيه بالمراجع للاستعانة بخبير تكنولوجيا المعلومات في ظل المراجعة الإلكترونية	على المراجع الخارجي أن يتفق كتابيا مع الخبير الذي عينه حول كل منها وإرضاء جميع الأطراف المستفيدة من تقريره	على المراجع الخارجي تقدير ضرورة الاستعانة بأعمال الخبير	على المراجع الخارجي تقييم مدى كفاءة وموضوعية الخبير و قدرته على تنفيذ عمله بكفاءة عالية	على المراجع اكتساب المعرفة بنظم تكنولوجيا المعلومات والتي تسمح له بتقييم عمل الخبير الذي عينه	يستطيع المراجع في حالة امتلاكه للخبرة الكافية بأنظمة تكنولوجيا المعلومات من إبداء رأيه الفني المحايذ بشكل صائب في ظل المراجعة الإلكترونية	يواجه المراجع الخارجي العديد من المعوقات التي تؤثر على استقلاليته منها صعوبة الحصول على أدلة لإثبات لإلكترونية في أي وقت	ضرورة التزام الخبير المعين من طرف المدقق بقواعد السرية المهنية	يتم الاستعانة بخبير في مجال تكنولوجيا المعلومات في المحايذ الذي حالة انعدام مختصين في هذا المجال داخل مكتب المراجعة	يحمل المراجع الخارجي كامل المسؤولية في رأيه الفني المحايذ الذي يعبر عنه، ولا تكون المراجعة ضرورية على أعمال الخبير الذي عينه	يلجأ المراجع الخارجي إلى الاستعانة بأعمال الخبير في ميدان غير المحاسبة أين يجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة	المعيار الجزائري للتفتيش 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" هو دليل كافي للمراجع في ظل استعانة بأعمال الخبير	استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية ولاستعانة بأعمال الخبير
Spearman's rho	Correlation Coefficient	1,000	,306**	,357**	,332**	,227**	,259**	,257**	,435**	,225**	,246**	,227**	,432**	,347**	,572**
	Sig. (2-tailed)	.	,000	,000	,000	,004	,001	,001	,000	,004	,001	,003	,000	,000	,000
	أهم الأسباب التي تدفع بالمراجع للاستعانة بخبير تكنولوجيا المعلومات في ظل المراجعة الإلكترونية	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
	Correlation Coefficient	,306**	1,000	,360**	,355**	,266**	,378**	,299**	,330**	,252**	,269**	,179*	,158*	,334**	,525**

الخارجي من أهم الخصائص	Sig. (2-tailed)	,000	.	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,001	,000	,022	,043	,000	,000
الأساسية التي يجب أن يمتنع بها، من أجل إبداء رأيه بنزاهة وموضوعية وإرضاء جميع الأطراف المستفيدة من تقريره	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
على المراجع الخارجي أن يتفق كتابيا مع الخبير الذي عينه حول أدوار ومسؤوليات كل منها	Correlation Coefficient	,357**	,360**	1,000	,457**	,421**	,225**	,233**	,324**	,269**	,317**	,265**	,301**	,409**	,599**
يتفق كتابيا مع الخبير الذي عينه حول أدوار ومسؤوليات كل منها	Sig. (2-tailed)	,000	,000	.	,000	,000	,004	,003	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,000
على المراجع الخارجي تقدير ضرورة الاستعانة بأعمال الخبير	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
على المراجع الخارجي تقييم مدى كفاءة وموضوعية الخبير وقدرته على تنفيذ عمله بكفاءة عالية	Correlation Coefficient	,332**	,355**	,457**	1,000	,345**	,350**	,173*	,511**	,313**	,230**	,219**	,484**	,454**	,678**
ضرورة الاستعانة بأعمال الخبير	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	.	,000	,000	,027	,000	,000	,003	,005	,000	,000	,000
على المراجع الخارجي تقييم مدى كفاءة وموضوعية الخبير وقدرته على تنفيذ عمله بكفاءة عالية	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
على المراجع الخارجي تقييم مدى كفاءة وموضوعية الخبير وقدرته على تنفيذ عمله بكفاءة عالية	Correlation Coefficient	,227**	,266**	,421**	,345**	1,000	,313**	,495**	,098	,315**	,263**	,252**	,276**	,174*	,405**
مدى كفاءة وموضوعية الخبير وقدرته على تنفيذ عمله بكفاءة عالية	Sig. (2-tailed)	,004	,001	,000	,000	.	,000	,000	,213	,000	,001	,001	,000	,026	,000
مدى كفاءة وموضوعية الخبير وقدرته على تنفيذ عمله بكفاءة عالية	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
على المراجع الخارجي تقييم مدى كفاءة وموضوعية الخبير وقدرته على تنفيذ عمله بكفاءة عالية	Correlation Coefficient	,259**	,378**	,225**	,350**	,313**	1,000	,380**	,290**	,467**	,256**	,179*	,229**	,216**	,493**
اكتساب المعرفة بنظم تكنولوجيا المعلومات والتي تسمح له بتقييم عمل الخبير الذي عينه	Sig. (2-tailed)	,001	,000	,004	,000	,000	.	,000	,000	,000	,001	,022	,003	,005	,000
اكتساب المعرفة بنظم تكنولوجيا المعلومات والتي تسمح له بتقييم عمل الخبير الذي عينه	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
يستطيع المراجع في حالة امتلاكه للخبرة الكافية بالنظمة	Correlation Coefficient	,257**	,299**	,233**	,173*	,495**	,380**	1,000	,230**	,372**	,294**	,266**	,227**	,296**	,454**
امتلاكه للخبرة الكافية بالنظمة	Sig. (2-tailed)	,001	,000	,003	,027	,000	,000	.	,003	,000	,000	,001	,003	,000	,000

تكنولوجيا المعلومات من إبداء															
رأيه الفني المحايد بشكل															
N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
صائب في ظل المراجعة الإلكترونية															
يواجه المراجع الخارجي العديد	Correlation Coefficient	,435**	,330**	,324**	,511**	,098	,290**	,230**	1,000	,234**	,437**	,086	,354**	,619**	,759**
من المعوقات التي تؤثر على	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,213	,000	,003	.	,003	,000	,276	,000	,000	,000
استقلاليته منها صعوبة															
الحصول على أدلة لإثبات	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
لإلكترونية في أي وقت															
ضرورة التزام الخبير المعين	Correlation Coefficient	,225**	,252**	,269**	,313**	,315**	,467**	,372**	,234**	1,000	,273**	,266**	,346**	,259**	,514**
من طرف المدقق بقواعد	Sig. (2-tailed)	,004	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,003	.	,000	,001	,000	,001	,000
السرية المهنية	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
يتم الاستعانة بخبير في مجال	Correlation Coefficient	,246**	,269**	,317**	,230**	,263**	,256**	,294**	,437**	,273**	1,000	,215**	,218**	,442**	,590**
تكنولوجيا المعلومات في حالة	Sig. (2-tailed)	,001	,000	,000	,003	,001	,001	,000	,000	,000	.	,006	,005	,000	,000
انعدام مختصين في هذا المجال	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
داخل مكتب المراجعة															
يتحمل المراجع الخارجي كامل	Correlation Coefficient	,227**	,179*	,265**	,219**	,252**	,179*	,266**	,086	,266**	,215**	1,000	,397**	,257**	,367**
المسؤولية في رأيه الفني	Sig. (2-tailed)	,003	,022	,001	,005	,001	,022	,001	,276	,001	,006	.	,000	,001	,000
المحايد الذي يعبر عنه، ولا															
يخففها اعتماده على أعمال	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
الخبير الذي عينه															
يلجأ المراجع الخارجي إلى	Correlation Coefficient	,432**	,158*	,301**	,484**	,276**	,229**	,227**	,354**	,346**	,218**	,397**	1,000	,405**	,557**
الاستعانة بأعمال الخبير في	Sig. (2-tailed)	,000	,043	,000	,000	,000	,003	,003	,000	,000	,005	,000	.	,000	,000

ميدان غير المحاسبة أين تكون															
المراجعة ضرورية لجمع															
العناصر المقنعة الكافية	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
والملائمة															
المعيار الجزائري للتحقيق	Correlation Coefficient	,347**	,334**	,409**	,454**	,174*	,216**	,296**	,619**	,259**	,442**	,257**	,405**	1,000	,789**
" 620 استخدام أعمال خبير	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,026	,005	,000	,000	,001	,000	,001	,000	.	,000
معين من طرف المنفق " هو															
دليل كافي للمراجع في ظل	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
استعانة بأعمال الخبير															
استقلالية المراجع الخارجي في	Correlation Coefficient	,572**	,525**	,599**	,678**	,405**	,493**	,454**	,759**	,514**	,590**	,367**	,557**	,789**	1,000
ظل المراجعة الإلكترونية	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.
ولاستعانة بأعمال الخبير	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي) والدرجة الكلية للمحور

انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي	تقرير المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية يكون أكثر كفاية وموضوعية في نظر مستخدميه مقارنة بتقريره في ظل المراجعة التقليدية	تساهم المراجعة الإلكترونية في تقليل فجوة الواقعة بين القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي وبالتالي زيادة الثقة في مخرجات هذه المهنة	لا يوجد فرق بين أداء المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والمراجعة التقليدية	مهما كانت جودة البرمجيات ونظم المعلومات المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية، إلا أن العنصر البشري يبقا دائما هو العنصر الغالب مهما كانت تقنية المستخدمة لإعداد تقارير عملية المراجعة	التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر كافية لتحقيق جودة لأداء المهني للمراجعة الإلكترونية	هناك علاقة بين امتلاك مهارات تكنولوجيا المعلومات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين أداء المراجع في ظل الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة	معيار التدقيق الدولي رقم 401 "المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات" هو دليل كافى للمراجع الخارجي من أجل أداء مهامه في ظل المراجعة لإلكترونية	التدريب المستمر للمراجع بنظم تكنولوجيا المعلومات وتطوير أداه من بين أهم أسباب نجاح عملية المراجع الإلكترونية	عدم إلمام المراجع بالأنظمة الإلكترونية من المشاكل الأساسية التي تقلل من أدائه في ظل المراجعة الإلكترونية	تساهم المراجعة الإلكترونية في تفعيل دور المراجع الخارجي في أداء مهامه بدقة وموضوعية	الاعتماد على المراجعة الإلكترونية يؤدي إلى تقليل من إبداع المراجع وبالتالي زيادة الاعتماد على الأجهزة والبرامج الإلكترونية
456**	367**	093	146	139	058	269**	259**	101	161*	301**	1,000
000	000	234	062	075	461	000	001	197	040	000	.
164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
Correlation Coefficient	Sig. (2-tailed)	N									
الاعتماد على المراجعة الإلكترونية يؤدي إلى تقليل من إبداع المراجع وبالتالي زيادة الاعتماد على الأجهزة والبرامج الإلكترونية											

تساهم المراجعة الإلكترونية في تفعيل دور المراجع الخارجي	Correlation Coefficient	,301**	1,000	,336**	,381**	,418**	,472**	,161*	,235**	-,213**	,310**	,230**	,579**
في اداء مهامه بدقة وموضوعية	Sig. (2-tailed)	,000	.	,000	,000	,000	,000	,039	,002	,006	,000	,003	,000
عدم إلمام المراجع بالأنظمة الإلكترونية من المشاكل الأساسية التي تقلل من أدائه في ظل المراجعة الإلكترونية	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
التدريب المستمر للمراجع بنظم تكنولوجيا المعلومات وتطوير آداه من بين أهم أسباب نجاح عملية المراجع الإلكترونية	Correlation Coefficient	,161*	,336**	1,000	,525**	,253**	,429**	,044	,252**	-,071	,326**	,341**	,487**
معيار التدقيق الدولي رقم 401 "المراجعة في	Sig. (2-tailed)	,040	,000	.	,000	,001	,000	,580	,001	,364	,000	,000	,000
	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
	Correlation Coefficient	,101	,381**	,525**	1,000	,331**	,577**	,022	,426**	-,125	,296**	,206**	,484**
	Sig. (2-tailed)	,197	,000	,000	.	,000	,000	,780	,000	,110	,000	,008	,000
	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
	Correlation Coefficient	,259**	,418**	,253**	,331**	1,000	,310**	,516**	,218**	,127	,327**	,205**	,712**
	Sig. (2-tailed)	,001	,000	,001	,000	.	,000	,000	,005	,104	,000	,008	,000

ظل تكنولوجيا المعلومات "هو دليل كافي للمراجع الخارجي من أجل أداء مهامه في ظل المراجعة الإلكترونية هناك علاقة بين امتلاك مهارات تكنولوجيا المعلومات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين أداء المراجع في ظل الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في													
	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
	Correlation Coefficient	,269**	,472**	,429**	,577**	,310**	1,000	,079	,391**	-,100	,216**	,347**	,555**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	.	,313	,000	,202	,005	,000	,000
	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
	Correlation Coefficient	,058	,161*	,044	,022	,516**	,079	1,000	,077	,408**	,282**	,049	,535**
	Sig. (2-tailed)	,461	,039	,580	,780	,000	,313	.	,325	,000	,000	,535	,000

الجزائر كافية													
لتحقيق جودة													
لأداء المهني	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
للمراجعة													
الإلكترونية													
مهما كانت جودة	Correlation												
البرمجيات ونظم	Coefficient	,139	,235**	,252**	,426**	,218**	,391**	,077	1,000	,042	,250**	,311**	,386**
المعلومات	Sig. (2-tailed)	,075	,002	,001	,000	,005	,000	,325	.	,596	,001	,000	,000
المستخدمة في													
عملية المراجعة													
الإلكترونية، إلا													
أن العنصر													
البشري ببقا دائما	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
هو العنصر													
الغالب مهما كانت													
تقنية المستخدمة													
لإعداد تقارير													
عملية المراجعة													
لا يوجد فرق بين	Correlation												
أداء المراجع	Coefficient	,146	-,213**	-,071	-,125	,127	-,100	,408**	,042	1,000	,108	,195*	,286**
الخارجي في ظل	Sig. (2-tailed)	,062	,006	,364	,110	,104	,202	,000	,596	.	,169	,012	,000
المراجعة													
الإلكترونية	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
والمراجعة													
التقليدية													

تساهم المراجعة الإلكترونية في تقليل فجوة الواقعة بين القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي وبالتالي زيادة الثقة في مخرجات هذه المهنة	Correlation Coefficient	,093	,310**	,326**	,296**	,327**	,216**	,282**	,250**	,108	1,000	,436**	,583**
	Sig. (2-tailed)	,234	,000	,000	,000	,000	,005	,000	,001	,169	.	,000	,000
	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
تقرير المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية يكون أكثر كفاية وموضوعية في نظر مستخدميهم مقارنة بتقريره في ظل المراجعة التقليدية	Correlation Coefficient	,367**	,230**	,341**	,206**	,205**	,347**	,049	,311**	,195*	,436**	1,000	,540**
	Sig. (2-tailed)	,000	,003	,000	,008	,008	,000	,535	,000	,012	,000	.	,000
	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164
انعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي	Correlation Coefficient	,456**	,579**	,487**	,484**	,712**	,555**	,535**	,386**	,286**	,583**	,540**	1,000
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.
	N	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164

معامل ألفا كرومباخ لقياس ثبات وصدق محاور أداة الدراسة

المحور 1

Cronbach's Alpha	N of Items
,679	6

المحور 2

Cronbach's Alpha	N of Items
,795	14

المحور 3

Cronbach's Alpha	N of Items
,650	14

المحور 4

Cronbach's Alpha	N of Items
,755	12

المجموع

Cronbach's Alpha	N of Items
,856	42

-تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور الخصائص الشخصية والوظيفية

نتائج الاستبيان للمحور: واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية

		لا	نعم
هل لديكم معرفة بالمراجعة الإلكترونية	Effectif	13	151
	N % ligne	7,9%	92,1%
هل لديكم معرفة بالتقنيات الإلكترونية المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية (الأجهزة والبرامج)	Effectif	18	146
	N % ligne	11,0%	89,0%
هل أثرت المراجعة الإلكترونية على النموذج التقليدي لهذه المهنة	Effectif	65	99
	N % ligne	39,6%	60,4%
هل توجد مراجعة إلكترونية في الجزائر ولو جزئية	Effectif	22	142
	N % ligne	13,4%	86,6%
هل بإمكان المراجعين الخارجيين في الجزائر مراجعة حسابات الشركات العاملة في بيئة إلكترونية في ظل مهاراتهم الحالية	Effectif	81	83
	N % ligne	49,4%	50,6%

المتوسط الحسابي الانحراف المعياري: واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
هل لديكم معرفة بالمراجعة الإلكترونية	164	1	3	2,84	,542
هل لديكم معرفة بالتقنيات الإلكترونية المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية (الأجهزة والبرامج)	164	1	3	2,78	,627
هل أثرت المراجعة الإلكترونية على النموذج التقليدي لهذه المهنة	164	1	3	2,21	,981
هل توجد مراجعة إلكترونية في الجزائر ولو جزئية	164	1	3	2,73	,684
هل بإمكان المراجعين الخارجيين في الجزائر مراجعة حسابات الشركات العاملة في بيئة إلكترونية في ظل مهاراتهم الحالية	164	1	3	2,01	1,003
واقع مهنة المراجعة الإلكترونية بالجزائر في ظل خبرة المراجعين الخارجيين الحالية	164	1,00	3,00	2,5146	,46209
N valide (listwise)	164				

نتائج الاستبيان للمحور: مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها

Table 1

		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تقومون في ظل المراجعة الإلكترونية حصريا باستخدام برامج وأجهزة الإعلام الآلي	Count	1	5	13	88	57
	Row N %	0,6%	3,0%	7,9%	53,7%	34,8%
تقومون بإجراء الصيانة الدورية للبرامج والأجهزة الإلكترونية	Count	6	3	13	87	55
	Row N %	3,7%	1,8%	7,9%	53,0%	33,5%
لديكم المعرفة الكافية بالتقنيات الإلكترونية(البرامج والأجهزة (والتي تسمح لكم بإجراء عملية المراجعة الإلكترونية	Count	5	19	19	68	53
	Row N %	3,0%	11,6%	11,6%	41,5%	32,3%
برنامج REVOR يعتبر من أهم البرامج المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية في أغلب مكاتب المراجعة بالجزائر	Count	22	24	36	47	35
	Row N %	13,4%	14,6%	22,0%	28,7%	21,3%
التكاليف المرتفعة للبرامج الإلكترونية من أهم العوائق التي تحول دون استخدامكم للمراجعة الإلكترونية	Count	2	6	26	71	59
	Row N %	1,2%	3,7%	15,9%	43,3%	36,0%
استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في تقليل عبء العمل	Count	0	0	6	88	70
	Row N %	0,0%	0,0%	3,7%	53,7%	42,7%
استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في تسريع عملية المراجعة واختصار الوقت والجهد	Count	4	4	14	69	73
	Row N %	2,4%	2,4%	8,5%	42,1%	44,5%
من أجل ابداء رأيكم الفني المحايد تستخدمون التقنيات الإلكترونية(البرامج والأجهزة (في عملية المراجعة الإلكترونية	Count	4	15	12	86	47
	Row N %	2,4%	9,1%	7,3%	52,4%	28,7%
ندرة برامج المراجعة الإلكترونية في الجزائر من أهم الصعوبات التي تحول دون تطبيقكم للمراجعة الإلكترونية	Count	10	16	27	64	47
	Row N %	6,1%	9,8%	16,5%	39,0%	28,7%
استخدامكم للمراجعة الإلكترونية يتطلب منكم استخدام أساليب وإجراءات تختلف عن تلك المستخدمة في ظل المراجعة التقليدية	Count	4	8	29	65	58
	Row N %	2,4%	4,9%	17,7%	39,6%	35,4%
نجاح عملية المراجعة الإلكترونية يتطلب عدة أمور لإنجاحها منها مراجعين مؤهلين، قواعد البيانات، البرمجيات، المعدات، شبكات الاتصال، الدعم المالي	Count	0	1	17	57	89
	Row N %	0,0%	0,6%	10,4%	34,8%	54,3%
تمتلكون برامج لحماية التقنيات الإلكترونية(البرامج والأجهزة(المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية	Count	6	13	22	76	47
	Row N %	3,7%	7,9%	13,4%	46,3%	28,7%
استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في زيادة الثقة في مخرجات مهنة المراجعة وبالتالي رضا العملاء	Count	10	11	14	65	64
	Row N %	6,1%	6,7%	8,5%	39,6%	39,0%

المتوسط الحسابي للانحراف المعياري: مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
تقومون في ظل المراجعة الإلكترونية حصريا باستخدام برامج وأجهزة الإعلام الآلي	164	4,19	,756
تقومون بإجراء الصيانة الدورية للبرامج والأجهزة الإلكترونية	164	4,11	,900
لديكم المعرفة الكافية بالتقنيات الإلكترونية(البرامج والأجهزة) (والتي تسمح لكم بإجراء عملية المراجعة الإلكترونية	164	3,88	1,082
برنامج REVOR يعتبر من أهم البرامج المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية في أغلب مكاتب المراجعة بالجزائر	164	3,30	1,321
التكاليف المرتفعة للبرامج الإلكترونية من أهم العوائق التي تحول دون استخدامكم للمراجعة الإلكترونية	164	4,09	,878
استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في تقليل عبء العمل	164	4,39	,559
استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في تسريع عملية المراجعة واختصار الوقت والجهد	164	4,24	,892
من أجل إبداء رأيكم الفني المحايدين تستخدمون التقنيات الإلكترونية(البرامج والأجهزة) (في عملية المراجعة الإلكترونية	164	3,96	,974
ندرة برامج المراجعة الإلكترونية في الجزائر من أهم الصعوبات التي تحول دون تطبيقكم للمراجعة الإلكترونية	164	3,74	1,154
استخدامكم للمراجعة الإلكترونية يتطلب منكم استخدام أساليب وإجراءات تختلف عن تلك المستخدمة في ظل المراجعة التقليدية	164	4,01	,975
نجاح عملية المراجعة الإلكترونية يتطلب عدة أمور لإنجاحها منها مراجعين مؤهلين، قواعد البيانات، البرمجيات، المعدات، شبكات الاتصال، الدعم المالي	164	4,43	,701
تمتلكون برامج لحماية التقنيات الإلكترونية(البرامج والأجهزة) المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية	164	3,88	1,030
استخدامكم للمراجعة الإلكترونية ساهم في زيادة الثقة في مخرجات مهنة المراجعة وبالتالي رضا العملاء	164	3,99	1,140
مدى استخدام المراجعين الخارجيين للمراجعة الإلكترونية واستيعابها	164	4,0159	,49365
Valid N (listwise)	164		

نتائج الاستبيان للمحور: استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والاستعانة بأعمال الخبير

Table 1

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
قلة تأهيل المراجع بأنظمة تكنولوجيا المعلومات من بين أهم الأسباب التي تدفع بالمراجع للاستعانة بخبير تكنولوجيا المعلومات في ظل المراجعة الإلكترونية	96	52	5	7	4
Row N %	58,5%	31,7%	3,0%	4,3%	2,4%
تعتبر استقلالية المراجع الخارجي من أهم الخصائص الأساسية التي يجب أن يتمتع بها، من أجل إبداء رأيه بنزاهة وموضوعية وإرضاء جميع الأطراف المستفيدة من تقريره	104	55	3	1	1
Row N %	63,4%	33,5%	1,8%	0,6%	0,6%
على المراجع الخارجي أن يتفق كتابيا مع الخبير الذي عينه حول أدوار ومسؤوليات كل منها	77	67	18	2	0
Row N %	47,0%	40,9%	11,0%	1,2%	0,0%
على المراجع الخارجي تقدير ضرورة الاستعانة بأعمال الخبير	72	66	16	5	5
Row N %	43,9%	40,2%	9,8%	3,0%	3,0%
على المراجع الخارجي تقييم مدى كفاءة وموضوعية الخبير وقدرته على تنفيذ عمله بكفاءة عالية	79	79	6	0	0
Row N %	48,2%	48,2%	3,7%	0,0%	0,0%
على المراجع الخارجي اكتساب المعرفة بنظم تكنولوجيا المعلومات والتي تسمح له بتقييم عمل الخبير الذي عينه	88	72	4	0	0
Row N %	53,7%	43,9%	2,4%	0,0%	0,0%
يستطيع المراجع في حالة امتلاكه للخبرة الكافية بأنظمة تكنولوجيا المعلومات من إبداء رأيه الفني المحايد بشكل صائب في ظل المراجعة الإلكترونية	82	75	6	1	0
Row N %	50,0%	45,7%	3,7%	0,6%	0,0%
يواجه المراجع الخارجي العديد من المعوقات التي تؤثر على استقلاليته منها صعوبة الحصول على أدلة لإثبات لإلكترونية في أي وقت	61	54	18	22	9
Row N %	37,2%	32,9%	11,0%	13,4%	5,5%
ضرورة التزام الخبير المعين من طرف المدقق بقواعد السرية المهنية	100	58	6	0	0
Row N %	61,0%	35,4%	3,7%	0,0%	0,0%
يتم الاستعانة بخبير في مجال تكنولوجيا المعلومات في حالة انعدام مختصين في هذا	67	63	7	15	12
Count					

المجال داخل مكتب المراجعة	Row N %	7,3%	9,1%	4,3%	38,4%	40,9%
يتحمل المراجع الخارجي كامل المسؤولية في رأيه الفني المحايد الذي يعبر عنه، ولا يخففها اعتماده على أعمال الخبير الذي عينه	Count	1	1	8	72	82
يلجأ المراجع الخارجي إلى الاستعانة بأعمال الخبير في ميدان غير المحاسبة أين تكون المراجعة ضرورية لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة	Row N %	0,6%	0,6%	4,9%	43,9%	50,0%
المعيار الجزائري للتدقيق "620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" هو دليل كافي للمراجع في ظل استعانة بأعمال الخبير	Count	0	0	16	79	69
	Row N %	0,0%	0,0%	9,8%	48,2%	42,1%
	Count	20	19	14	66	45
	Row N %	12,2%	11,6%	8,5%	40,2%	27,4%

المتوسط الحسابي الانحراف المعياري: استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية ولاستعانة بأعمال

الخبير

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
قلة تأهيل المراجع بأنظمة تكنولوجيا المعلومات من بين أهم الأسباب التي تدفع بالمراجع للاستعانة بخبير تكنولوجيا المعلومات في ظل المراجعة الإلكترونية	164	4,40	,924
تعتبر استقلالية المراجع الخارجي من أهم الخصائص الأساسية التي يجب أن يتمتع بها، من أجل إبداء رأيه بنزاهة وموضوعية وإرضاء جميع الأطراف المستفيدة من تقريره	164	4,59	,626
على المراجع الخارجي أن يتفق كتابيا مع الخبير الذي عينه حول أدوار ومسؤوليات كل منها	164	4,34	,720
على المراجع الخارجي تقدير ضرورة الاستعانة بأعمال الخبير	164	4,19	,950
على المراجع الخارجي تقييم مدى كفاءة وموضوعية الخبير وقدرته على تنفيذ عمله بكفاءة عالية	164	4,45	,568
على المراجع الخارجي اكتساب المعرفة بنظم تكنولوجيا المعلومات والتي تسمح له بتقييم عمل الخبير الذي عينه	164	4,51	,548
يستطيع المراجع في حالة امتلاكه للخبرة الكافية بأنظمة تكنولوجيا المعلومات من إبداء رأيه الفني المحايد بشكل صائب في ظل المراجعة الإلكترونية	164	4,45	,600
يواجه المراجع الخارجي العديد من المعوقات التي تؤثر على استقلاليته منها صعوبة الحصول على أدلة لإثبات لإلكترونية في أي وقت	164	3,83	1,222
ضرورة التزام الخبير المعين من طرف المدقق بقواعد السرية المهنية	164	4,57	,565
يتم الاستعانة بخبير في مجال تكنولوجيا المعلومات في حالة انعدام مختصين في هذا المجال داخل مكتب المراجعة	164	3,96	1,218
يتحمل المراجع الخارجي كامل المسؤولية في رأيه الفني المحايد الذي يعبر عنه، ولا يخففها اعتماده على أعمال الخبير الذي عينه	164	4,42	,674
يلجأ المراجع الخارجي إلى الاستعانة بأعمال الخبير في ميدان غير المحاسبة أين تكون المراجعة ضرورية لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة	164	4,32	,645
المعيار الجزائري للتدقيق "620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" هو دليل كافي للمراجع في ظل استعانة بأعمال الخبير	164	3,59	1,328
استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية ولاستعانة بأعمال الخبير	164	4,2781	,48083
Valid N (listwise)	164		

نتائج الاستبيان للمحور: انعكاسات المراجعة الإلكترونية على أداء المراجع الخارجي

Table 1

		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الاعتماد على المراجعة الإلكترونية يؤدي إلى تقليل من إبداع المراجع الخارجي وبالتالي زيادة الاعتماد على الأجهزة والبرامج الإلكترونية	Count	5	21	10	70	58
	Row N %	3,0%	12,8%	6,1%	42,7%	35,4%
تساهم المراجعة الإلكترونية في تفعيل دور المراجع الخارجي في أداء مهامه بدقة وموضوعية	Count	3	8	13	69	71
	Row N %	1,8%	4,9%	7,9%	42,1%	43,3%
عدم إلمام المراجع بالأنظمة الإلكترونية من المشاكل الأساسية التي تقلل من أدائه في ظل المراجعة الإلكترونية	Count	0	1	4	69	90
	Row N %	0,0%	0,6%	2,4%	42,1%	54,9%
التدريب المستمر للمراجع بنظم تكنولوجيا المعلومات وتطوير أدائه من بين أهم أسباب نجاح عملية المراجع الإلكترونية	Count	0	1	6	69	88
	Row N %	0,0%	0,6%	3,7%	42,1%	53,7%
معياري التدقيق الدولي رقم "401" المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات "هو دليل كافي للمراجع الخارجي من أجل أداء مهامه في ظل المراجعة الإلكترونية"	Count	15	21	24	64	40
	Row N %	9,1%	12,8%	14,6%	39,0%	24,4%
هناك علاقة بين امتلاك مهارات تكنولوجيا المعلومات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين أداء المراجع في ظل الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة	Count	4	7	6	62	85
	Row N %	2,4%	4,3%	3,7%	37,8%	51,8%
التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر كافية لتحقيق جودة لأداء المهني للمراجعة الإلكترونية	Count	57	45	19	18	25
	Row N %	34,8%	27,4%	11,6%	11,0%	15,2%
مهما كانت جودة البرمجيات ونظم المعلومات المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية، إلا أن العنصر البشري يبقا دائما هو العنصر الغالب مهما كانت تقنية المستخدمة لإعداد تقارير عملية المراجعة	Count	0	0	6	59	99
	Row N %	0,0%	0,0%	3,7%	36,0%	60,4%
لا يوجد فرق بين أداء المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والمراجعة التقليدية	Count	32	47	13	33	39
	Row N %	19,5%	28,7%	7,9%	20,1%	23,8%
تساهم المراجعة الإلكترونية في تقليل فجوة الواقعة بين القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي وبالتالي زيادة الثقة في مخرجات هذه المهنة	Count	6	5	30	64	59
	Row N %	3,7%	3,0%	18,3%	39,0%	36,0%
تقرير المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية يكون أكثر كفاية وموضوعية في نظر مستخدميه مقارنة بتقريره في ظل المراجعة التقليدية	Count	2	5	10	73	74
	Row N %	1,2%	3,0%	6,1%	44,5%	45,1%

المتوسط الحسابي الانحراف المعياري: انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
الاعتماد على المراجعة الإلكترونية يؤدي إلى تقليل من إبداع المراجع الخارجي وبالتالي زيادة الاعتماد على الأجهزة والبرامج الإلكترونية	164	3,95	1,098
تساهم المراجعة الإلكترونية في تفعيل دور المراجع الخارجي في أداء مهامه بدقة وموضوعية	164	4,20	,915
عدم إلمام المراجع بالأنظمة الإلكترونية من المشاكل الأساسية التي تقلل من أدائه في ظل المراجعة الإلكترونية	164	4,51	,581
التدريب المستمر للمراجع بنظم تكنولوجيا المعلومات وتطوير أدائه من بين أهم أسباب نجاح عملية المراجع الإلكترونية	164	4,49	,602
معياري التدقيق الدولي رقم 401 المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات "هو دليل كافي للمراجع الخارجي من أجل أداء مهامه في ظل المراجعة الإلكترونية"	164	3,57	1,244
هناك علاقة بين امتلاك مهارات تكنولوجيا المعلومات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين أداء المراجع في ظل الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة	164	4,32	,920
التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر كافية لتحقيق جودة لأداء المهني للمراجعة الإلكترونية	164	2,45	1,445
مهما كانت جودة البرمجيات ونظم المعلومات المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية، إلا أن العنصر البشري يبقا دائما هو العنصر الغالب مهما كانت تقنية المستخدمة لإعداد تقارير عملية المراجعة	164	4,57	,566
لا يوجد فرق بين أداء المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية والمراجعة التقليدية	164	3,00	1,494
تساهم المراجعة الإلكترونية في تقليل فجوة الواقعة بين القوائم المالية وتقارير المراجع الخارجي وبالتالي زيادة الثقة في مخرجات هذه المهنة	164	4,01	1,000
تقرير المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية يكون أكثر كفاية وموضوعية في نظر مستخدميه مقارنة بتقريره في ظل المراجعة التقليدية	164	4,29	,814
انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي	164	3,9407	,51412
Valid N (listwise)	164		

اختبار الفرضيات:

الفرضية 2

معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرين المستقلين

Correlations

		المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية
	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية
	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية
	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية
	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية
	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية
	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية
	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية
	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية
	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

معامل الارتباط الخطي ومعامل التحديد للنموذج الخطي

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,623 ^a	,388	,380	,37853

a. Predictors: (Constant), الإللكترونية للمراجعة الخارجيين المرجعين استخدام مدى, واستيعابها الحالية الخارجيين المرجعين خبرة ظل في بالجزائر الإللكترونية المراجعة مهنة واقع, واستيعابها

جدول تحليل التباين للنموذج الخطي

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	14,616	2	7,308	51,003	,000 ^b
Residual	23,069	161	,143		
Total	37,685	163			

a. Dependent Variable: الخبير بأعمال ولاستعانة الإللكترونية المراجعة ظل في الخارجي المراجع استقلالية

b. Predictors: (Constant), الإللكترونية للمراجعة الخارجيين المرجعين استخدام مدى, واستيعابها الحالية الخارجيين المرجعين خبرة ظل في بالجزائر الإللكترونية المراجعة مهنة واقع, واستيعابها

جدول تقدير معاملات الانحدار

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1,740	,253		6,875	,000
بالجزائر الإلكترونية المراجعة مهنة واقع الخارجيين المراجعين خبرة ظل في الحالية	,201	,070	,193	2,871	,005
الخارجيين المراجعين استخدام مدى واستيعابها الإلكترونية للمراجعة	,506	,066	,520	7,721	,000

a. Dependent Variable: الخبرير بأعمال ولاستعانة الإلكترونية المراجعة ظل في الخارجي المراجع استقلالية

الفرضية 3

معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرين المستقلين

Correlations

		المراجعة انعكاسات أداء على الإلكترونية الخارجي المراجع	المراجعين استخدام مدى للمراجعة الخارجيين واستيعابها الإلكترونية	المراجعة مهنة واقع في بالجزائر الإلكترونية المراجعين خبرة ظل الحالية الخارجيين
Spearman's rho	Correlation Coefficient	,403**	,423**	1,000
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	.
	N	164	164	164
	Correlation Coefficient	,670**	1,000	,423**
	Sig. (2-tailed)	,000	.	,000
	N	164	164	164
	Correlation Coefficient	1,000	,670**	,403**
	Sig. (2-tailed)	.	,000	,000
	N	164	164	164
	Correlation Coefficient			
	Sig. (2-tailed)			
	N			

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

معامل الارتباط الخطي ومعامل التحديد للنموذج الخطي

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,762 ^a	,580	,575	,33512

a. Predictors: (Constant), الإلكترونية للمراجعة الخارجيين المراجعين استخدام مدى, الحالية الخارجيين المراجعين خبرة ظل في بالجزائر الإلكترونية المراجعة مهنة واقع, واستيعابها

جدول تحليل التباين للنموذج الخطي

ANOVA ^a					
Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	25,003	2	12,501	111,316	,000 ^b
Residual	18,081	161	,112		
Total	43,084	163			

a. Dependent Variable: الخارجي المراجع أداء على الإلكترونية المراجعة انعكاسات

b. Predictors: (Constant), واستيعابها الإلكترونية للمراجعة الخارجيين المراجعين استخدام مدى, الحالية الخارجيين المراجعين خبرة ظل في بالجزائر الإلكترونية

جدول تقدير معاملات الانحدار

Coefficients ^a					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	,653	,224		2,915	,004
1 بالجزائر الإلكترونية المراجعة مهنة واقع					
الخارجيين المراجعين خبرة ظل في	,134	,062	,120	2,158	,032
الحالية					
الخارجيين المراجعين استخدام مدى	,735	,058	,706	12,662	,000
واستيعابها الإلكترونية للمراجعة					

a. Dependent Variable: الخارجي المراجع أداء على الإلكترونية المراجعة انعكاسات

الفرضية 4 و 5

اختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرين

Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
ظل في الخارجي المراجع استقلالية						
بأعمال ولاستعانة الإلكترونية المراجعة	,078	164	,017	,964	164	,000
الخبير						
أداء على الإلكترونية المراجعة انعكاسات	,131	164	,000	,951	164	,000
الخارجي المراجع						

a. Correction de signification de Lilliefors

اختبار مان وتني للفروق في استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية ولاستعانة بأعمال الخبير بين المجموعتين: خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين

Test^a

	استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية ولاستعانة بأعمال الخبير
U de Mann-Whitney	849,500
W de Wilcoxon	3334,500
Z	-1,275
Signification asymptotique (bilatérale)	,202

a. Critère de regroupement : المسمى الوظيفي

اختبار مان وتني للفروق استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية ولاستعانة بأعمال الخبير بين المجموعتين: محافظي الحسابات وأساتذة جامعيين

Test^a

	استقلالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الإلكترونية ولاستعانة بأعمال الخبير
U de Mann-Whitney	1339,000
W de Wilcoxon	3824,000
Z	-4,129
Signification asymptotique (bilatérale)	,000

a. Critère de regroupement : المسمى الوظيفي

اختبار مان وتني للفروق في انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المجموعتين: أساتذة جامعيين وخبراء محاسبين

Test^a

	انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي
U de Mann-Whitney	1135,500
W de Wilcoxon	3620,500
Z	-5,037
Signification asymptotique (bilatérale)	,000

a. Critère de regroupement : المسمى الوظيفي

اختبار مان وتني للفروق في انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي بين المجموعتين: أساتذة جامعيين ومحافظي الحسابات

Test^a

	انعكاسات المراجعة الالكترونية على أداء المراجع الخارجي
U de Mann-Whitney	933,000
W de Wilcoxon	1368,000
Z	-,078
Signification asymptotique (bilatérale)	,938

a. Critère de regroupement : المسمى الوظيفي

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ