الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جـامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

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

فرع العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

أثر المراجعة الإلكترونية على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة

–دراسة ميدانية –

من إعداد الطالب : الأخضر عياشي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :.....

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	المؤسسة الأصلية	الصفة
01	الأزهر عزه	أستاذ محاضر – أ–	جامعة الوادي	رئيسا
02	إلياس شاهد	أستاذ محاضر – أ–	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
03	محمد الهادي ضيف الله	أستاذ محاضر – أ–	جامعة الوادي	مشرفا مساعدا
04	محمد دينوري سالمي	أستاذ محاضر – أ–	جامعة الوادي	مناقشا
05	هشام لبزة	أستاذ محاضر – أ–	جامعة الوادي	مناقشا
06	عبد العزيز قنال	أستاذ محاضر – أ–	جامعة تبسة	مناقشا
07	عبد الله مايو	أستاذ محاضر – أ–	جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2019/2018

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جـامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

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

فرع العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

أثر المراجعة الإلكترونية على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة

–دراسة ميدانية –

من إعداد الطالب : الأخضر عياشي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :.....

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	المؤسسة الأصلية	الصفة
01	الأزهر عزه	أستاذ محاضر – أ–	جامعة الوادي	رئيسا
02	إلياس شاهد	أستاذ محاضر – أ–	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
03	محمد الهادي ضيف الله	أستاذ محاضر – أ–	جامعة الوادي	مشرفا مساعدا
04	محمد دينوري سالمي	أستاذ محاضر – أ–	جامعة الوادي	مناقشا
05	هشام لبزة	أستاذ محاضر – أ–	جامعة الوادي	مناقشا
06	عبد العزيز قنال	أستاذ محاضر – أ–	جامعة تبسة	مناقشا
07	عبد الله مايو	أستاذ محاضر – أ–	جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2019/2018

﴿وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون

وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم

تعملون﴾

سورة التوبة الآية " 106 "

الإهداء

إلى الوالدين الكريمين ...

إلى العائلة والأصدقاء...

إلى زملاء الدراسة...

عياشي الأخضر

شكر وعرفان

أولا الشكر لله وحده والحمد له على توفيقي في انجاز هذا البحث وإتمام الدراسة.

كما اشكر كلا من الأستاذين الفاضلين: **الاستاذ الدكتور الياس شاهد والأستاذ الدكتور محمد الهادي ضيف الله** لتقديم يد العون والإشراف على البحث .

والشكر وموصول إلى **الأستاذ الدكتور : عبد الله عياشي** على وقوفه معي ومساعدته ودعمه لي معنويا وماديا.

وكذا الشكر الجزيل الى **الأستاذ الدكتور: لطفي مخزومي** على مساعدته في اتمام الجانب التطبيقي من البحث .

وكما أشكر كافة الأساتذة الذي أشرفوا على تدريسي خلال سنوات السابقة .

وأشكر كل من ساهم في انجاز هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد.

الأخضر عياشي

الملخص

تهدف الدراسة إلى البحث في موضوع المراجعة الالكترونية، وابراز دورها الرئيسي المتمثل في فحص مختلف العمليات المسجلة لدى المؤسسة ،بأكثر دقة من حيث المعالجة والمراجعة، و قصد توفير معلومات ذات منفعة وبطريقة اكثر تنظيم ووضوح كي يسهل القيام بعملية مراجعتها و إبداء الرأي بشأنها. استخدمنا في الدراسة المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، و المنهج الاستنباطي في تحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، والمنهج الوصفي التحليلي لإجراء الدراسة التطبيقية، تم حصر الدراسة في عينة من المهتمين بمجال المراجعة في الجزائر من المراجعين الخارجيين و المحاسبين المعتمدين بالإضافة الى الأساتذة والباحثين الجامعيين في التخصص.

ومن أهم النتائج التي تم الوصول إليها، وجدنا أن المراجعة الإلكترونية تساهم إلى حد كبير في الحصول على معلومات أكثر شمولية وكذا إعداد التقارير بأكثر دقة وبسرعة أكبر، لكن ممارستها ميدانيا وعمليا يحتاج الى بيئة مؤهلة و متخصصة، هذا من أجل تمكين المراجع الخارجي القيام بالمراجعة الإلكترونية كي تزيد درجة الثقة والحيادية والموضوعية وبالتالي ينعكس على جودة المراجعة.

الكلمات المفتاحية : المراجعة الالكترونية ، المراجع الخارجي، جودة المراجعة ، الكفاءة ،الفعالية.

Résumé

L’étude a pour objet d’examiner le sujet de l’audit électronique et de mettre en évidence son rôle principal, qui consiste à examiner les différents processus enregistrés auprès de l’institution, en termes de traitement et d’audit, afin de fournir des informations plus utiles de manière plus organisée et plus claire, afin de faciliter le processus de révision et d’expression d’opinions. Dans l’étude, nous avons utilisé la méthode historique pour suivre les études précédentes, l’approche déductive dans la définition des axes de l’étude et la supposition des hypothèses, l’approche inductive pour tester les hypothèses et l’approche descriptive analytique pour la réalisation de l’étude appliquée, qui faisait partie d’un échantillon de personnes intéressées par l’audit en Algérie par des auditeurs externes et des comptables certifiés, Professeurs et chercheurs universitaires en spécialisation.

L’une des principales conclusions est que l’audit électronique contribue grandement à l’obtention d’informations plus complètes et à l’élaboration de rapports plus précis et plus rapides, mais que sa pratique nécessite dans la pratique un environnement qualifié et spécialisé afin de permettre à l’auditeur externe d’effectuer l’examen électronique. Afin d'accroître le degré de confiance, d'impartialité et d'objectivité et donc de refléter la qualité de l'audit.

Mots clés: Audit électronique, Auditeur Externe, Qualité de l'audit, Efficacité, Efficacité.

قائمة المحتويات

الموضـوع	الصفحة
الإهداء	III
الشكر	IV
ملخص	V
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	IX
قائمة الأشكال البيانية	XII
قائمة الملاحق	XIII
قائمة الاختصارات	XIIII
المقدمــة العامة	أ-ح
الفصل الأول : الدراسات السابقة	01
تمهيد	02
المبحث الأول : عرض الدراسات السابقة	03
المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة باللغة العربية	03
المطلب الثاني : عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية	16
المبحث الثاني : علاقة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة	20
المطلب الأول : خلاصة الدراسات السابقة	20
المطلب الثاني : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	21
الفصل الثاني : الإطار النظري والعملي للمراجعة الإلكترونية	23
تمهيد	24
المبحث الأول : ماهية المراجعة والمراجع الخارجي	24
المطلب الأول : ماهية المراجعة	25
المطلب الثاني: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية وأهدافها	33
المطلب الثالث: معايير المراجعة	36
المطلب الرابع : ماهية المراجع الخارجي	42
المطلب الخامس :أوراق عمل المراجع الخارجي	54

المبحث الثاني : ماهية المراجعة الإلكترونية وأدلة الإثبات	63
المطلب الأول : مفهوم المراجعة الإلكترونية ومتطلباتها	63
المطلب الثاني : تأثير أدلة الإثبات على المراجعة الإلكترونية	69
المبحث الثالث : انعكاسات المراجعة الإلكترونية على كفاءة المراجع الخارجي وجودة المراجعة	75
المطلب الأول : تأثير المراجعة الإلكترونية على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي	75
المطلب الثاني : دور إجراءات الرقابة على جودة المراجعة	77
خلاصة	86
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	87
تمهيد	88
المبحث الأول : وصف وتحليل عينة الدراسة	89
المطلب الأول : الوسائل والأساليب المستخدمة في وصف وتحليل عينة الدراسة	89
المطلب الثاني : الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة	101
المبحث الثاني : دراسة العلاقة الإرتباطية بين فقرات الإستبيان	108
المطلب الأول: دراسة العلاقة الإرتباطية (R.Gamma)	108
المطلب الثاني : اختبار الفرضيات الأساسية للدراسة (T. Wilcoxon)	114
المطلب الثالث : دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية	128
خلاصة	133
الخاتمة العامة	135
المراجع	139
الملاحق	148
الفهرس	189

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الاسهامات المتوقعة للدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة	22
02	تصنيفات المراجعة حسب وجهات نظر مختلفة	29
03	الاختلاف بين المحاسبة والمراجعة	40
04	مقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الإلكترونية	74
05	درجات إجابة المستوجبين	91
06	الإحصائية الخاصة بإستمارات الاستبيان	91
07	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	92
08	توزيع عينة الدراسة حسب الفة العمرية	93
09	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	94
10	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص	95
11	توزيع عينة الدراسة حسب المهنة	96
12	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	97
13	يبين اختبار الارتباط بين فقرات المحور الأول مع فقرات المحور الثالث	99
14	يبين اختبار الارتباط بين فقرات المحور الأول مع فقرات المحور الرابع	103
15	يبين اختبار الارتباط بين فقرات المحور الثاني مع فقرات المحور الثالث	107
16	يبين اختبار الارتباط بين فقرات المحور الثالث مع فقرات المحور الرابع	111
17	دراسة الاختبار فرضيات المحور الأول	115
18	دراسة الاختبار فرضيات المحور الثاني	118
19	دراسة الاختبار فرضيات المحور الثالث	121
20	دراسة الاختبار فرضيات المحور الرابع	123
21	دراسة الاختبار فرضيات المحور الخامس	125
22	دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب متغير الجنس	128

23	دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب متغير المؤهل العلمي	129
24	دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب متغير التخصص	130
25	دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب متغير المهنة	130
26	دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب متغير العمر	131
27	دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب متغير الخبرة	132

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	كيفية حفظ أوراق العمل	56
02	توزيع المساحات تحت منحنى التوزيع الطبيعي عند مستويات مختلفة من (Six Sigma)	80
03	التمثيل البياني لتوزيع عينة الدراسة حسب الجنس	92
04	التمثيل البياني لتوزيع عينة الدراسة حسب الفة العمرية	93
05	التمثيل البياني لتوزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	94
06	التمثيل البياني ل توزيع عينة الدراسة حسب التخصص	95
07	التمثيل البياني ل توزيع عينة الدراسة حسب المهنة	96

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	الاستبيان	149
02	دراسة العلاقة الإرتباطية	154
03	اختبار ويلكيكسون	174
04	دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية	176

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
AAA	**A**merican **A**ccounting **A**ssociation	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	**A**merican **I**nstitute of **C**ertified **P**ublic **A**ccountants	المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين
Big4	**B**ig **F**our	الأربعة الكبار

المقدمة

العامة

1- تمهيد :

يشهد العالم الكثير من التغيرات شملت جميع القطاعات الاقتصادية والسياسية والتجارية ...الخ. نتيجة التطور الهائل في مجال استخدام تكنولوجيا المعلومات التي بدورها أثرت على الحواجز الزمنية والمكانية ،بحيث يتم استخدامها في جميع المعاملات والانشطة بصفة عامة .

ونتيجة لتسارع التطور و التقدم في استعمال التكنولوجيا في مجال المراجعة، يرجع ذلك الى اتساع حجم المشاريع والمؤسسات الاقتصادية وغيرها . مما زاد ايضا في اتساع دائرة مستخدمي القوائم المالية .

إن عملية مراجعة الإلكترونية تتم من طرف المراجع الخارجي المستقل مؤهل وبالتالي لا يعني سقوط مسؤوليتها عن الإدارة، حيث يعتبر رأي المراجع الخارجي حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة مقياسا لمدى الصحة والمصداقية و الجودة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات، حيث تتيح لهم مراجعة الحسابات فرصة استخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكثر، توفر عملية المراجعة الالكترونية السرعة والدقة بالإضافة الى التأكيدات المنطقية تفيد أن مخرجات النظام المحاسبي للمؤسسة تعطي صورة صحيحة وعادلة حول وضعية المؤسسة المالية ونتائج نشاطها.

تعتبر التطورات الكبيرة التي حدثت مؤخرا في مجال تكنولوجيا المعلومات والتي تقوم على مبدأ استخدام التقنيات

و الاجهزة الإلكترونية في النظم الإدارية والمحاسبية في المؤسسات الاقتصادية والشركات وغيرها ، قد أحدث هذا تغييراً جوهرياً في منهجية وأساليب ونظم المراجعة والرقابة الداخلية و الخارجية ، كما أثرت هذه التطورات علي التكوين الشخصي والتأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي بالمقارنة عما كان عليه العمل في ظل التشغيل العادي و اليديوي للبيانات المالية، ومما استوجب على المراجع الخارجي أن يتماشى مع البرامج والاجهزة الالكترونية والاساليب المستخدمة في عملية المراجعة, وعليه فإن عملية المراجعة تكون بالشكل الالكتروني، والتي يظهر من خلالها عمل المراجع الخارجي في الفحص والتقييم للرقابة الداخلية، وفي قدرات المراجع على جمع وتقييم أدلة الاثبات التي تدعم رأيه حول الوضعية الصادقة للمؤسسة التي محل المراجعة.

لذا يمكن اعتبار أن الهدف من اعتماد المراجعة الالكترونية في تسجيل مختلف العمليات المالية يكمن في الدقة في المعالجة والمراجعة و قصد توفير معلومات ذات منفعة وبطريقة اكثر تنظيم ووضوح كي تسهل عملية مراجعتها سواء كانت داخليا أو خارجيا.

2- طرح الإشكالية:

ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى تؤثر المراجعة الإلكترونية على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات الحالية ؟

3- الأسئلة الفرعية:

وقصد الإحاطة بكل جوانب الإشكالية الرئيسية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو واقع المراجعة الالكترونية والمخاطر الناجمة عنها في بيئة المراجعة ؟
- ما مدى كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في ظل المراجعة الالكترونية ؟
- ما مدى صعوبة الحصول على أدلة الاثبات الالكترونية الكافية وتقييمها من طرف المراجع الخارجي؟
- ماهي انعكاسات المراجعة الالكترونية على تحسين جودة المراجعة؟
- كيف تؤثر المراجعة الالكترونية على كفاءة وفعالية والمراجع الخارجي من أجل تحسين جودة المراجعة؟

4-فرضيات الدراسة:

انطلاقا من الإشكالية الرئيسية فانه يمكن صياغة الفرضيات كما يلي:

- تتنج عند استخدام المراجعة الإلكترونية مخاطر تؤثر على بيئة المراجعة الحالية .
- للمراجع الخارجي كفاءة ومقدرة على القيام بعملية المراجعة باستخدام تكنولوجيا المعلومات .
- توجد علاقة بين صعوبة الحصول على أدلة الاثبات الالكترونية وكذا تقييمها من طرف المراجع الخارجي .
- ينعكس استخدام المراجعة الالكترونية في عملية المراجعة ايجابا من أجل تحسين جدوة المراجعة .
- تؤثر المراجعة الالكترونية على كفاءة وقدرة المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة .

5-أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الدراسة فيما يلي :

- القاء الضوء على احد الموضوعات التي تبرز التغيرات المتسارعة في بيئة الاعمال نتيجة التغييرات التي أحدثتها تكنولوجيا المعلومات في جميع المجالات .
- توضيح أهمية استخدام المراجعة الالكترونية في عملية المراجعة وتأثيره على جودتها . ومدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في الحصول على أدلة تتصف بالجودة العالية
- معالجة موضوعا يعتبر من أهم المواضيع النظرية الملموسة عمليا في مجال المراجعة الخارجية ، إذ أنها تدرس تأثير رأي المراجع الخارجي بعد استخدام المراجعة الالكترونية وبدورها كيف تؤثر على مدى صحة و موثوقية التقارير المالية، التي تعتمد بصفة أساسية في اتخاذ القرار في المؤسسة. وحتى تصل إلى المستفيدين منها متميزة بالجودة، لكي يتم اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.
- بيان قدرة المراجع باستخدام تكنولوجيا المعلومات في زيادة الثقة للمراجع عند إبداء رأيه الفني والمحايد حول مدى صحة ومصداقية مخرجات نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة.

6- أهداف الموضوع:

عليه فإن الهدف من الدراسة يكمن فيما يلي :

- معرفة مدى تطبيق المراجعة الالكترونية واستخدامها من طرف المراجع الخارجي في بيئة المراجعة الحالية.
- تحديد وحصر المعوقات و الصعوبات التي تواجد استخدام المراجعة الإلكترونية في الجزائر .
- توضيح دور المراجعة الالكترونية في تحسين جودة عملية المراجعة .
- الخروج بتوصيات تساعد المراجع الخارجي عند القيام بالمراجعة الالكترونية والاستفادة منها غلى اكمل وجه.

7-أسباب اختيار الموضوع :

تم اختيار هذا الموضوع للأسباب التالية:

- الرغبة الشخصية و الميول الذاتي اتجاه مهنة المراجعة الخارجية. والمواضيع الحديثة في مجال المراجعة .
- الاستفادة من الموضوع في الحياة العملية والمهنية.

- طبيعة التخصص الذي يفرض البحث في تدقيق الحسابات.

- التقدم التكنولوجي الذي أثر على مختلف المجالات والذي بدوره اثر على مجال المراجعة.

8-المنهج المستخدم:

سيتم اعتماد مجموعة من مناهج البحث والتي تتمثل في المنهج التاريخي من أجل الوقوف على مجمل التطورات التاريخية التي شهدتها المراجعة الخارجية وتطور معاييرها بالإضافة إلى إبراز مجمل التطورات التي طرأت على ، وسيتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من أجل توضيح وفهم الإطار النظري والعملي الذي تقوم عليه المراجعة الخارجية من معايير وإجراءات وطرق ممارستها المهنية، كما أعتمد أيضا المنهج الاحصائي- الاستبيان- باستخدام العينات حيث صممت استبانة لغرض الدراسة الميدانية من أجل إسقاط مجمل ما تم التطرق إليه في الجانب النظري للدراسة.

9- مرجعية الدراسة :

تنوعت الدراسات السابقة التي تم الاعتماد عليها عند معالجة الموضوع بين عربية واجنبية ، وبين المقالات العلمية المحكمة وبين بحوث جامعية من رسائل ماجستير و أطروحات الدكتوراه، وبعد مراجعتها وفرزها لصل العدد الى 21 دراسة كونها الاكثر ارتباطا بالموضوع .

10- حدود الدراسة :

تمثلت حدود الدراسة الحالية في :

- **الحدود المكانية والبشرية** : اقتصرت الدراسة على المهتمين بمجال المراجعة في الجزائر والمتمثلين في مراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين خاصة بالجانب العملي والمهني ، والاساتذة الجامعيين المختصين خاصة بالجانب الاكاديمي والعلمي .

- **حدود الاداة** : اعتمد في هذه الدراسة على استبانة تم تصميمها لأغراض الدراسة وعلى المقابلة للوقوف على اهم النقاط التي تعالج موضوع المراجعة الإلكترونية .

11- صعوبات دراسة الموضوع:

نجد من بين الصعوبات التي حدث أثناء إعداد الموضوع ما يلي:

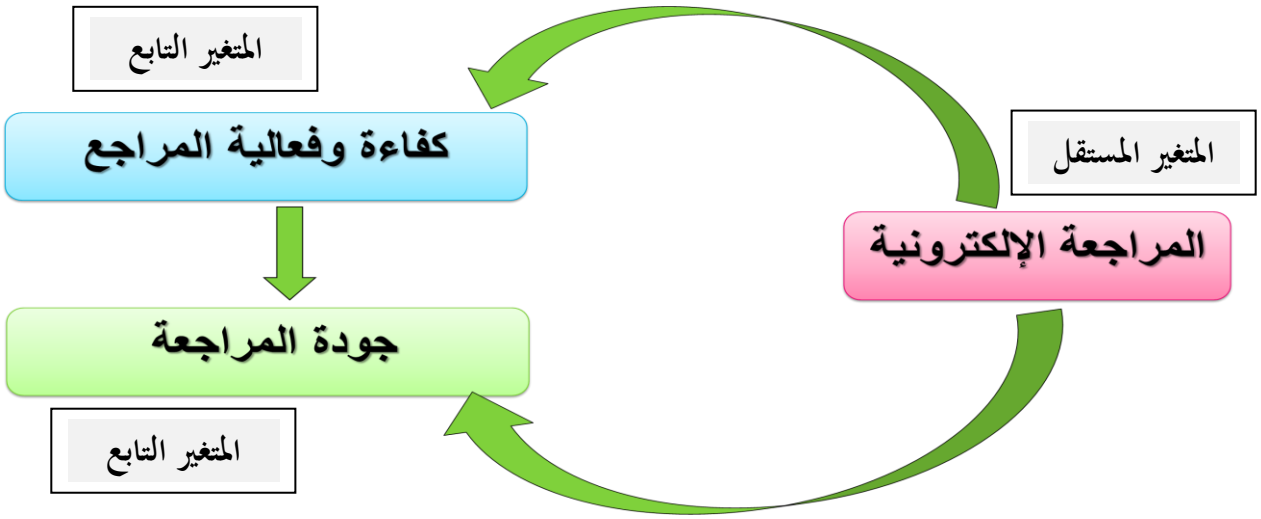
– صعوبة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي نظرا لاختلاف الدراسة النظرية لما هو معمول به في الجانب التطبيقي والفعلي للدراسة.

– اختيار الموضوع ووضع المعالم الاساسية له من اشكالية وفروض الدراسة وهيكلة أولية للمحتوى

– صعوبة حصر المؤشرات التي تخص قياس عملية المراجعة الالكترونية .

– نقص التعاون من طرف افراد عينة الدراسة والمتمثل في التأخر في الرد او تجاهله مما زاد في التأخر عند الحصول على الردود من طر افراد العينة.

12- نموذج الدراسة



المصدر : من اعداد الباحث

13- هيكل الدراسة :

تم تقسيم الدراسة كما يلي :

المقدمة العامة : شملت طرح الاشكالية والفرضيات مع التوضيح لأهمية وأهداف الدراسة.

الفصل الأول : بعنوان الدراسات السابقة ، تضمن عرض الدراسات السابقة العربية والأجنبية المتعلقة بمتغيرات الدراسة، مع بيان مكانة هذه الدراسة وما يميزها عن الدراسات السابقة .

الفصل الثاني : بعنوان الإطار النظري والعملي للمراجعة الالكترونية ، تم تخصيصه لعرض ماهية المراجعة وتطورها ، وماهية المراجعة الالكترونية ، كما تم دراسة تأثير أدلة الإثبات الإلكترونية على عملية المراجعة الإلكترونية ، إضافة الى تأثير المراجعة الالكترونية على جودة المراجعة و اخير انعكاسات المراجعة الإلكترونية على كفاءة ومقدرة المراجع الخارجي.

الفصل الثالث : وهو الدراسة الميدانية لعينة الدراسة المتكونة من مراجعي الحسابات و المحاسبين المعتمدين بالإضافة الى الاساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال المراجعة ، ثم عرض طريقة الدراسة وأدواتها ، ثم عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

الخاتمة العامة : من خلالها تم عرض أهم النتائج المتوصل لها، ثم الوقوف على أهم التوصيات وكذا التعرف على آفاق الدراسة .

الفصل الأول

الدراسات السابقة

تمهيد :

يعتبر موضوع المراجعة الإلكترونية جزءا لا يتجزأ من موضوع تكنولوجيا المعلومات كما يحض بأهمية بالغة، وهذا راجع إلى توجه المعاملات المالية والاقتصادية لمواكبة هذا التطور الذي مس مختلف الجوانب على المستوى العالمي، مما أدى بالدول الى توفير جميع المتطلبات اللازمة لتطوير الجانب التكنولوجي للمعاملات المختلفة داخل الدولة.

واستجابة للمتغيرات التي مست جميع القطاعات خاصة في مجال المعاملات الاقتصادية تسعى الدولة الجزائرية أيضا إلى مسايرة هذا التطور في جميع القطاعات.

فأغلب الدراسات السابقة التي تم الاطلاع عليها تناولت موضوع تكنولوجيا المعلومات بصفة عامة ومدى تأثيرها على المراجع الخارجي ،وكذا مدى تأثير التجارة الالكترونية على المراجعة بصفة عامة في المؤسسة الاقتصادية .

أما بالنسبة لموضوع أثر المراجعة الالكترونية على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة لم يتم التطرق إليه بصفة خاصة من طرف الباحثين في المجال، وهذا راجع لعدم تطبيقه ميدانيا ولا يوجد تشريعات وقوانين تضبطه الى حد الساعة . ويمكن توضيح بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع محل الدراسة حيث تم تقسيم الدراسات السابقة التي مست جانب كبير من موضوع المراجعة الالكترونية إلى مبحثين، حيث خصص المبحث الأول للدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية ، أما المبحث الثاني خصص لمناقشة للدراسات السابقة، وما يميز موضوع دراستنا عن الدراسات السابقة.

المبحث الأول : عرض الدراسات السابقة

من خلال هذا المبحث سنتطرق الى عرض للدراسات السابقة باللغة العربية وكذا باللغة الأجنبية ،والتي لها علاقة بموضوع الدراسة حسب الترتيب الزمني من الأقدم الى الأحدث في تاريخ المناقشة ، وذلك بالتطرق إلى أهم الأهداف لكل دراسة ثم التطرق إلى أهم النتائج والتي تمس جانب الدراسة.

المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة باللغة العربية

1- أطروحة دكتوراه : ظاهر شاهر يوسف القشي(2003)، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية[1] .

هدفت الدراسة إلى ما يلي:

- التعرف على المشاكل التي تواجه أنظمة المعلومات المحاسبية في ظل استخدام التجارة الإلكترونية.
- تطوير نموذج للربط بين نظام المعلومات المحاسبي والتجارة الإلكترونية .
- اقتراح بعض التوصيات المناسبة والكفيلة بتقوية النظام المحاسبي الذي يتم ربطه بالتجارة الإلكترونية .

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

-أن بعض هيئات المحاسبة والتدقيق قد تنبهت لمشاكل التجارة الإلكترونية وضرورة تأهيل الجانب العملي بالتقنيات الفنية لمواجهة المشاكل الجديدة المرافقة لبيئة التجارة الإلكترونية.

– إن مهنة التجارة الإلكترونية كتقنية متطورة جدا أثرت على جميع المجالات المهنية بشكل عام وعلى مهنتي المحاسبة والمراجعة بشكل خاص.

-إن التجارة الإلكترونية تعمل في بيئة فريدة من نوعها بحيث أن جميع العمليات التي تتم من خلالها عمليات غير ملموسة الطابع تفتقد لآلية التوثيق في أغلب مراحلها.

– ونتيجة لعدم التوثيق ساهم بشكل مباشر في إيجاد مشكلتين رئيسيتين واجهتا مهنتي المحاسبة والمراجعة تتمثل في:

* آلية التحقق والإعتراف بالإيراد الناتج عن عمليات التجارة الإلكترونية.

* آلية تخصيص الضراب على مبيعات وإيرادات عمليات التجارة الإلكترونية.

---

[1] ظاهر شاهر يوسف القشي، **مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية** ، أطروحة دكتوراه ، غ . منشورة ، جامعة عمان ، الاردن،2003.

– أن بعض هيئات المحاسبة والمراجعة قد تنبهت لمشاكل التجارة الإلكترونية وضرورة تأهيل منتسبيها بالتقنيات الفنية الحديثة لمواجهة التحديات الجديدة المرافقة لبيئة التجارة الإلكترونية.

2– أطروحة دكتوراه صديقي مسعود (2004)، نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية[1]

هدفت الدراسة الى ما يلي :

– محاولة التأسيس لإطار نظري كفيل بترقية المراجعة المالية في الجزائر.

– محاولة تشخيص الواقع العملي للمراجعة المالية في الجزائر ثم الوقوف على ترقية الإطار التطبيقي من خلال مناقشة الهياكل والمعايير والأطر الداعمة لتضييق فجوة التوقعات.

– محاولة تصور الأبعاد النظرية و التطبيقية لإطار المراجعة المالية في الجزائر، الذي يسمح بالاستجابة للاحتياجات المتزايدة للأطراف المستخدمة لمخرجات المراجعة.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية :

– يعتبر النظام المحاسبي بشكله الحالي عاجزا أحيانا عن توليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الواقع الفعلي للعناصر الواردة في القوائم المالية الختامية للمؤسسة، في ظل عدم تكييف آلياته وضوابطه القانونية والنظامية والإجرائية مع الظواهر الاقتصادية المختلفة.

– يتوقف نجاح المراجع في تأدية أدواره والخلوص إلى آرائه الفنية المحايدة حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها على الفهم العميق والتوظيف المستمر للإطار النظري والتطبيقي للمراجعة، عند فحص القوائم المالية الختامية للمؤسسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و التأكد من سلامة المعالجة للعمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة.

– يشتمل واقع المراجعة في الجزائر على مقدماتها، إذ تتمثل في جوانب محددّه للغاية، بينما تفتقد هذه المراجعة إلى إطار متكامل يتناولها من التعاقد والمباشرة للعملية إلى غاية الانتهاء منها.

– وجهت للهياكل المسؤولة على المراجعة المالية في الجزائر عدة انتقادات ارتبط منها بالتأهيل للمراجعة في جوانبها العلمية والتطبيقية و ارتبط الآخر بالجوانب التنظيمية و السلوكية المرتبطة على الخصوص بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين و المراجعين الخارجيين والمحاسبين المعتمدين باعتباره يحوي وظيفة إنشائية و أخرى انتقادية.

[1] صديقي مسعود ، **نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية** أطروحة دكتوراه، غ. منشورة، جامعة الجزائر، 2004.

3- أطروحة دكتوراه : أحمد عبد الله عمر العمودي(2006)، أثر التجارة الالكترونية على المراجعة– دراسة ميدانية في اليمن–[1]

هدفت الدراسة الى:

-إبراز أثر التجارة الالكترونية في تقييم عمل المراجع الخارجي لنظام الرقابة وفي قدراته على جمع أدلة الاثبات التي تدعم تقريره في نهاية المهمة .

-التعرف على أهم المخاطر المترتبة عند ممارسة المؤسسة للتجارة الالكترونية ، اضافة الى التعرف على مدى كفاءة المراجع الخارجي في اليمن لأداء مثل هذه المهام .

-التعرف على مدى تأثر المراجعة الخارجية نتيجة لنمو التجارة الإلكترونية، وذلك من خلال التعرف على خصائص هذا النوع من النشاط وابراز التحديات والفرص التي تفرضها على مهنة المراجعة، وما تستوجبه من إلمام المراجع بتقنيات التجارة الإلكترونية. و بأحدث الإجراءات و الأساليب المستخدمة. ووضع هذه الإجراءات في إطار يعكس متطلبات مراجعة العمليات الإلكترونية للتجارة.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتاج التالية:

-أن مراجعة عمليات التجارة الإلكترونية تتطلب من المراجع الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المخاطر المرتبطة بنظم الرقابة الداخلية وبطبيعة عمليات التجارة الإلكترونية.

– يجب توفر المهارات العلمية والمهنية للمراجع الخارجي التي تمكنه من القيام بعملية المراجعة في ظل التجارة الإلكترونية.

– يجب السماح للمراجع الخارجي الوصول إلى قاعدة البيانات في أي وقت، وعدم إخفاء أي معلومات عنه التي تخص العمليات المختلفة بشكل تفصيلي.

[1] أحمد عبد الله عمر العمودي، **أثر التجارة الالكترونية على المراجعة– دراسة ميدانية في اليمن**– أطروحة دكتوراه ، غ . منشورة جامعة دمشق سوريا،2006.

4- مذكرة ماجستير: عماد صالح محمد (2007)، المراجعة الإلكترونية و أثرها في كفاءة أداء عملية المراجعة (دراسة تطبيقية على مهنة المراجعة بالسودان).[1]

هدفت الدراسة إلى:

- الاستفادة من المراجعة الإلكترونية في أعمال المراجعة، وبيان إجراءات و أساليب المراجعة الإلكترونية للمعلومات المحاسبية .
- اختبار مدى كفاءة الوسائل التقنية الإلكترونية و مقارنتها مع الوسائل التقليدية للمراجعة .
- بيان مقدرة المراجعة الإلكترونية في زيادة الثقة للمراجع الخارجي لإبداء رأيه الفني والمحايد حول مدى صحة وصدق القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- استخدام الحاسوب في عملية المراجعة يحتاج إلى بيئة تدريبية متخصصة.
- استخدام الحاسب الآلي في عملية المراجعة يزيد من درجة الثقة والحيادية و الموضوعية في الحصول على المعلومات وبالتالي يؤدى الى زيادة الثقة ي عملية المراجعة .
- عدم إلمام المراجع الخارجي بالأنظمة الإلكترونية من المعوقات الأساسية التي تقلل من كفاءة أداء عملية المراجعة الإلكترونية .

5-أطروحة دكتوراه: أنس عليان الشريف (2010)،معايير جودة مهنة المراجعة في ظل مخاطر الأعمال[2].

هدفت الدراسة الى :

-التعرف على أثر معايير جودة مهنة المراجعة في ظل مخاطر الأعمال، في ضوء الأهمية البالغة لمخاطر أعمال المراجع، في ضوء المتغيرات والتطورات الحالية والمستمرة في بيئة الأعمال.

– التعرف على آراء أفراد العينة من العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة وذلك لتحديد الجوانب الإيجابية المساعدة على تحسين جودة مهنة المراجعة، كذلك الوقوف إلى السلبيات التي تحد من كفاءة مهنة المراجعة.

– التعرف على مدى التطابق بين واقع مخاطر أعمال المراجع من وجهة نظر العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة مع الإطار النظري في مجال المراجعة.

---

[1] عماد صالح محمد ، **المراجعة الإلكترونية وأثرها في كفاءة أداء عملية المراجعة (دراسة تطبيقية على مهنة المراجعة بالسودان)**، مذكرة ماجستير ، غ.منشورة، جامعة السودان، السودان ، 2007.

[2] أنس عليان الشريف، **معايير جودة مهنة المراجعة في ظل مخاطر الأعمال**، أطروحة دكتوراه، غ. منشورة ،جامعة طرابلس، لبنان، 2010.

– صياغة الجوانب الفكرية لمخاطر أعمال المراجع، والاستفادة منها في تطوير مفهوم جودة مهنة المراجعة ومحاولة وضع مجموعة من المعايير لتحقيق هذه الجودة.

– التعرف على إيجابيات ومزايا أعمال المراجع وتشخيص نواحي القوة والضعف، بهدف استنباط سبل العلاج واقتراح الحلول والمتطلبات اللازمة لمعالجة جوانب القصور والضعف، وتقوية وتعزيز جوانب القوة وصولا إلى تحسين وتطوير جودة مهنة المراجعة، وذلك بغرض إعادة الثقة فيها.

6- مذكرة ماجستير :جواهر السبيعي (2011)، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات علي جودة المراجعة الخارجية(دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)[1].

هدفت الدراسة الى ما يلي :

- إبراز أثر تكنولوجيا المعلومات كأحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في تقديم الخدمة من قبل المراجع الخارجي السعودي بسبب أهمية تكنولوجيا المعلومات والتي تعد من أهم الوسائل التي تستخدمها مختلف مكاتب المراجعة في عملياتها المختلفة ومدى تأثيرها على جودة عملية المراجعة .

- وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية :

- إن إدخال تكنولوجيا المعلومات كأحد الوسائل المساعدة في عملية المراجعة ساهم في زيادة جودة المراجعة حيث إن الحائز الأكبر لاستخدام المعالجة الآلية في عملية المراجعة هي السهولة في الحصول على المعلومات وبالتالي السرعة في اتخاذ القرارات مما يوفر الوقت والجهد .

- إن جودة المراجعة تزيد كلما زاد تدريب المراجع وأعضاء مكتبه على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة حيث أن تأهيل ومعرفة المراجع بأهمية عملية المراجعة والغرض منها من شأنه زيادة جودتها.

[1] جواهر السبيعي، **أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات علي جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)**، مذكرة ماجستير، غ ، منشورة، جامعة الملك سعود ، السعودية ، 2011.

7- أطروحة دكتوراه: مجدي أحمد السيد الجعبري(2012)، مدى كفاية الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية[1].

هدفت هذه الدراسة إلى:

التعرف على بيئة التجارة الإلكترونية ومقارنتها ببيئة التجارة التقليدية ومعرفة مدى كفاية الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية للتعامل مع تلك البيئة وحصر المشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة في ظل هذه البيئة إن وجدت واقتراح بعض التوصيات التي تساهم في حلها.

ولتحقيق أهداف الدراسة تمّ إجراء دراسة عملية (استبيان) استهدفت ثلاث فئات هي السادة أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات ، والثانية مُدقّقي الحسابات الخارجيين المرخص لهم بمزاولة المهنة، والثالثة المدراء الماليين بالشركات المسجلة بسوق المال وذلك في المملكة العربية السعودية.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- العمليات التى تتم وفقا لنظام التجارة الإلكترونية عمليات غير ملموسة وتفتقد الى التوثيق فى معظم مراحلها.
- أن الطبيعة غير الملموسة للتجارة الإلكترونية وغياب التوثيق لمعظم عملياتها قد ساهما في وجود المشكلات التى تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة عند التعامل مع هذا النوع من التجارة.
- أن هناك تأثيرا لعمليات التجارة الإلكترونية على مناهج الفكر المحاسبي لبناء النظرية المحاسبية وسوف يؤجل هذا التأثير بناء النظرية المحاسبية لحين الوصول إلى معالجات محاسبية متفق عليها لهذه العمليات.
- أن عمليات التجارة الإلكترونية قد أثّرت على اجراءات وقواعد عملية التدقيق.
- ان اهداف نظام الرقابة الداخلية قد تأثرت في ظل عمليات التجارة الإلكترونية.
- زيادة اعمال المراجعة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية نتيجة اللجوء للمراجعة المستمرة بدلا من المراجعة النهائية.
- تفرض عمليات التجارة الإلكترونية على المراجعين استحداث اساليب جديدة للمراجعة تواكب بيئة تلك العمليات.

---

[1] مجدي أحمد السيد الجعبري، **مدى كفاية الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية**، اطروحة دكتوراه ، غ. منشورة ، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك،2012.

8- رشا بشير الجرد(2014)، أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليته (دراسة تطبيقية)[1]

هدفت الدراسة الى

- اختبار اثر استخدام مراجع الحسابات لمدخل خطر المراجعة في كفاءة المراجعة البيانات المالية وفعاليته، ولتحقيق هدف الدراسة، جمع الباحث البيانات التي تخص 27 تقريرا يخص أحدى الشركات الكبرى في المراجعة خلال سنتين ، وتم قياس كفاءة وفعالية أداء هذه العمليات بأسلوب تحليل مغلف البيانات .

وخلصت الدراسة الى أهم النتائج التالية :

- يؤثر استخدام مدخل خطر المراجعة في كفاءة مراجعة البيانات المالية تأثيرا متوسطا ايجابيا.
- لا يؤثر استخدام مداخل خطر المراجعة في فعالية مراجعة البيانات المالية وفق مؤشري الفعالية الفنية .
- ثبات جدوى استخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات في قياس مؤشرات أداء الخدمات المهنية، ومنها المراجعة بشكل خاص في كفاءة المراجعة وفعاليتها .

9- أطروحة دكتوراه: زين يونس (2014)" أثر التجارة الالكترونية على المراجعة الداخلية في المصارف : حالة الجزائر "[2]

هدفت الدراسة الى:

-التعرف بشكل عام على أثر التجارة الإلكترونية على المراجعة الداخلية في المصارف بالجزائر، وتوضيح التحديات التي تفرضها على عملية المراجعة الداخلية وما تستوجب من إلمام المراجع بتقنيات التجارة الإلكترونية.

- إبراز الطرق التي تساهم في فعالية عملية المراجعة الداخلية في المصارف بالجزائر في ظل ممارسة عمليات التجارة الإلكترونية.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

-يجب تدريب وتطوير المراجع الداخلي عمليا وتكوينه في ظل التطورات الحالية، قصد التمكن من القيام بعملية المراجعة الداخلية لأنشطة التجارة الإلكترونية.

---

[1] رشا بشير الجرد، **أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليته (دراسة تطبيقية)،** أطروحة دكتوراه ، غ. منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة ، سوريا، 2015.

[2] زين يونس " **أثر التجارة الالكترونية على المراجعة الداخلية في المصارف : حالة الجزائر** " أطروحة دكتوراه ، غ. منشورة ، جامعة الجزائر ،2014.

-المراجع الداخلي حاليا غير قادر على مواجهة مخاطر وتحديات التي فرضتها التجارة الإلكترونية في ظل المهارة الحالية . الحاجة الى اصدارات جديدة خاصة بالمراجعة الإلكترونية الصادرة عن الهيئات والمنظمات الدولية

10– أطروحة دكتوراه : عصام تركي الشاهين(2015)، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)[1]

هدفت الدراسة الى

-اختبار أثر تقييم مراجع الحسابات لمخاطر المراجعة في جودة المراجعة في دولة سوريا، من خلال استخدام نموذج خطر المراجعة الذي اشار اليه مجمع المحاسبين القانونيين الامريكيين سنة 1983.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

-يؤثر تقييم مدقق الحسابات لمخاطر المراجعة في جودة المراجعة ، تأثيرا جوهريا مع التغيرات و التطورات التي تساير مهنة المراجعة .

-يؤثر كل من خطر الاكتشاف وخطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الاحتيال، تأثيرا جوهريا في جودة المراجعة.

-استخدام رأي المراجع للحسابات في مدى استمرارية المؤسسة محل المراجعة، كمؤشر لقياس جودة المراجعة .

-كما أشارت نتائج الدراسة الى أنه يمكن استخدام بعض المؤشرات المالية، كمقياس زيموسكي للتعثر المالي، لقياس فاعلية رأي المراجع في مدى استمرارية نشاط المؤسسة محل المراجعة.

11– أطروحة دكتوراه: بروبة إلهام (2015) " تأثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية"[2].

هدفت الدراسة الى ما يلي:

-التنبيه إلى ضرورة الاهتمام بعملتي المحاسبة والتدقيق والعمل على تطويرهما من خلال توفير الأساليب الحديثة بما فيها تكنولوجيا المعلومات .

-إبراز الدور الذي تلعبه تكنولوجيا المعلومات في تحسين تسيير المؤسسات الاقتصادية من خلال تحسين أداء المحاسب وتحسين مهمة المدقق.

---

[1] عصام تركي الشاهين، **أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق(دراسة تطبيقية)**، أطروحة دكتوراه، غ. منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة ، سوريا، 2015.

[2] بروبة إلهام ، " **تأثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية**" ، أطروحة دكتوراه، غ. منشورة ،جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،2015.

-محاولة معرفة واقع استخدام تكنولوجيا المعلومات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وكيفية تأثيرها على التدقيق المحاسبي.

وخلصت الدراسة الى النتائج التالية:

-أن تكنولوجيا المعلومات هي عبارة عن استخدام الأجهزة والبرمجيات وتكنولوجيا الشبكات لجمع ومعالجة وتخزين ونقل واسترجاع المعلومات.

-أن استخدام الحاسوب أثر على شكل وطبيعة المستندات ، كما أدى استخدام الحاسوب إلى الدقة في الأداء والسرعة في إعداد التقارير وعرضها في شكل أفضل مما عليه في ظل النظام التقليدي .

-رغم استخدام تكنولوجيا المعلومات إلا أنه لا يخلو من المشاكل والتي تتمثل في اختفاء السجلات المادية لأنها أصبحت غير مرئية ومخزنة في ذاكرة الجهاز. أثرت تكنولوجيا المعلومات على أساليب واجراءات التدقيق، أما أدلة الاثبات فلم تتغير بل حدث التغيير في الشكل حيث أصبح ألة إلكترونية.

12- أطروحة دكتوراه :كردودي سهام (2015) " دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات –دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة"[1].

هدفت هذه الدراسة الى:

إبراز دور المراجعة التحليلية التي تعتمد على مختلف الأساليب الكمية بنوعيها التقليدية والمتطورة في تحسين عمل مراجع الحسابات في الوقت الراهن، ونظرا لإدراج تكنولوجيا المعلومات في المؤسسة الاقتصادية. إضافة الى كيفية مساهمة الشبكات العصبية الاصطناعية في تحسين عملية المراجعة التحليلية.

وقد خلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

-أن أساليب المراجعة التحليلية تساهم في إعطاء تحذيرات مهمة حول وجود ثغرات في القوائم المالية واكتشاف الأخطاء الجوهرية.

-كما وجدت دلالة إحصائية على أن أسلوب الشبكات العصبية الاصطناعية يتفوق على الأساليب التقليدية في الدقة والمعالجة.

-التشجيع على ضرورة تطبيق المعيار الدولي (520) في الجزائر ، من أجل رفع الكفاءة والفعالية عند القيام بعملية المراجعة.

---

[1] كردودي سهام **" دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات –دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة"**، أطروحة دكتوراه، غ.منشورة ،جامعة محمد خيضر، بكسرة 2015.

-محاولة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في جميع مراحل عملية المراجعة للاستفادة منها الى حد أقصى ممكن.

-تطوير مهرات المراجع لاستخدام الأساليب الحديثة في عملية المراجعة ، وتطبيق المعايير الدولية عند القيام بعمله، وذلك من خلال القيام بدورات تدريبية العملية اللازمة لمواكبة التطور والنهوض بمهنة المراجعة في الجزائر .

13– دراسة : صبيحة برزان (2015) " أثر التدقيق الإلكتروني في رفع استقلالية وكفاءة المدقق الداخلي".[1]

هدفت الدراسة إلى :

- ابراز دور التدقيق الإلكتروني في الرفع من استقلالية وكفاءة المراجع الداخلي .
- التعرف على أهمية استخدام الحاسوب في التدقيق الداخلي للمؤسسات .
- التأكيد على ضرورة استخدام نظم التشغيل بواسطة الحاسوب في عمل المدقق الداخلي لما لها من فوائد تتمثل في اختصار الجهد والوقت والتكلفة ، بالإضافة الى الدقة عند القيام المدقق بأداء مهامه.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- تأثير التدقيق الإلكتروني على استقلالية المدقق الداخلي للمؤسسة وهذا راجع لكونه بعيد عن المؤثرات الخارجية من ضغط من طرف المؤسسة محل التدقيق .
- لا يوجد فرصة للتلاعب والتحايل على البرنامج لأنه يسمح فقط لأشخاص مرخص لهم بالدخول والعمل عليه ومما يزيد في درجة الثقة في مخرجات العملية .
- سيطرة ورقابة المدقق على صحة التعديلات التي أدخلت على البرنامج الخاص بعملية التدقيق .
- التأكد من نتائج عملية التدقيق من خلال المطابقة بين مخرجات البرنامج الخاص بالتدقيق مع نتائج التدقيق العادي، بواسطة أخذ عينات وإعادة مطابقتها .

[1] صبيحة برزان، **أثر التدقيق الإلكتروني في رفع استقلالية وكفاءة المدقق الداخلي**، مقال منشور بمجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 21، العدد 84 ، 2015. ص ص : 415-441.

14- أطروحة دكتوراه :بن قطيب علي (2017) " دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".[1]

هدفت الدراسة الى :

- إبراز مكانة التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية في المؤسسة وكيف يمكن الاستفادة منها من أجل تطوير القدرات الإدارية عن طريق استخدامها في مجال المراجعة .كما اهتم موضوع الأطروحة بدراسة العلاقة بين التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات وجودة المعلومة المحاسبية.

وخلصت الدراسة الى أهم النتائج التالية:

وجود دور لتكنولوجيا المعلومات والاتصال في عملية التدقيق والتي تؤثر ايجابا على جودة المعلومة المحاسبية، مع الأخذ بالاعتبار لمخاطر التدقيق ومخاطر التكنولوجيا التي تمثل تهديدا حقيقيا لهذه المهنة و التي تم من خلال البحث إيجاد سبل كافية للتصدي لهذه المخاطر حتى يؤدي التدقيق دوره الحقيقي في ظل تكنولوجيا المعلومات وبالتالي تحسين جودة المعلومة المحاسبية .

15- أطروحة دكتوراه :عمر عطاالله (2017)، تكنولوجيا شبكة الانترنت والتجارة الالكترونية وتأثيرها على تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية ،دراسة حالة الجزائر[2].

هدفت الدراسة الى :

-التعريف بأهمية التحديات و الفرص التي تثيرها تكنولوجيا شبكة الانترنت والتجارة الإلكترونية تجاه أنظمة المعلومات المحاسبية.

-تطوير أو إعادة هندسة أنظمة المعلومات المحاسبية الحالية لتستوعب تعاملات تكنولوجيا المعلومات وشبكة الانترنت والتجارة الإلكترونية.

-دراسة اجراءات الحماية والتأمين لأنظمة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا شبكة الأنترنت والتجارة الإلكترونية .-دراسة مراحل التحول بنجاح إلى نظام معلومات محاسبي إلكتروني يلائم عمليات التجارة الإلكترونية .

-دراسة تكنولوجيا شبكة الإنترنت والتجارة الإلكترونية و تأثيراتها على تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية .

---

[1] بن قطيب علي " **دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"، أطروحة دكتوراه، غ. منشورة،جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017.

[2] عمر عطاالله ، **تكنولوجيا شبكة الانترنت والتجارة الالكترونية وتأثيرها على تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية ،دراسة حالة الجزائ**ر، أطروحة دكتوراه، غ. منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة ، 2017.

خلصت الدراسة إلى اهم النتائج التالية:

- تعتبر تكنولوجيا شبكة الانترنت من أبرز التقنيات المعاصرة لتكنولوجيا المعلومات و الاتصالات.

- يوجد مشاكل و نقص يواجه نظام المعلومات الحالي بالمؤسسات الجزائرية للانتقال به إلى نظام معلومات يلائم عمليات التجارة الالكترونية .

- التعرف على الدور المتميز الذي أصبحت تلعبه تكنولوجيا شبكة الانترنت والتجارة الإلكترونية في المجال المحاسبي .

- يوجد تطور تكنولوجي كبير طرأ على تنفيذ عمليات التجارة وهذا عبر تكنولوجيا شبكة الإنترنت لذلك يجب أن تتلائم أنظمة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية مع النظام الخاص بالتجارة الإلكترونية. إن تطوير نظام المعلومات المحاسبي الحالي يترتب عليه استثمارات مالية كبيرة جدا، لذا يجب على المؤسسات إعداد خطة محكمة وجيدة لتصميم وتنفيذ مشروع التطوير والتعرف على قوانين التجارة الالكترونية .

-ضرورة تعديل نظام معلومات محاسبي الكتروني ليلائم عمليات التجارة الالكترونية وتدريب واعادة تأهيل العنصر البشري.

16- أطروحة دكتوراه : إيمان لعماري(2017)" دور التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية".[1]

هدفت الدراسة إلى ما يلي:

- التعرف على بيئة البيانات المحاسبية المعالجة إلكترونيا في الجزائر ومتطلبات تحقيق فعالية الرقابة الداخلية عند القيام بعملية التدقيق في المؤسسة، ومختلف إجراءات التدقيق في البيئة الالكترونية.

- التعرف على أثر تطبيق معايير التدقيق في بيئة المعالجة الإلكترونية للبيانات في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة.

- تحديد الإطار النظري لكافة إجراءات و أساليب التدقيق في بيئة البيانات المعالجة إلكترونيا.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية :

- التطور في استخدام تطبيقات تكنولوجيا المعلومات تطلب من المدقق أن يكون على دراية بهذه التطبيقات وأن يدرس مختلف أنواعها، بواسطة التأهيل العملي المستمر.

[1] إيمان لعماري ، **دور التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية** ، أطروحة دكتوراه، غ. منشورة، جامعة حسيبة بن بو علي ، الشلف ، 2017.

- إن التحول من التدقيق اليدوي إلى التدقيق الإلكتروني لم يغير من مفهوم عملية التدقيق ومبادئها إلا أن التغير كان في الأساليب والطرق المستخدمة فقط.

- ان التحول الى التدقيق في بيئة البيانات المعالجة إلكترونيا يستوجب تغيرات جوهرية في نظم وبرامج التشغيل و الأجهزة الإلكترونية المستعملة في العملية.

المطلب الثاني: عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

دراسة: -1

Profession in the Context Manhal Mageed Ahmed,(2011) Re-Engineering Audit of Information Technology – Study Pilot to Demonstrate the Views of a Sample Selection of Auditors in Iraq.[1]

بمعنى:"إعادة الهيكلة لمهنة التدقيق في إطار تكنولوجيا المعلومات – دراسة عينة من المراجعين في العراق "

هدفت الدراسة الى :

-إبراز تأثير تكنولوجيا المعلومات في مجال المالية ، وخاصة نظام المعلومات المحاسبية ، و تأثيرها على استخدام وتغيير القوائم والقوائم المالية و الحسابات التي أعدها المحاسبين العاملين في مختلف الاقتصادية للمؤسسة ، وهذا مما ينعكس على مهنة المراجعة في كيفية القيام بعملية المراجعة في ضل استخدام التكنولوجيا لتأكيد الثقة والمصداقية في هذه القوائم والتقارير والحسابات والبيانات المالية.

-وكذلك تحديد الفرص والتحديات في المستقبل تشخيص المواجهة لمهنة الضوابط المحاسبية في من أجل تطوير رؤية شاملة لمستقبل المهنة حتى يتمكنوا من تحسين وتطوير ممارساتهم وممارساتهم الأداء في تقديم أفضل الخدمات لمستخدميها ، مما يجعلها غير قادر على مواكبة التطورات المستقبلية .والذي يتطلب بالفعل إعادة هندسة المهنة سواء في الاستخدام من تكنولوجيا المعلومات أو جعل كل من الرقابة المالية ، و مدقق حسابات خارجي مستقل أكثر استجابة لاستخدام هذه التكنولوجيا في العمل المهني ، وخاصة في العراق.

وخلصت الدراسة الى أهم النتائج التالية :

– العوامل التي تدفع مراجعي الحسابات إلى استخدام المعلومات التكنولوجيا في مهنتهم تتمثل في الظروف تنافسية –زيادة الخدمات المهنية بالإضافة الى تحقيق الدقة والسرعة والخدمة الجيدة و ثقة أكبر.

-الاهتمام اكثر بمستقبل مهنة المحاسبة يعطي الفرصة الكاملة لمراجعي الحسابات لتحقيق أفضل نتائج لمهنتهم .

-المفاهيم الأساسية المطبقة على مهنة المحاسبية لن تختلف مهما اختلفت البيئات المطبقة فيها ، ومعايير المراجعة عموما وطبيعة السياسات المالية .

[1] Manhal Mageed Ahmad, **Re-Engineering Audit Profession in the Context of Information Technology – Study Pilot to Demonstrate the Views of a Sample Selection of Auditors in Iraq**, PhD of Philosophy in Accounting,University of St Clements World,2011**.**

2- دراسة

Noor Adwa Sulaiman . **Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors** [1]

بمعنى : " جودة المراجعة في الممارسة: دراسة تصورات مراجعي الحسابات وأعضاء لجنة التدقيق ومفتشي الجودة"

هدفت هذه الدراسة إلى

تقديم مفهوم أشمل لجودة المراجعة .استعمل الباحث منهج أساليب البحث لتحليل البينات ، مثل المقابلات واستبيان. كما هدف البحث الى تقديم معنى لجودة المراجعة في من الناحية العملية بالتركيز على خصائص المدققين ، وخصائص الشركة ، و جودة ومراقبة إجراءات التدقيق خدمة التوجيه. كما يحدد جودة التفاعل بين المدقق و المؤسسة .

وخلصت الدراسة الى أهم النتائج التالية :

يرتبط معنى جودة التدقيق حول أربعة بنيات مهمة: العميل الخدمة ، التزامات الامتثال ، التدقيق الفني خصائص المدققين. كما يعتمد المدققون على العوامل مثل الحاجة إلى إضفاء الشرعية على سلوك المدقق ، لاستعادة الثقة في بشكل عام حول جودة خدمات التدقيق ، للحفاظ على الربحية وبقاء شركة مراجعة الحسابات نظراً للتنافسية للشركة في سوق التدقيق .

---

[1] Noor Adwa Sulaiman . **Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors** . A thesis submitted to the University of Manchester for thedegree of Doctor of Philosophy in the Faculty of Humanities.2011.

3- دراسة

Li Dang**. Assessing Actual Audit Quality** [1]

بمعنى :" تقييم فعلي لجودة المراجعة"

هدفت الدراسة الى :

إبراز حالات ضعف جودة المراجعة والتوضيح ما إذا كانت جودة المراجعة الفعلية الضعيفة ترتبط بمستويات أعلى من إدارة الأرباح وأخطاء توقعات المحللين . بالإضافة إلى استخدام ملاءمة المعلومات المحاسبية كمقياس لجودة المراجعة. وذلك بمقارنة قيمة المعلومات المحاسبية التي تؤثر على المراجعة ، هذه الدراسة تثبت أن المعلومات المحاسبية أقل القيمة تؤثر على عملية المراجعة .

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

أنه يجب تقييم جودة المراجعة بدقة ، لأن جودة المعلومات المحاسبية تؤثر على جودة المراجعة الى حد ما.

4- دراسة

Rem 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.[2]

بمعنى :" دور التدقيق الإلكتروني في تحقيق المزايا التنافسية و دعم استراتيجية التدقيق الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات في المملكة الاردنية الهاشمية"

هدفت الدراسة إلى:

-التعرف على دور التدقيق الإلكتروني في تحقيق المزايا التنافسية.

-دعم استراتيجية المراجعة الخارجية التي تستخدمها مكاتب التدقيق في الأردن من خلال اختبار مجموعة من فرضيات تتناول دور التدقيق الإلكتروني في تحقيق أبعاد الميزة التنافسية في تدقيق الحسابات.

- حددت الدراسة العقبات التي تعوق الاستفادة من استخدام التدقيق الإلكتروني الذي يهدف إلى تحقيق المزايا التنافسية ودعم استراتيجية التدقيق التي يتبعها مكتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية.

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

[1] Li Dang**. Assessing Actual Audit Quality**. A Thesis Submitted to the Faculty of Drexel University.2004

[2] Rem 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**. Published by Canadian Centerof Science and Education. International Business Research; Vol. 6, No. 6; Jordan. 2013.

-إن استخدام التدقيق الإلكتروني يساهم في تحقيق المزايا التنافسية في الأردن بما في ذلك خفض التكلفة والجودة والمرونة وحصة السوق.

-يساهم التدقيق الإلكتروني في دعم استراتيجية المراجعة الخارجية. وأشارت الدراسة إلى أن هناك عقبات تؤثر على استخدام التدقيق الإلكتروني بما في ذلك تكلفة برنامج التدقيق المتخصص ، وزيادة في أسعار البرامج ، وعدم ملاءمتها لجميع مؤسسات العمل .

-بالإضافة إلى ضرورة التأهيل العملي لمدقق الحسابات المتخصص في تكنولوجيا المعلومات.

5- دراسة

Hedi Noubbigh: Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs.[1]

بمعنى: " المساهمة في دراسة جودة المراجعة: على أساس إدارة الفريق وسلوك المدققين "

هدفت الدراسة الى :

معالجة الموضوع بواسطة الاستبيان بإجراء مسح ميداني باستخدام استبيان مقدم إلى المهنيين من المراجعين الذين يعملون في شركات التدقيق الرئيسية (Big 4)التي تشكل المهتمين الرئيسيين في سوق التدقيق في فرنسا ، على نحو أدق من الأصول الأنجلو سكسونية والفرنسية . يركز التحليل على السلوكيات المختلفة ، والتي يمكن أن تؤدي إلى المشاكل المتعلقة بالتحيز الاجتماعي للمراجع .

وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية :

-الاهتمام أكثر بالجانب الاجتماعي للمراجع ، لها تأثير كبير على قرار مراجع الحسابات .

- تأثير المتغيرات الديمغرافية لمراجعي الحسابات.

- تأثير الخبرة في مجال التدقيق للمراجع الخارجي .

- دراسة الجانب الاجتماعي والانساني والبيئي لمراجع الحسابات ومدى تأثيره على مخرجات عملية المراجعة .

[1]Hedi Noubbigh . **Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche ،fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeur**s THÈSE DE DOCTORAT Spécialité Sciences de gestion, PARIS.2016

المبحث الثاني: علاقة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

سنحاول في هذا المبحث مناقشة الدراسات السابقة وذلك بالتركيز على أهم النتائج المتوصل اليها 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 تكنولوجيا المعلومات والتطورات التي طرأت مؤخرا في مجال التقدم التكنولوجي، ومنها دراسات عالجت جود ة المراجعة في ظل عدة متغيرات التي تؤثر على عملية المراجعة من جهة أو النظام المحاسبي من جهة أخرى. فخلصت الدراسات السابقة الى أن استخدام تكنولوجيا المعلومات من طرف المؤسسة محل المراجعة يؤثر على عملية المراجعة الخارجية أو الداخلية، بحيث تغيرت طبيعة المعالجة من النظام العادي والتقليدي الى النظام الالكتروني المتطور .

كما توصلت الدراسات السابقة ايضا الى أنه من مسايرة التطور التكنولوجي يجب على المراجع أن يوسع من دائرة معارفه ومكتسباته في مجال المعالجة الالكترونية للبيانات بالقيام بدورات مختلفة والاشراف على اعداد برامج المراجعة الالكترونية كي تكون مخرجاتها اكثر دقة وأكثر تعبيرا للوضعية المالية للمؤسسة محل المراجعة .

كما توصلت بعض الدراسات السابقة الى أن وجود خطر عند استخدام المراجعة الالكترونية لان النظام المحاسبي الحالي لا يلائم هذا التطور وعليه ستتأثر جودة المراجعة بشكل مباشر ، بحيث يؤثر على راي المراجع حول وضعية المؤسسة محل المراجعة .

ركزت الدراسات السابقة على بعض الجوانب التي مست موضوع المراجعة ، منها ما ركز على تكنولوجيا المعلومات و تأثيرها على عملية المراجعة بصفة عامة ، ومنها ما ركز على نظام المعلومات المحاسبي ، ومنها أيضا ما ركز على تأثير التقدم التكنولوجي في مجال التسويق على عملية المراجعة . ومنها ما ركز على الجانب الاجتماعي للمراجع حيث تنوعت الإجابة عن اشكاليات الدراسة من خلال استخدام الطرق المختلفة لدراسة الحالة (دراسة مؤسسة أو عدة مؤسسات)، أو الدراسة الميدانية (الاستبيان والمقابلة).

اختلفت نتائج الدراسات حسب نظرة الباحثين و مجال البحث في الموضوع فهنا من توصل الى أنه يوجد اثر من استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة ، كما بدوره يؤثر على كفاءة وجودة المراجعة ، في حيث لم توضح الدراسات السابقة تأثير المراجعة الالكترونية التي من خلالها يستعمل البرنامج الالكتروني وجهاز الاعلام

الالي في عملية المراجعة ، على كفاءة المراجع وجودة المراجعة بصفه عامة . وهذا راجع لندرة أو عدم استعمال مثل هذا النوع من المراجعة الخارجية في الجانب العملي والمهني .

المطلب الثاني : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تهدف الدراسة الحالية الى ابراز الدور الفعال الذي تمثله المراجعة الالكترونية يكمن في تسهيل عمل المراجع الخارجي. اضافة الى دعم وتحسين جودة المراجعة في ظل تسارع تكنولوجيا المعلومات في ظل البيئة الاقتصادية التي تتسم بالمخاطر المالية والاقتصادية.

تناولت الدراسة أثر المراجعة الالكترونية على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسن جودة المراجعة ، وتمثل المشكلة الأساسية للدراسة في إمكانية تطبيق المراجعة الالكترونية من طرف المراجع الخارجي ، لذا تطلب منه الكفاءة والقدرة العالية من الناحية العلمية والعملية في بيئة المراجعة الالكترونية ، وهذا راجع لكون البيئة الحالية للمراجعة اليدوية والتقليدية لا تتماشى مع متطلبات التقدم التكنولوجي في العصر الحالي .

لذا فان ما يمز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة كونها تتناول الموضوع من ناحية المراجع الخارجي في ظل القدرة و الكفاءة الحالية وهذا لتوضيح الاساليب الخاصة بالمراجعة الإلكترونية ، واختيار مدى امكانية وقدرة المراجعة الالكترونية في زيادة الثقة لدى المراجع لا بداء رأيه حول صدق وصحة القوائم المالية للمؤسسة هذا من جهة.

ومن جهة أخرى تتناول جودة عملية المراجعة باستعمال تكنولوجيا المعلومات ومدى تأثر مخرجات المراجع الخارجي بعد القيام بعملية المراجعة الالكترونية على واعتمادها من طرف المراجع .

تناولت دراستنا المهتمين بمجال المراجعة خاصة محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، واساتذة الجامعة في التخصص قصد الالمام بالجانبين العملي والاكاديمي .

تعتبر هذه الدراسة الاولى على المستوى الوطني - حسب معرفة الباحث — التي تبحث في جانب المراجعة الالكترونية وتأثيره على المراجع الخارجي من حيث تحقيق الكفاءة وذلك للوصول الى الفعالية المرجوة منه بصفة خاصة ، وعلى جودة المراجعة بصفة عامة .

جدول رقم (01) يبين الإسهامات المتوقعة من الدراسة الحالية مقارنةً بالدراسات السابقة

المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
الأهداف	هدفت إلى التعرف على تأثير تكنولوجيا المعلومات بصفة عامة على المراجعة الخارجية بصفة عامة، وكذا تأثيرها على المحاسبة في المؤسسة.	هدف الدراسة الحالية هو التعرف تأثير المراجعة الإلكترونية على كفاءة المراجع الخارجي وإمكانية تأثيرها على جودة المراجعة .
الموضوعات	ركّزت على دراسة تكنولوجيا المعلومات ، بالإضافة الى استعمالها في مختلف المعاملات الاقتصادية (التجارة الالكترونية مثلا)	ركزت على قياس دراسة المراجعة الإلكترونية وتأثيرها على عمل المراجع الخارجي من جهة وكذا أثرها على جودة مهنة المراجعة من جهة أخرى.
مجتمع الدراسة	تكوّن المجتمع من قطاع واحد أو قطاعين أو ثلاثة قطاعات من القطاعات الاقتصادية.	مجتمع الدراسة الحالية فإنه يتكون من المهتمين بالمحاسبة والمراجعة في الجزائر وخاصة المهتمين بجانب تكنولوجيا المعلومات، والذي يخدم موضوع دراستنا.
المنهجية	اعتمدت المنهج الوصفي والاستكشافي والميداني للتعرف على مدى تطبيق المراجعة.	تعتبر دراسة وصفية وتحليلية وميدانية بحثت بأثر المراجعة الإلكترونية على المراجع الخارجي من جهة وكذا على جودة مهنة المراجعة.
بيئة الدراسة	أجريت في بيئات مختلفة شملت دولاً عربية أخرى وغيرها.	تم إجراءها في الجزائر لبيان تأثير هذا النوع من المراجعة على المراجع الخارجي من جهة وكذا على جودة المراجعة .

المصدر : من إعداد الباحث

الفصل الثاني

الإطار النظري والعملي للمراجعة الإلكترونية

تمهيد :

يعتبر التطور الذي حدث في مختلف المجالات خلال القرن الواحد والعشرين، والذي بدوره أثر على مجال العلاقات الاقتصادية المختلفة وتوسيع نطاق المبادلات التجارية مما جعل المؤسسة الاقتصادية تتعامل مع أطرا ف عديدة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة الاقتصادية مما أوجب على المؤسسة الاقتصادية تبني وظيفة جديدة تسمح لها بإبلاغ وايصال كل المعلومات اللازمة الى المتعاملين مع المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها. ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر. وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

وخلال هذا الفصل سيتم التطرق الى :

- المبحث الأول : ماهية المراجعة وتطورها والمراجع الخارجي
- المبحث الثاني : ماهية المراجعة الإلكترونية وأدلة الإثبات .
- المبحث الثالث: انعكاسات المراجعة الإلكترونية على كفاءة المراجع الخارجي وجودة المراجعة

المبحث الأول: ماهية المراجعة والمراجع الخارجي:

تعد المراجعة العملية التي تعنى بفحص حسابات المؤسسة وإبداء رأي فني محايد على صدق وعدالة هذه العمليات المسجلة التي تخص المؤسسة ، والتي من شأنها مساعدة الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرارات المناسبة، وسيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى ماهية المراجعة من خلال المرور على تعريفها، مراحل تطورها، وأهميتها وتطور أهدافها، والتعرض إلى فروضها ومبادئها وصولا إلى علاقتها بالمحاسبة.

سيتم التطرق إلى تعريف المراجعة بصفة عامة ثم التطرق الى تعريف المراجعة الخارجية وبيان مراحل تطورها. ثم التطرق الى دراسة المراجع الخارجي كونه من يقوم بعملية المراجعة الخارجية للمؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول: ماهية المراجعة.

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى ماهية المراجعة من خلال التعريف وكذا التطرق الى المراجعة الخارجية بالإضافة الى الأنواع و الأهداف.

الفرع الأول : تعريف المراجعة :تعددت التعاريف حول المراجعة ومن أهمها:

-عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA المراجعة أنها "عملية منظمة 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].

-كما عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة أنها "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].

-عرفت على أنها "عملية فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة التي تراجع حساباتها، بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها، وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدتها المؤسسة عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي"[3].

---

[1] وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب: أحمد حامد حجاج ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2006، ص: 26.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 10.

[3] رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، **مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق**، الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، مصر، 1987، ص: 20.

من خلال قراءة التعاريف نجد أن المراجعة تتكون من ثلاثة عناصر: الفحص التحقق والتقرير.

1- **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2- **التحقق:** يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

3- **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت

داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها"[1].

من خلال ما سبق يمكن تعريف المراجعة على أنها عملية فحص لمختلف السجلات والبيانات المحاسبية، ويتم ذلك بواسطة جمع الأدلة المدعمة في إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة وسلامة القوائم المالية ومدى مطابقتها للنتيجة المحققة من خلال نشاط المؤسسة خلال سنة .

الفرع الثاني: تعريف المراجعة الخارجية وأنواعها:

تتعدد تعاريف المراجعة، ولذلك سيتم التطرق إلى أهم المفاهيم للمراجعة الخارجية والوقوف على أهم عناصرها وذلك من أجل التحديد الدقيق لمفهوم المراجعة الخارجية.

1- تعريف المراجعة الخارجية

-يقصد بالمراجعة أن يقوم المراجع الخارجي بطريقة منطقية منتظمة بوضع برنامج للعمل يبنى على أساس فحص المستندات وحسابات المشروع فحصا انتقاديا يمكنه من أن يطمئن من أن التقارير المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية تتمثل في نتيجة المشروع وأنها صحيحة ودقيقة وما تظهره من نتائج هي صائبة، وكل ذلك في حدود ما قدم له من بيانات ومعلومات وإيضاحات طلبها في أثناء القيام بمهمته[2].

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص: 11-12.

[2] عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 199 .

–المراجعة هي العملية التي تقوم على جمع وتقييم موضوعي ومنهجي للأدلة والبيانات التي تعبر عن الوقائع والأحداث الاقتصادية، لضمان التوافق بين هذه البيانات. وإبلاغ النتائج المتوصل إليها إلى المستخدمين المهتمين[1].

–تعرف المراجعة الخارجية عموما بأنها تلك العملية المنظمة التي تؤدى عن طريق مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة المعلومات وكافة البيانات المحاسبية الأخرى، عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة مع تقرير نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ القرار[2].

–تعرف المراجعة الخارجية باعتبارها الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة[3].

–هي المراجعة التي يقوم بها شخص مدرب ومؤهل ومستقل ومحايد ومسؤول ، وهو المراجع الخارجي . ومجالها القوائم المالية ، والإيضاحات المتممة لها، وهدفها إبداء الرأي الفني والمحايد عن هذه القوائم المالية . ومن مخرجاتها تقرير المراجع الخارجي الذي يتضمن رأيه الفني والمحايد ، والذي يقدم للطرف الثالث، خاصة المساهمين أعضاء الجمعية العامة للمؤسسة ، كما يلتزم المراجع الخارجي بمعايير المراجعة المتعارف عليها ولها تنظيمات مهنية تسعى دائما للارتقاء بمستوى ممارسيها.[4]

ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى إبداء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة التي محل الدراسة. إذن يمكننا القول بأن المراجعة الخارجية تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام.

---

[1] Jean-charles Bécour et Henri Bouquin، **Audit Opérationnel Economica**، Priis،p:13.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص:02 .

[3] السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص: 41.

[4] عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والامريكية**، الدار الجامعية ، الجزء الاول، الاسكندرية،2009، ص ص: 31-32 .

2- أنواع المراجعة الخارجية

يوجد عدة أنواع من المراجعة الخارجية بناءا على معايير مختلفة نذكر منها: مراجعة العمليات، المراجعة المالية، المراجعة المستندية، المراجعة القانونية، المراجعة الاختيارية، وسيتم التطرق إلى كل نوع كما يلي:

– مراجعة العمليات: هذا النوع من المراجعة يدرس مدى نجاح تطبيق خطط الإدارة ويقدم لمتخذ القرارات ، عبر مختلف مستويات الهيكل التنظيمي بنتائج وآراء قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة باعتبارها نظام معقد مفتوح على المحيط الخاص بها. إن مراجع العمليات يتعدى الناحية المالية ويتعمق في كل ما يدرسه، حيث أنه يبحث عن الأسباب الحقيقية. وللإلمام أكثر بمفهوم مراجعة العمليات يمكن تعريفها كما يلي:"إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسئولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها"[1].

– المراجعة المالية: تتمثل المراجعة بأنها تختص بفحص البيانات المحاسبية لتحديد مدى دقة ومعقولية القوائم والتقارير المحاسبية. وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة وصحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، وعن مدى دلالة القوائم المالية والحسابات الختامية التي أعدتها المنشأة عن المركز المالي لها، ونتيجة أعمالها من ربح أو خسارة.

ويمكن تعريف المراجعة المالية تعريفًا اشمل باعتبارها فحص منتظم للقوائم والتقارير المالية المحاسبية والعمليات المتعلقة بها، لتحديد مدى تمشيها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومع السياسات الإدارية، أو المتطلبات المرسومة[2].

– المراجعة المستندية: من خلال اسمها فهذه المراجعة تخص المستندات القانونية في المؤسسة والمتمثلة في الفواتير بأنواعها، والشيكات، و الاذونات بأنواعها المتعددة. لذلك يمكن تحديد مفهوم المراجعة المستندية على أنها المراجعة التي تقوم على أساس المستند المعين هو الأداة الرئيسية التي يستخدمها المراجع لإتمام مهمته بواسطة مقارنة البيانات الواردة في المستند بما تم تسجيله في الدفاتر القانونية للمؤسسة. كما يقوم المراجع بفحص وتقييم مدى مصداقية وسلامة المستند وقانونيته.[3]

---

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ط. 01، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ، ص:11.

[2] محمد بوتين، **المرجع نفسه** ، ص: 16.

[3] السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية : المعايير والقواعد**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص: 51.

– **المراجعة القانونية (الإلزامية)** :وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المسندة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة[1].ويقصد بها المراجعة الملزمة من طرف السلطة التشريعية والتي تلزم المؤسسة أن تقوم بها وهذا راجع لسياسة الدولة في فرض رقابة خارجية على المؤسسات مهما كان طبيعة نشاطها الذي تقوم به.

– **المراجعة الاختيارية (غير الإلزامية)** :وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات ومصداقيتها. نستنتج من التعريف الخاص بالمراجعة الاختيارية إنها مراجعة غير ملزمة للمؤسسات بتطبيقها بقوة القانون، وإذا قامت بتطبيقها فإنه جانب إيجابي للمؤسسة، لأنها ستقوم بالتأكد من مدى تطابق المعلومات والتسجيلات المحاسبية قبل حدوث تأثيرات على المؤسسة. بالإضافة إلى الأنواع السابقة يمكن ادراج أنواع أخرى من المراجعات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(02): يبين تصنيفات المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة

النوع	التصنيف
من حيث القائمين بعملية المراجعة	المراجعة الخارجية
	المراجعة الداخلية
من حيث الإلزام	المراجعة الإلزامية (القانونية)
	المراجعة الاختيارية
من حيث نطاق المراجعة	المراجعة الكاملة
	المراجعة الجزئية
من حيث مبدأ الفحص	المراجعة الشاملة
	المراجعة الاختبارية
من حيث توقيت المراجعة	المراجعة النهائية
	المراجعة المستمرة

المصدر : محمود السيد الناغي، **المراجعة النظرية والممارسة**، مكتبة الجلاء الجديدة ، مصر ،1998، ص 21.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص:21 .

إضافة الى الشروحات السابقة لأنواع المراجعة حسب عدة معايير، تم التطرق في الجدول أعلاه الى تصنيفات اخرى بشكل مختصر . لذا نجد من خلال القائمين بعملية المراجعة تم تصنيف المراجعة الى الخارجي أي التي تكون من طرف خارج المؤسسة متثمل في المراجع الحسابات أو جهة حكومية او غير ذلك ، والمراجعة الداخلية التي تكون داخل المؤسسة وهدفها مراجعة العمليات ومراقبة مدى تنفيذها من طرف المؤسسة.

ومن حيث الإلزام القانوني نجد المراجعة الإلزامية التي تكون على الأقل مرة في السنة ، و المراجعة الاختيارية التي تكون في فترات مختلفة في السنة حسب حجم المؤسسة أو نشاطها. أما من حيث مجال ونطاق المراجعة نجد المراجعة الكاملة والشاملة لكافة ممتلكات وعمليات المؤسسة و المراجعة الجزئية التي تخص جزء معين في المؤسسة مثلا التثبيتات ، المخزونات ...الخ. ومن حيث توقيت المراجعة يوجد المراجعة لمرة واحدة فقط وتنتهى مدتها ، بينما يوجد المراجعة المستمرة تكون بصفة دورية ومتواصلة لعمليات المؤسسة.

الفرع الثالث :أهداف المراجعة الخارجية وأهميتها

تتعد الأهداف والأهمية من المراجعة الخارجية بالنسبة للمؤسسات لذلك سنفرق بين الأهداف و الأهمية فيما يلي:

1- أهداف المراجعة الخارجية :هناك أهداف متعدد للمراجعة الخارجية في المؤسسة منها ما هو عام ورئيسي ومنها ما هو فرعي أو ثانوي، يمكن ذكرها في ما يلي:[1]

أ- أهداف رئيسية (عامة) :يعتبر هدف المراجع الأساسي من وراء هذا الفحص هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية وصدق تلك الوثائق.وهو هدف عام متفق عليه دوليا حيث أن المراجع الخارجي، حسب جمعية المحاسبين الأمريكية، يدرس تلك القوائم بهدف إعطاء الرأي حول الصورة الفوتوغرافية، للوضعية المالية نتائج العمليات، تطور تلك الوضعية احتراما للمبادئ المحاسبية المتفق عليها. فينهي المراجع مهمته بالإدلاء بهذا الرأي النهائي المحايد المدعم بأدلة في التقرير العام.

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، درا وائل للنشر، الأردن،2007،ص ص: 13-14.

ب– الأهداف الفرعية: سعيا وراء تحقيق الأهداف العامة السابقة الذكر، يجد المراجع نفسه أمام أوضاع ثانوية، مما قد يؤدي به إلى إنجاز أهداف خاصة مثل اكتشاف أعمال الغش والتزوير وتحسين التسيير.

– اكتشاف أعمال الغش والتزوير:

كان اكتشاف أعمال الغش والتزوير من طرف المراجع قديما وغاية في حد ذاتها .غير أن هذه الناحية قد أصبحت ثانوية للهدف الرئيسي المتمثل في إثبات شرعية وصدق الحسابات ، أي أن المراجع قد يعثر أثناء أداء المهمة صدفة على أعمال غش كالتلاعب بأموال المؤسسة واستعمالها غير الشرعي ، أو تزوير المعلومات المحاسبية بهدف إظهار وضعية غير الوضعية الحقيقية للمركز المالي لها .

– المراجعة وتحسين التسيير:

يقوم المراجع بتقييم نظام المراقبة الداخلية وفحص حسابات المؤسسة موضوع المراجعة ويقدم تقريرا مفصلا عن نقاط الضعف وكذا الأخطاء المكتشفة ، مما ينتج عنها تحفظات ترفق باقتراحات حلول .وللمراجع أن يعطي رأيه وأن يقدم نصائح في حدود مراقبته .إن الأخذ بكل هذا سيؤدي إلى تحسين التسيير، لكن يبقى الهدف الرئيسي هو الرأي حول شرعية وصدق الحسابات لا غير .وعلى المراجع الخارجي عدم التدخل في التسيير ولا يشارك في اتخاذ قرارات التسيير

2– أهمية المراجعة الخارجية: ترجع أهمية الخارجية إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المؤسسة، وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهمة المراجع الخارجي أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات أو القرارات الاقتصادية.

ويتمثل دور المراجع في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقرارا تهم، ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة.

لذا قد يرى البعض أن يقسم سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات إلى ثلاث مجموعات كما يلي[1]:

– متعادلي المخاطرة: وتضم هذه المجموعة كبار السن والأشخاص الأكثر حرصا، والذين يفضلون العوائد التي تتناسب مع درجات المخاطرة المناسبة، مثل الحصول على عائد ثابت منخفض مقابل درجة مخاطرة منخفضة .

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر و التوزيع،2000، ص ص:39-43.

– **متجنبي المخاطرة**: وتضم هذه المجموعة المديرين والمستثمرين ورجال الأعمال، حيث يكون الفرد في هذه المجموعة مستعد لتحمل المخاطر في حالة أن تكلفة الاستثمار المبدئي أقل من القيم المتوقع الحصول عليها في المستقبل .

– **قاصدي المخاطرة**: وتضم هذه المجموعة المقامرون في نوادي القمار، والذين يدفعون أموالا أكثر مما يتوقعون من العائد خاصة إذا تم حساب هذا العائد باحتمالات الربح والخسارة . وعموما فأهمية عملية مراجعة الحسابات وآثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي:

أ– تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات .

ب– يستلزم اتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير المراجعة والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة . تكون باعثا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.

المطلب الثاني : التطور التاريخي للمراجعة وأهدافها:

الفرع الأول : التطور التاريخي للمراجعة:

إن تطور مهنة المراجعة كما هي اليوم حيث تضبطه قوانين وتشريعات كان على عدة فترات حيث يمكن تلخيصها كما يلي [1]:

الفترة من العصر القديم إلى 1500م: يرجع تاريخ المراجعة إلى العصور القديمة، التي تمتد إلى ما قبل الميلاد حيث كانت تهتم بالمشروعات الحكومية والعائلية، فكان يستخدم كاتبان للحسابات يمسك كل منهما حسابا مستقلا يسجل فيه نفس العمليات، وكانت تتم مراجعتهما من خلال إجراء المطابقة بين الحسابين، ولعل في قصة سيدنا يوسف عليه السلام التي وردت في القرآن الكريم خير دليل على عراقة وقدم المحاسبة والمراجعة، وأنهما لازمتا الحياة الإنسانية منذ نشأتها، وكذلك تشير الوثائق التاريخية إلى أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد أن كلمة مراجعة Auditing مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع[2].

1- **الفترة من 1500م إلى 1850م:** في هذه المرحلة انتشرت التجارة مما ساعد على زيادة المشاريع ونموها، بحيث نمت المشاريع الفردية إلى أن أصبحت مؤسسات يشترك في رأس مالها أكثر من فرد واحد حيث ظهرت شركات الأشخاص وظهرت بالتالي طبقة الشركاء المديرين وطبقة الشركاء البعيدة عن الإدارة. وأصبح من حق الأخيرين أن يتأكدوا من صحة ومصداقية التقارير المالية التي يتحدد على أساسها نصيب كل فرد في تحمل الخسائر أو تحصيل الأرباح، كما تتجلى أكثر العلاقة القانونية التي بينهم، ولنقص الخبرة بأصول المحاسبة والمعايير المعتبرة في أعداد التقرير تم اللجوء إلى المحاسبين العموميين من أجل ذلك.

2- **الفترة من 1850م إلى 1905م:** في هذه المرحلة ظهرت المراجعة بصورتها القانونية الحديثة وكمهنة مستقلة في انجلترا حيث ارتبطت بمبدأ المسؤولية المحدودة الذي اتخذ كقاعدة قانونية في تكوين شركات الأموال، وظهرت هذه الأخيرة نتيجة عجز شركات الأفراد عن توفير رؤوس الأموال الضخمة.

---

[1] محمد احمد خليل، **المراجعة والرقابة المحاسبية**، دار الجامعات المصرية، مصر، 1968، ص ص:4-8.

[2] نصر صالح محمد، **نظرية المراجعة**، الطبعة الأولى، منشورات الدار الأكاديمية، ليبيا، 2011، ص: 34.

ونتيجة الحاجة إلى مزيد من الأموال لتمويل العمليات المالية ظهرت طبقات جديدة ذات مصلحة مباشرة في المشروع نجد من بينها: هيئات منح الائتمان، البنوك، الموردون، الدولة، المستثمرين المحتملين و العاملين بالمؤسسة وهذا راجع لارتباطهم مباشرة بالمؤسسة وبالنتيجة المحققة منه سواء كانت ربح أو خسارة[1] . ونتيجة لهذا التطور ازدادت أهمية القوائم المالية والتقارير المالية الخارجية التي تعدها إدارة المؤسسة وتعلنها للغير عن طريق وسائل النشر العام سواء كانت نشرات للاكتتاب العام في رؤوس الأموال المطروحة في السوق المالي، أو القوائم المالية الختامية من حسابات الأرباح والخسائر والميزانية العمومية.

3- **الفترة من 1905م إلى وقتنا الحاضر** تميزت هذه الفترة بظهور المجتمعات الاشتراكية وما صاحبها من دعوة للملكية العامة لوسائل الإنتاج لتحقيق وظائف المجتمع، فنجد أن الدولة هي ذات السلطة الكاملة وهي التي تفوض السلطة للإدارة نيابة عن الشعب. وأصبحت مهنة المراجعة تؤدى وظيفة رقابية شعبية تهدف إلى التأكد من أن المؤسسة تسير حسب الخطط الموضوعة وأن الإدارة استطاعت المحافظة على الأموال التي وضعت تحت وصايتها وأصبح مراقب الحسابات وكيلا عن الشعب بعد أن كان ممثلا لأصحاب رؤوس الأموال.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة.

لقد صاحب تطور المراجعة تطور ملحوظ في أهدافها ومدى الفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويتمثل ذلك فيما يلي[2]:

1- قبل عام 1900م: كان الهدف من المراجعة اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولذلك كانت المراجعة تفصيلية، ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية؛

2- **من 1905 إلى 1940م:** كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، ولذلك بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية.

3- **من 1940 إلى 1960م:** كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي وتم التحول نحو المراجعة الاختبارية الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.

---

[1] اشيتوي إدريس عبد السلام، **المراجعة المعايير والإجراءات**، دار النهضة العربية، ط.04، بيروت، 1996، ص: 14.

[2] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص ص: 08- 09.

4- **من 1960 إلى الآن:** أضيفت بعد عام 1960 عدة أهداف للمراجعة نذكر منها:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها؛
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية المراجعة على العميل أو المؤسسات محل المراجعة.

الفرع الثالث: أهمية المراجعة.

تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة وليست غاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف التي تستخدم القوائم المالية المراجع ة، بحيث تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها، وهذه الطوائف هي[1]:

1- **إدارة المؤسسة:** تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة.

2-المستثمرين: تعتمد على القوائم المالية المراجع ة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

3- البنوك :تعتمد على القوائم المالية المراجع ة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها.

4- رجال الاقتصاد: يعتمدون على هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.

5- الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة: فتعتمد على القوائم المالية المراجع ة في أغراض كثيرة منها: التخطيط والرقابة، فرض الضرائب وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات التي تهتم بترقيتها...الخ؛

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص: 16.

5- **نقابات العمال**: تعتمد على القوائم من خلال مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه.

المطلب الثالث: معايير المراجعة.

"لمهنة المراجعة معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا، وهذه المعايير هي المرشد للقضاء وللممارسين للمهنة وللدارسين والمدرسين لعلم المراجعة، ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير المراجعة، وصدرت في عام 1954 ضمن كتيب تحت عنوان: معايير المراجعة المتعارف عليها"[1].

الفرع الأول: معايير عامة أو شخصية: "تمثل هذه المعايير التكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، حيث يقصد بها أنها الخدمات المهنية التي يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، توصف هذه المعايير بـ (عامة) أنها تمثل مطالب أساسية لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما توصف بشخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية الواجب التحلي بها من قبل المراجع الخارجي"[2]، وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير هي:

1. التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي والعملي): إن التدريب اللازم لمهمة المراجع الخارجي المستقل يشمل منهاجا علميا موسعا تليه دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها، ويتطلب التدريب المهني اللازم مواصلة الدراسة والمداومة على الاطلاع على المجلات المهنية والنشرات والبيانات التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرسمية التي تعنى بالمحاسبة، كما ينطوي التدريب على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة وإنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة كإدارة الأعمال والاقتصاد والإحصاء وغيرها[3].

2. استقلال المراجع: تنبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المراجع الخارجي يتحددان بمدى استقلال وحياد المراجع في إبداء ذلك الرأي، فالأطراف ذات المصالح ومستخدمي القوائم المالية غالبا ما تكون مصالحهم متعارضة إلى حد كبير، ومن ثم فهي تحتاج إلى رأي

[1] خالد أمين عبد الله، **مرجع سابق**، ص: 55.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص: 49.

[3] خالد أمين عبد الله، **مرجع سابق**، ص: 56.

فـني محايـد عـن الأحـوال الماليـة للمؤسسـة، ومـن ثم يلجـأ المراجـع الخـارجي باسـتمرار إلى تـدعيم ذلـك الاستقلال حتى لا يفقده مركزه أمام تلك الأطراف ذات المصلحة[1].

3. العناية المهنية اللازمة: بمعنى أن يبذل المراجع الخارجي العناية الواجبة في عملية المراجعة وعند إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة، والهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المراجع الخارجي أثناء القيام بعمله، والعناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة، وكذلك تتطلب ممن يعمل في مكتب المراجعة الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.

الفرع الثاني : معايير العمل الميداني.

"وترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية المراجعة والإجراءات الفنية، كما تبرز هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومن ثم تحديد حجم الاختبارات"[2]، ونتناول في ما يلي معايير العمل الميداني:

1. التخطيط السليم للمراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين:

يجب على المراجع الخارجي إعداد خطة (برنامج) ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، وكذلك تخصيص مساعدين في مكتب المراجعة للقيام بأعمال مختلفة مع ضرورة الإشراف عليهم، وذلك للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعة بطريقة كاملة ووفقا لمستوى الأداء المتفق عليه[3].

2. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب على المراجع الخارجي دراسة النظام المطبق وتقييمه وذلك ليحدد نطاق عملية المراجعة ومدى الاختبارات التي تعتمد عليها عملية المراجعة، وإن تحديد النطاق عائد لتقدير المراجع وحكمه الشخصي، وأما تقدير كفاية نظام الرقابة الداخلية فيتطلب معرفة الإجراءات والأساليب المقررة تفهمها مع التحقق إلى درجة معقولة من أن هذه الإجراءات والأساليب مطبقة فعلا وحسب الخطة المرسومة لها[4].

---

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **مرجع سابق**، ص ص: 59- 60.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد**، **مرجع سابق**، ص: 54.

[3] محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، **مرجع سابق**، ص: 86.

[4] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية**، مرجع سابق، ص: 58.

3. حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة:

يجب أن يحصل المراجع الخارجي على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات، لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضع الفحص، ويمكن ـ إلى حد ما ـ النظر للمراجعة على أنها عملية منظمة ومتكاملة لتجميع الأدلة[1].

الفرع الثالث: معايير التقرير.

وترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي من طرف المراجع الخارجي، وتشتمل هذه المعايير على أربعة معايير وهي[2]:

1. إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يشير المراجع في تقريره إلى مدى إعداد القوائم المالية وعرضها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومدى قبول الأساليب والطرق المختلفة التي تطبق بها هذه المبادئ.

2. الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يعني تجانس تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى الثبات في تطبيقها، وفي حال حدوث تغيير في تطبيق مبدأ من المبادئ المحاسبية، على المراجع دراسة وتحليل أسباب التغيير في تطبيق بعض المبادئ المحاسبية ولا يوافق على التغيير إلا بمبررات منطقية ومقبولة ولظروف غير عادية مرت بها المؤسسة خلال الفترة.

3.الإفصاح الكافي والمناسب:

يقضي هذا المعيار بضرورة إشارة المراجع وإفصاحه في تقرير المراجعة عن أي معلومات مالية لازمة وهامة بالنسبة لصدق وعدالة عرض القوائم المالية، ومعنى الإفصاح المناسب عدم كتابة المراجع لأي تحفظات خاصة في تقرير المراجعة وأن المراجع قد وصل إلى قناعة بعدم الحاجة إلى إفصاح أكثر لصدق وعدالة عرض القوائم المالية.

4.التعبير عن الرأي:

يشير هذا المعيار قيام المراجع بالتعبير عن رأيه في القوائم المالية وأن يوضح طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها، ويهدف هذا المعيار إلى عدم تحريف أو تمييع المسؤولية التي قبل المراجع أن

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2000/1999، ص ص: 41- 42.

[2] السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية: المعايير والقواعد**، دار الكتاب الحديث، 2008، ص ص: 350- 354 (بتصرف).

يتحملها. ويعتبر هذا المعيار من أكثر معايير التقرير تعقيدا وأصعبها منالا وتحقيقا، وذلك بسبب حساسيته بالنسبة للمراجع وخاصة عندما تكون هناك تحفظات معينة يقتضي أن يأخذها في الاعتبار، ولذلك ينقسم رأي المراجع بصفة عامة إلى:

- إبداء رأي دون تحفظات(رأي نظيف) أو (رأي غير مقيد)؛
- إبداء رأي يتضمن تحفظات(رأي مقيد) أو (رأي متحفظ)؛
- إبداء رأي مخالف أو معارض؛
- الامتناع عن إبداء الرأي.

6- علاقة المراجعة بالمحاسبة.

من المعلوم أن عملية المراجعة ترتبط ارتباطا قويا بالقوائم المالية مما أدى بالفهم الخاطئ بأن المراجعة فرع من فروع المحاسبة، لذا وجب إزالة هذا الفهم الخاطئ[1].

فالمحاسبة هي علم يتكون من مجموعة من النظريات والمبادئ التي تبحث في تسجيل وتبويب العمليات المختلفة التي تجريها المؤسسة، ويكون لها تأثير على مركزها المالي في صورة نقدية، ثم عرض نتائج هذه العمليات في قوائم مالية تبين نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة، ومركزها المالي في نهاية الفترة، أما المراجعة فهي علم يتكون من مجموعة القواعد والمبادئ العلمية التي تنظم فحص البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والمستندات للتأكد من صحة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها، وفي مدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي ومما سبق يتضح أن المحاسبة تختلف عن المراجعة من عدة نواحي يمكن إبرازها في الجدول التالي:

[1] كمال زواق، **المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد**، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2009، ص: 06.

الجدول رقم(03): يبين الاختلاف بين المحاسبة والمراجعة.

البيان	المحاسبة	المراجعة
مجال العمل	تهتم بتسجيل العمليات المالية التي تمت خلال الفترة وتلخيص وتفسير النتائج وإعداد القوائم المالية.	تقوم بفحص البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم المالية وإبداء رأي فني حول عدالتها.
طبيعة العمل	عمل إنشائي يبدأ بتسجيل العمليات وينتهي بإعداد القوائم المالية.	عمل تحليلي انتقادي يبدأ بفحص القوائم المالية وينتهي بإعداد تقرير المراجعة.
المدخلات والمخرجات	المدخلات: المستندات والبيانات. المخرجات: القوائم المالية.	المدخلات: القوائم المالية. المخرجات: تقرير المراجعة.
الاستقلال	أحد أنشطة المؤسسة وتابعة لإدارتها وتنفذ تعليماتها.	وحدة مستقلة عن المؤسسة، ولا ترتبط بها رابطة التبعية ولا تخضع لسلطة الإدارة.
المبادئ والقواعد	تستند إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.	تستند لمعايير المراجعة المقبولة عموما مع مراعاة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.
من حيث الثقة والدقة	مخرجات المحاسبة تعد غير مقبولة ودرجة دقتها منخفضة ما لم يتم تدقيقها من قبل مراجع مستقل.	مخرجاتها تعطي للقوائم المالية درجة أكبر من الثقة والدقة للمستخدمين.
المستندات والدفاتر	تعتمد على مجموعة مستندية ودفاتر وسجلات وتقارير مالية.	تعتمد على أوراق عمل خاصة بها يطلق عليها أوراق المراجعة.
الوظائف:	القياس المحاسبي: يهدف إلى قياس نتيجة الأعمال خلال فترة معينة. الاتصال المحاسبي: يهتم بعرض القوائم المالية للمهتمين بها.	القياس هنا يهدف إلى التأكد والتحقق من نتيجة القياس المحاسبي، الاتصال هنا يهتم بإعداد تقرير يتضمن رأيا فنيا بعدالة القوائم المالية.
المسؤولية	الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية وتصحيح الأخطاء.	مسؤولية المراجعة تحددها النصوص القانونية وقواعد السلوك المهني، ولا يعتبر مسؤولا عن كشف الأخطاء إلا ما يظهره الفحص العادي.

المصدر: حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، الأردن، 2009، ص ص: 45-46.

من خلال الجدول السابق تم اجراء مقارنة بين وظيفة المحاسبة في من جهة و وظيفة المراجعة من جهة أخرى حيث تمت المقارنة بين عدة مجالات مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة العمل مع مراعاة الاختلاف بينهما.

فقد لوحظ اختلاف من عدة اوجه ،خاصة في أن المحاسبة تركز على عملية تسجيل العمليات المالية المختلفة وتلخيصها وتفسير النتائج ، بالإضافة إلى اعداد القوائم المالية للمؤسسة ،والتي تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة من بينها نجد (الميزانية ، جدول حساب النتائج).

أما المراجعة تقوم بفحص هذه البيانات المالية والتي هي بمثابة مخرجات العملية المحاسبية لدى المؤسسة ، من أجل إبداء رأي محايد حول الوضعية المالية للمؤسسة محل المراجعة .

بالإضافة إلى وجود عدة اختلافات عديدة لكن يبقى حسب طبيعة العمل هو الأساس . لأن مبدأ الوظيفة المحاسبية هو تسجيل العمليات المختلفة ، بينما مبدأ عملية المراجعة هو فحص مخرجات العملية المحاسبية .وتظهر على شكل تقارير من طرف المراجع الخارجي للمؤسسة .

المطلب الرابع: ماهية المراجع الخارجي:

الفرع الأول: المفاهيم الاساسية للمراجع الخارجي

توجد تعاريف ومفاهيم مختلفة للمراجع الخارجي، وهناك تعدد في المصطلحات، فمنهم من يقول المراجع، ومنهم من يقول المراجع ، وفي الجزائر يطلق عليه اسم المراجع الخارجي. رغم تعدد المصطلحات كما هو مشار إليه لكن يبقى المفهوم واحد. وفيما يلي سنقوم بتوضيح مفهوم المراجع الخارجي إضافة إلى تحديد أهم صفاته ومهامه.

1- تعريف المراجع الخارجي وصفاته:

إن التعريف التالي يمثل تحديد مفهوم المراجع الخارجي في العنصر الأول، أما العنصر الثاني فهو خاص بصفات المراجع الخارجي:

- **تعريف المراجع الخارجي:** هو ذلك الشخص الذي يكون قانوني و مستقل ومحايد وليس له علاقة مباشرة بالمؤسسة، ويمكن الاعتماد عليه. حيث تعرض عليه كافة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية وأن تحمل هذه المعلومات المحاسبية رأيه المكتوب والموقع منه بشأنها.[1] أي أن المراجع الخارجي كممثل قانوني هو شخص له اسم خاص وتحت مسؤوليته الخاصة يقوم بمهمة اختبار شرعية وصدق حسابات المؤسسة التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية المختلفة.

تستنتج من التعريف السابق أن:

1. المراجع الخارجي ممثل قانوني عن الشركاء؛
2. المراجع الخارجي شخص يمارس مهنة خاصة، تسمح له بمهمة المراقبة تحت اسمه ومسؤوليته الخاصة؛
3. المراجع الخارجي مكلف بمراقبة محاسبة المؤسسات وإثبات السير الحسن لها.

وتطبيقا لأحكام المادة رقم 02 المتعلقة بتنظيم مهنة محافظي الحسابات بالجزائر، نص المادة:" يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسبي أو المراجع الخارجي أو مهنة المحاسب المعتمد، إذا ما توفرت فيه الشروط المنصوص عليها في هذا القانون."[2]

---

[1] عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، ، **مرجع سابق**، ص197.

[2] و الجريدة الرسمية، **القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/05/29، يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، ص ص:06/04.

إن الشروط المشار إليها في المادة الثانية من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/05/29، يتعلق بمهن الخبير المحاسبي والمراجع الخارجي والمحاسب المعتمد، فهي ما نصت عليه المادة 08 من نفس القانون وملخص ما جاء فيها:

1. أن يكون ممارس هذه المهنة يحمل الجنسية الجزائرية؛
2. أن يتحصل على شهادة لممارسة المهنة حسب نوع المهنة، بالنسبة للمراجع الخارجي أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمراجع الخارجي أو شهادة معترف بمعادلتها؛
3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية؛
4. أن لا تكون لديه سوابق عدلية أو أعمال ضد القانون؛
5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية؛
6. أن يكون مسجلا في المصف الوطني حسب نوع المهنة، بالنسبة لمهنه المراجع الخارجي أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
7. أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة رقم 06؛ ونص اليمين كما يلي: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد."[1]

-صفات المراجع الخارجي

إن المراجع الخارجي يجب أن تتوفر فيه صفات شخصية وأخلاقية تؤهله للقيام بواجباته المهنية على أكمل وجه، وحتى يكون عمله مرضي، ورأيه موضع ثقة. نجد من بين هذه الصفات ما يلي[2]:

1- الأمانة والنزاهة:

يجب أن يكون المراجع الخارجي أمينا ونزيها في عمله، يعطي العمل حقه، ويعمل بوحي من ضميره، ويبذل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ عمله، وألا يضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها.

[1] الجريدة الرسمية، **مرجع سابق** ص:06.

[2] إبراهيم علي عشماوي، **أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، دون سنة نشر، ص،ص: 57-58.

2- المحافظة على أسرار المهنة:

المراجع موضع ثقة، وهو يطلع بحكم عمله على تفاصيل أسرار عملائه، وتقضي التقاليد المهنية في جميع المهن، وليس في مهنة المراجعة والمحاسبة وحدها.

3- الصبر واللباقة والقدرة على التصرف:

المراجعة عملية شاقة تحتاج إلى صبر وطول أناة في الدراسة والبحث عن الحقيقة، كما أنها تستدعي أيضا اللباقة في التعامل مع العملاء وفي معاملة موظفي المؤسسة، وخاصة أن عمل مراقب الحسابات لا يستقبل بالترحيب من موظفي المؤسسة، مما يؤدي إلى خلق جو من التوتر وعدم الثقة بين المراجع والموظفين.

4- الكفاءة المهنية:

يجب أن يكون مراقب الحسابات متمكن من المراجعة عملا وعلما، وأن يكون قادر على معرفة الكثير من العلوم الاجتماعية والإنسانية التي لها علاقة بالمراجعة والمحاسبة، لكي يستطيع مراجعة العمليات على تنوعها واختلافها .

- **مهام المراجع الخارجي:**

إن المراجع الخارجي يقوم بمجموعة من المهام التي تساعده في أداء مهمته بصورة نهائية وفعالة في المؤسسة التي يقوم بمراقبة حساباتها, وتتجسد هذه الأخيرة في ثلاث مهم رئيسية وهي موضحة فيما يلي[1]:

1- الفحص: يعني بذلك مجموعة الإجراءات التي يتخذها المراجع الخارجي في مراجعة العمليات وكافة المعلومات والبيانات المالية المسجلة في السجلات المحاسبية ويساعده في ذلك مساعديه من المراجعين.

2- التحقيق: وهي المهمة الثانية من مهام المراجع الخارجي ومفادها التحقق من صدق البيانات الواردة في القوائم والتقارير المالية الختامية التي تعدها الإدارة.

3-إعداد التقرير: وتعتبر المهمة الأخيرة من مهام المراجع الخارجي وتعني نقل صورة واضحة ودقيقة من نتيجة عمليات المراجعة والفحص والتحقيق لكافة القوائم والتقارير المالية.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي** ، مرجع سابق ، ص 200-201.

الفرع الثاني: تنظيم مهنة المراجع الخارجي ومسؤولياته

يجب توفر عدة مراحل تتم قبل الشروع بعمل المراجع الخارجي وسنلخص هذه المراحل فيما يلي:

1- تعيين المراجع الخارجي:

إن سعي المؤسسة إلى تعيين مراجع حسابات خاص بها يعطيها الفرصة لممارسة بعض الضغوط عليه مادامت سلطة التعيين بحوزة إدارتها، وفي هذا المجال ولتجنب هذا الضغط نجد أن بورصة الأوراق المالية في ومن أجل دعم استقلال المراجع الخارجي المستقل، فنجد أن الولايات المتحدة الأمريكية أوكلت حق التعيين وتحديد الأتعاب إلى لجنة المراجعة الخارجية بالمؤسسة حتى لا تمارس إداراتها أي ضغوطات على المراجع،[1]

حتى لا يكون في موضع ضعف وفي الاخير لا يكون لتقرير المراجع الخارجي أية جدوى.

بالنسبة للجزائر لقد حدد القانون التجاري الجزائري كيفية تعيين المراجع الخارجي من خلال المادة 715مكرر04 (المرسوم التشريعي93-08 مؤرخ في93/04/25) " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، وتختارهم من بين المهنيين المسجلين بجدول المصف الوطني ".

و يلاحظ أن القانون التجاري الجزائري ترك حرية تعيين المراجع الخارجي إلى مجلس الإدارة، وهذا ما يمنحها مجال معين للضغط على المراجع.

2- تحديد أتعاب المراجع الخارجي:

يعتبر تحكم المؤسسة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي عاملا يعرض المراجع لتخفيض أتعابه إذا لم يقم بتنفيذ مطالب وتعليمات الإدارة، لذلك نجد أنه بموجب توصيان بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية فقد أسند حق تحديد أتعاب المراجع الخارجي إلى لجنة الشؤون الخارجية، وذلك ضمانا لعدم تدخل الإدارة في تحديد أتعاب المراجع وحماية استقلاليته وحياده.

أشار القانون الجزائري من خلال المادة 45 من القانون رقم 91-03 المؤرخ في 91/08/27 كما يلي: " تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية مهمته، في إطار عقد تقديم خدمات يحدد مجال التدخل

[1] فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية**، رسالة ماجستير، تخصص علوم تجارية، مسيلة، 2004، ص 47.

والوسائل الموضوعة تحت التصرف وشروط تسليم الوثائق. ولا يمكن احتسابها في جميع الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف التاجر أو الشركة أو الهيئة المعنية."[1]

إلى أن أتعاب المراجع الخارجي تحددها الجمعية العامة للمساهمين بالاتفاق مع المراجع، وقد أشارت هذه المادة إلى أنه لا يمكن أن يتلقى المراجع الخارجي أي أجر أو امتياز تحت أي شكل كان.

3- عزل المراجع الخارجي:

إن تمتع إدارة المؤسسة بصلاحية عزل المراجع الخارجي المستقل يمثل مصدر تهديد لاستقلالية وحياد المراجع، بحيث تقوم الإدارة بعزل المراجع إذا لم يلبي مطالبها ويتبع توجيهاتها، ويوصي في هذا المجال أن يقوم المراجع الجديد بالاتصال بالمراجع القديم للوقوف على أسباب عزله، وما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارستها إدارة المنشأة على حياده واستقلاله قبل تعيينه عوضا عنه، وتلعب الجمعيات والمؤسسات المهينة دورا هاما في التأكيد على هذه الإجراءات.[2]

لقد تطرق القانون التجاري الجزائري إلى انتهاء مهمة المراجع الخارجي في الحالة العادية والمتمثلة بانتهاء مدة المهمة الموكلة له وهي ثلاث سنوات، إضافة إلى حالات العزل والتي تطرق لها القانون التجاري في مواده.

4- مسؤوليات المراجع الخارجي

تنحصر مسؤولية المراجع الخارجي الأساسية في إبداء الرأي المحايد على القوائم المالية التي بصدد مراجعته لها، والتأكد من أنها معدة في ضوء تطبيق المعايير المعمول بها، والمعترف بها عامة. إضافة إلى أن هناك تعدد للمسؤوليات التي يتحملها المراجع الخارج أثناء قيامه بعملية مراجعة الحسابات نجد أهمها ما يلي[3]:

أ- المسؤولية المدنية :إن المراجع مسؤول تجاه الشركة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء والتقصير، وغير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج ، بصفة مباشرة أو غير مباشرة ، من تلك الأخطاء وذلك التقصير.

---

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، **المادة 45**، مرجع سابق، ص09.

[2] فاتح سردوك، **مرجع سابق**، ص 48.

[3] إبراهيم علي عشماوي، **مرجع سابق**، ص ص: 131-135.

ب– المسؤولية التأديبية: إذا أخل المراجع، باعتباره كعضو، بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها .فقد يتلقى المعني بالأمر إنذارا، لوما، فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة.

ج– المسؤولية الجنائية: قد يجد المراجع نفسه مسئولا جنائيا، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات ، في الحالات التالية، وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية، تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة، عدم احترام سر المهنة.

د– مسؤولية المراجع الخارجي في اختبار نظم معالجة البيانات المحاسبية الالكترونية

يقع على عاتق المراجع الخارجي مسؤولية اختبار نظم معالجة البيانات المحاسبية الكترونيا، وقد أوصت بها نشرة معايير المراجعة رقم(20)، والصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (**AICPA**) والتي تختص بمسؤولية المراجع عن تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية وكذا مسؤوليته عن التقرير عن ذلك إلى إدارة المنشأة، والتي كان نصها كالتالي:

" يجب على المراجع الخارجي أن يبلغ إدارة المنشأة بأي مواطن ضعف جوهرية في نظام الرقابة الداخلية أثناء عمليات فحص التقارير المالية والتي لم يتم معالجتها قبل فحصها

فعلى المراجع الخارجي أن يقوم بتحليل نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام أسلوب تحليل المخاطر والخسائر المحتملة، كما يتم اتخاذ القرار بمدى ضرورة إنشاء أساليب رقابة وقائية لكل نوع من المخاطر، والتي تتمثل في الآتي:[1]

- أخطاء الموظفين و المبرمجين (معد البرنامج، مشغل الأجهزة، مستخدم النظام)
- خلل الأجهزة والبرامج (البرامج، الصيانة، الأجهزة)
- الغش والتلاعب (اختلاس، مصادرة الملفات، التجسس، تعديل البرنامج)
- خلل في خطوط الاتصال (خطوط الكهرباء)، الحرائق والتخريب المعتمد، الكوارث الطبيعية (زلزال، فيضانات، البرق).

[1] يوسف محمد جربوع، **مرجع سابق**، ص ص:388- 389..

الفرع الثالث : تنفيذ مهمة المراجع الخارجي وأوراق العمل

بعد التطرق مما سبق في توضيح الحالة العامة لمهنة مراجعة الحاسبات وتحديد مفهوم المراجع إضافة إلى تحديد مسؤولياته الكاملة تجاه عمله وكل هذا بعد قبوله لمهمة المراجعة لذلك فالمبحث الثاني يدرس الخطوات التي يقوم بها المراجع الخارجي بعد قبوله للمهمة وبداية تنفيذها كما هو مقسم في المطالب التالية:

1- دراسة عامة حول المؤسسة

إن هذه المرحلة تأخذ الخطوة الأولى لبداية العمل ويتم من خلالها التعرف على المعلومات الخاصة بالمؤسسة، إضافة للمعلومات الخاصة بمحيطها، وكل ما يلزم للانطلاق في عملية المراجعة. وفي ما يلي سيتم التطرق إلى المعلومات الضرورية التي يجب على أي مراجع أن يقوم بها قبل مزاولة نشاطه.

– الطبيعة القانونية للمؤسسة: تختلف المعلومات في هذه الخطوة منها ما هو خاص ومتعلق بالمؤسسة ومنها ما هو خاص بمحيطها كما هو موضح في ما يلي:

***معلومات لها صفة شاملة متعلقة بالمؤسسة** : تحتوي هذه المعلومات أساسا على كل البيانات والحقائق المرتبطة بالمؤسسة والمتمثلة في التالي[1]:

أ- إثبات و تحقيق هوية المؤسسة:

ويتم التأكد من النقاط الأساسية والمعلومات الخاصة بالتعريف بالمؤسسة والمحيط الذي تمارس فيه نشاطاتها المختلفة الموجزة في ما يلي:

شهرة المؤسسة، جنسية، عنوان المقر الاجتماعي, رقم التسجيل في المركز الوطني للتسجيل التجاري، رقم التسجيل في المركز الوطني للظمآن الاجتماعي، الشكل القانوني للمؤسسة، مبلغ رأسمالها الاجتماعي, الهدف التجاري للمؤسسة، أعضاء مجلس الإدارة، الأحكام الخاصة بانعقاد الجمعية العامة كيفية التصويت على قراراتها، الاطلاع علي العقد الابتدائي ونظام الشركة، المبالغ المسموح بها لكل شريك بسحبها، كيفية توزيع الأرباح والخسائر، احتساب الفوائد على رأس المال.

[1] بن يخلف أمال، **المراجعة الخارجية في الجزائر**، مذكرة ماجستير، تخصص علوم تسيير، فرع مالية، الجزائر، 2002، ص :57 .

ب- **سير أعمال المؤسسة:** وتتضمن المعلومات التالية: (النشاط الاجتماعي، تحليل النظام و القانون المؤسسة) المعلومات المتعلقة برأسمال (تطوره و تقسيمه) بالحصص والواجبات المحررة، المكافئات المرتبات، الأحكام الخاصة لخروج الشريك أو وفاته و دخول شريك جديد، تصفية الشركة إلي جانب معرفة مدة الشركة وغرضها الأساسي.

– المعلومات المتعلقة بالإدارة، المديرية، والمراقبة.

– تنظيمات مهنية: حيث أنه لكل قطاع قوانينه وبالتالي لابد من التعرف على القوانين المهنية التي تحكم المؤسسة موضوع المراجعة؛

– عناصر المقارنة ما بين المؤسسات لنفس القطاع؛

– شكلها القانوني: تشمل التطرق إلى معرفة ما يلي: (أنظمة مهنية، أنظمة ضريبية واجتماعية و أنظمة اقتصادية، الأسعار، سعر الصرف ...الخ).

–محيط المؤسسة: التعرف علي الوثائق الخارجية للمؤسسة وتشمل هذه الوثائق كل ما يكتب حول المؤسسة أو القطاع في الجرائد، المجلات و الكتب حول النشاط الذي تنتمي إليه المؤسسة و تقوم به.

على سبيل المثال ذكر ما يلي[1]:

- خلافات مع النقابة في القطاع.
- اتفاقيات مع العمال في القطاع.
- مشاكل تكتب في المجلات و المقالات، ...الخ.

الفرع الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن المراجع الخارجي قبل البدء في عملية المراجعة يجب عليه أن يدرس ويقيم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة التي محل المراجعة، وعلى أساس هذه الدراسة يحدد المراقب نوعية وحجم العينات التي يقوم بمراجعتها ويضع برنامج المراجعة، عندما يقوم المراجع الخارجي بفحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة التي محل المراجعة فإنه يهدف من وراء ذلك إلي التعرف على النقاط التالية: [2]

أ- مدي كفاية هذا النظام من ناحية التصميم؛

ب- ملائمة هذا النظام لطبيعة وحجم المؤسسة التي محل المراجعة؛

---

[1] بن يخلف أمال، مرجع سابق، ص: 58.

[2] رؤوف عبد المنعم، **مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق**، دار الفاروق، الإسكندرية، 1987، ص ص: 209-210.

ت- مدى الالتزام بتنفيذ هذا النظام؛

ث- التعرف على نواحي الضعف في النظام وما قد يوجد به من ثغرات.

1- خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك ثلاث خطوات معتمدة في تقييم نظام الرقابة الداخلية وهي كما يلي:

- جمع المعلومات والبيانات:

يتم اللقاء و الحوار مع المسئولين وخاصة الذين سيتعامل معهم المراجع وكذلك زيارة المنشاة للحصول على المعلومات الآتية[1]:

أ- طبيعة نشاط المؤسسة وتعرفه على الناحية الفنية من تسلسل العمليات الفنية، سواء صناعية أو تجارية أو مالية.

ب- زيارة للمخازن وبعض الفروع والتعرف علي أسلوب العمل بها.

ت- التعرف على الوثائق الداخلية والمتمثلة في إجراءات وطرق العمل المكتوبة والمطبقة بهذه المؤسسة منها: النظام المحاسبي وأنظمة التكاليف وكيفية استخدامها, اللوائح المنظمة لسير العمل وكيفية تنظيم المهام ويتضح من كل هذا أن المراجع يكرر زيارته للمؤسسة مع مساعديه لتكوين فكرة كاملة حولها، فإذا أنتهي من جمع المعلومات السالفة الذكر يبدأ في تخطيط برنامج المراجعة بالاشتراك مع فريق المراجعة وتوزيع العمل على مساعديه.

2- فحص نظام الرقابة الداخلية :ويقصد بالفحص التأكد من القياس المحاسبي الذي تم لعمليات المؤسسة وهذا القياس يكون في صورة كمية وصورة نقدية للأحداث المالية للمؤسسة وطبقا للنشاط الممارس من قبل المؤسسة. ويعني الفحص التأكد من سلامة القياس لهذه العمليات والذي تم وانعكس أثره على ما سجل في الدفاتر وما حلل من بيانات[2].

3- تقييم نظام الرقابة الداخلية: إذا تحصل المراجع علي معلومات كافية حول نظام المراقبة الداخلية يمكن أن يعطى تقييم أولي لهذه النظام. فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته و مصداقيته في حين أن أدت عملية الفحص إلى استنتاج أن النظام غير مرضي وانه يجب عدم الاعتماد

[1] بن يخلف أمال، **مرجع سابق**،ص: 58.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2001، ص: 230.

عليه فهذا يؤكد وجود نقائص وثغرات التي تخلق أخطاء واحتمال وجود تلاعب وغش. وذلك كأساس يمكن الاعتماد عليه لتحديد نطاق الاختبارات التي ستطبق عليها إجراءات المراجعة.[1]

الفرع الخامس: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك طرق وأساليب إحصائية تساعد المراجع الخارجي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وهي كما يلي:

1- طريقة الاستبيان: يقوم هذا الأسلوب على إعداد قائمة تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات، ويجب أن تصاغ بحيث تكون الإجابة عنها بكلمة (نعم ، لا).

ويراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن المراجع من مراعاة الاعتبارات التالية:

أ- إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال.

ب- التفرقة بين نقاط الضعف البسيطة ونقاط الضعف القوية في نظام الرقابة الداخلية.[2]

2- طريقة التقرير الوصفي (المذكرة المكتوبة) : تعتمد هذه الطريقة على أن يقوم المراجع بوضع تقرير يصف النواحي المتكاملة للرقابة الداخلية في المؤسسة التي قيد المراجعة ويحتوي هذا التقرير على الوصف الكامل للبنود موضوع الرقابة مع التعريف بالموظف الذي يقوم بالعمل، وبعد الانتهاء من إعداد التقرير يتمكن المراجع من تقييم الإجراءات المتبعة في نظام الرقابة الداخلية[3].

3- طريقة خرائط النظم (خرائط التدفق): هي إحدى الطرق الأساسية في تقييم نظام الرقابة الداخلية **و** يمكن تعريفها على أنها رسم بياني يستخدم من خلاله الرموز لتمثيل المستندات وكافة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة من شراء وتخزين وبيع وكيفية إجراءات المعاملات أثناء حدوثها داخل المؤسسة.[4]

وتعتمد هذه الطريقة على المخططات البيانية لكيفية تداول و تناقل الوثائق المحاسبية من مصلحة إلى أخرى هذا من جهة، ومن جهة أخرى عمليات المراقبة التي تمت لمتابعة هذه التنقلات و التحركات للوثائق.

---

[1] محمد احمد خليل، **المراجعة والرقابة المحاسبية**، مرجع سابق، ص: 48.

[2] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، دار الثقافة، عمان، ط.01، 2009، ص:303.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، **مرجع سابق** ص: 234.

[4] محمد سمير الصبان، **مرجع سابق** ص: 278.

الفرع السادس: فحص الحسابات

يلجأ المراجع عند فحص الحسابات إلى تطبيق بعض الاختبارات التي تساعده في أداء مهمته على أكمل وجه، نذكر من بين هذه الاختبارات ما يلي:

1- اختبارات التطابق والسريانية: يتمثل دورها في التأكد أن وصف الإجراءات قد تم بطريقة صحيحة مطابقة للإجراءات المعمول بها في المؤسسة كما تسمح هاته الاختبارات في تفحص الوجود الفعلي لهذه الإجراءات، و ليس التأكد من أنها مطبقة فعلا من جهة، و من جهة أخرى اكتشاف الإجراءات التي لم يتعرف عليها المراجع من خلال الإجراءات .[1]

يوجد بعض الأنواع من الأنشطة المتعلقة بالرقابة تتوفر عنها مستندات وسجلات، ولكن لا يكون محتواها كافيا للمراجع لتقدير مدى فعالية تنفيذها. فعلى سبيل المثال نفرض أن المراجع سيقوم بمراجعة أسعار فواتير البيع من خلال الإطلاع على قائمة الأسعار القياسية لدى المؤسسة كوسيلة للمراجعة الداخلية، ولكن لا توجد إشارات على إتمام هذه المراجعة في فواتير البيع فمن الضروري على المراجع أن يقوم بالتنفيذ الفعلي لهذا الجراء لمعرفة ما إذا أمكن التوصل إلى النتائج المناسبة، وذلك من خلال تتبع أسعار البيع ومقارنتها بالأسعار المرخص بها في القائمة القياسية بتاريخ إجراء عملية البيع. أما اختبارات السريانية للتسجيلات والأرصدة فتتم هي الأخرى بالاعتماد على مصادر مختلفة نذكر منها[2]:

-اختبارات التطابق والسريانية بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة: وتتمثل هذه الوثائق في ما يلي: الفواتير بكافة أنواعها، سندات (مذكرات) الاستلام أو التسليم، ملف الجرد المستمر لقيم الاستغلال...الخ.

-اختبارات التطابق والسريانية بالاعتماد على المصادقات الخارجية: وتظهر من خلال إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد أو نفي العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة والتي تمت معهم كطرف ثان، مثل: الزبائن، الموردين، البنوك. كما يقوم المراجع بإرسال طلبات مصادقة لأطراف أخرى طلبا لمعلومات حول المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، مثل المحامين فيما يخص النزاعات المحتمل أن تكون مع الغير، المستخدمين، ومصالح الرهن العقاري فيما يخص العقارات.

---

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مرجع سابق**، ص ص: 305-307.

[2] محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص ص:80-81.

-اختبارات التطابق والسريانية بالاعتماد على المشاهدة العينية: ويكون ذلك بوجود المراجع أثناء القيام بعملية الجرد الحقيقي والفعلي للمخزون وأثناء تقييمه، وأيضا مراقبة الاستثمارات في أماكن وجودها، مراقبة الصندوق فجائيا وجرده...الخ.

2- إنهاء عملية المراجعة: على المراجع في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية وكافة القوائم المالية المتواجدة بين يديه لخلص في الأخير إلى تقرير شامل وعام يعبر عن مدى مصداقيتها وتماشيها مع القانون والعرف المحاسبي وذلك إنهاء للمهمة.

" ...وعليه قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة، كما سبق القول ، الاطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة من طرف المؤسسة ومدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. كما عليه فحص الأحداث ما بعد الميزانية، فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة، وأحداث مؤثرة على حياة ومستقبل الشركة. وعليه مراجعة أوراق عمله، التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير، للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة. والتأكد كذلك من أن الأشغال المبرمجة قد تم إنجازها كما يجب وأن محتوى أوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي للمراجع ولم يبق للمتدخل في نهاية هذه المرحلة إلا أن يختتم ويدلي بهذا الرأي.".

المطلب الخامس: أوراق عمل المراجع الخارجي وإجراءات المراجعة الخارجية.

يخصص مراقب الحسابات الجزء الكبير من وقته لتخطيط وإعداد ومراجعة أوراق العمل، لأنها تزيد من كفاءته في أداء المهام الملقاة علي عاتقه، حيث أنها ضرورية لتنفيذ عملية المراجعة.

ويمكن تعريف أوراق العمل بأنها: " أدلة مكتوبة وملموسة يتم تجميعها بواسطة المراجع الخارجي خلال القيام بإجراءات المراجعة وإعداد التقرير. ومن ثم فهي تشمل على كل ما قام بإعداده المراجع الخارجي، وما تم الحصول عليه، والطرق التي اتبعها، والنتائج التي توصل إليها"[1].

الفرع الأول: تصنيف أوراق عمل المراجع:

تصنف أوراق العمل من طرف المراجع عادة بملفين لكل عميل، الملف الأول منهما يطلق عليه اسم الملف الدائم، والثاني يطلق عليه اسم الملف الجاري.وهما كما يلي:

1- الملف الدائم: ويحتوي هذا الملف على البيانات والمعلومات التي لها صفة الاستمرارية النسبية والتي لا تتغير على أساس سنوي، ويمكن الرجوع إليها عند الحاجة ويحتوي الملف الدائم على بيانات أهمها:

أ- اسم العميل ومواقع نشاطه وأرقام هواتفه؛

ب- اسم الشخص أو الأشخاص المسئولين عن الإشراف على العملية المحاسبية وإعداد القوائم المالية؛

ت- عقد التأسيس والنظام الأساسي في حالة الشركات المساهمة وعقد الشركة في شركات الأشخاص؛

ث- الخريطة التنظيمية للعميل موضحا فيها خطط السلطة والمسؤولية كافة؛

ج- ملخص عن النظام المحاسبي للعميل؛

ح- ملخص عن نظم الرقابة الداخلية للعميل؛

خ- دليل الحسابات؛

د- العقود طويلة الأجل؛

ذ- اتفاقات براءة الاختراع والوكالات؛

ر- صور عن البيانات الضريبية عن الأعوام السابقة.

[1] محمد سمير الصبان، **مرجع سابق**، ص:305.

2- الملف الجاري:

وهي النوع الثاني من الملفات التي يعدها المراجع الخارجي للمؤسسة التي محل الدراسة أو المراجعة، لذلك يمكن تعريفها على أنها كافة أوراق العمل القابلة للتطبيق في السنة التي يتم فيها أجراء المراجعة. [1]

ومحتواه يتمثل في الفصول التالية:[2]

تنظيم وتخطيط المهمة ،البرنامج العام ، قائمة المتدخلين ، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال،جدول أوقات المتدخلين)تاريخ ، فترة الزيارات ومكانها ، تواريخ تقديم التقارير(تقييم نظام المراقبة الداخلية)شرح الأنظمة ، خرائط التتابع واستمارات المراقبة الداخلية ، تقييم نظام المراقبة الداخلية) ، إجراءات طرق المحاسبة (...، أوراق العمل)العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة.

3- أهداف أوراق العمل: يتمثل الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة المراجع الخارجي على تقديم تأكيد مناسب بأن المراجعة قد تم أدائها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وتحديدا، توفر أوراق العمل، التي تتعلق بمراجعة القوائم المالية في السنة الحالية. وهناك أهداف أخرى والمتمثلة في[3]:

-أوراق العمل هي الأساس لتخطيط عملية المراجعة:

لأنها تتيح للمراجع المعلومات الضرورية التي تستخدم كإطار مرجعي في أوراق العمل . وتتمثل هذه المعلومات في أوراق العمل في معلومات وصفية عن الرقابة الداخلية ، وقت الموازنة في كل جانب بالمراجعة، برنامج المراجعة ، ونتائج المراجعة عن السنة السابقة .

-سجل للأدلة التي تم تجميعها ونتائج الاختبارات:

تعتبر أوراق العمل الوسيلة الأساسية للتوثيق الذي يعبر على أن المراجع قد تم تنفيذها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وإذا دعت الضرورة، يجب أن يكون المراجع قادرا على أن يبرهن للهيئات التنظيمية والمحاكم أن المراجعة قد تم تخطيطها والإشراف على تنفيذها على نحو ملائم. ويوجد أيضا بعض الأهداف الأخرى لأوراق العمل من بينها:

- أنها بيانات يتم استخدامها لتحديد النوع المناسب من تقرير المراجعة لأنها تحتوي على المعلومات الضرورية لإعداد القوائم المالية.

---

[1] الفين ارينز، تعريب محمد محمد عبد القادر الديسيطي، **المراجعة : مدخل متكامل**، دار المريخ، السعودية، دون سنة نشر، ص: 301.

[2] محمد بوتين، **مرجع سابق**،ص 96.

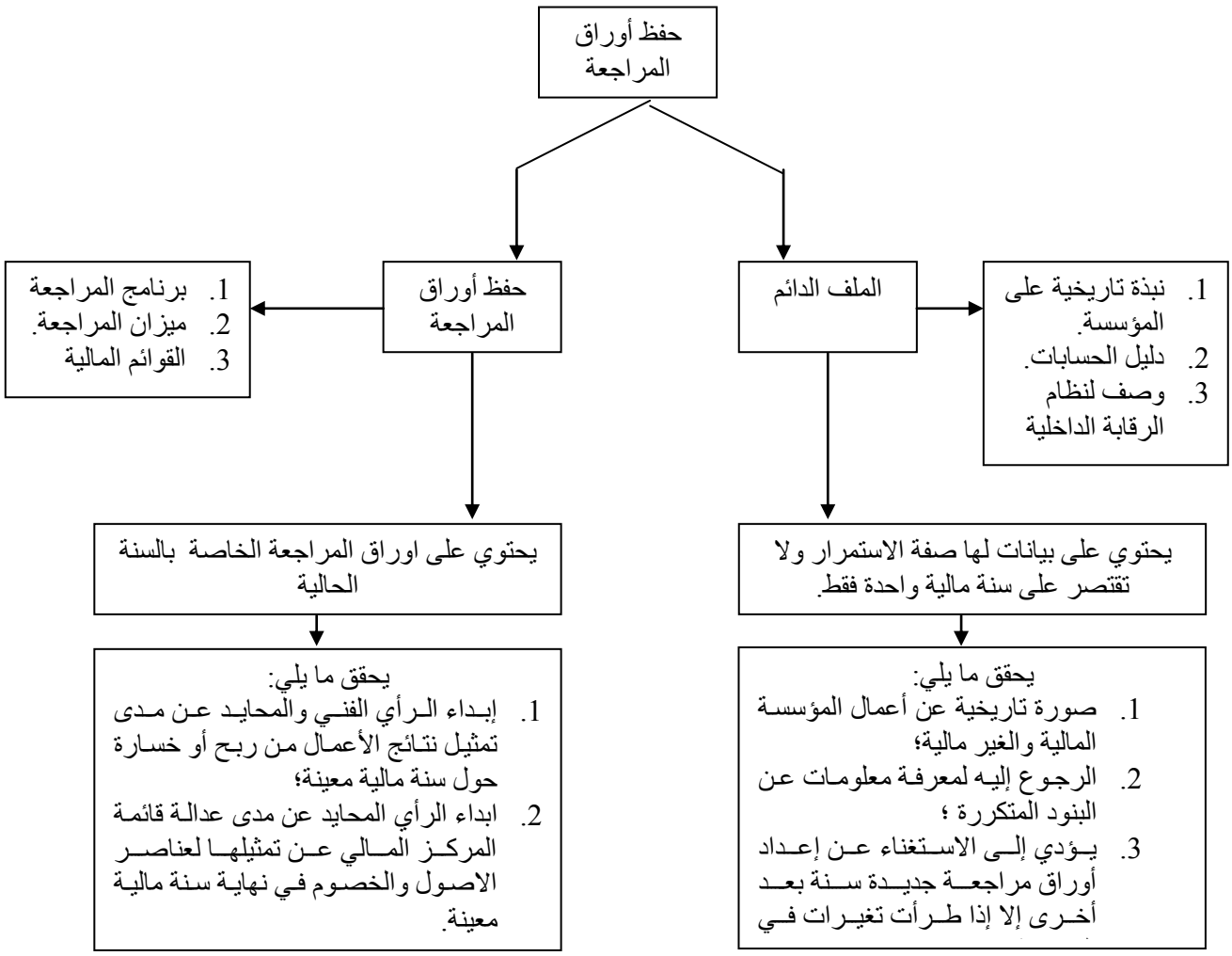
[3] الفين ارينز، تعريب محمد محمد عبد القادر الديسيطي، **المرجع السابق**، ص:300.

- أساس لفحص المشرفين والشركاء تعد أوراق العمل إطار رئيسيا يتم الرجوع إليه بواسطة المشرفين لتقييم ما إذا كان قد تم تجميع الأدلة الكافية والصالحة لتبرير تقرير المراجع.

4- حفظ أوراق العمل

ان كل مراجع ملزم بحفظ أوراق العمل الخاصة بكل مؤسسة على حدا، الشكل التالي يوضح كيفية حفظ أوراق العمل في المراجعة

الشكل رقم:01: يوضح كيفية حفظ أوراق المراجعة.



المصدر: منصور حامد محمود وآخرون، **أساسيات المراجعة**، دار الجامعة، القاهرة، 1999،ص:175.

بناء على المعلومات الواردة في الشكل السابق فإنها توضح محتويات أوراق المراجعة والمتمثلة في الملفين الدائم والجاري، إضافة إلى الفائدة المتأتية من كل نوع على حدا. وذلك بتقديم شرح موجز لكيفية حفظ أوراق العمل ولما تحتويه من معلومات وذلك للاستعانة بها من طرف المراجع الخارجي عند القيام بمهامه.

الفرع الثاني: إجراءات المراجعة الخارجية

نظرا لتعقيد الإجراءات الخاصة بعملية المراجعة فإننا سنتطرق إلى الإجراءات الخاصة لكل نوع على حدا كما هو موضح في المطالب التالية:

1- إجراءات التحقق من الأصول

يتكون الإطار العام لمراجعة وتحقيق الأصول أو بالأحرى مراجعة ممتلكات المؤسسة من الخطوات التالية[1]:

- التحقق من الوجود .
- التحقق من الملكية .
- التحقق من القيمة .

و يضاف إلى هذا الإطار الخطوات التالية :

- التحقق من أي حقوق للغير على الأصول .
- التحقق الحسابي من صحة أرقام الأصول الواردة في قائمة المركز المالي.
- فحص نضام الرقابة الداخلية .
- التحقق من العرض والإفصاح .

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، مرجع سابق ، ص: 236.

2- إجراءات التحقق من الأصول الثابتة:

أما إجراءات مراجعة الأصول الثابتة فقد توجد إجراءات عامة يمكن توضيحها كما يلي[1]:

أ- **الحصول على كشف تحليلي أو إعداده:**

يبين هذا الكشف الأرصدة الافتتاحية والتغيرات التي طرأت على الأصول الثابتة خلال السنة التي تحت الفحص ومطابقة هذا الكشف مع أرصدة هذه الحسابات.

ب-الجرد والكمال والحقوق: ويقصد به الجرد الفعلي والمشاهدة العينية، مع أن مثل هذا الإجراء لا يتم اللجوء إليه إلا في حالة ضعف الرقابة الداخلية.

ج-حقيق الملكية القانونية للأصول الثابتة: يجب على المراجع أن يتأكد من ملكية المؤسسة للأصل الثابت وذلك بمراجعة عقود الاقتناء، و إيصالات التسديد للضرائب وغيرها من الوثائق اللازمة للتأكد من الملكية القانونية للأصل الثابت.

د-التقويم: يركز المراجع عادة على الإضافات و الأصول المستبعدة ، والإصلاحات ذات القيمة الكبيرة، والضرائب المسجلة وغيرها. ليس الهدف من ذلك تقويم الرقابة الداخلية ، ولكن المراجعة، والتأكد مدى إتباع المبادئ المحاسبية من طرف المؤسسة.

هـ-التأكد من كفاية الإهتلاك: بالنسبة لاهتلاك الأصول الثابتة يجب على المراجع أن يتأكد من أن الطريقة المطبقة مناسبة لكل نوع من الأصول الموجودة في المؤسسة ، إضافة إلى التأكد من صحة حساب الأقساط لكل أصل بالطرق السليمة.

و-الإفصاح عن الأصول بطرقة عادلة في قائمة المركز المالي: يتطلب العرف المحاسبي أن تظهر الميزانية أرصدة الأنواع الرئيسة للأصول الثابتة القابلة للاهتلاك. و توضيح تفاصيل الاهتلاك المتراكم لكل نوع أو إبراز مجموعه العام.

[1] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، **مرجع سابق**، ص ص:327-332.

3- إجراءات التحقق من حسابات المدينين والمخزون السلعي

هناك إجراءات خاصة للتحقق من الحسابات الخاصة بالمدينين للمؤسسة التي محل الدراسة إضافة إلى وجود إجراءات خاصة بالتحقق من المخزون السلعي الخاص بالمؤسسة كما يلي:

أ- إجراءات التحقق من حسابات المدينين

يقصد بالمدينين أرصدة الحسابات الشخصية للعملاء نتيجة البيع الآجل، ويمكن للمراجع – وفقا للإطار العام – أن يتبع الإجراءات التالية لتحقيق هذا البند كما يلي[1]:

– التحقيق في المعلومات والوثائق الخاصة بالعملاء:

يطلب كشف تفصيلي بأرصدة العملاء التي تعدها إدارة المنشأة، ومن خلال مطابقة أرصدة كشف العملاء مع أرصدة الحسابات الظاهرة بدفتر أستاذ المدينين مع أرصدة العملاء بدفتر إجمالي المدينين (المراقبة)، يمكن للمراجع التأكد من وجود وصحة هذه الأرصدة ، كما يمكن له أيضا أن يرسل المصادقات إلى العملاء ، وتتوقف المصادقات على عدة عوامل سبق ذكرها، أهمها نظام الرقابة الداخلية، والأهمية النسبية للمبلغ ، ومعدل الرد من العملاء ، أو أن يقوم المراجع بتتبع هذه الأرصدة من خلال مستندات العملاء، أو أن يقوم المراجع بتتبع هذه الأرصدة من خلال المستندات (أوامر البيع – أوامر الصرف – الفاتورة) .

– التحقيق في الديون الخاصة بالعملاء:

ولما كان وجود الدين لا يعتبر دليلا على إمكانية تحصيله ومن ثم فانه ينبغي على المراجع القيام بالفحوصات التالية لتحديد :

*** تحديد مدى إمكانية تحصيل الديون :**

ويتم ذلك من خلال قيام المراجع بالطلب من المؤسسة بإعداد كشف موضحا فيه أسماء العملاء وأرصدتهم ، وفترة الائتمان الممنوحة لهم ، ومن خلال الاطلاع على الكشف يتمكن المراجع من فحص مدى انتظام العملاء في السداد، وكذلك فحص طريقة السداد ، وبيان الموقف من الديون القديمة للعملاء ، وأيضا معرفة المركز المالي للعملاء ، ومن حيث إفلاسهم أو صدور حكم قضائي ضدهم ، أو عدم الاستدلال على عناوينهم ، وكذلك التحقق من وجود ضمان شخصي أو عيني للدين من عدمه ، وإذا وجد يفحص المركز المالي للضمان الشخصي ، وقيمة الضمان العيني ووجوده فعلا .

[1] بن يخلف أمال، **مرجع سابق**، ص ص: 182-184.

***تحديد مدى كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها :**

وليتمكن المراجع من تحديد مدى كفاية المخصص عليه التعرف على الطريقة التي تنتهجها المنشأة في تكوينه وهي واحدة من اثنين إما :

الطريقة الأولى: تحليل حسابات العملاء كل على حدة ، وعلى ضوء هذه الطريقة ، يجب على المراجع أن يقوم بالمراجعة الانتقادية لحسابات العملاء – تحديد مدى إمكانية تحصيل الديون – ثم يقوم بحصر الدين المشكوك في تحصيلها ،ويكون المخصص اللازم لمقابلتها ، ويقارن ذلك بالمخصص المكون بمعرفة المنشأة ، وفي حالة وجود اختلاف عليه إخبار الإدارة أو أن يشير إلى ذلك في تقريره .

الطريقة الثانية : نسبة مئوية من أرصدة حسابات العملاء ، وعلى ضوء هذه الطريقة ، يجب على المراجع التأكد من كفاية المخصص من خلال مطابقة نسبة المخصص المكون من نسبة المخصص المكون في السنوات السابقة ، ومقارنة الأخير مع الخسائر الفعلية الناتجة عن الديون المعدومة خلال السنة وكذلك مقارنة المبيعات والديون وفقا لفترة الائتمان مع السنوات السابقة لملاحظة الاتجاهات وآثارها ولمتابعة أي تطورات في الظروف الخاصة والمحيطة بالمؤسسة .

– مدى صحة الديون المعدومة : في الحقيقة إن إعدام الديون قد تكون خلال السنة المالية ، وهذه الديون يتم إثباتها في دفتر اليومية الذي يجب أن يراجعه المراجع ، ويتحقق بما ورد فيه ، ولكن هذا يتم إعدام الديون عند الجرد أيضا ، لذا يجب على المراجع التأكد من أنها معتمدة من الإدارة بقرار ، وأنه تم استبعادها من حسابات العملاء .

ب– إجراءات التحقق من المخزون السلعي: يعتبر المخزون السلعي من أهم أصول المؤسسة الغير متداولة لذلك ينبغي على المراجع أن يتأكد من توفر كافة البيانات والوثائق اللازمة التي تثبت وجود المخزون في المؤسسة ومدى متابعته من طرف المهتمين به. لذلك ينبغي على المراجع أن يتأكد ويتحقق من تطبيق الإجراءات التالية التي تضمن التسيير الجيد للمخزون[1] :

- التحقق من وجود إجراءات خاصة بإعداد أذون الإنتاج وموازنات الشراء والبيع في للفترة المقبلة، ويجب أن يتأكد من أنها تطبق على كافة أنواع السلع والبضائع الموجودة في المخزن ؛

[1] السيد محمد، **مرجع سابق**، ص ص: 513-515.

- التأكد من أن إجراءات الرقابة على خروج المخزون لأغراض تخدم المؤسسة مثلا كالبيع أو الإنتاج فقط ، وأن يكون أمر تصريف المخزون من طرف إدارة مخالفة عن إدارة المخزن؛

- يجب عليه أن يتأكد من إجراءات التعامل مع المخزونات التالفة أو الفضلات والمهملات مع تحديد الإدارة المكلفة بهذه المرحلة؛

- التأكد من إجراءات الرقابة على المنتجات التي قيد التنفيذ وكل ما يتعلق بها من مصاريف ومراحل لم تكتمل بعد.

3- التحقق من الأموال المملوكة

إن الحصص التي يساهم بها المساهمون والشركاء في زيادة رأس مال المؤسسة، بحيث تندرج هذه الحصص ضمن حساب وحيد في الأخير وهو حساب الأموال المملوكة وبالتالي يمكن تتبع أحكام عامة للتحقق من الأعمال المملوكة هي على النحو التالي[1]:

– التأكد من العقد الابتدائي والقانون المنظم للمؤسسة موضوع المراجعة لمعرفة رأس المال وأنواع الأسهم(ممتازة، عادية)، وحقوق المساهمين من ناحية الربح ورد رأس المال.

– الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو تخفيض رأس المال وتعديل حقوق المستهلكين.

– يفحص المكتتبين في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم.

– يتحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة.

– فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه، من حيث عدد وقيم وشهادات الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين.

– في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل، يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

– التأكد من صحة عرض رأس المال في الميزانية أي إظهار رأس المال المصرح به ورأس المال المصدر وكذلك رأس المال المدفوع.

[1] فاتح سردوك ،مرجع سابق ،ص: 108.

4- التحقق من النواتج والأعباء

وبنفس الطريقة فان الإيرادات يتم تسجيلها في المحاسبة العامة بمجرد فوترتها (إصدار الفاتورة) بغض النظر عن تحصيلها والذي يتم عادة فيما بعد. ، أو بمجرد إثباتها وعلى العموم فإن التحقق من المعلومات المحاسبية المنطوية في حسابات النتائج والأعباء يكون عن طريق الآتي[1]:

– **الكمال**: ينبغي أن تعبر المعلومات المحاسبية عن كل العمليات المختلفة والمتعلقة بها سواء كانت أعباء ونواتج، وأن يتم تسجيلها محاسبيا لتدخل ضمن تجهيز البيانات المختلفة والمتعلقة بالحسابات، لذا وجب تسجيل كافة النواتج والأعباء وتجهيز كل البيانات المتعلقة بالعنصر في الدورة موضوع المراجعة لإعطاء معلومات محاسبية شاملة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

– **الوجود**: يعمل المراجع في هذا الإطار على التحقق من أن النواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي أن تكون طرفا فيها، ويكون ذلك باستعمال المراجعة المستندية من حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه وأن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية.

– **التقييم**: تظهر النواتج والأعباء بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية، لذلك ينبغي على المراجع أن يتحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها، وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة إلى أخرى.

– **التسجيل المحاسبي**: يسعى المراجع إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، إذ يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع المراجعة.

[1] عمر ديلمي ، **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير ،تخصص محاسبة، باتنة ، 2009 ص ص : 51/50.

المبحث الثاني : ماهية المراجعة الالكترونية وأدلة الإثبات

نظرا للتطورات الكبيرة في مجال تكنولوجيا المعلومات باستخدام الاجهزة الإلكترونية في النظم الإدارية والمحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية والشركات وغيرها ، قد أحدث هذا تغييراً جوهرياً في منهجية وأساليب ونظم المراجعة والرقابة الخارجية ، كما أثر هذا بدوره علي التكوين الشخصي والتأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي بالمقارنة عما كان عليه الأمر في ظل التشغيل العادي للبيانات المالية ، و يمكن تعريف تكنولوجيا المعلومات بأنها "البحث عن أفضل الوسائل لتسهيل الحصول على المعلومات وتبادلها وجعلها متاحة لطالبيها بسرعة وفاعلية " ولعل ما يميز علم المعلومات هو الاستفادة من التكنولوجيا الحديثة في عملية نقل المعلومات وتوفيرها، والوسائل الرئيسية التي يعتمد عليها علم المعلومات في أنشطته هي:

- **جهاز الاعلام الآلي:** الذي يقوم بتجهيز المعلومات والاحتفاظ بها واسترجاعها بسرعة ودقة عالية.
- **الاتصالات:** التي تستطيع توزيع المعلومات وبثها بسرعة فائقة لأشخاص مختلفين ومتعددين بغض النظر عن الأماكن التي يقيمون فيها[1] .

فالمراجعة ميدان واسع، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها مع كبر حجم المؤسسات وضخامة وسائلها البشرية ، المادية والمالية المستعملة، لها معايير تحكمها وعلى المراجع أن يلتزم بها، و تتشابه عادة خطوات عملية المراجعة بغض النظر عن نوع هذه المراجعة.

المطلب الأول : مفهوم المراجعة الالكترونية ومتطلباتها :

الفرع الأول : مفهوم المراجعة الإلكترونية :

1- التعريف الأول: وفقا لمفهوم المراجعة الخارجية هي عملية جمع وتقييم لتحديد ما إذا كان استخدام الكمبيوتر يساهم في حماية أصول المنشأة، ويؤيد سلامة بياناتها، و يحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة. يتضح لنا أن هذا المفهوم يحتوي على عدة عناصر ومفاهيم فرعية أهمها[2]:

- المراجعة عملية منتظمة: تتم من خلال مجموعة من الخطوات ابتداء بقبول التكليف وباستكشاف بيئة المراجعة وتنتهي باستخلاص نتائج المراجعة وإعداد التقرير وإبداء الرأي، أما في ظل المراجعة الالكترونية فانه من الصعب تتبع الخطوات سابقة الذكر. وعليه فإن المدخل العشوائي والغير مخطط له

[1] محمود علم الدين ، **تكنولوجيا المعلومات وصناعة الاتصال الجماهيري**، دار العربي للنشر والتوزيع ، السودان ، 1990، ص37،38.

[2] شحاتة السيد شحاته، **الرقابة والمراجعة في نظم المحاسبة الالية**، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية،2014، ص ص : 40،41،42 ،(بتصرف)

في ظل المراجعة الالكترونية قد ينتج عن عدم فحص عمليات أو مراحل معينة من النظام و الملفات الخاصة بها .

– جمع وتقييم الأدلة: هو اساس عملية المراجعة الخارجية ، أما في حالة استعمال العمل الالكتروني يهتم المراجع الخارجي بالنتائج المرتبطة بكل من الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية والملفات الناتجة عن تشغيل جهاز الاعلام الآلي، لتحديد ما إذا كانت محتويات ملفات جهاز الاعلام الآلي توضح مبادلات وعمليات المؤسسة محل الدراسة بصورة سليمة و صادقة .

– تحديد مدى تماشي مزاعم الإدارة مع المعايير القائمة: لا تختلف هذه العمليات في حالة المراجعة في ظل التشغيل العادي عنه في حالة التشغيل الالكتروني لنظام المعلومات المحاسبي .

– توصيل النتائج لمستخدميها:

في هذه الحالة تكون مسؤولية المراجع الخارجي عن توصيل النتائج المتوصل إليها من عملية المراجعة إلى مستخدميها المعنيين بها .نستخلص في الأخير إلى أن مفهوم المراجعة الالكترونية لا يختلف عنه في ظل التشغيل اليدوي لنظام المعلومات المحاسبي.

2–التعريف الثاني :"يقصد بالمراجعة الالكترونية عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المراجع في عملية المراجعة والرقابة وتوثيق أعمال المراجعة "[1].

3–التعريف الثالث: "هي عملية جمع وتقييم الأدلة لتحديد ما إذا كان استخدام نظام الكمبيوتر يساهم في حماية أصول المؤسسة، ويؤكد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة. كما يمكن اعتبار أهداف المراجعة الالكترونية هي نفسها أهداف المراجعة في ظل التشغيل العادي والتقليدي"[2].من خلال التعريف السابقة نستنتج أن المراجعة الالكترونية هي العملية الألية والتي من خلالها يمكن استخدام جهاز الاعلام الآلي وبرامجه الالكترونية في القيام بعملية التحقق والتأكد من سلامة العمليات المالية والتسجيلات المحاسبية المختلفة ، وخلوها من الأخطاء الجوهرية ، للوصول في الاخير الى تقارير مالية صادقة وتعبر عن الوضعية المالية السليمة للمؤسسة .

[1] طلال حمدونة ، علام حمدان ، **مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق الالكتروني في فلسطين ،واثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية** ، مجلة الجامعة الإسلامية ،غزة، المجلد السادس عشر ، العدد الأول ،2008 ،ص926.

[2] زياد عبد الحليم الذبية و آخرون، **نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق**، دار المسيرة، عمان ، 2011 ، ص:34.

4-التعريف الرابع : هي عملية جمع وتقييم أدلة ما إذا كان استخدام الحاسوب يساهم في حماية أصول المؤسسة، ويؤكد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة.[1]

الفرع الثاني: متطلبات المراجعة الالكترونية:

على الرغم من الاتفاق في الأهداف بين المراجعة العادية والمراجعة الالكترونية إلا أنه يوجد العديد من الاختلافات بينهم، ولذلك فإن الأمر يتطلب وجود مراجعة خاصة للتطبيقات المحاسبية الالكترونية وبالتالي سيتم الوقوف على أهم التغيرات التي تتخلل مراجعة الحسابات في ظل بيئة المعالجة الالكترونية للبيانات كما يلي[2]:

1- التغيرات التي حدثت في مسار المراجعة: وتتمثل هذه التغيرات فيما يلي:

- إلغاء أو تخفيض العمل المعتمد على الأوراق.
- إلغاء أو تخفيض التعاقب في الأوراق.

2- التغيرات التي حدثت في طرق الرقابة الداخلية: وتتمثل هذه التغيرات في النقاط التالية:

- الرقابة على الإدخال المجمع للبيانات: وتتم من خلال ما يلي:

- الرقابة باستخدام توازن المجاميع من خلال تعدد وسائل التخزين.
- الرقابة بالقيم الكلية للمجموعة(مجموعة الأصول).

- الرقابة باستخدام حرف التدقيق من خلال برنامج خاص لحساب حرف المراجعة، وهذا لكل رقم حساب في النظام المحاسبي الالكتروني للمؤسسة.

- الرقابة على نظم الإدخال المباشرة: وتتمثل في النقاط التالية:

- الرقابة الأولية لمدخلات البيانات: وتشمل هذه الرقابة ما يلي:

- الرقابة بالنظر الى وحدة العرض المرئي.
- الرقابة باستخدام لوحة المفاتيح أو آلة التدقيق.

- الرقابة على نظم الإدخال المباشر: وتتم هذه الرقابة من خلال تتبع البرامج التي تتيح عمليات التحويل والإدخال المباشر للبيانات

[1] نادر شعبان، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، الدار الجامعية، مصر، 2011، ص: 175.

[2] سردوك فاتح ،مرجع سابق، ص ص :02 -03.

3- التغيرات الناتجة عن استخدام الحاسوب في المراجعة

حيث يؤدي استخدام الحاسب الالكتروني إلى السرعة في إنجاز الأعمال بالنسبة للمراجعة والتي يمكن التعبير عنها من خلال:

- الاختبار العشوائي لعينات التدقيق
- طباعة المصادقات
- عمل مسح لملفات البنود الجوهرية بالقوائم المالية.
- فحص واختبار التحرك البطيء للمخزون.
- فحص واختبار حسابات المدينين التي استحقت أو أعدمت.
- فحص النسب والاتجاهات، ومقارنة بيانات السنة الحالية مع بيانات السنوات المالية السابقة، ومقارنة بيانات الموازنات التخطيطية والمعايير الرقابية ببيانات الأداء الفعلي.

كما أنه يمكن إضافة التغيرات التالية إلى التغيرات السابقة كما يلي:

- التغيرات الحادثة في حفظ البيانات
- التغيرات في كفاءة الأفراد الأخصائيين كجزء من فريق المراجعة
- التغيرات في تخطيط عملية المراجعة
- التغيرات في تحديد المخاطر
- التغيرات الحادثة في إجراءات المراجعة

الفرع الثالث : أساليب المراجعة الإلكترونية

نظرا للتطورات الأخيرة في مجال استخدام تكنولوجيا المعلومات ، وما أحدثته هذه التكنولوجيا من تغييرات جوهرية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، حيث تقدم هذه التكنولوجيا إمكانيات هائلة ومميزات ذات أهمية بالغة، من قدرة على تخزين البيانات والمعلومات المحاسبية، وقدرة على تشغيل البيانات المحاسبية بسرعة فائقة ودقة عالية، بالإضافة إلى التطور في مجال الشبكات الداخلية والخارجية. وفي مجال المراجعة يتطلب من المراجع استخدام اساليب وطرق وبرامج تتماشى البرامج والأجهزة الالكترونية المعمول بها ، بالإضافة الى تطبيق اجراءات ومعايير المراجعة .

في ظل نظام استخدام الاجهزة الالكترونية ظهر أسلوبان من أساليب المراجعة :

1- **الأسلوب الاول** : هو مراجعة حول الحاسب ويتمثل في المراجعة من خلال الحاسب ويتم فحص المدخلات والمخرجات ومراجعتها من خلال الفحص ومراجعة عمليات التشغيل .

2-الاسلوب الثاني : يتم فحص عملية التشغيل واختبارها داخل الحاسب الالكتروني، ومعرفة الاثر الذي أحدثه استخدام الحاسب الآلي على النظام المحاسبي ،ونظام الرقابة ، واساليب المراجعة[1]

وفيما يلي عرض لمداخل التدقيق في ظل الانظمة الالكترونية للمعالجة[2] :

-أسلوب المراجعة حول الحاسوب : ظهر هذا الاسلوب الا بعد ظهور الحاسبات الالكترونية ، من أهم مزياه بساطة وسهلة خطواته، وإمكانية أدائه من خلال تدقيق بيانات فعلية ، ويتطلب من المراجع بعض المهارات والتدريب على عمليات الحاسوب . ومن أهم عيوب هذا الاسلوب ارتفاع التكلفة بالنسبة للمراجع .

-أسلوب المراجعة من خلال الحاسوب : يقوم هذا الاسلوب على افتراض أنه اذا كانت بيانات المدخلات صحيحة وكانت المعالجة صحيحة فان المخرجات بالضرورة تكون صحيحة حيث يعتمد هذا المدخل على ضرورة التأكد من سلامة المدخلات الى جهاز الحاسوب والتأكد من سلامة وصحة المعالجة ودقتها .ومن مزايا هذا المدخل يساعد المراجع على اختيار وسائل الرقابة على النظام الالكتروني ، كما يساعد المراجع على إجراء اختبارات شاملة لعملية معالجة المعلومات المحاسبية .

ومن عيوب هذا الأسلوب نجد يتطلب تخصيص وقت مستقل لاستخدام النظم في معالجة بيانات الحالات الاختبارية ، وأن يتم تعيين عدد من المحاسبين المختصين في معالجة البيانات ، كما يتطلب من المراجع معرفة كافية بمهارات استخدام الحاسوب والنظم الالكترونية .

3-اسلوب المراجعة باستخدام الحاسوب: يقوم المراجع بتدقيق الانظمة الالكترونية بواسطة برامج المراجعة الالكترونية ، وهذه البرامج مصممة لتنفيذ عملية المراجعة ، قد تكون هذه البرامج عامة لكل عمليات المراجعة ، أو تكون خاصة لعملية من عمليات المراجعة فقط ، ويعاب على هذا الاسلوب أن

[1] عصام الدين محمد متولي، **المراجعة ، وتدقيق الحسابات** ،الجزء الاول، صنعاء،2009 ، ص174.

[2] عطا الله احمد سويلم ، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات** ، عمان ، درا الراية،2009 ، ص ص: 78-80 (بتصرف).

تكلفة تطبيقه كبيرة جدا على الرغم من امكانية توزيعها على العمليات التي تستخدم فيها. أو السنوات التي تستخدم خلالها.

الفرع الرابع: مخاطر المراجعة الإلكترونية

يعتبر النظام الإلكتروني الذي تستخدمه المؤسسة في المعالجة المحاسبية لعملياتها المالية بدلا من النظام التقليدي العادي السابق تطورا كبير ومرحلة انتقالية بالنسبة للمؤسسة في عملية التسجيل المحاسبي ، إلا أن المراجع الخارجي الذي سيعتمد على هذا النظام الإلكتروني عليه أن يتأكد من سلامة وخلو الأجهزة والبرامج المستعملة من مخاطر استعمال الجهاز المسؤول عن تسجيل هذه العمليات المالية ، لذا يجب على المراجع أن يكون على دراية كافية ومؤهل وقادر على اكتشاف المخاطر قبل وقوعها أو معالجتها وتداركها عند وقوعها . ويجب عليه أن يتخذ قرارا بشأنها عند القيام بعملية المراجعة .

1- مفهوم مخاطر المراجعة :

يقصد بمخاطر المراجعة " احتمال أن يصدر المراجع رأيا غير ملائم الذي يعبر عن وضعية القوائم المالية "[1] ، يمكن أن نستنتج أن مخاطر المراجعة هي إبداء رأي خاطي ناتج عن الفشل في تحديد أخطاء جوهرية في العمليات المالية المسجلة . فالمراجعة عرضة لمخاطر لا يمكن تجنبها تتعلق بمحتوى القوائم المالية للمؤسسة التي محل القيام بعملية المراجعة على تحريفات وأخطاء لا يمكن أن يكتشفها المراجع .

وهذه المخاطر ناتجة من عوامل عديدة اهمها:

- اعتماد المراجعة في تجميع الادلة والقرائن على أسلوب العينات .
- القصور والمحددات الملازمة لنظم الرقابة الداخلية .
- طبيعة معظم أدلة المراجعة حيث تعبر مقنعة وليست حاسمة .
- إن الرأي الذي يبديه المراجع يكون دائما عرضة للصواب والخطأ باعتبار أنه إنسان

[1] محمد الفيومي محمد وأخرون ، **دراسات متقدمة في المراجعة** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2008 ،ص ص:304-306.

2- أنواع خطر المراجعة : يوجد عدة تقسيمات لخطر المراجعة ولكن سنختصر تقيمها الى نوعين [1]:

أ-خطر ألفا: مخاطر رفض القوائم المالية في حالة وجود أخطاء جوهرية، ويمثل هذا الخطأ خطأ كفاءة حيث يؤدي الى زيادة الإجراءات التي يقوم بها المراجع ويتوسع في الفحص مما يؤدي لبذل مجهود إضافي للوصول الى النتائج الموثوقة وهذا يتطلب تكلفة أكبر مما يقلل من كفاءة المراجعة.

ب-خطر بيتا: وهو يعني قبول المراجع للقوائم المالية رغم أنها تحتوي على أخطاء جوهرية، ويعتبر هذا النوع من الأخطاء خطأ فعالية لا نه يتسبب بتقليل فعالية عملية المراجعة. الجدير بالذر أن النوع الثاني يعتبر أكثر خطورة من النوع الأول لأنه يتعلق بفاعلية المراجعة والهدف منها .

المطلب الثاني : تأثير أدلة الإثبات على المراجعة الإلكترونية .

تهدف المؤسسة من القيام بعملية المراجعة بصفة عامة الى هدف واحد أيا كانت نوعية التشغيل الخاصة بالبيانات سواء كانت إلكترونية أو بالطريقة العادية إلا أن إجراءات المراجعة التي يستخدمها المراجع في إجراء الاختبارات قد تغيرت تجاوباً مع تغير طبيعة كل من عناصر المدخلات وعمليات تشغيل البيانات وطبيعة عناصر المخرجات. وتعتبر أدلة الإثبات كل ما من شأنه أن يؤثر على تقرير المراجع الخارجي الذي يعبر عن رأيه المحايد فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات التي تعبر عن الحالة المالية للمؤسسة .

الفرع الأول: مفهوم أدلة الإثبات وحجيتها

1- مفهوم أدلة الإثبات:

إن عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي تتعلق بالحصول أدلة الإثبات ثم بعد ذلك يقوم بفحصها والتأكد من مصداقيتها ومطابقتها للعمليات المالية ، وفي الاخير ليحكم على صلاحيتها ومدى كفايتها ليدعم بها تقريره الذي يعبر عن مصداقية وصحة مخرجات البرنامج المحاسبي لدى المؤسسة .وعليه يمكن تعريف أدلة الإثبات:

- " تلك الأسس والأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات أو الاعتقادات المزعومة الى افتراضات مثبتة "[2].

-كما يمكن تعريف ادلة الاثبات على أنها "جميع المعلومات التي يستخدمها المراجع للوصل الى استنتاجات التي يبني عليها رأيه "[1].

---

[1] مرشد عيد المصدر ،**أثر مخاطر مهنة التدقيق على جدوة التدقيق**، رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية ،غزة ،2013، ص 36.

[2] زهرة توفيق سواد ، **مراجعة الحسابات والتدقيق** ،الجزء 01، عمان ،دار الراية ، 2009، ص 151.

-تعرف أدلة الإثبات على أنها " هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقائق الاقتصادية " [2].

-" يقصد بأدلة الإثبات أية معلومات يستخدمها المراجع لتحديد ما اذا كانت المزاعم والادعاءات أي المعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير التي تتم مراجعتها ، تعكس الواقع وتتفق مع المعايير التي تستخدم للحكم على مصداقتها "[3].

وبالتالي يمكن القول أن أدلة الاثبات هي جميع الوثائق والقرائن والتي تثبت وقوع الاحداث الاقتصادية في المؤسسة ، والتي يعتمد عليها المراجع الخارجي بشكل مباشر وكدليل مباشرة عند إبداء رأيه حول الوضعية المالية ومدى المصداقية والشفافية لهذه العمليات والاحداث الاقتصادية .

2- حجية أدلة الإثبات :

لكي تكون أدلة الإثبات ذات حجية قوية ومقنعة وكافية للقيام بعمل المراجع الخارجي على أكمل وجه يجب أن تكون متناسبة مع الظروف التي تم الحصول عليها فيها. لأنه عند تعدد طرق الحصول على أدلة الإثبات يعرض المراجع لبعض الاستثناءات ، ويوجد بعض الاعتبارات والتي تمثل معايير تمكن المراجع من الحكم على حجية دليل الإثبات[4]:

أ- عند الحصول على أدلة الاثبات من مصادر خارجية ومستقلة عن المؤسسة، فان ذلك يمدنا بضمان أكبر للاعتماد على دليل الاثبات في أغراض المراجعة عما لو تم الحصول على هذا الدليل من داخل المؤسسة .

ب- عندما تعد البيانات المحاسبية والقوائم المالية في ظل نظام فعال للرقابة الداخلية فان ذلك يؤدي الى الاعتماد على هذه المخرجات عما لو تم اعدادها في ظل نظام غير فعال للرقابة .

ج- الحصول على المعلومات بطريقة مباشرة من طرف المراجع الخارجي ، عن طريق الفحص الفعلي والملاحظة ، فان ذلك سيكون له أثر كبير في الاقناع عنه في حالة الحصول على هذه المعلومات بطريقة غير مباشرة

---

[1] أحمد حلمي جمعة ، **المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2009، ص 306.

[2] أمين السيد أحمد لطفي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2006،ص318.

[3] منصور احمد البديوي ، شحاته السيد شحاته ، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة** ، الدار الجامعية ، مصر، 2003، ص 13.

[4] محمد أحمد خليل ، **المراجعة والرقابة المحاسبية** ، الدار الجامعية ، مصر ، 1968،ص53.

الفرع الثاني : خصائص أدلة الإثبات في عملية المراجعة:

مهما تعددت ادلة الإثبات في عملية المراجعة و التي يعتبرها المراجع كدليل ملموس على الاحداث الاقتصادية والمالية التي قام بها المؤسسة خلال نشاطها .

"يبقى اقتناع و رضى المراجع بأدلة الاثبات عندما تكون كافية ومتاحة لتدعيم وتأكيد رأيه ،وذات جودة وصلاحية يجب أن تكون ملائمة وفعالة ، وموثوق فيها وتعتمد فعالية أدلة الإثبات على الموضوعية وخلوها من التحيز الشخصي ومدى قابليتها للقياس الكمي "[1].

يحدد برنامج المراجعة خطوات جمع أدلة الإثبات التي يتم استخدامها في أداء مهمة المراجعة، ويتطلب المعيار الثاني من معايير المراجعة المتعارف عليها أن يقوم المراجع بجمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والمصادقات والاستفسارات . ويتضح من خلال معايير المراجعة أن أدلة الإثبات يجب أن توصف بالكفاية و الجدارة.

ومن بين الخصائص التي يجب توفرها في دليل الإثبات نجد[2]:

1- **الصلاحية** : المقصود بالصلاحية هي إمكانية الاعتماد على الدليل وقابليته للتصديق، وتتمثل في عدة عوامل وهي كما يلي :

- ملائمة دليل الإثبات للتأكد من محل الإختبار .
- موضوعية دليل الإثبات.
- أهلية مقدر دليل الإثبات.
- الوقت المناسب لدليل الإثبات.

2- **ملائمة دليل الإثبات** :وهذا يعني أن الدليل يجب أن يتعلق بالتأكيد على أن الحدث الاقتصادي وقع فعلا ، وذلك من خلال فحص عدة أدلة لتأكيد الحدث .

3- **موضوعية دليل الإثبات** :كلما زادت موضوعية دليل الإثبات كلما زادت قابلية الاعتماد عليه ، والعكس كلما زادت ذاتية دليل الإثبات كلما قل الاعتماد عليه . وبصفة عامة يعتمد المراجع الخارجي على مزيج من أدلة الاثبات الموضوعية والذاتية

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة** ، الدار الجامعية ، مصر ، 2005،ص 58 .

[2] أمين السيد أحمد لطفي ، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة** ، مرجع سابق، ص: 356.

الفرع الثالث: المقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الإلكترونية

تتمثل أدلة الاثبات التي يستعين بها المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة والتي يحصل يعليها بعدة طرق سواء كانت بالطريقة العادية أو باستعمال تكنولوجيا النظام الالكتروني وتكون المقارنة كما يلي :

1-أوجه الاختلافات بين أدلة الإثبات الإلكتروني وأدلة الإثبات التقليدية:

تتمثل في اختلاف أدلة إثبات المراجعة الإلكترونية عن أدلة الإثبات التقليدية في أوجه عديدة والمقارنة التالية توضح أهم الاختلافات بين النوعين [1]:

- **المنشأ** : أدلة الإثبات التقليدية : الدليل على المنشأ من السهل تحديده وإيجاده .

أدلة الإثبات الإلكترونية : الدليل على المنشأ م الصعب تحديده بمجرد فحص المعلومات الإلكترونية ولكن يتم تحديد المنشأ باستخدام تقنيات رقابية وأمان والتي تسمح بالتوثيق وعدم النكران .

- **التبديل** : أدلة الإثبات التقليدية : الدليل الورقي من الصعب تبديله بدون أن يتم اكتشافه .

أدلة الإثبات الإلكترونية : من السهل تبديل الدليل وهناك صعوبة إن لم يكن مستحيل اكتشاف عملية التبديل عن طريق فحص المعلومات الإلكترونية .

- **التصديق والاعتماد** : أدلة الإثبات التقليدية : المستندات الورقية تبين بوضوح دليل المصادقة والموافقة عليها

أدلة الإثبات الإلكترونية : هناك صعوبة في إظهار المصادقة للمستند الإلكتروني ويحتاج إلى تقنيات رقابية متطورة لإظهاره.

- **الاكتمال والشمولية** :أدلة الإثبات التقليدية : كل المفردات المتعلقة بالعمليات عادة تكون مشتملة في نفس المستند . أدلة الإثبات الإلكترونية : المفردات ذات العلاقة غالبا ما تكون محفوظة في ملفات بيانات عديدة.

- **القراءة** :أدلة الإثبات التقليدية : لا يحتاج إلى وسائل وتقنيات خاصة للقراءة .

أدلة الإثبات الإلكترونية : تتطلب معدات وتقنيات متعددة للقراءة (ورد ، أكسل ، أكروبات ...الخ)

- **الصيغة** : أدلة الإثبات التقليدية :جزء متكامل من المستند .

أدلة الإثبات الإلكترونية : منفصل عن البيانات ويمكن تغييره .

[1] http://www.almohasb1.com/2009/08/electronic-audit-evidence.html تم الاطلاع عليه بتاريخ 2016/05/30 على الساعة:15:43 .

– **إتاحة وإمكانية الوصول إليها** :أدلة الإثبات التقليدية : عادة لا تمثل قيد أثناء عملية المراجعة .
أدلة الإثبات الإلكترونية : مسار المراجعة المتعلق بالبيانات الإلكترونية ربما لا يكون متاح في وقت المراجعة والوصول إلى البيانات قد يكون أكثر صعوبة .

– **التوقيع** :أدلة الإثبات التقليدية : يعتبر التوقيع على المستند الورقي مسألة بسيطة ويمكن التحقق من صحته بسهولة .أدلة الإثبات الإلكترونية : تتطلب عملية التوقيع تقنيات مناسبة كما يحتاج تقنيات خاصة للتحقق من صحته وإمكانية اعتماده .

2– إمكانية الاعتماد على أدلة الإثبات الإلكترونية:

عند تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات الإلكترونية التي تم جمعها بغرض مساعدة المراجع في إبداء الرأي الفني في القوائم المالية ، يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره المخاطر المصاحبة لاستخدام هذا النوع من الأدلة حيث لا يمكن تحديد مدى الكفاية الملائمة من خلال عملية الفحص لدليل الإثبات الإلكتروني كما هو الحال في دليل الإثبات الورقي ، فطباعة مخرجات المعلومات الإلكترونية أو قراءتها من على الشاشة ما هو إلا صيغة واحدة ولا يمكن أن تعطي دلالة على منشأ المعلومة أو صلاحيتها كما لا يمكن أن تؤكد اكتمال أو شمولية المعلومات وبالتالي يجب على المراجع أن يتأكد من أن أنظمة الرقابة والتقنيات المتعلقة بإنشاء ومعالجة ونقل وحفظ المعلومات الإلكترونية كافية حتى يمكن ضمان مصداقية المعلومات .

ويوجد عدد من المعايير التي يستخدمها المراجع في تقييم مدى الاعتماد على المعلومات الالكترونية كأدلة إثبات في المراجعة وتتمثل هذه المعايير في الآتي :

– **التصديق** : هو إمكانية القيام بإجراء مصادقة مع المنشأة أو الشخص الذي أنشأ المعلومات الإلكترونية .

– **الأمانة** : تتضمن الشمولية والدقة والطبيعة الحالية والشرعية للمعلومات والأمانة هو التأكيد من أن المعلومات شرعية (قانونية) ولم تتغير بقصد أو بغير قصد أثناء تكوينها أو معالجتها أو نقلها أو حفظها .

– **الصلاحية وسلطة الاعتماد** : هو التأكد من أن المعلومات يتم إعدادها ومعالجتها وتعديلها وتصحيحها وإرسالها واستلامها والوصول إليها يتم عن طريق أشخاص مخولين ومسئولين عن ذلك العمل

-عدم النكران والإنصاف : هو التأكد من أن الشخص أو المنشأة الذي أرسل أو استلم المعلومة لا يمكنه أن ينكر من مشاركته في تعديل محتوى المعلومات وبالاعتماد على الدليل الذي لا يكن دحضه على منشأ المعلومات الإلكترونية أو استلامها أو محتواها فإنه يجب الاعتراف بمنشأ تلك المعلومات أو استلامها أو محتواها .ويمكن تلخيص أنواع ادلة الإثبات والمقارنة بين الأدلة العادية والأدلة الالكترونية في الجدول الموالي :

الجدول رقم (04): مقارنة بين أدلة الاثبات العادية وأدلة الإثبات الالكترونية

الرقم	البيان	أدلة الإثبات العادية	أدلة الإثبات الالكترونية
01	الوجود الفعلي	عد وفحص الموجودات طويلة الأجل وقصيرة الأجل يدويا .	عد وفحص الموجودات طويلة الأجل وقصيرة الأجل يدويا .
02	المستندات والسجلات	التأكد من أن المستندات والسجلات المستوفية للشروط الشكلية والقانونية وأن تسجيل العمليات كان وفقا للمعايير المحاسبية المحلية والدولية وأن عملية التوثيق التي يقوم بها مراقب الحسابات هو بوضع إشارات التدقيق على العينة التي دققها	المستندات في ظل النظام الالكتروني هي غير مرئية ولذلك يقوم المراجع للحسابات بالاستعانة ببرامج التدقيق العامة لتدقيقها وان عملية التوثيق تكون من خلال طباعة نتائج التدقيق من برنامج التدقيق الالكتروني
03	الاحتساب	التأكد من صحة العمليات الأربع للمستندات والسجلات يكون ذلك يدويا .	التأكد من صحة العمليات الأربع للمستندات والسجلات يكون ذلك من خلال الاحتساب عن طريق برنامج التدقيق الالكتروني
04	الاستفسارات والمصادقات	الاستفسار من الادارة شفويا أو تحريريا عن بعض النقاط الغامضة لدى المراجع الخارجي ، أما المصادقات فترسل عن طريق البريد العادي للمدينين والدائنين لتأييد أو عدم تأييد أرصدتهم لدي المؤسسة	الاستفسار من الادارة شفويا أو تحريريا عن بعض النقاط الغامضة لدى المراجع الخارجي ، أما المصادقات فترسل عن طريق البريد العادي أو الالكتروني للمدينين والدائنين لتأييد أو عدم تأييد أرصدتهم لدي المؤسسة

المصدر :أسعد محمد علي وهاب ، **التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية** ، دار اليازوري، عمان، 2011، ص 52.

المبحث الثالث: انعكاسات المراجعة الإلكترونية على كفاءة المراجع الخارجي وجودة المراجعة

تتعلق المراجعة بالتحقق من البيانات المالية من حيث مصداقيتها و الاعتماد عليها في تقديم رأي المراجع ، والحصول على تقرير يعبر عن الرأي الفني المحايد حول الوضعية المالية للمؤسسة . وهذا مما يستوجب على المراجع أن يحصل على أدلة كافية وملائمة ليدعم بها رأيه ،وتنعكس في الاخير على جودة عملية المراجعة .

المطلب الأول :تأثير المراجعة الإلكترونية على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي

يعتبر مفهوم الكفاءة من المفاهيم المنتشرة بشكل كبير في مختلف الميادين وخاصة في البيئات الاجتماعية والاقتصادية، والمهنية، والتعليمية المختلفة، كما يعتبر الهدف الأساسي منها تحقيق الأهداف المطلوبة بأعلى مستوى وبنجاح مؤكد، بمعنى أن ما يتم إنجازهُ بكفاءة عالية سوف تنتج عنه مجموعة من النتائج السليمة و الصحيحة المرجوة من العمل.

1- مفهوم الكفاءة والفعالية.

توجد عدة تعاريف للكفاءة والتي بدورها تعطي مفهوم دقيقا لها ونجد من بينها :

– **التعريف الأول** : هي موهبة وتعتبر جزءاً مهماً من القدرة على إنجاز جزء معيّن من العمل عند مستوى محدّد، وقد تكون الكفاءة بدنيّة أو عقلية، ولا يمكن التعبير عن الكفاءة بأنّها فهم، أو قدرة، أو معرفة يتمّ تعلّمها، أو اكتسابها، أو تحصيلها من الآخرين، أو الحياة اليوميّة، كما أنّ الطبيعة الفطرية للكفاءة تتعارض مع التحصيل والذي يمثل المعرفة، أو القدرة المكتسبة[1].

– **التعريف الثاني** : تعرف الكفاءة بالنسبة للمؤسسة على أنها تحقيق الأهداف المسطرة سواء في استغلال الوسائل المتاحة أو بلوغ إلى النتائج المسطرة سابقا.[2]

ومن خلال ما سبق يمكن تحديد مفهوم للكفاءة على مستوى عملية المراجعة، ويتمثل في قيام المراجع الخارجي بعملية المراجعة للمؤسسة، بطريقة صحيحة و بالتالي تنخفض التكاليف ، فيتم استخدام أقل جهد ووقت ممكن للحصول على اكبر منفعة للمؤسسة .وعليه يمكن القول بأن الكفاءة مرتبطة بالتنظيم للمؤسسة. و بالتالي الكفاءة تركيب من المعرفة، المهارات و السلوكيات التي تظهر من خلال ممارسة معينة.

---

[1] إسراء عواودة، مقال بعنوان الكفاء https://mawdoo3.com تم الإطلاع عليه بتاريخ 2017/01/01 على الساعة 17:30.

[2] شوقي بورقبة، **التمييز بين الكفاءة و الفعالية، ورقة بحثية**، غير منشورة ، جامعة فرحات عباس، سطيف ، ص 03.

– **تعريف الفعالية** : تلك العلاقة بين النتائج المحققة فعلا، والنتائج المقدرة وذلك من خلال قياس الانحراف ، وبصفة عامة يمكن القول بأن الفعالية هي استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف المحددة ، أي تختص ببلوغ النتائج [1]

3– الكفاءات الواجب توفرها للمراجع الخارجي لاستخدام المراجعة الإلكترونية :

للقيام بعملية المراجعة الإلكترونية من طرف المراجع الخارجي يجب أن تتوفر لديه أساليب متطورة وهذا لزيادة كفاءة وفعالية المراجعة، مما يتطلب منه مهارات مادية وفنية لكي يتم توظيفها في عملية المراجعة الإلكترونية، و تتمثل هذا المهرات في تدريب فني للعنصر البشري، وتوفير الأقسام الفنية المساعدة، وتوفير شبكات إلكترونية مناسبة للقيام بالعمل، بالإضافة إلى توفير الأنظمة المحاسبية، كما أوصى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بضرورة تمتع المراجع بالكفاءات التالية[2]:

- القدرة على تصميم وعمل خرائط تدفق للنظم المتطورة وتحليلها للتعرف على مواطن القوة والضعف .
- خبرة ودراية كافية بلغات البرمجة.
- إلمام بأساليب المراجعة الإلكترونية.
- المهارات والخبرة الكافية لفهم والإلمام بنظام الرقابة الداخلية الشاملة بما فيها الرقابة الداخلية على جهاز الحاسوب.
- معرفة أساسية بنظم جهاز الحاسوب و مكوناتها ووظائفها و إمكانياتها التشغيلية.

[1] شوقي بورقبة، **مرجع سابق**، ص: 05.

[2] ضيف الله محمد الهادي وآخرون، **تأثير إستخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة**، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، ص13.

المطلب الثاني: إجراءات الرقابة على جودة المراجعة.

الفرع الأول :مفهوم جودة المراجعة :

اهتمت العديد من الدراسات بصفة عامة على تحديد مفهوم شامل لجودة المراجعة، لأنه يرتبط بمجموعة من المحددات المتغيرة وعدة أسباب أخرى متعددة.

إن مفهوم جودة عملية المراجعة يختلف باختلاف وجهات نظر الفئات المستفيدة، من مراجعين للحسابات، وغيرهم لذا يمكن تحديد مفهوم لجودة المراجعة على أنها "هو زيادة قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء و التحريفات في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وزيادة درجة استقلاله" [1] .

ومن الناحية المهنية فقد عرفت جودة المراجعة على أنها " قدرة المراجع على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات لمعالجتها، أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة للمؤسسة محل المراجعة"[2].

أي أن جودة المراجعة تتحقق عندما تكون نسبة الخطأ الواردة في تقرير المراجع الخارجي ضعيفة او معدومة ، مما ينعكس على مخرجات عملية المراجعة. وتكون بأكثر كفاءة وفعالية عندما يلتزم المراجع الخارجي بالمعايير و الإرشادات المهنية المتعارف عليها.

الفرع الثاني : أهمية جودة المراجعة:

واجهت مهنة المراجعة ضغوطا متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، وخصوصا بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من اكبر مكاتب المراجعة. وللتغلب على تلك الضغوط يجب الاهتمام بجودة المراجعة، والتي تمثل مطلبًا

[1] موسى رحماني، سردوك فاتح، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد 34 ، 2014، ص:188 .

[2] عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، **قواعد السلوك و آداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية**، رسالة ماجستير، غ، منشورة، جامعة الشرق الأوسط،2012،ص:55.

ضروريًا لكافة أطراف عملية المراجعة(المراجع –المؤسسة محل المراجعة – المستفيدين من خدمات المراجعة –المنظمات المهنية) وتنبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية[1]:

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.
- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
- تخفيض صراعات الوكالة.
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
- أداة تنافسية جيدة.
- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية.

وتكمن أهمية جودة المراجعة من خلال أن المنتج النهائي لعملية المراجعة يتمثل في تقرير المراجع الخارجي ، و الذي يعتمد عليه الكثير من المستخدمين الخارجيين في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم . ومن هنا فإن جودة المراجعة هي مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة .

الفرع الثالث :إجراءات الرقابة :

للرقابة على جودة المراجعة على مستوى مكتب المراجعة ويجب أن تتضمن ما يلي[2]:

- **المتطلبات المهنية** : على كافة أفراد مكتب المراجعة الالتزام بمبادئ الإستقلال والأمانة والحياد والموضوعية والسرية والسلوك المهني.
- **المهارات والكفاءات:** على مكتب المراجعة أن يكون مزود بأفراد من الذين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بإنجاز مهامهم بالعناية اللازمة.
- **توزيع المهام:** يجب أن تعهد أعمال المراجعة الى الأفراد المدربين والمؤهلين ويتمتعون بالكفاءة المهنية المطلوبة.

[1] جواهر السبيعي، **أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات علي جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)**، ، رسالة ماجستير (غير منشورة) ،قسم المحاسبة، المملكة العربية السعودية ، 2012، ص ص: 25 -26 .

[2] حسين الطيب عبد الله خالد، **دور معايير جودة المراجعة في تعزيز ثقة تقرير المراجع الخارجي لأغراض الائتمان المصرفي (دراسة تطبيقية على البنوك السودانية)** ،جامعة افريقيا، دون سنة نشر، ص ص: 106-107.

- **الإشراف:** ينبغي أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على كافة المستويات وذلك لتوفير قناعة معقولة بأن هذا العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة .

- **التشاور:** يجب أن يكون التشاور داخل وخارج مكتب المراجعة، عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة.

- **القبول والمحافظة على العملاء:** يجب على مكتب المراجعة تقييم للعملاء المحتملين من جهة ، ومتابعة علاقته مع العملاء الحاليين من جهة أخرى.

- **المراقبة:** يجب على مكتب المراجعة أن يراقب باستمرار ملاءمة وفعالية تطبيق سياسات واجراءات الجودة ويمكن تصنيفها على أساس : توزيع المهام، أوراق العمل، الفحص، التشاور.

الفرع الرابع: استخدام معايير تقنية (Six Sigma) في تحسين جودة المراجعة

تعد تقنية six sigma أحد أهم الاتجاهات المعاصرة لإدارة وتطوير الأداء باعتبارها لغة جديدة من لغات العصر وموضوعا هاما وسبيلا واضحا للتغلب على المشكلات التي تواجه المؤسسة في سعيها نحو التميز .

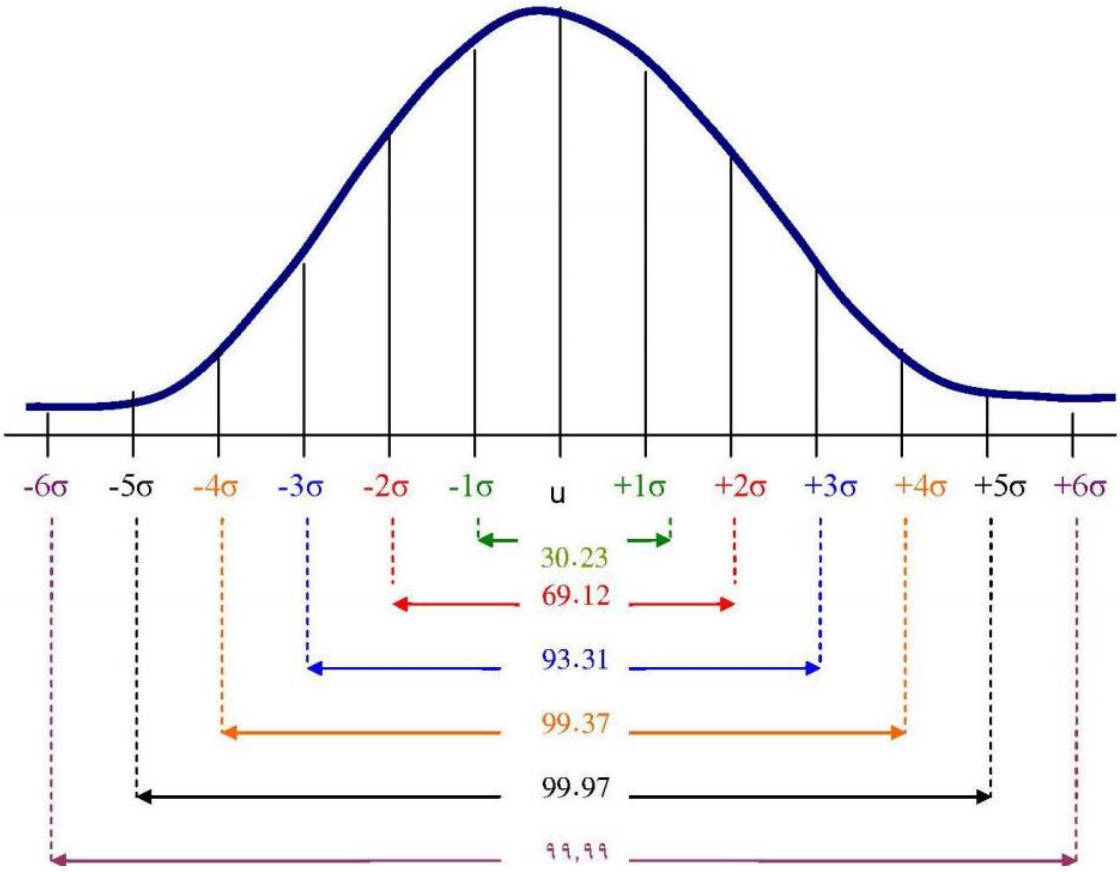
أ-مفهوم تقنية (Six Sigma):

تعرف تقنية Sigma على أنها أداة تسعى إلى تخفيض الانحراف في العمليات، فهي تركز على تقليل التباين أو الانحراف في المخرجات وصولا الى 304 خطأ لكل مليون فرصة[1].

ويمكن توضيحها وفق الشكل التالي:

[1] علي هاتف عبد العلي، **مدى تأثير استخدام معايير تقنية (Six Sigma) في تحسين جودة التدقيق الداخلي**، مجلة الكلية الإسلامية ، العدد 42، ص 159.

الشكل رقم(02): يوضح توزيع المساحات تحت منحنى التوزيع الطبيعي عند مستويات مختلفة من (Sigma)



المصدر : علي هاتف عبد العلي ، مرجع سابق ،ص 160.

ب-مبادئ منهج Six Sigma

يقوم مبدأ Six Sigma على مبادئ أساسية يمكن حصرها في ما يلي[1] :

- التركيز على العملاء.
- القرارات المبنية على الحقائق والبيانات .
- التركيز على العمليات والأنشطة الداخلية .
- الإدارة الفعالة المبنية على التخطيط المسبق .
- التعاون اللامحدود .
- التحسين المستمر .

[1] عبد الناصر نور ،**استخدام منهج six sigma في ضبط جودة التدقيق الداخلي(دراسة ميدانية)**، المؤتمر العلمي السنوي 11 ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد ، عمان ، الاردن ، 2012 ، ص ص: 257-258.

الفرع الخامس: العوامل المحددة لجودة المراجعة :

تتمثل في السياسات والاجراءات المطبقة من طرف المراجع للتحقق من أن أعمال المراجعة تم أداؤها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها . أي يتمثل في الالتزام بمعايير المراجعة [1].

ومن الاعتبارات والمقومات المحددة لجودة المراجعة نجد :

- حجم مكتب المراجعة .
- عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة.
- مصداقية تقارير مكتب المراجعة .
- مدة إستمرار مكتب المراجعة في القيام بعملية المراجعة في المؤسسة محل المراجعة .
- هيكلة عملية المراجعة .
- خبرة مكتب المراجعة .
- التقدم التقني في آداء المهنة .
- المنافسة بين مكاتب المراجعة.
- عدد الساعات التي تم إنجاز عملية المراجعة خلالها.
- نسبة الاتعاب من المؤسسة محل المراجعة الى مكتب المراجعة [2]

من خلال التعريف يتضح أن مفهوم جودة المراجعة لا يقتصر فقط على التقيد بمعايير المراجعة وانما على محددات أخرى تتعلق بمكتب المراجعة أو المراجع الخارجي .

الفرع السادس : فوائد و مخاطر جودة المراجعة

لتحقيق جودة المراجعة يرجع للمؤسسة بفوائد عديدة بالإضافة الى عدم تحقيقها يرجع بالضرر والخطر على المؤسسة ويمكن تلخيصها في ما يلي [3]:

1- فوائد جودة المراجعة:

- تُمكّن المستفيدين من خدمات المراجعة في اتخاذ القرارات السليمة.
- تَعمل على تحسين وثائق وأوراق العمل، وتساهم على العمل بروح الفريق.

---

[1] أحمد محمد نور وآخرون ،**دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، دار الجامعة** ، جامعة اسكندرية ، مصر ، 2007، ص08.

[2] المرجع نفسه ،ص 11.

[3] هايل الجازي، **مفهوم جودة المراجعة**، تاريخ الاطلاع عليه 2017/07/17 على الساعة 20:00 .https://mawdoo3.com

- تَحرص على تعيين مراجعين ذوي قدرة وكفاءة عالية.
- تَزيد ثقة الجمهور وتحسّن من نظرة المجتمع لمهنة مراجعة الحسابات.
- تُعدّ وسيلة تسويقيّة مقنعة تمكّن مكاتب المراجعة من المحافظة على النوعيّة الجيّدة من العملاء، وجذب عملاء جدد في ظل التنافس بالسوق.
- تُقلل من الأخطاء العمليّة. تُساهم في موضوعيّة أكبر في أداء الأعمال والحفاظ على الاستقلاليّة في العلاقات مع العملاء.
- تعتبّر قاعدة متينة لمراجعة أعمال شركات أخرى.

2- **مخاطر عدم تحقيق جودة المراجعة :**

و هي مخاطر يتحملها مكتب المراجعة نفسه، ونذكر منها:

- فقدان أو تدني سمعة هذا المكتب عند العملاء، ممّا قد يؤدّي لخسارة نصيبه السوقي والتنافسي.
- زيادة تهديد المؤسسات الحكوميّة بالتدخل في تنظيم مهنة المراجعة.
- زيادة التكاليف الناتجة عن إقامة عملاء المكتب دعاوى قضائية ضد المكتب، بالإضافة لمطالبتهم بتعويضات وهو ما يُطلق عليه اسم "المسؤوليّة القانونية تجاه الغير".
- إهدار موارد بشريّة وماليّة من أجل المحاولة في تدارك ذلك القصور وتصحيح الانحرافات، وهو ما يسمى بـ "تكاليف الفشل الداخلي والخارجي".

مخاطر يتحمّلها المجتمع أو كما يُطلق عليها "التكاليف الاجتماعية للجودة" وتتمثل هذه المخاطر في:

الخسائر التي يتعرّض لها العملاء بسبب اتخاذهم لقرارات لاعتمادهم على تقارير المراجعة قليلة أو متدنيّة الجودة.

الفرع السابع: علاقة المراجع الخارجي في تدعيم وتحقيق جودة المراجعة

كما سبق وتمت الإشارة إلى أن التقارير المالية ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة لأنها تعبر عن الحالة المالية التي عليها المؤسسة خلال الستة المالية التي محل الدراسة إذن يمكن اعتبار أن التقارير المالية محل المراجعة بمثابة مدخلات لعملية اتخاذ القرارات الاستثمارية "المخرجات" بعد دراستها وتحليلها أي "التشغيل". ومن هنا كان من الأسباب الرئيسية للاهتمام بجودة التقارير المالية كونها تؤثر على جودة المراجعة .

كما سبق وأشرنا إلى أن جودة التقارير المالية لا تتحقق إلا بالعناصر التالية[1]:

- مدى ملائمة القوائم المالية ومدى ارتباطها باتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.
- مدى سلامتها وخلوها من الأخطاء الجوهرية.
- مدى قابليتها للمقارنة .
- مدى سلامة عرض بنود تلك القوائم المالية.
- مدى الإفصاح في تلك القوائم المالي (الإفصاح الكافي) والذي قد يتعارض مع التكلفة والعائد وقد يستند إلى الأهمية النسبية.
- مدى اعتمادها على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (وسيلة القياس) حتى يسهل عملية المقارنة.

إن وجود هذه العناصر المذكورة يساعد على تحقيق جودة التقارير المالية بصفة نسبية، ويبقى تحقيق الجودة في هذه الحالة غير مكتمل إلا إذا أبدى المراجع الخارجي رأيه الفني والمحايد الذي يؤكد على سلامة وخلو القوائم المالية من الانحرافات والأخطاء الجوهرية. وبهذا تكون التقارير المالية تعبر عن الحالة الصحيحة والتي تتطابق مع ما هو موجود في المؤسسة بين الموجودات المادية في المؤسسة والموجودات الرقمية الموجود في التقارير المالية التي محل الدارسة.

الفرع الثامن :تأثير استخدام المراجعة الإلكترونية على جودة المراجعة

المراجعة كغيرها من العلوم الأخرى محكومة بنظام خاص بها، ويوجد به ثلاث عناصر أساسية متحكمة في أي نظام وهي المدخلات ثم المعالجة لنصل في الأخير إلى مخرجات للاستفادة منها في مراحل أخرى .

1- **المراجعة في ظلل التشغيل الالكتروني للبيانات** :مع التحول الذي حدث في مجال أنظمة المعلومات حيث يعتبر جهاز الحاسوب والبرامج الملحقة له العنصر الرئيسي في العمل ، وقد اصبح من النادر ايجاد نظام يدوي يقوم بعمليات دقيقة مثل جهاز الحاسوب .

[1] طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان**، مرجع سابق، ص ص: 49-51.

وهذا مما فرض على المراجع والمحاسب ايضا أن يتماشى مع ما يتطلبه الوقت الراهن ، بحيث توجب عليه تغيير طريقة تفكيره وعمله في مجال المراجعة. وهذا مما أحدث تغييرا جوهريا في منهجية عمل المراجع كما يلي [1]:

أ- التغيير في ثقافة ومعرفة المراجع ، يجب عليه الالمام التام بأساسيات التشغيل الالكتروني للبيانات ، والدراسة الكاملة بلغات البرمجة ووسائل جهاز الاعلام الالي ولواحقه المتطورة .

ب- إعادة النظر في خطة وبرنامج المراجعة، ولا سيما أن جزءا كبيرا من عناصر النظام المحاسبي الموجود داخل جهاز الكمبيوتر ومبرمج الكترونيا كي يكو في خدمة المراجع .

ت- إعادة النظر في طبيعة أدلة الإثبات، والاستفادة من جهاز الاعلام الآلي للحصول على بديلا للأدلة التقليدية.

ث- التحكم الذاتي في تقوية نظام الضبط الداخلي للبيانات والمعلومات .

ج- إعادة النظر في طرق إعداد وعرض تقارير المراجعة بما يلائم التطورات الحديثة في فكر ومنهجية الإدارة العليا، وتطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء، وإبراز المسائل الجوهرية .

2- **جودة عملية المراجعة** :إن التحول من نظام المراجعة العادي إلى نظام مراجعة الكتروني أصبح من الضروري تطوير مهنة المراجعة ومواكبة التطورات التكنولوجية المختلفة ، مما يؤدي الى تغير أساليب و طرق المراجعة ، في تقييم المخاطر واستخدام الأدوات وإجراءات وبرامج مختلفة ومتطورة للقيام بعملية المراجعة الالكترونية ، لذا يمكن تحديد مفهوم دقيق لجودة المراجعة على أنها التزام المراجع بمعايير المراجعة بالإضافة الى قدرته على اكتشاف الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتقديم توصيات لمعالجتها، أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أكبر منفعة ممكنة للمؤسسة محل المراجعة[2].

[1] فيصل ديبان عوض المطيري، **أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت**، رسالة ماجستير ، غير منشورة ،جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال ،قسم المحاسبة،2013،ص27.

[2] فيصل ديبان عوض المطيري، **أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت**، المرجع السابق ،ص34.

خلاصة الفصل

من خلال ما تم دراسته في الفصل تم التوصل الى أهم النقاط التالية :

-استخدام الأجهزة والبرامج الالكترونية في مجال المراجعة يحتاج الى بيئة تدريبية متخصصة فعلى المراجع الخارجي تحديث مهاراته العلمية والعملية كي يقوم بالمراجعة الالكترونية . وتحقق هدفها بشكل صحيح

-ضرورة تحقق المراجع الخارجي من النظام الرقابي ذو المستوى العالي المتبع من طرف المؤسسة محل المراجعة لحمايتها من المخاطر الخارجية أو الداخلية .

-الإشراف على الأجهزة والبرامج الالكترونية المستخدمة في عملية المراجعة الالكترونية ومتابعة صيانتها وتحديثها مما يتماشى مع تطور المؤسسة محل المراجعة ،لان الدقة في تصميم برامج المراجعة تزيد من جودة مخرجات البرنامج المتمثلة في التقارير التي تعكس وضعية المؤسسة محل المراجعة .

- تتحسن جودة المراجعة عند إتباع المراجع الخارجي لأسس ومعايير المراجعة بدقة، مما يؤثر على التقارير التي تعكس رأي المراجع حول الوضعية المالية للمؤسسة محل المراجعة .

- عند تحقق جودة المراجعة يعتبر من الوسائل التي تنعكس إيجابا على مكتب المراجعة ويكمن ذلك في جلب متعاملين جدد للمراجع الخارجي. وخاصة في ظل المنافسة الشديدة التي تشهدها المهنة في الواقع العملي.

-يعتبر موضوع جودة المراجعة من الموضوعات الهامة التي تؤدي إلى تقدم مهنة المراجعة مع زيادة المستوى المهني للمراجع، ويساعد المؤسسات محل المراجعة على التحكم و الرقابة أكثر على نظامها وعملياتها.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد

يسعى المراجع الخارجي الى تطوير مهاراته في استخدام تكنولوجيا المعلومات عند القيام بعملية المراجعة وذلك نظرا لعديد من الأساب منها:مواجهة تحديات المراجعة الالكترونية التي تحدد كفاءته وقدرته الحالية والتي بدورها تؤثر على جودة المراجعة .

ونهدف من خلال هذا الفصل، للتطرق إلى المفاهيم الأساسية المتعلقة بموضوع بحثنا والتي سيتم تداولها ضمن سياق الفصل، وعليه سوف نتطرق إلى وصف وتحليل توزيع عينة الدراسة، وتحليل الفقرات واختبار الفرضيات باستخدام علاقة الارتباط، واستخدام نموذج الانحدار المتعدد.

سنحاول في هذا الفصل دراسة مدى تأثير المراجعة الإلكترونية على كفاءة المراجع الخارجي من أجل تحسين جودة المراجعة باستعمال البرنامج الإحصائي (SPSS25) المستخدم في تحليل البيانات، وكذا البرنامج الإحصائي (16 MINITABE) بالإضافة الى استخدام برنامج (EXEL2010) للمساعدة في تبويب وجدولة مخرجات عينة الدراسة لذا سيتم عرض مختلف عناصر الدراسة بالتفصيل التي قمنا بها في عينة الدراسة وذلك في المبحث الأول بعنوان وصف وتحليل عينة الدراسة ، بينما سيتم عرض نتائج الدراسة الميدانية وكذا تفسير وتحليل النتائج المتوصل اليها من الدراسة في المبحث الثاني .

المبحث الأول: وصف وتحليل عينة الدراسة:

نظرا للأهمية العلمية والعملية التي يحضى بها الجانب الميداني (التطبيقي) لإنجاز هذه الدراسة، فقد إستهدف الباحث من خلال هذا المبحث إعطاء فكرة توضيحية لأهم الوسائل المستخدمة في جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب الميداني فضلا عن الأساليب الإحصائية التي إتبعها الباحث لمعالجة أداة الدراسة والمتمثلة في إستمارة الإستبيان، وذلك بهدف قياس وتحليل الإختبارات الإحصائية لآراء ومقترحات فئات العينة بالإجابة على محاورها الإستبيانية، وكذلك الخصائص والصفات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، بهدف الوصول إلى نتائج واقعية.

المطلب الأول: الوسائل والأساليب المستخدمة في وصف وتحليل عينة الدراسة:

سيتم من خلال هذا المطلب إبراز الوسائل والأساليب المستخدمة في تحليل عينة الدراسة ، كما هي موضحة في الفروع التالية:

الفرع الأول: منهجية الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على تأثير تطبيق المراجعة الالكترونية كلى كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة ، ومن ثم توجب علينا إتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، وذلك لأن المنهج الوصفي التحليلي يهدف إلى دراسة الظاهرة، وجمع الحقائق والمعلومات عنها ومن ثم تحليلها للوصول إلى النتائج والتوصيات، كما تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية ومصادر البيانات الأولية وذلك كما يلي:

أولا: مصادر البيانات الثانوية:

تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب، والمراجع العربية والأجنبية، والدوريات والمقالات، والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والمجلات العلمية المتخصصة، وبعض المواقع ذات الصلة على شبكة الإنترنيت.

ثانيا: مصادر البيانات الأولية:

تم الحصول على المصادر الأولية من خلال تصميم إستبيان كأداة رئيسية للبحث، وقام الباحث بتفريغ وتحليل الإستبيان من خلال البرامج التالية:

- البرنامج الإحصائي(SPSS25) .
- برنامج (Minitab16).
- برنامج (EXEL2010)

الفرع الثاني: أداة الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على تأثير المراجعة الالكترونية على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة ، قام الباحث ببناء وتصميم إستبيان الدراسة مستفيدا من الدراسات السابقة وإستشارة ذوي الخبرة والإختصاص في هذا المجال من أكاديميين ومهنيين، وقد إشتمل الإستبيان على جزئين: يستخدم الجزء الأول في جمع البيانات الشخصية عن المستجوبين كالمؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة، العمر، سنوات الخبرة، معلومات حول المؤسسة، وهي بيانات تفيد في التعرف على خصائص مجتمع الدراسة وقد احتوى هذا الجزء على 06 فقرات، أما الجزء الثاني من الإستبيان فهو عبارة عن مقياس يهدف إلى التعرف على الاسس المعرفية والعملية للمراجعة الالكترونية ، وقد إحتوى هذا الجزء على مجموعة من الفقرات بلغ عددها 07 فقرة.

وعند وضع هذه الإستبانة تم الأخذ بعين الإعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، وتلبي جميع المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها.

وقد تم إستهداف عينة الدراسة بالتركيز على عدد كبير من الفئات الداخلية والخارجية للمهتمين بمهنة المراجعة من (أساتذة جامعيين متخصصين، مراجعين خارجيين، ، محاسبين معتمدين).

وقد تم إستخدام مقياس(likert) ليكرت الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الإستبيان، وذلك لقياس إستجابات المستجوبين لفقرات الإستبيان حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (05) يبين درجات إجابة المستجوبين

الإستجابة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الثاني: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

نظرا لصعوبة تحديد مجتمع الدراسة بدقة، ومنه استحالة ضبط حجم العينة وفقا للنماذج الإحصائية المعروفة، تم تحديد عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية الطبقية من مجتمع الدراسة، ولقد تم توزيع 120 إستبانة على جميع أفراد العينة، واسترداد 100 إستبانة صالحة وخاضعة للدراسة بعد إستبعاد الإستبيانات الملغاة نظرا لعدم تحقق الشروط المطلوبة منها، ولقد تم الإهتمام بإختيار شريحة الأفراد لفئات عينة الدراسة بعناية فائقة، بحيث تم الوصول إلى أكبر شريحة من الأفراد المهتمين بمهنة المراجعة في الجزائر ، وإختيار شريحة أفراد العينة من الشرائح الإجتماعية التي تمتلك قدر معينة من الخبرات العلمية والعملية في المراجعة وتطبيقاته العملية، وذلك بهدف التمكن من الوصول إلى أكبر قدر ممكن من النتائج الواقعية والاستفادة منها في الدراسة، والجدول التالي يوضح الفئات المستهدفة من عينة الدراسة ومجال عملها.

الجدول رقم (06) يبين الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.

البيـــان	الاستبيـان	
	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	120	%100
عدد الاستمارات غير المسترجعة	20	%16.6
عدد الاستمارات الصالحة	100	%83.4

المصدر: من إعداد الباحث ، بناء على بيانات الاستبيان

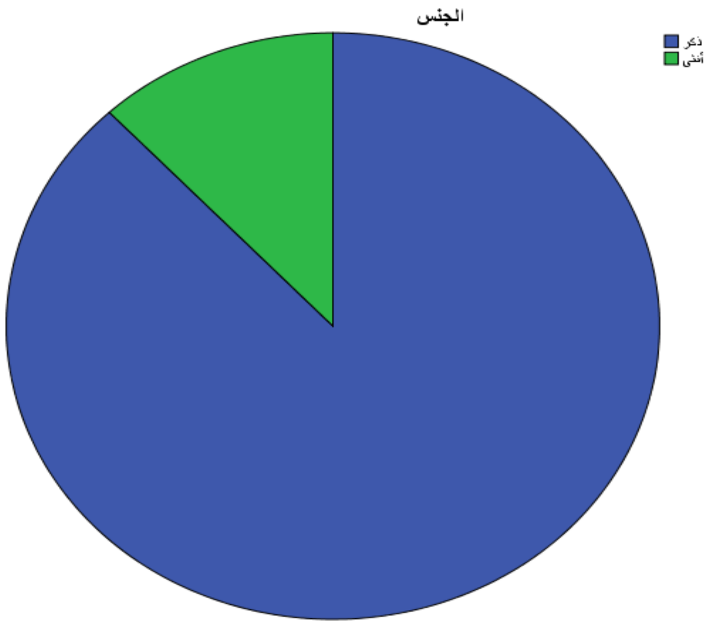
الفرع الأول: خصائص العينة حسب الجنس

الجدول رقم (07) يبين توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	العدد	النسبة
ذكر	88	88%
انثى	12	12%
المجموع	100	100%

المصدر : من إعداد الباحث ، بناء على مخرجات برنامج SPSS25

الشكل رقم (03) يوضح التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب الجنس



المصدر : من إعداد الباحث ، بناء على مخرجات برنامج SPSS25

نلاحظ أن نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان بلغت 88%، في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث نسبة 12%، يرجع هذا الأمر إلى إقبال عنصر الذكور على الإهتمام والعمل في مهنة المراجعة مقابل عزوف العنصر النسوي عن الاهتمام بامتهان المراجعة سواء كمهنة حرة أو كوظيفة. أي في الجانب العلمي و العملية بصفة عامة.

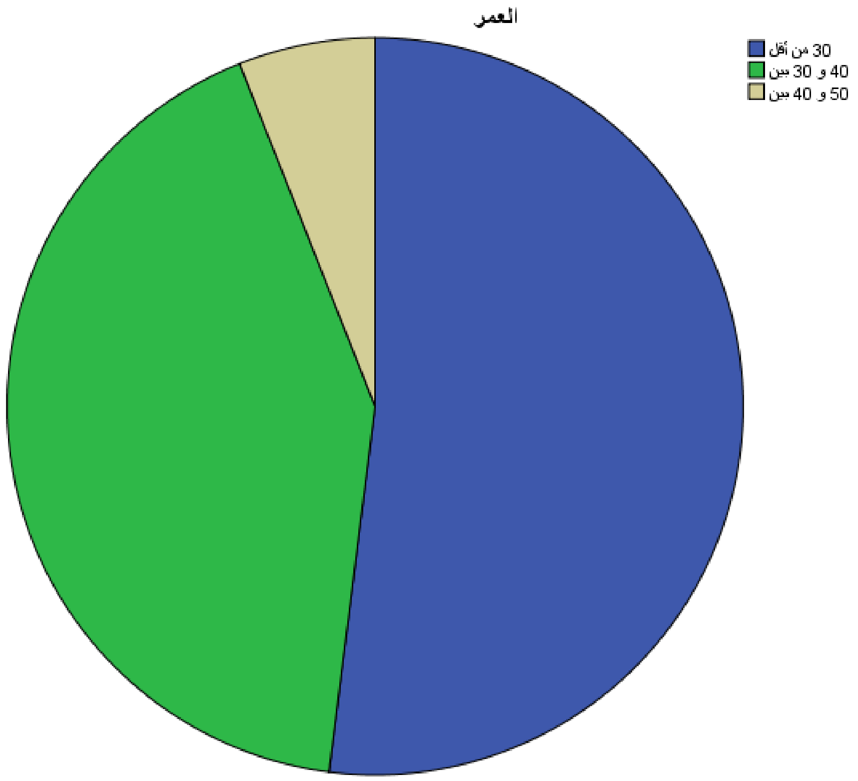
الفرع الثاني: خصائص العينة حسب الفئة العمرية

الجدول رقم (08) يبين توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

الفئة العمرية	العدد	النسبة
أقل من 30 سنة	52	%52
من 30 إلى 40 سنة	42	%42
من 40 إلى 50سنة	6	%6
اكبر من 50 سنة	0	%0
المجموع	100	%100

المصدر : من إعداد الباحث ، بناء على مخرجات برنامج SPSS25

الشكل رقم (04) يوضح التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب الفئة العمرية.



المصدر : من إعداد الباحث ، بناء على مخرجات برنامج SPSS25

تباينت أعمار أفراد العينة المستجوبة وتراوحت عموماً بين 30 إلى اقل من 40 سنة، و قد قمنا بتشكيل أربعة فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن هم دون 30 سنة، فيما حددت الفئة الثانية بين 30 واقل من 40 والفئة الثالثة من 40 إلى اقل من 50 سنة والفئة الأخيرة أكثر من 50 سنة و قد

كانت النسبة الكبيرة من المشاركين عند الفئة الأولى بنسبة 52% تليها الفئة الثانية بنسبة 42% ثم الفئة الثالثة بنسبة 6% في الأخير عدم وعزوف تام عن المشاركة خاص بالفئة الأخيرة بنسبة 0%. ويمكن تفسير هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة بسبب تركيزنا و ميلنا للأفراد ذوي الأعمار المتوسطة نسبياً لافتراضنا أنها تحوز على خبرة ميدانية وعلى دراية كافية بأجهزة البرامج الإلكترونية الحديثة والتي من شأنها أن تساعد على التعامل الجيد مع أسئلة الاستمارة كما هو موضح في الشكل.

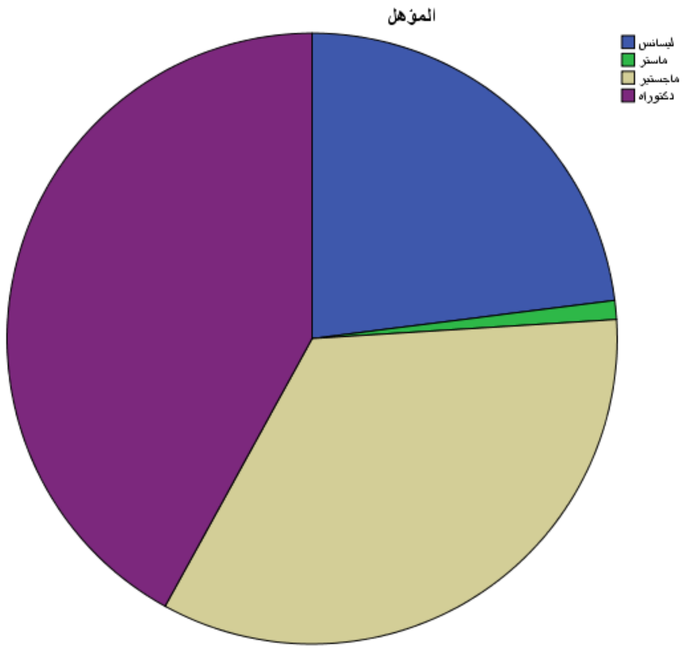
الفرع الثالث: خصائص العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (09) يبين توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
ليسانس	23	23%
ماستر	01	01%
ماجستير	34	34%
دكتوراه	42	42%
المجموع	**100**	**100%**

المصدر: من إعداد الباحث ، بناء على مخرجات برنامج SPSS25

الشكل رقم (05) يوضح التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الباحث ، بناء على مخرجات برنامج SPSS25

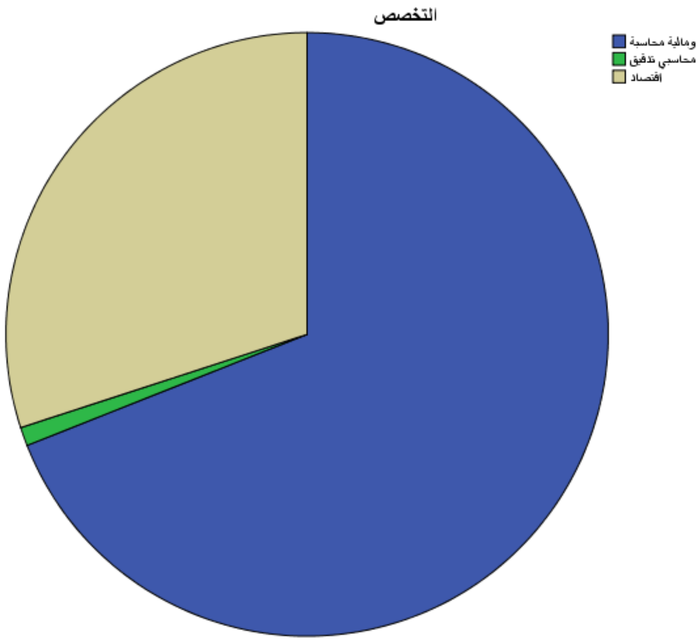
الفرع الرابع: خصائص العينة من حيث التخصص العلمي

الجدول رقم (10) يبين توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	العدد	النسبة
محاسبة ومالية	69	69%
تدقيق محاسبي	01	01%
اقتصاد	30	30%
المجموع	**100**	**100%**

المصدر: من إعداد الباحث ، بناء على مخرجات برنامج SPSS25

الشكل رقم (06) يوضح التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الباحث ، بناء على مخرجات برنامج SPSS25

يتضح لنا توزيع النسب حسب تخصص الأفراد العينة حيث نجد أن فئة تخصص محاسبة ومالية هي الأكبر والبالغ عددها 69 فرد بنسبة 69%، أما نسبته 01% فيمثل تخصص تدقيق ، تليها فئة تخصص إقتصاد بنسبة 30% .

الفرع الخامس: خصائص العينة حسب المهنة

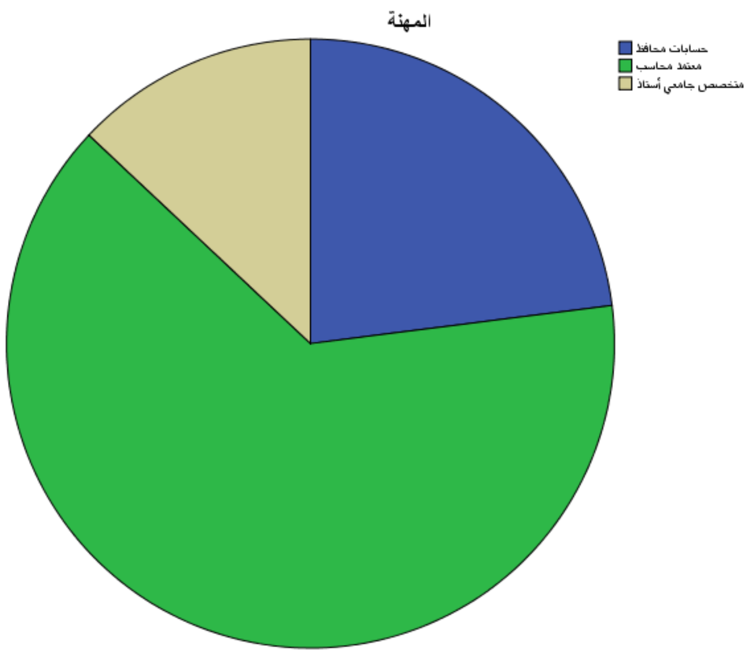
الجدول رقم (11) يبين توزيع عينة الدراسة حسب المهنة

المهنة	العدد	النسبة
أستاذ جامعي متخصص	13	% 13
محاسب معتمد	64	% 64
محافظ حسابات	23	% 23
المجموع	**100**	% **100**

. **المصدر** : من إعداد الباحث ، بناء على مخرجات برنامج SPSS25

من خلال الاستمارات وتبويبها حسب الوظيفة، وجدنا أن نسبة المستجوبين الذين يمارسون وظيفة استاذ جامعي متخصص بنسبة 13%، وتليها وظيفة محاسب معتمد وهذا راجع لى كون مهنة المحاسب المعتمد الأكثر إنتشار على مستوى الجانب العملي و تمثل أكبر بنسبة 64%، وتليها محافظي الحسابات بنسبة 23% .

الشكل رقم (06) يوضح التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المهنة



. **المصدر** : من إعداد الباحث ، بناء على مخرجات برنامج SPSS25

الفرع السادس: خصائص العينة حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم (12) يبين توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

السنوات	العدد	النسبة
أقل من5 سنوات	99	% 99
من 5 إلى 10 سنوات	01	% 01
من 10 إلى 20 سنة	0	% 0
أكثر من 20سنة	0	% 0
المجموع	**100**	**% 100**

. **المصدر** : من إعداد الباحث ، بناء على مخرجات برنامج SPSS25

اعتمدنا في توزيع سنوات الخبرة لأفراد العينة المدروسة على أربعة فئات، كل فئة لها مدى من 5 إلى 10 سنوات، حيث بلغت نسبة 99% للفئة اقل من 5 سنوات ويرجع ذلك الى حداثتهم للمهنة وإمكانية معلوماتهم بخصوص موضوع الدراسة تكون أكثر من غيرهم ، بالإضافة على أنها أكثر أستجابة للردود على إستمارة الإستبيان .

ثم تليها نسبة 01% للفئة من 05 الى 10 سنوات ، أما باقي الفئات فالمشاركة معدومة . كون الأستمارات المحصلة من طرفهم لا تتوفر فيها شروط الدراسة إما تكون فارغة أو عدم الرد وتجاهله من طرف باقي الفئات.

المبحث الثاني: دراسة العلاقة الإرتباطية بين فقرات الإستبيان

سنقوم من خلال هذا المبحث بإختبار مدى توفر العلاقة الارتباطية بين الإجابات على أسئلة المحاور فيما بينها، ولكون الدراسة تخص معطيات لا معلمية لذا تم إستخدام معامل (Gamma)، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائيا(Sig) لمعامل (Gamma) أقل من 0.05 ، وقد تم تطبيقه على كل فقرات المحاور .

المطلب الأول: دراسة العلاقة الإرتباطية

تم عرض الإستبانة في صورتها الأولية على بعض الأساتذة الأكاديميين المتخصصين ومن لهم خبرة وإطلاع في مجال المحاسبة من أجل الاسترشاد بآرائهم حول الفقرات التي تضمنها الإستبيان، وقد أخذ الباحث بآراء ونصائح المحكمين حيث تم حذف بعض الفقرات، كما تم تعديل فقرات أخرى، حتى تم التوصل للصورة النهائية للإستبيان.لتحليل هذا الإرتباط نستخدم معامل غاما (Gamma) الذي يستخدم لقياس وقوة واتجاه العلاقة الإرتباطية بين منغيرين ترتيبيين، وقد قدمه العالمان غودمانو وكروسكال سنة 1945 . وتنحصر قيمته بين (+1) و (-1) فالإشارة تحدد اتجاه العلاقة أي اذا كانت الإشارة موجبة (+) فإن العلاقة طردية بين فقرات المحاور مع الفقرة المراد دراستها معها ، أما إذا كانت الإشارة سالبة (-) فإن العلاقة عكسية . ونستخدم في ذلك البرنامج الإحصائي (SPSS25). ولتفسير النتائج نأخذ القيمة المطلقة لمعامل الارتباط (Gamma) لذا تم تقسيم قيمته الى ثلاث مستويات أساسية وهي كما يلي :

- **المستوى الأول:** (من 0.000 الى 0.33) نقول أن الارتباط ضعيف .
- **المستوى الثاني:** (من 0.34 الى 0.67) نقول أن الإرتباط متوسط .
- **المستوى الثالث:** (من 0.68 الى 1.00) نقول أن الإرتباط قوي .

1- دراسة العلاقة الارتباطية لفقرات المحور الأول: الاسس المعرفية والعملية للمراجعة الالكترونية

مع فقرات المحور الثالث: انعكاسات المراجعة الالكترونية على جودة المراجعة

ولإختبار مدى توفر العلاقة الارتباطية بين الإجابات على أسئلة المحور الأول والمحور الثالث من فقرات الإستبيان تم تلخيصها في الجدول التالي :

الجدول رقم (13) يبين اختبار الارتباط بين فقرات المحور الاول مع فقرات المحور الثالث

		المحور الثالث: انعكاسات المراجعة الالكترونية على جودة المراجعة				
الرقم	المحور الأول : الاسس المعرفية والعملية للمراجعة الالكترونية	C1	C2	C3	C4	C5
1	المراجعة الالكترونية تمكن المراجع من استخدام جهاز الاعلام الآلي وبرامجه لتنفيذ عملية المراجعة.	- / -	0.000 / 0.898	0.007 / 0.252	0.000 / 0.289	0.044 / 0.282
2	للقيام بالمراجعة الالكترونية يتطلب وجود مراجعة خاصة للتطبيقات المحاسبية الالكترونية .	0.004 / 0.956	0.003 / 1.000	0.015 / 0.792	0.003 / 0.958	0.003 / 1.000
3	يجب على المراجع ان يتابع البرامج التي تتيح عمليات المعالجة الالية للبيانات .	- / -	- / -	0.000 / 0.920	0.000 / 0.871	- / -
4	يؤدي استخدام البرامج و الجهاز الالكتروني إلى السرعة والدقة في إنجاز عمل المراجع .	0.000 / 0.514	0.000 / 1.000	0.000 / 0.779	0.000 / 0.867	- / -
5	لتطبيق المراجعة الالكترونية يتطلب من المراجع استخدام اساليب وطرق لتتماشى مع النظام الالكتروني المعمول به لدى المؤسسة محل المراجعة.	0.004 / 0.302	- / -	0.011 / 0.278-	- / -	0.000 / 0.692
6	من مميزات اساليب المراجعة الالكترونية السرعة في المعالجة وتسهيل عملية المراجعة رغم تكاليفها المرتفعة .	0.000 / 0.460	0.000 / 0.964	0.000 / 0.765	0.000 / 0.802	- / -
7	يجب التأكد من سلامة وخلو الأجهزة والبرامج المستعملة من المخاطر الكترونية ، التي تؤثر على عملية المراجعة .	0.000 / 1.000	0.004 / 0.270	0.000 / 0.965	0.000 / 1.000	- / -

حيث : الرمز (من C1 الى C5) يمثل ترميز لأسئلة المحور الثالث

ونجد القيم الاحصائية

Approx.Sig / Gamma

المصدر: من إعداد الباحث ، بناء على مخرجات برنامج SPSS25

التفسير :

-نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) بين المتغير الأول (المراجعة الالكترونية تمكن المراجع من استخدام جهاز الاعلام الآلي وبرامجه لتنفيذ عملية المراجعة.) و والمتغير الثاني (ضمان اكتشاف التلاعبات الدقيقة و التحايل نتيجة لاستخدام ووضع نظم رقابية محاسبية افضل) قيمته تساوي (0.898)، وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 وهو يساوي 0.000. بينما عند ملاحظة الارتباط (Gamma) بينما باقي المتغيرات بين (الفقرة الأولى) و باقي الفقرات نجد أن الإرتباط ضعيف جدا لان النسب لم تتجاوز 0.33 . لاكن لها دلالة معنوي لان نسبة (Sig) لم تتجاوز 0.05. وهذا يدل على أنه توجد علاقة بين استخدام جهاز الإعلام الآلي وبرامج خاصة للقيام بعملية المراجعة يضمن الى حد كبير اكتشاف التحايل والمغالطات التى تحدث عند تسجيل العمليات بالنظام العادي .

– بالنسبة لعلاقة الفقرة الثانية من المحور الأول (للقيام بالمراجعة الالكترونية يتطلب وجود مراجعة خاصة للتطبيقات المحاسبية الالكترونية). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) محصورة بين (0.792) الى (1.000) وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، وهذا يدل على أنه توجد علاقة قوية بين استخدام المحاسبة الالكترونية والقيام بعملية المراجعة الالكترونية من طرف المراجع الخارجي ، أي كلما كانت المحاسبة الالكترونية مطبقة في المؤسسة فانها تساهم بشكل كبير في نجاح عملية المراجعة الإلكترونية.

– بالنسبة لعلاقة الفقرة الثالثة من المحور الأول (يجب على المراجع أن يتابع البرامج التي تتيح عمليات المعالجة الآلية للبيانات). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) محصورة بين (0.871) الى (0.920) بين الفقرة الثالثة والرابعة فقط من المحور الثالث بينما باقي الفقرات لا توجد معنوية احصائية لذا لم نقم بادراجها ، وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ،تخص الفقرة الثالثة والرابعة فقط من المحور وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، وهذا يدل على أنه توجد علاقة قوية بين متابعة المراجع الخارجي للبرامج

المستعملة في المحاسبة الإلكترونية وهذا ما يساعده فقط في استقلالية عمله واختيار الأدلة المناسبة للقيام بعملية المراجعة ومما يساعده في تحقيق جودة المراجعة .

-بالنسبة لعلاقة الفقرة الرابعة من المحور الأول (يؤدي استخدام البرامج والجهاز الإلكتروني إلى السرعة والدقة في إنجاز عمل المراجع). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) محصورة بين (0.779) الى (1.000) بين الفقرات الثانية والثالثة والرابعة فقط من المحور الثالث وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، وهذا يدل على أن كلما كان استعمال البرامج والأجهزة الإلكترونية مستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية فانه يؤدي انجاز العمل بسرعة أكبر وبدقة .وتساعد أيضا المراجع الخارجي في اختيار ادلة التدقيق المناسبة والكافية من أجل القيام بعملية المراجعة للمؤسسة.

-بالنسبة لعلاقة الفقرة الخامسة من المحور الأول (لتطبيق المراجعة الالكترونية يتطلب من المراجع استخدام اساليب وطرق لتتماشى مع النظام الالكتروني المعمول به لدى المؤسسة محل المراجعة). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) للفقرة الأولى فقط (0.302) ضعيف جدا لأنه لم يتجاوز 0.33 وبين الفقرة الثالثة قيمته تساوي (-0.278) يدل على وجود علاقة عكسية بين متطلبات المراجع ان يستخدم الطرق والأساليب الخاصة به كي يتماشى مع النظام المعمول به في المؤسسة وهذا راجع الى كون المراجع الخارجي مستقل على المؤسسة وحيادي اما بخصوص الفقرة الخامسة قيمة الارتباط (0.692) ارتباط طردي قوي الى حد ما . وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 .

-بالنسبة لعلاقة الفقرة السادسة من المحور الأول (من مميزات اساليب المراجعة الالكترونية السرعة في المعالجة وتسهيل عملية المراجعة رغم تكاليفها المرتفعة). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) لجميع الفقرات التى لها معنوية فقط نجد أنها محصورة بين القيمة (0.765) والقيمة (0.964)أي يوجد ارتباط طردي قوي الى حد ما . وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 . والتي بدورها تعني ان استعمال المراجعة الالكترونية يتميز بالسرعة في المعالجة ويسهل القيام بالعملية من

طرف المراجع الخارجي رغم التكلفة المرتفعة لتصميم واعداد البرامج الخاصة .وهذا من اجل تحقيق جودة المراجعة .

-بالنسبة لعلاقة الفقرة السابعة من المحور الأول (يجب التأكد من سلامة وخلو الأجهزة والبرامج المستعملة من المخاطر الكترونية ، التي تؤثر على عملية المراجعة). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) لجميع الفقرات باستثناء الفقرة الثانية فقط التى لها معنوية فقط نجد أنها محصورة بين القيمة (0.965) والقيمة (1.000)أي يوجد ارتباط طردي قوي الى حد ما . وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، وتعني أنه يجب على المراجع الخارجي أن يتأكد بطرقه الخاصة من سلامة وخلو البرامج المستعملة في عملية المراجعة من المخاطر الالكترونية ، التي بدورها تؤثر على سيروره عملية المراجعة ، وهذا من أجل تجنب المشاكل الالكترونية عند قيام المراجع الخارجي بعملية المراجعة .

2- دراسة العلاقة الارتباطية بين فقرات المحور الأول الاسس المعرفية والعملية للمراجعة الالكترونية مع فقرات المحور الرابع مستوى كفاءة وفعالية المراجع في ظل المراجعة الالكترونية :

تم اللجوء الى اختبار مدى ارتباط كل فقرة من المحور الأول مع جميع فقرات المحور الرابع على حدى وتم تلخيصها في الجدول التالي :

الجدول رقم (14) يبين اختبار الارتباط بين فقرات المحور الاول مع فقرات المحور الرابع

الرقم	المحور الأول : الاسس المعرفية والعملية للمراجعة الالكترونية	المحور الرابع : مستوى كفاءة وفعالية المراجع في ظل المراجعة الالكترونية					
		D1	D2	D3	D4	D5	D6
1	المراجعة الالكترونية تمكن المراجع من استخدام جهاز الاعلام الآلي وبرامجه لتنفيذ عملية المراجعة.	- / -	- / -	0.000 / 0.732	0.001 / 0.286	0.009 / 0.224	- / -
2	للقيام بالمراجعة الالكترونية يتطلب وجود مراجعة خاصة للتطبيقات المحاسبية الالكترونية .	0.008 / 0.832	0.042 / -0.728	0.010 / 0.947	0.029 / 0.781	0.031 / 0.515	0.003 / 1.000
3	يجب على المراجع ان يتابع البرامج التي تتيح عمليات المعالجة الالية للبيانات .	- / -	0.000 / 0.516-	0.001 / 0.587	0.000 / 0.704	0.000 / 0.704	0.000 / 0.774
4	يؤدي استخدام البرامج و الجهاز الالكتروني إلى السرعة والدقة في إنجاز عمل المراجع .	- / -	0.029 / 0.354-	0.000 / 0.981	0.000 / 0.843	0.000 / 0.804	0.000 / 0.516-
5	لتطبيق المراجعة الالكترونية يتطلب من المراجع استخدام اساليب وطرق لتتماشى مع النظام الالكتروني المعمول به لدى المؤسسة محل المراجعة.	- / -	0.000 / 0.730	0.000 / 0.612	0.016 / 0.280-	0.013 / 0.321-	0.016 / 0.283-
6	من مميزات اساليب المراجعة الالكترونية السرعة في المعالجة وتسهيل عملية المراجعة رغم تكاليفها المرتفعة .	- / -	0.007 / 0.453-	0.000 / 0.962	0.000 / 0.977	0.000 / 0.857	0.000 / 0.517
7	يجب التأكد من سلامة وخلو الأجهزة والبرامج المستعملة من المخاطر الكترونية ، التي تؤثر على عملية المراجعة .	0.010 / 0.251	0.033 / 0.287-	0.000 / 0.1.000	0.000 / 0.818	0.000 / 0.835	0.000 / 0.867

حيث : الرمز (من D1 الى D6) يمثل ترميز لأسئلة المحور الرابع

Approx.Sig / Gamma

ونجد القيم الاحصائية

المصدر: من إعداد الباحث ، بناء على مخرجات برنامج SPSS25

التفسير :

-نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) بين الفقرة الأولى (المراجعة الالكترونية تمكن المراجع من استخدام جهاز الاعلام الآلي وبرامجه لتنفيذ عملية المراجعة.) و الفقرة الثالثة (على المراجع أن يتأكد من سلامه نظم حماية برامج الإلكترونية ، وانتظام عمليات الصيانة الدورية ، وكذلك عمليات التحديث والتطوير المستمرة ، لضمان الكفاءة والجودة عند القيام بعملية المراجعة) قيمته تساوي (0.732)، وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، أي انه كلما كانت الأجهزة المستعملة سليمة وخالية من المخاطر الإلكترونية ، فان عملية المراجعة تكون أكثر كفاءة وفي الأخير نصل الى الفعالية المطلوبة. بينما عند ملاحظة الارتباط (Gamma) بينما باقي المتغيرات بين (الفقرة الأولى) و باقي الفقرات نجد أن الإرتباط ضعيف جدا لان النسب لم تتجاوز 0.33 . لاكن لها دلالة معنوي لان نسبة (Sig) لم تتجاوز 0.05. وهذا يدل على أنه توجد علاقة ضعيفة بين استخدام جهاز الإعلام الآلي وبرامج خاصة للقيام بعملية المراجعة، وعلاقتها بالمراجع الخارجي أي انه لا يجب ا، يكون المراجع ملم بلغات البرمجة ولا يجب أن يشارك في اعداد وتصميم البرامج .

– بالنسبة لعلاقة الفقرة الثانية من المحور الأول (للقيام بالمراجعة الالكترونية يتطلب وجود مراجعة خاصة للتطبيقات المحاسبية الالكترونية). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) محصورة بين (0.515) الى (1.000) وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، وهذا يدل على أنه توجد علاقة قوية بين استخدام المحاسبة الالكترونية وتأثيرها على كفاءة المراجع الخارجي ، لكن نجد قيمة الارتباك (Gamma) بين الفقرة الأولى والفقرة الثانية من المحور الرابع تساوي (0.728–) أي ما يشير الى وجود علاقة عكسية بين وجود محاسبة الكترونية في المؤسسة محل المراجعة ومشاركة المراجع الخارجي في تصميم البرامج المستخدمة في المؤسسة محل المراجعة وهذا راجع الى استقلالية المراجع الخارجي على المؤسسة محل المراجعة كما تطرقنا سابقا .

– بالنسبة لعلاقة الفقرة الثالثة من المحور الأول (يجب على المراجع أن يتابع البرامج التي تتيح عمليات المعالجة الآلية للبيانات). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة

معامـل الارتبـاط (Gamma) محصـورة بـين (0.587) الى (0.747) ، وهـو مـا يشـير الى وجـود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، وهذا يدل على أنه توجد علاقة قوية بين متابعة المراجع الخارجي للبرامج المستعملة في المحاسبة الإلكترونية كي يتأكد من سلامة نظم حماية البرامج الالكترونية المستعملة في المعالجة المحاسبية الالكترونية . اما فيما يخص قيمة معامل الإرتباط في الفقرة الثانية (0.516-) يشير الى وجود علاقة عكسية بين متابعة المراجع الخارجي للبرامج التي تعالج البيانات المحاسبية وبين المشاركة في تصميمها.

-بالنسبة لعلاقة الفقرة الرابعة من المحور الأول (يؤدي استخدام البرامج والجهاز الإلكتروني إلى السرعة والدقة في إنجاز عمل المراجع). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمـة معامـل الارتبـاط (Gamma) محصـورة بـين (0.804) الى (0.981) بـين الفقـرات الثالثـة والرابعة و الخامسة فقط من المحور الرابع وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، وهذا يدل على أن كلما كان استعمال البرامج والأجهزة الإلكترونية مستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية فانه يجب على المراجع الخارجي أن يكون قادر على اكتشاف الغش والتحايل الموجود عند استعمال البرامج الالكترونية وهذا يتطلب منه أن يبذل مهارة خاصة وعناية مهنية لازمه لذلك . بينما نجد قيمة الارتباط في الفقرة الثانية تساوي (0.354-) و الفقرة السادسة (0.516-) يشير الى وجود علاقة عكسية بين استخدام البرامج الالكترونية في عملية المراجعة وتحديد اماكن الخطر في المؤسسة .

-بالنسبة لعلاقـة الفقـرة الخامسـة مـن المحـور الأول (لتطبيـق المراجعـة الالكترونيـة يتطلـب مـن المراجـع استخدام اساليب وطرق لتتماشى مع النظام الالكتروني المعمول به لدى المؤسسة محل المراجعة). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) للفقرة الأولى والثانية موجب ومحصور بين (0.612) و (0.730) ارتباط متوسط في الفقرة الثانية و ارتبـاط قـوي نوعـا مـا في الفقـرة الثالثـة ، مما يـدل علـى وجـود علاقـة طرديـة بـين متطلبـات المراجـع ان يستخدم الطرق والأسـاليب الخاصـة بـه كي يتماشـى مـع النظـام المعمـول بـه وبـين المشـاركة في تصـميم البرامج من أجل تحقيـق الكفـاءة اللازمـة للمراجـع الخـارجي .امـا بخصـوص بـاقي الفقـرات قيمـة الارتبـاط

محصورة بين (0.280-) و (0.321-) مما يشير الى وجود ارتباط عكسي ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 .

-بالنسبة لعلاقة الفقرة السادسة من المحور الأول (من مميزات اساليب المراجعة الالكترونية السرعة في المعالجة وتسهيل عملية المراجعة رغم تكاليفها المرتفعة). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) لجميع الفقرات التى لها معنوية فقط نجد أنها محصورة بين القيمة (0.517) والقيمة (0.977)أي يوجد ارتباط طردي قوي الى حد ما . وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 . والتي بدورها تعني ان استعمال المراجعة الالكترونية يتميز بالسرعة في المعالجة ويسهل القيام بالعملية من طرف المراجع الخارجي رغم التكلفة المرتفعة لتصميم واعداد البرامج الخاصة .وهذا من أجل تحقيق الكفاءة اللازمة طرف المراجع الخارجي ليصل الى الفعالية المطلوبة منه . اما بخصوص الفقرة الثانية فجد أن قيمة الارتباط تساوي (0.453-) وهو ما يشير الى وجود علاقة عكسية لكنها ذو معنوية لأن معامل (Sig) أقل من 0.05.

-بالنسبة لعلاقة الفقرة السابعة من المحور الأول (يجب التأكد من سلامة وخلو الأجهزة والبرامج المستعملة من المخاطر الكترونية ، التي تؤثر على عملية المراجعة). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) لجميع الفقرات باستثناء الفقرة الثانية فقط التى لها معنوية فقط نجد أن قيمة الارتباط سالبة وتساوي (0.287-) وهو ما يشير الى وجود علاقة عكسية بين الفقرة السابعة والفقرة الثانية، أما باقي المحاور فان قيمة الارتباط محصورة بين (0.818) والقيمة (1.000)أي يوجد ارتباط طردي قوي الى حد ما . وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، وتعني أنه يجب على المراجع الخارجي أن يتأكد بطرقه الخاصة من سلامة وخلو البرامج المستعملة في عملية المراجعة من المخاطر الالكترونية ، التي بدورها تؤثر على كفاءة المراجع الخارجي بشكل مباشر.

3- دراسة العلاقة الارتباطية لفقرات المحور الثاني: أدلة الاثبات في عملية المراجعة الالكترونية مع فقرات المحور الثالث: انعكاسات المراجعة الالكترونية على جودة المراجعة

ولإختبار مدى توفر العلاقة الارتباطية بين الإجابات على أسئلة المحور الثاني والمحور الثالث من فقرات الإستبيان تم تلخيصها في الجدول التالي :

الجدول رقم (15) يبين اختبار الارتباط بين فقرات المحور الثاني مع فقرات المحور الثالث

الرقم		المحور الثالث: انعكاسات المراجعة الالكترونية على جودة المراجعة				
الرقم	المحور الثاني : أدلة الاثبات في عملية المراجعة الالكترونية	C1	C2	C3	C4	C5
1	يجب على المؤسسة محل المراجعة السماح للمراجع الخارجي بالوصول الى أي جزء من النظام وفي أي وقت .	0.004 / 0.269	0.000 / 0.536-	- / -	- / -	- / -
2	أدلة الاثبات هي جميع الوثائق والقرائن والتي تثبت وقوع الاحداث الاقتصادية في المؤسسة.	0.000 / 0.683	0.000 / 0.606	0.000 / 0.841	0.000 / 0.944	- / -
3	النظام المحاسبي الالكتروني الجيد يمكن المراجع من الحصول على ادلة الكترونية كافية للقيام بعملية المراجعة .	0.000 / 0.986	0.000 / 0.973	0.000 / 1.000	- / -	- / -
4	تسجيل النتائج والادلة والتأكد من سلامة حفظها ، من أجل مراقبتها من طرف المسؤول المباشر على المؤسسة .	- / -	- / -	0.002 / -0.415	- / -	0.000 / 1.000
5	الحصول على النسخ الأولية من التقارير والبيانات المسجلة والمعالجة الكترونيا .	0.000 / 0.474	0.000 / 0.875	0.000 / 0.970	0.000 / 0.845	- / -
6	كي تكون أدلة الإثبات كافية للقيام بعمل المراجع الخارجي على أكمل وجه يجب أن تكون متناسبة مع الظروف التي مكنت من الحصول عليها .	0.000 / 0.927	0.002 / 0.309	0.000 / 0.848	0.000 / 0.953	- / -
7	تعتمد جودة و فعالية أدلة الإثبات على الموضوعية ومدى قابليتها للقياس والمقارنة وخلوها من التحيز الى جانب المؤسسة محل المراجعة.	0.000 / 0.983	0.008 / 0.321	- / -	- / -	- / -
8	يجب على المراجع أن يعتمد على مزيج من أدلة الاثبات الموضوعية والذاتية . والتي تمكنه من القيام بعملية المراجعة.	0.032 / 0.201	0.030 / 0.222	- / -	- / -	0.000 / 0.979

حيث : الرمز (من C1 الى C5) يمثل ترميز لأسئلة المحور الثالث نجد القيم الاحصائية

Approx.Sig / Gamma

المصدر: من إعداد الباحث ، بناء على مخرجات برنامج SPSS25

التفسير :

-نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) بين الفقرة الأولى من المحور الثاني (يجب على المؤسسة محل المراجعة السماح للمراجع الخارجي بالوصول الى أي جزء من النظام وفي أي وقت) والفقرة الثانية قيمته تساوي (0.269)، ضعيف جدا وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية ضعيفة ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05. بينما عند ملاحظة الارتباط (Gamma) مع الفقرة الثانية فنجد قيمة الارتباط يساوي (0.536-) وهو ما يشير الى وجود علاقة عكسية بين الفقرتين. لاكن لها دلالة معنوي لان نسبة (Sig) لم تتجاوز 0.05. وهذا ما يدل على السماح للمراجع الخارجي من طرف المؤسسة للوصول الى انظمة المؤسسة لا يجدى نفعا من حيث اكتشاف الأخطاء والتحايل من طرف المؤسسة عند المعالجة الآلية للبيانات.

- بالنسبة لعلاقة الفقرة الثانية من المحور الثاني (أدلة الاثبات هي جميع الوثائق والقرائن والتي تثبت وقوع الاحداث الاقتصادية في المؤسسة). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) محصورة بين (0.606) الى (0.944) وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، وهذا يدل على أنه توجد علاقة قوية بين أدلة الإثبات في عملية المراجعة الخارجية وجودة المراجعة أي انه كلما كانت أدلة الإثبات جيدة وكافية نصل الى عملية المراجعة ذات جودة أكبر ، وهو ما يسعى إليه المراجع الخارجي عند القيام بمراجعة الحسابات للمؤسسة.

- بالنسبة لعلاقة الفقرة الثالثة من المحور الثاني (النظام المحاسبي الالكتروني الجيد يمكن المراجع من الحصول على ادلة الكترونية كافية للقيام بعملية المراجعة). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) محصورة بين (0.973) الى (1.000) ، وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، وهذا يدل على أن استخدام نظام الكتروني محاسبي جيد يساعد المراجع للحصول على أدلة اثبات قوية وكافية للقيام بمراجعة حسابات المؤسسة وابداء رأيه.

-بالنسبة لعلاقة الفقرة الرابعة من المحور الثاني (تسجيل النتائج والادلة والتأكد من سلامة حفظها ، من أجل مراقبتها من طرف المسؤول المباشر على المؤسسة). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من

خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) في الفقرة الثالثة فقط سالبة وتساوي (0.415-) وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية عكسية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، وهذا يدل على أن مراقبة المسؤول المباشر لأدلة الثبات لا تساهم في جودة المراجعة كون استقلالية المسؤول المباشر عن المراجعة الخارجية . بينما نجد قيمة الارتباط في الفقرة الخامسة تساوي (1.000) يشير الى وجود علاقة طردية قوية بين الفقرتين.

-بالنسبة لعلاقة الفقرة الخامسة من المحور الثاني (الحصول على النسخ الأولية من التقارير والبيانات المسجلة والمعالجة الكترونيا). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) محصورة بين (0.474) و (0.970) ارتباط متوسط في الفقرة الاولى و ارتباط قوي نوعا ما في باقي الفقرات ، مما يدل على وجود علاقة طردية قوية وهذا راجع الى أهمية النسخ الأولية والتي تعطى الصورة المبدأية للحكم على الوضعية المالية للمؤسسة . مما يساهم في تحقيق جودة المراجعة.

-بالنسبة لعلاقة الفقرة السادسة من المحور الثاني (كي تكون أدلة الإثبات كافية للقيام بعمل المراجع الخارجي على أكمل وجه يجب أن تكون متناسبة مع الظروف التي مكنت من الحصول عليها). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) لجميع الفقرات التى لها معنوية فقط نجد أنها محصورة بين القيمة (0.309) والقيمة (0.953)أي يوجد ارتباط طردي قوي الى حد ما . وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 . والتي بدورها تعني أن الحصول على أدلة الإثبات الكافية والقوية فانها تساعد بشكل كبير على تحقيق جودة المراجعة.

-بالنسبة لعلاقة الفقرة السابعة من المحور الثاني (تعتمد جودة و فعالية أدلة الإثبات على الموضوعية ومدى قابليتها للقياس والمقارنة وخلوها من التحيز الى جانب المؤسسة محل المراجعة). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) الفقرة الأولى قيمته تساوي (0.983) وهو ما يشير الى وجود علاقة طردية قوية و بينما قيمة الارتباط للفقرة الثانية تساوي (0.312) فقط ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، وتعني أنه يجب أن

تكون أدلة الإثبات غير محازة الى أي جانب من جوانب المؤسسة كي يكون الرأي المبدى من طرف المراجع الخارجي يعبر عن رأيه المحايد والمستقل وبكل شفافية .

-بالنسبة لعلاقة الفقرة الثامنة من المحور الثاني (يجب على المراجع أن يعتمد على مزيج من أدلة الاثبات الموضوعية والذاتية . والتي تمكنه من القيام بعملية المراجعة). مع باقي فقرات المحور الثالث فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) للفقرة الأولى تساوي (0.201) والفقرة الثانية تساوي (0.222) وهو ما يشير الى وجود علاقة طردية ضعيفة و بينما قيمة الارتباط للفقرة الخامسة تساوي (0.979) فقط ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، ويعني يجب على المراجع أن لايعتمد بشكل كبير على الادلة الذاتية يجب أن تكون موضوعية، ولا تنحاز الى جانب من جوانب المؤسسة أو المراجع الخارجي .

4- دراسة العلاقة الارتباطية لفقرات المحور الثاني: أدلة الاثبات في عملية المراجعة الالكترونية مع فقرات المحور الرابع مستوى كفاءة وفعالية المراجع في ظل المراجعة الالكترونية :

تم اللجوء الى اختبار مدى ارتباط كل فقرة من المحور الثاني مع جميع فقرات المحور الرابع على حدى وتم تلخيصها في الجدول التالي :

الجدول رقم (16) يبين اختبار الارتباط بين فقرات المحور الثاني مع فقرات المحور الرابع

		المحور الرابع : مستوى كفاءة وفعالية المراجع في ظل المراجعة الالكترونية					
الرقم	المحور الثاني : أدلة الاثبات في عملية المراجعة الالكترونية	D1	D2	D3	D4	D5	D6
1	يجب على المؤسسة محل المراجعة السماح للمراجع الخارجي بالوصول الى أي جزء من النظام وفي أي وقت .	- / -	0.010 / 0.318	- / -	- / -	- / -	0.034 / 0.188
2	أدلة الاثبات هي جميع الوثائق والقرائن والتي تثبت وقوع الاحداث الاقتصادية في المؤسسة.	- / -	- / -	0.000 / 0.989	0.000 / 0.881	0.000 / 0.917	0.000 / 0.582
3	النظام المحاسبي الالكتروني الجيد يمكن المراجع من الحصول على ادلة الكترونية كافية للقيام بعملية المراجعة .	0.000 / 0.406	- / -	0.000 / 1.000	0.000 / 0.849	0.000 / 0.806	0.000 / 0.904
4	تسجيل النتائج والادلة والتأكد من سلامة حفظها ، من أجل مراقبتها من طرف المسؤول المباشر على المؤسسة .	0.000 / 0.966	0.000 / 0.746	0.000 / 0.957	0.019 / 0.312-	0.002 / 0.395-	- / -
5	الحصول على النسخ الأولية من التقارير والبيانات المسجلة والمعالجة الكترونيا .	- / -	0.003 / 0.413-	0.000 / 0.740	0.000 / 0.709	0.000 / 0.622	0.001 / 0.383
6	كي تكون أدلة الإثبات كافية للقيام بعمل المراجع الخارجي على أكمل وجه يجب أن تكون متناسبة مع الظروف التي مكنت من الحصول عليها .	- / -	- / -	0.000 / 0.739	0.000 / 0.688	0.000 / 0.732	0.000 / 0.668
7	تعتمد جودة و فعالية أدلة الإثبات على الموضوعية ومدى قابليتها للقياس والمقارنة وخلوها من التحيز الى جانب المؤسسة محل المراجعة.	0.002 / 0.329-	0.000 / 0.704-	0.000 / 0.933	0.000 / 0.933	0.000 / 0.987	0.000 / 1.000
8	يجب على المراجع أن يعتمد على مزيج من أدلة الاثبات الموضوعية والذاتية . والتي تمكنه من القيام بعملية المراجعة.	0.000 / 0.961	0.000 / 0.619	0.000 / 0.944	- / -	- / -	- / -

حيث : الرمز (من D1 الى D6) يمثل ترميز لأسئلة المحور الرابع

ونجد القيم الاحصائية **المصدر:** من إعداد الباحث ، بناء على مخرجات برنامج SPSS25

Approx.Sig	
	Gamma

التفسير :

-نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) بين الفقرة الأولى من المحور الثاني (يجب على المؤسسة محل المراجعة السماح للمراجع الخارجي بالوصول الى أي جزء من النظام وفي أي وقت) والفقرة السادسة قيمته تساوي (0.188)، ضعيف جدا وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية ضعيفة ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05. وهذا ما يدل أن المراجع ليست من مهامه مراقبة العمليات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة ذو طابع الإلكتروني.

– بالنسبة لعلاقة الفقرة الثانية من المحور الثاني (أدلة الاثبات هي جميع الوثائق والقرائن والتي تثبت وقوع الاحداث الاقتصادية في المؤسسة). مع باقي فقرات المحور الرابع فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) محصورة بين (0.582) الى (0.989) وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، وهذا يدل على أنه توجد علاقة قوية بين أدلة الإثبات في عملية المراجعة الخارجية الالكترونية ومستوى كفاءة المراجع الخارجي أي انه كلما كانت أدلة الإثبات جيدة وكافية تحقق الكفاءة اللازمة للمراجع الخارجي ، وهو ما يسعى إليه المراجع عند القيام بمراجعة الحسابات للمؤسسة.

– بالنسبة لعلاقة الفقرة الثالثة من المحور الثاني (النظام المحاسبي الالكتروني الجيد يمكن المراجع من الحصول على ادلة الكترونية كافية للقيام بعملية المراجعة). مع باقي فقرات المحور الرابع فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) محصورة بين (0.806) الى (1.000) ، وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، وهذا يدل على أن النظام المحاسبي الإلكتروني الجيد يساعد المراجع الخارجي ويمكنه من الحصول على أدلة اثبات جيدة وملائمة للقيام بعملية المراجعة الخارجية للمؤسسة محل المراجعة .

-بالنسبة لعلاقة الفقرة الرابعة من المحور الثاني (تسجيل النتائج والادلة والتأكد من سلامة حفظها ، من أجل مراقبتها من طرف المسؤول المباشر على المؤسسة). مع باقي فقرات المحور الرابع فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) من الفقرة الأولى الى الثالثة من المحور الرابع محصورة بين القيمة (0.746) والقيمة (0.966) وهو ما يشير الى وجود علاقة طردية قوية ، ويعني ان مراقبة المسؤول المباشر للأدلة والنتائج المتحصل عليها أما الفقرة الرابعة والخامسة نجد ان الارتباط

سالب وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية عكسية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، وهذا يدل على أن مراقبة المسؤول المباشر لأدلة الثبات لا تساهم في كفاءة المراجعة كون استقلالية المسؤول المباشر عن المراجعة الخارجية .

-بالنسبة لعلاقة الفقرة الخامسة من المحور الثاني (الحصول على النسخ الأولية من التقارير والبيانات المسجلة والمعالجة الكترونيا). مع باقي فقرات المحور الرابع فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) محصورة بين (0.303) و (0.740) ارتباط متوسط وضعيف أما في الفقرة الاولى و ارتباط سالب قيمته (0.413) ، مما يدل على وجود علاقة طردية قوية باقي الفقرات وهذا راجع الى أهمية النسخ الأولية والتي تعطى الصورة المبدأية للحكم على الوضعية المالية للمؤسسة . مما يساعد على تحقيق الكفاءة للمراجع الخارجي.

-بالنسبة لعلاقة الفقرة السادسة من المحور الثاني (كي تكون أدلة الإثبات كافية للقيام بعمل المراجع الخارجي على أكمل وجه يجب أن تكون متناسبة مع الظروف التي مكنت من الحصول عليها). مع باقي فقرات المحور الرابع فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) لجميع الفقرات التى لها معنوية فقط نجد أنها محصورة بين القيمة (0.668) والقيمة (0.739)أي يوجد ارتباط طردي قوي الى حد ما . وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 . والتي بدورها تعني أن الحصول على أدلة الإثبات الكافية والقوية فانها تؤثر بشكل كبير على مستوى كفاءة وفعالية المراجع الخارجي عند القيام بالمراجعة الإلكترونية.

-بالنسبة لعلاقة الفقرة السابعة من المحور الثاني (تعتمد جودة و فعالية أدلة الإثبات على الموضوعية ومدى قابليتها للقياس والمقارنة وخلوها من التحيز الى جانب المؤسسة محل المراجعة). مع باقي فقرات المحور الرابع فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) الفقرة الأولى والثانية سالبتين بقيمة تساوي (0.329-) و (0.704-) على التوالي وهو ما يشير الى وجود علاقة عكسية بين الفقرات و بينما قيمة الارتباط لباقي الفقرات محصورة بين (0.933) و (1.000) ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، وتعني أنه يجب أن تكون أدلة الإثبات غير محازة

الى أي جانب من جوانب المؤسسة كي يكون الرأي المبدى من طرف المراجع الخارجي يعبر عن رأيه المحايد والمستقل وبكل شفافية .وهذا من أجل تحقيق الكفاءة للمراجع الخارجي .

-بالنسبة لعلاقة الفقرة الثامنة من المحور الثاني (يجب على المراجع أن يعتمد على مزيج من أدلة الاثبات الموضوعية والذاتية . والتي تمكنه من القيام بعملية المراجعة). مع باقي فقرات المحور الرابع فنلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط (Gamma) للفقرات محصورة بين القيمة (0.619) والقيمة (0.961) وهو ما يشير الى وجود علاقة طردية قوية الى متوسطة، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، ويعني يجب على المراجع أن لايعتمد بشكل كبير على الادلة الذاتية يجب أن تكون موضوعية، ولا تنحاز الى جانب من جوانب المؤسسة أو المراجع الخارجي من أجل تتصف عملية المراجعة بالكفاءة وتكون أكثر فعالية .

المطلب الثاني : اختبار الفرضيات الأساسية للدراسة

لاختبار الفرضيات نستخدم اختبار إشارات الرتب أو اختبار ولكوكسن Wilcoxon Signed Rank لكون مستوى القياس رتبيا (ordinal) ونعتمد في ذلك على البرنامج الإحصائي: (minitab16). يعتبر البرنامج الإحصائي (Minitab16) من أقوى البرامج الإحصائية ذات التطبيقات الواسعة في تحليل بيانات البحث العلمي في المجالات المختلفة، تم تصميمه بالأساس من قبل باحثي جامعة ولاية بنسيلفانيا عام 1972 وهم (Barbara F. Ryan, Thomas A. Ryan, Jr., and Brian L. Joiner)، يتميز هذا البرنامج بسهولة الاستخدام، دقة الحسابات، وشمولية الأدوات الإحصائية التي يقدمها والتي منها الإحصاءات الأساسية، الانحدار وتحليل التباين، أدوات الجودة، تصميم التجارب، مخططات السيطرة وغيرها.

ولأختبار الفرضيات تم حصر:

-الفرضية الصفرية (H_0)مساوية للقيمة μ (ميو) أي تساوي 03.

-الفرضية البديلة (H_1) اقل من القيمة μ (ميو) أي اقل من 03.

1- دراسة اختبار فرضيات المحور الأول : الاسس المعرفية والعملية للمراجعة الالكترونية

الجدول رقم (17) : يبين دراسة اختبار فرضيات المحور الأول : الاسس المعرفية والعملية للمراجعة الالكترونية

العبارة	احصاءة ولكيكسون	معنوية	الفرضية المقبولة
المراجعة الالكترونية تمكن المراجع من استخدام جهاز الاعلام الآلي وبرامجه لتنفيذ عملية المراجعة.	3003.0	0.000	نقبل (H_1)
للقيام بالمراجعة الالكترونية يتطلب وجود مراجعة خاصة للتطبيقات المحاسبية الالكترونية .	5050.0	0.000	نقبل (H_1)
يجب على المراجع ان يتابع البرامج التي تتيح عمليات المعالجة الالية للبيانات .	.875.5	0.984	نقبل (H_0)
يؤدي استخدام البرامج و الجهاز الالكتروني إلى السرعة والدقة في إنجاز عمل المراجع .	1154.0	1.000	نقبل (H_0)
لتطبيق المراجعة الالكترونية يتطلب من المراجع استخدام اساليب وطرق لتماشى مع النظام الالكتروني المعمول به لدى المؤسسة محل المراجعة.	2556.0	0.112	نقبل (H_0)
من مميزات اساليب المراجعة الالكترونية السرعة في المعالجة وتسهيل عملية المراجعة رغم تكاليفها المرتفعة .	861.0	0.000	نقبل (H_1)
يجب التأكد من سلامة وخلو الأجهزة والبرامج المستعملة من المخاطر الكترونية ، التي تؤثر على عملية المراجعة .	2234.5	0.000	نقبل (H_1)

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (Minitab16)

التفسير :

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الأولى (المراجعة الالكترونية تمكن المراجع من استخدام جهاز الاعلام الآلي وبرامجه لتنفيذ عملية المراجعة).يساوي 0.000 وهو أصغر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، وهذا يدل على أن المراجعة باستخدام جهاز الإعلام الآلي تساعد المراجع في القيام بعملية المراجعة الإلكترونية بشكل كبير وهذا راجع لتسهيل مهمته بالإضافة الى تقليل الجهد والوقت المبذول تجاه عملية المراجعة من طرف المراجع الخارجي. ومن

خلالها يتم الحصول على نتائج من خلال عملية المراجعة الخارجية أكثر دقة وأكثر دلالة على الوضعي المالية للمؤسسة محل المراجعة.

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الثانية (للقيام بالمراجعة الالكترونية يتطلب وجود مراجعة خاصة للتطبيقات المحاسبية الالكترونية).يساوي 0.000 وهو أصغر من مستوى المعنوية المفترض $(\alpha)=0.05$ فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، وهذا يدل على أن القيام بعملية المراجعة الالكترونية يجب ان تتوفر تطبيقات وبرامج خاصة بالمحاسبة كونها المسؤولة على إعداد التقارير والمعلومات المالية حول المؤسسة . وهذه التطبيقات يجب أن تكون محمية من حيث الاستخدام ومن حيث المخاطر الإلكترونية التي تؤثر على التطبيق كي لا يكون هناك تلاعب أو احتيال أو غش وتزوير في البيانات والمعلومات الخاصة بالمؤسسة . وهذا راجع الى طبيعة المخاطر الناتجة عن المعاملات اللكترونية للمؤسسة محل المراجعة مع المتعاملين معها.

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الثالثة (يجب على المراجع ان يتابع البرامج التي تتيح عمليات المعالجة الالية للبيانات).يساوي 0.984 وهو أكبر من مستوى المعنوية المفترض $(\alpha)=0.05$ فاننا نقبل الفرض الصفري H_0 ، وهذا يدل على أن المراجع غير مسؤول تماما عن البرامج والتطبيقات المستخدمة في المحاسبة الالكترونية.وهذا راجع الى أن تصميم البرامج ليس من اختصاص المراجع الخارجي وانما يقوم بالعمل بها كوسيلة من الوسائل المتاحة والمستخدمة في عمله.كون المؤسسة محل المراجعة هي من يوفر البرنامج المناسب حسب ما يتطلبه نوع نشاطها و عملياتها التي تقوم بها خلال السنة .

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الرابعة (يؤدي استخدام البرامج و الجهاز الالكتروني إلى السرعة والدقة في إنجاز عمل المراجع .).يساوي 1.000 وهو أكبر من مستوى المعنوية المفترض $(\alpha)=0.05$ فاننا نقبل الفرض الصفري H_0 ، وهذا يدل على أن استخدام البرامج والجهاز الالكتروني لا يؤدي الى السرعة والدقة في انجاز عمل المراجع ، وهذا النفي راجع الى كون افراد عينة الدراسة لا يستعملون أجهزة وتطبيقات إلكترونية تخص عملية المراجعة ميدانيا او لا توجد أية فكرة أولية لديهم عنها . رغم كونها من الناحية النظرية تزيد من السرعة والدقة في المعالجة .

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الخامسة (لتطبيق المراجعة الالكترونية يتطلب من المراجع استخدام اساليب وطرق لتتماشى مع النظام الالكتروني المعمول به لدى المؤسسة محل المراجعة).يساوي 0.112 وهو أكبر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض الصفري H_0 وهذا يدل على أن استخدام الأساليب والطرق السليمة والصحيحة للتطبيق المراجعة الالكترونية بشكل صحيح يساعد المراجع الخارجي في انجاز عمله في أقل وقت ممكن .وبأقل تكلفة ممكنة.

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة السادسة (من مميزات اساليب المراجعة الالكترونية السرعة في المعالجة وتسهيل عملية المراجعة رغم تكاليفها المرتفعة).يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، وهذا راجع الى كون اساليب المراجعة الالكترونية انها تساعد الى حد ما المراجع في القيام بعملية المراجعة رغم التكاليف المرتفعة لإعداد البرنامج الخاص بعملية المراجعة .

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة السابعة (يجب التأكد من سلامة وخلو الأجهزة والبرامج المستعملة من المخاطر الكترونية ، التي تؤثر على عملية المراجعة).يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، وهذا راجع الى كون الأجهزة المستخدمة والبرامج المطبقة يجب أن تكون محمية وآمنه تجاه المخاطر المتنوعة المتمثلة في القرصنة والفيروسات التي تعرقل مهمة التطبيق أو الجهاز .

2- دراسة اختبار فرضيات المحور الثاني : أدلة الإثبات في عملية المراجعة الالكترونية

الجدول رقم (18) : يبين دراسة اختبار فرضيات المحور الثاني: أدلة الإثبات في عملية المراجعة الالكترونية

العبارة	احصاءة ولكيكسون	معنوية	الفرضية المقبولة
يجب على المؤسسة محل المراجعة السماح للمراجع الخارجي بالوصول الى أي جزء من النظام وفي أي وقت .	1061.5	0.141	نقبل (H_0)
أدلة الاثبات هي جميع الوثائق والقرائن والتي تثبت وقوع الاحداث الاقتصادية في المؤسسة.	2060.5	0.002	نقبل (H_1)
النظام المحاسبي الالكتروني الجيد يمكن المراجع من الحصول على ادلة الكترونية كافية للقيام بعملية المراجعة .	1176.0	0.000	نقبل (H_1)
تسجيل النتائج والادلة والتأكد من سلامة حفظها ، من أجل مراقبتها من طرف المسؤول المباشر على المؤسسة .	2117.5	0.000	نقبل (H_1)
الحصول على النسخ الأولية من التقارير والبيانات المسجلة والمعالجة الكترونيا .	1059.0	1.000	نقبل (H_0)
كي تكون أدلة الإثبات كافية للقيام بعمل المراجع الخارجي على أكمل وجه يجب أن تكون متناسبة مع الظروف التي مكنت من الحصول عليها	363.0	0.867	نقبل (H_0)
تعتمد جودة و فعالية أدلة الإثبات على الموضوعية ومدى قابليتها للقياس والمقارنة وخلوها من التحيز الى جانب المؤسسة محل المراجعة.	2556.0	0.000	نقبل (H_1)
يجب على المراجع أن يعتمد على مزيج من أدلة الاثبات الموضوعية والذاتية . والتي تمكنه من القيام بعملية المراجعة.	2324.5	0.000	نقبل (H_1)

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (Minitab16)

التفسير :

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الأولى (يجب على المؤسسة محل المراجعة السماح للمراجع الخارجي بالوصول الى أي جزء من النظام وفي أي وقت).يساوي 0.141 وهو أكبر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض الصفري H_0 ، وهذا يدل على أن المؤسسة محل المراجعة لا تعطي أبدا الحرية المطلقة للمراجع الخارجي الوصول الى أي جزء من النظام إلا في الحالات الإستثناية التي تتطلب منها ذلك.

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الثانية (أدلة الاثبات هي جميع الوثائق والقرائن والتي تثبت وقوع الاحداث الاقتصادية في المؤسسة).يساوي 0.002 وهو أصغر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، وهذا مما يؤكد على أن أدلة الاثبات هي كل ما يثبت الأحداث التي قامت بها المؤسسة والتي يمكن الإعتماد عليها عند القيام بعملية المراجعة.

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الثالثة (النظام المحاسبي الالكتروني الجيد يمكن المراجع من الحصول على ادلة الكترونية كافية للقيام بعملية المراجعة).يساوي 0.000 وهو أصغر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، وهذا يدل على أنه كلما كان النظام الإلكتروني جيدا فإنه يساعد المراجع الخارجي في الحصول على أدلة إثبات قوية وكافية والتي يقوم بإستخدامها في عملية المراجعة الخارجية .

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الرابعة (تسجيل النتائج والادلة والتأكد من سلامة حفظها ، من أجل مراقبتها من طرف المسؤول المباشر على المؤسسة).يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، وهذا راجع الى النتائج والأدلة المستخمة في عملية المراجعة يجب تحفظ وتراقب من حين لآخر من طرف المسؤول عنها من أجل التأكد من سلامتها وصلاحيتها .

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الخامسة (الحصول على النسخ الأولية من التقارير والبيانات المسجلة والمعالجة الكترونيا).يساوي 1.000 وهو أكبر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_0 ، مما يدل على أن النسخ الأولية من البيانات المعالجة إلكترونيا يمكن

تساعد المراجع الخارجي الى حد ما ، مما يستوجب عليه الإطلاع والاستعانة بالنسخ الورقية لمزيد من التأكد كون العمليات الإلكترونية غير مطبقة الى حد ما في الميدان حسب ما يراه أفراد العينة .

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة السادسة (كي تكون أدلة الإثبات كافية للقيام بعمل المراجع الخارجي على أكمل وجه يجب أن تكون متناسبة مع الظروف التي مكنت من الحصول عليها).يساوي 0.867 وهو أكبر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض الصفري H_0 ، وهذا يدل على أن أدلة الإثبات يجب أن تكون شاملة وسليمة وخالية من الغش والتحايل و الأخطاء.

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة السابعة (تعتمد جودة و فعالية أدلة الإثبات على الموضوعية ومدى قابليتها للقياس والمقارنة وخلوها من التحيز الى جانب المؤسسة محل المراجعة).يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 . أي أنه يجب أن تكون أدلة الاثبات ذات جودة أكبر وخالية من التحيز الى جانب من جوانب الموسسة ، كي يصل المراجع الخارجي الى التقرير الحيادي الذي يعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الثامنة (يجب على المراجع أن يعتمد على مزيج من أدلة الاثبات الموضوعية والذاتية . والتي تمكنه من القيام بعملية المراجعة).يساوي 0.000 وهو أصغر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، أي أنه يجب الاعتماد من طرف المراجع الخارجي على أدلة الاثبات الموضوعية الى حد ما اكثر منها الذاتية عند القيام بعملية المراجعة .

3- دراسة اختبار فرضيات المحور الثالث : انعكاسات المراجعة الالكترونية على جودة المراجعة

الجدول رقم (19) : يبين دراسة اختبار فرضيات المحور الثالث: انعكاسات المراجعة الالكترونية على جودة المراجعة

العبارة	احصاءة ولكيكسون	معنوية	الفرضية المقبولة
المراجعة الالكترونية تساهم في تقليل الوقت والجهد المبذول بالإضافة الى التكلفة عند القيام بعملية المراجعة .	2133.0	0.001	نقبل (H_1)
ضمان اكتشاف التلاعبات الدقيقة و التحايل نتيجة لاستخدام ووضع نظم رقابية محاسبية افضل .	1670.5	0.000	نقبل (H_1)
تساعد المراجعة الالكترونية وذلك بتقديم عمل المراجعة بموضوعية واستقلالية وبالتالي يساهم في تحقيق الجودة	3674.0	0.000	نقبل (H_1)
تساعد المراجعة الالكترونية في تحسين اختيار أدلة التدقيق ذات جودة عالية وبالتالي تعكس على جودة المراجعة	948.5	0.038	نقبل (H_1)
تؤثر المشكلات الالكترونية من فيروسات وقرصنة وغيرها على البرامج المستخدمة في عملية المراجعة مما ينعكس على جودة المراجعة	1125.0	0.010	نقبل (H_1)

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (Minitab16)

التفسير :

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الأولى (المراجعة الالكترونية تساهم في تقليل الوقت والجهد المبذول بالإضافة الى التكلفة عند القيام بعملية المراجعة).يساوي 0.001 وهو أصغر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، وهذا يدل على أن المراجعة الإلكترونية تساهم في اختصار الجهد والوقت المبذول بغض النظر عن التكلفة وهذا راجع الى استعمال الجهاز والبرنامج الالكتروني عند القيام بعملية المراجعة .

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الثانية (ضمان اكتشاف التلاعبات الدقيقة و التحايل نتيجة لاستخدام ووضع نظم رقابية محاسبية افضل).يساوي 0.000 وهو أصغر من مستوى المعنوية

المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، وهذا يدل على أن استخدام المراجعة الالكترونية يساعد على اكتشاف التحايل والغش مما ينعكس ايجابا على جودة المراجعة .

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الثالثة (تساعد المراجعة الالكترونية وذلك بتقديم عمل المراجعة بموضوعية واستقلالية وبالتالي يساهم في تحقيق الجودة).يساوي 0.000 وهو أصغر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، وهذا يدل على أن المراجعة الالكترونية تساهم إلى حد كبير في استقلالية المراجع والقيام بعمله بأكثر موضوعية دون تحيز الى جانب من جوانب المؤسسة .

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الرابعة (تساعد المراجعة الالكترونية في تحسين اختيار أدلة التدقيق ذات جودة عالية وبالتالي تعكس على جودة المراجعة).يساوي 0.038 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، وهو قريب من الرفض لانه يجب على المراجع الإستعانة بأدلة اثبات عادية للمساعدة و التأكد في عملية ابداء الرأي وهذا ما يراه افراد العينة الخاصة بالدراسة .

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الخامسة (تؤثر المشكلات الالكترونية من فيروسات وقرصنة وغيرها على البرامج المستخدمة في عملية المراجعة مما ينعكس على جودة المراجعة).يساوي 0.010 وهو أصغر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، مما يدل على أن المشاكل الإلكترونية لها تأثير بشكل كبير على عملية المراجعة الإلكترونية الى حد ما مما ينعكس مخرجات عملية المراجعة مما يؤثر على الجودة.

4- دراسة اختبار فرضيات المحور الرابع : مستوى كفاءة وفعالية المراجع في ظل المراجعة الالكترونية .

الجدول رقم (20) : يبين دراسة اختبار فرضيات المحور الرابع: مستوى كفاءة وفعالية المراجع في ظل المراجعة الالكترونية .

العبارة	احصاءة ولكيكسون	معنوية	الفرضية المقبولة
يجب على المراجع أن يكون ملم بلغات البرمجة الإلكترونية المتاحة والمطبقة في الواقع العملي والتي تستخدم في تشغيل جهاز الحاسوب .	2542.5	0.408	نقبل (H_0)
المشاركة في تصميم برامج الكمبيوتر الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة للاستفادة من ذلك في عملية المراجعة.	1317.0	0.000	نقبل (H_1)
على المراجع أن يتأكد من سلامه نظم حماية برامج الإلكترونية ، وانتظام عمليات الصيانة الدورية ، وكذلك عمليات التحديث والتطوير المستمرة ، لضمان الكفاءة والجودة عند القيام بعملية المراجعة	5050.0	0.000	نقبل (H_1)
على المراجع أن يبذل العناية المهنية اللازمة والكافية والملائمة ، ويضمن اكتشاف التحايل والتلاعب بالبرامج والأجهزة الالكترونية المستخدمة في عملية المراجعة .	2145.0	0.000	نقبل (H_1)
على المراجع أن يكون على دراية بالمهارات التقنية لموظفي المؤسسة في مصلحة المحاسبة والمالية	1028.0	1.000	نقبل (H_0)
على المراجع أن يكون قادرا على تحديد أماكن الخطر التي تعيق عمليات المؤسسة الالكترونية والاجراءات الرقابية لمواجهتها .	1915.0	0.018	نقبل (H_1)

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (Minitab16)

التفسير :

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الأولى (يجب على المراجع أن يكون ملم بلغات البرمجة الإلكترونية المتاحة والمطبقة في الواقع العملي والتي تستخدم في تشغيل جهاز الحاسوب).يساوي 0.408 وهو أكبر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض الصفري H_0 ، وهذا يدل على

أن المراجع لا يجب أن يكون ملم بشكل كبير بلغات البرمجة وغيرها يكفيه فقط بعض المعلومات الأولية التي تمكنه من فهم المبادئ الأولية لتشغيل البرنامج المستعمل عند القيام بعملية المراجعة .

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الثانية (المشاركة في تصميم برامج الكمبيوتر الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة للاستفادة من ذلك في عملية المراجعة).يساوي 0.000 وهو أصغر من مستوى المعنوية المفترض $(\alpha)=0.05$ فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، وهذا يدل على أن المراجع يجب أن يساهم الى حد ما في تصميم البرامج المستعملة في المراجعة الإلكترونية لكن في حدود اختصاصه فقط .

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الثالثة (على المراجع أن يتأكد من سلامه نظم حماية برامج الإلكترونية ، وانتظام عمليات الصيانة الدورية ، وكذلك عمليات التحديث والتطوير المستمرة ، لضمان الكفاءة والجودة عند القيام بعملية المراجعة).يساوي 0.000 وهو أصغر من مستوى المعنوية المفترض $(\alpha)=0.05$ فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، وهذا يدل على أنه يجب على المراجع أن يتأكد من أنظمة الحماية التي تستعملها في المؤسسة في تشغيل الأجهزة وهذا طبعا كي يضمن الى حد ما السلامة من المشاكل التي تصادفه عند القيام بعملية المراجعة .

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الرابعة (على المراجع أن يبذل العناية المهنية اللازمة والكافية والملائمة ، ويضمن اكتشاف التحايل والتلاعب بالبرامج والأجهزة الالكترونية المستخدمة في عملية المراجعة).يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض $(\alpha)=0.05$ فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، وهذا في حدود اختصاص المراجع الخارجي لأنه سينعكس سلبا على كفاءته المفترض أن يصل إليها.

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الخامسة (على المراجع أن يكون على دراية بالمهارات التقنية لموظفي المؤسسة في مصلحة المحاسبة والمالية).يساوي 1.000 وهو أكبر من مستوى المعنوية المفترض $(\alpha)=0.05$ فاننا نقبل الفرض الصفري H_0 ، مما يدل على أن المراجع لا تهمه مطلقا المهارات التقنية وغيرها للموظفين لدى المؤسسة. وهذا راجع لاستقلالية المراجع الخارجي عن المؤسسة محل المراجعة .

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة السادسة (على المراجع أن يكون قادرا على تحديد أماكن الخطر التي تعيق عمليات المؤسسة الالكترونية والاجراءات الرقابية لمواجهتها).يساوي 0.018 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، وهذا راجع الى أهمية المخاطر الإلكترونية وامكانية تأثيرها على كفاءة المراجع الخارجي ، فيجب عليه تحديد أماكن الخطر ونقاط الضعف التي من شأنها أن تؤثر على تقريره حول وضعية المؤسسة.

5- دراسة اختبار فرضيات المحور الخامس: تأثير المراجعة الالكترونية على كفاءة وفعالية المراجع لتحسين جودة المراجعة

الجدول رقم (21) : يبين دراسة اختبار فرضيات المحور الخامس: تأثير المراجعة الالكترونية على كفاءة وفعالية المراجع لتحسين جودة المراجعة

العبارة	احصاءة ولكيكسون	معنوية	الفرضية المقبولة
عدم الثقة في العمليات ذات الطابع الالكتروني	42.5	1.000	نقبل (H_0)
ضخامة تكلفة البرنامج(التطبيق) الخاص بعملية المراجعة الالكترونية	1455.0	0.006	نقبل (H_1)
فقدان الدافع نحو التطوير في المجال المهني لمراجعة الحسابات	378.0	1.000	نقبل (H_0)
قلة الخبرة العملية والميدانية تجاه المراجعة الالكترونية	2875.0	0.004	نقبل (H_1)
ضعف التحصيل العلمي الخاص بعملية المراجعة الالكترونية .	946.0	0.000	نقبل (H_1)
أقدمية البرنامج (التطبيق) المحاسبي المعمول به حاليا	2371.0	0.702	نقبل (H_0)
عدم وجود تشريعات وقوانين تضبط وتشجع المراجعة الالكترونية	804.0	0.014	نقبل (H_1)
صعوبة المحافظة على المعلومة وحمايتها من القرصنة ، السرقة، ...الخ)	4006.0	0.000	نقبل (H_1)
الاعتماد الكامل على قدرات جهاز الاعلام الآلي وبالتالي يقل الابداع لدى مراجع الحسابات .	2585.0	0.092	نقبل (H_0)

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (Minitab16)

التفسير :

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الأولى (عدم الثقة في العمليات ذات الطابع الالكتروني).يساوي 1.000 وهو أكبر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض الصفري H_0 ، وهذا يدل على أن العمليات ذات الطابع الإلكتروني التي تقوم بها المؤسسة لا تؤثر أبدا على كفاءة المراجع بصفة عامة بما أنه توجد أدلة وقرائن تثبت حدوث العملية من طرف المؤسسة.

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الثانية (ضخامة تكلفة البرنامج(التطبيق) الخاص بعملية المراجعة الالكترونية).يساوي 0.006 وهو أصغر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، وهذا يدل على أن كلما كانت تكلفة البرنامج المستعمل في عملية المراجعة أكبر فإن المراجع الخارجي سيلجأ الى الطرق العادية في عملية المراجعة ،

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الثالثة (فقدان الدافع نحو التطوير في المجال المهني لمراجعة الحسابات).يساوي 1.000 وهو أكبر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض الصفري H_0 ، وهذا يدل على أن المراجع الخارجي ليس له أي دافع لتطوير المهنة عمليا طالما لا يوجد تنظيمات وقوانين صادرة من الدولة أومعاملات الكترونية حقيقية في الوسط المهني التي تجبره على ذلك.

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الرابعة (قلة الخبرة العملية والميدانية تجاه المراجعة الالكترونية).يساوي 0.004 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، وهذا يعني أن لقلة الخبرة في الجانب العملي والميداني من الناحية الإلكترونية لها تأثير مباشر وكبير على كفاءة المراجع ومما ينعكس سلبا على جودة المراجعة الإلكترونية.

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الخامسة (ضعف التحصيل العلمي الخاص بعملية المراجعة الالكترونية).يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، مما يدل على أن المراجعة الإلكترونية غير مستعملة في الجانب العملي ولا في الجانب العلمي والدراسي وهذا راجع الى طبيعة المعاملات الموجودة في الوقت الحالي بين المؤسسة والمتعاملين معها.

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة السادسة (أقدمية البرنامج (التطبيق) المحاسبي المعمول به حاليا).يساوي 0.702 وهو أكبر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض الصفري H_0 ، وهذا راجع الى التطبيقات المحاسبية المعمول بها حاليا متجددة ومتناسبة في النظام المسموح به قانونيا من طرف الدولة.

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة السابعة عدم وجود تشريعات وقوانين تضبط وتشجع المراجعة الالكترونية).يساوي 0.014 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، وهذا يعني أن القوانين الحالية المعمول بها لا تتناول جانب المراجعة الإلكترونية ما يؤثر على تطبيق المراجعة الالكترونية كون المراجع الخارجي لا يراها بصفة الإلزام القانوني.

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة الثامنة (صعوبة المحافظة على المعلومة وحمايتها من القرصنة ، السرقة، ...الخ).يساوي 0.000 وهو أصغر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض البديل H_1 ، مما يدل على المشكلات الإلكترونية تؤثر على تشغيل البرنامج المستعمل والذي يمكن المراجع من القيام بعملية المراجعة .

- بما أن مستوى المعنوية للفقرة التاسعة (الاعتماد الكامل على قدرات جهاز الاعلام الآلي وبالتالي يقل الابداع لدى مراجع الحسابات).يساوي 0.092 وهو أكبر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض الصفري H_0 ، أي أن المراجع الخارجي عند استعمال الجهاز والبرنامج الالكتروني في عملية المراجعة لا يقل إبداعه ولا تتأثر كفاءته المرجوة منه اتجاه عملية المراجعة .

المطلب الثالث : دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية

لدراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين متغيرين فقط تم إستخدام إختبار مان ويتني Mann Whitney U هو أيضاً اختبار لا معلمي بديل ،يستخدم عندما تكون المستويات فترية أو نسبية ،ولكن لا تنطبق عليها أي شروط ،كما يستخدم مع مجموعات مستقلة (علمي/أدبي, ذكر/أنثى ...الخ) لذا سيتم تطبيقه في هذا النوع من المتغيرات بين مستوى الجنس (ذكر، أنثى).

1-دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب متغير الجنس:

الجدول رقم (22): يبين دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب متغير الجنس

الرقم	المحاور	درجة المعنوية	الفرضية المقبولة
01	الاسس المعرفية والعملية للمراجعة الالكترونية	0.000	نقبل (H_1)
02	أدلة الاثبات في عملية المراجعة الالكترونية	0.000	نقبل (H_1)
03	انعكاسات المراجعة الالكترونية على جودة المراجعة	0.000	نقبل (H_1)
04	تأثير المراجعة الالكترونية على كفاءة وفعالية المراجع لتحسين جودة المراجعة	0.001	نقبل (H_1)
05	مستوى كفاءة وفعالية المراجع في ظل المراجعة الالكترونية	0.000	نقبل (H_1)

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS25)

التفسير :

-بما أن درجة المعنوية لجميع فقرات المحاور الخاصة بإستبيان الدراسة أقل من 0.01 فإننا نقبل الفرضية البديلة (H_1) بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية حسب متغير الجنس. وهذا راجع الى كون اهتمام فئة الذكور بالموضوع المراجعة الإلكترونية على حساب فئة الإناث وسببه اهتمامهم بجانب المعاملات الإلكترونية والتوسع أكثر في ميدان تكنولوجيا المعلومات التي تخص المهنة.

بالإضافة إلى أن أغلب أفراد العينة متمثلة في فئة الذكور بنسبة 88% ومساهمة نسبة الإناث قدرت بنسبة 12%، وهذا مما يزيد في ابراز الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب هذا النوع من المتغيرات .

2-دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب متغير المؤهل العلمي :

الجدول رقم (23): يبين دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب متغير المؤهل العلمي

الرقم	المحاور	درجة المعنوية	الفرضية المقبولة
01	الاسس المعرفية والعملية للمراجعة الالكترونية	0.000	نقبل (H_1)
02	أدلة الاثبات في عملية المراجعة الالكترونية	0.001	نقبل (H_1)
03	انعكاسات المراجعة الالكترونية على جودة المراجعة	0.000	نقبل (H_1)
04	تأثير المراجعة الالكترونية على كفاءة وفعالية المراجع لتحسين جودة المراجعة	0.001	نقبل (H_1)
05	مستوى كفاءة وفعالية المراجع في ظل المراجعة الالكترونية	0.000	نقبل (H_1)

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS25)

التفسير :

-بما أن درجة المعنوية لجميع فقرات المحاور الخاصة بإستبيان الدراسة أقل من 0.01 فإننا نقبل الفرضية البديلة (H_1) بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية حسب متغير المؤهل العلمي . وهذا راجع الى أن اغلب عينة الدراسة في التخصص الذي تم دراسته في موضوع البحث وترجع وجود هذه الفروقات الى كون افراد العينة درسو علميا ومتكونين أكاديميا من الجامعة في الجانب المحاسبي و من جانب المراجعة هذا من ناحية بالأضافة الى أنه يوجد جزء معتبر من العينة تكون من الجانب الإقتصادي . من ناحية أخرى .فكل فئة ركزت على المعلومات العلمية المتوفرة حول جانب موضوع الدراسة.

3-دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب متغير التخصص:

الجدول رقم (24): يبين دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب متغير التخصص

الرقم	المحاور	درجة المعنوية	الفرضية المقبولة
01	الاسس المعرفية والعملية للمراجعة الالكترونية	0.000	نقبل (H_1)
02	أدلة الاثبات في عملية المراجعة الالكترونية	0.311	نقبل (H_0)
03	انعكاسات المراجعة الالكترونية على جودة المراجعة	0.000	نقبل (H_1)
04	تأثير المراجعة الالكترونية على كفاءة وفعالية المراجع لتحسين جودة المراجعة	0.000	نقبل (H_1)
05	مستوى كفاءة وفعالية المراجع في ظل المراجعة الالكترونية	0.245	نقبل (H_0)

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS25)

التفسير :

-بما أن درجة المعنوية للمحور الأول والثالث والرابع الدراسة أقل من 0.01 فإننا نقبل الفرضية البديلة (H_1) بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية حسب متغير التخصص. وهذا راجع الى أنه أجابات أفراد العينة على حسب تخصصهم وما يملكون من معلومات حول هذا الجانب فقط

- بينما نجد أن درجة المعنوية للمحور الثاني والخامس أكبر من 0.01 فهي محضورة بين القيمة (0.245) والقيمة (0.311) فاننا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حسب متغير التخصص. وهذا لكون المراجعة الإلكترونية غير مطبقة في الجانب العملي ومزالت مجرد أفكار قيد الدراسة نظرا لأن الواقع العملي والمهني غير مؤهل لذلك.

4-دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب متغير المهنة:

الجدول رقم (25): يبين دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب متغير المهنة

الرقم	المحاور	درجة المعنوية	الفرضية المقبولة
01	الاسس المعرفية والعملية للمراجعة الالكترونية	0.000	نقبل (H_1)
02	أدلة الاثبات في عملية المراجعة الالكترونية	0.000	نقبل (H_1)
03	انعكاسات المراجعة الالكترونية على جودة المراجعة	0.000	نقبل (H_1)
04	تأثير المراجعة الالكترونية على كفاءة وفعالية المراجع لتحسين جودة المراجعة	0.000	نقبل (H_1)
05	مستوى كفاءة وفعالية المراجع في ظل المراجعة الالكترونية	0.000	نقبل (H_1)

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS25)

التفسير :

--بما أن درجة المعنوية لجميع فقرات المحاور الخاصة بإستبيان الدراسة أقل من 0.01 فإننا نقبل الفرضية البديلة (H_1) بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية حسب متغير المهنة . وهذا راجع الى كون الممارسة التطبيقية والمهنية لعملية المراجعة الخارجية مازلت بالطريقة العادية و لم تواكب بعد التطورات التكنولوجية التي تؤهل المهنة الى إستخدام التطبيقات والبرامج المناسبة للقيام بعملية المراجعة.

5-دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب متغير العمر:

الجدول رقم (26): يبين دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب متغير العمر

الرقم	المحاور	درجة المعنوية	الفرضية المقبولة
01	الاسس المعرفية والعملية للمراجعة الالكترونية	0.000	نقبل (H_1)
02	أدلة الاثبات في عملية المراجعة الالكترونية	0.000	نقبل (H_1)
03	انعكاسات المراجعة الالكترونية على جودة المراجعة	0.000	نقبل (H_1)
04	تأثير المراجعة الالكترونية على كفاءة وفعالية المراجع لتحسين جودة المراجعة	0.005	نقبل (H_1)
05	مستوى كفاءة وفعالية المراجع في ظل المراجعة الالكترونية	0.000	نقبل (H_1)

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS25)

التفسير :

--بما أن درجة المعنوية لجميع فقرات المحاور الخاصة بإستبيان الدراسة أقل من 0.01 فإننا نقبل الفرضية البديلة (H_1) بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية حسب متغير العمر .وهذا راجع الى تفاوت أعمار أغلب عينة الدراسة محصورة بشكل كبير في فئتين (اقل من 30سنة) ، والفئة الثانية (30 الى 40 سنة)، بينما الفئة الأخيرة (من 40 الى 50 سنة).

6-دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب متغير الخبرة:

الجدول رقم (27): يبين دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية حسب متغير الخبرة

الرقم	المحاور	درجة المعنوية	الفرضية المقبولة
01	الاسس المعرفية والعملية للمراجعة الالكترونية	0.234	نقبل (H_0)
02	أدلة الاثبات في عملية المراجعة الالكترونية	0.131	نقبل (H_0)
03	انعكاسات المراجعة الالكترونية على جودة المراجعة	0.256	نقبل (H_0)
04	تأثير المراجعة الالكترونية على كفاءة وفعالية المراجع لتحسين جودة المراجعة	0.224	نقبل (H_0)
05	مستوى كفاءة وفعالية المراجع في ظل المراجعة الالكترونية	0.160	نقبل (H_0)

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS25)

التفسير :

--بما أن درجة المعنوية لجميع فقرات المحاور الخاصة بإستبيان الدراسة أكبر من 0.01 فإننا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) بمعنى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حسب متغير الخبرة . أي أن عملية المراجعة الإلكترونية حديثة التطبيق أو غير مطبقة أصلا في الواقع العملي وافراد عينة الدراسة لا تتوفر لديهم الخبرة الكافية سواء من من الجانب العملي كونها لا توجد قاعدة أو معاملات إلكترونية تسمح ميدانيا بالعمل بواسطة التطبيقات والبرامج المستخدمة في عملية المراجعة .

خلاصة الفصل الثالث:

يعمل المراجع الخارجي على مواكبة التطورات في مجال تكنولوجيا المعلومات من أجل الاستعانة بها عند القيام بعملية المراجعة بصفتها أحد المرتكزات الأساسية في مجال المعاملات المختلفة .كما يعطي المراجع أهمية كبيرة لتكنولوجيا المعلومات حيث تم تسجيل مستوى مرتفع لا ستخدامها في تسجيل العمليات التي تقوم بها محاسبيا، سواء باستعمال أجهزة الاعلام الالي والشبكات وقواعد البيانات ، والبرمجيات المختلفة . والتي تمكنه من الرجوع اليها عند حاجته لها.-يعمل افراد عينة الدراسة على محاولة التعرف أكثر على المراجعة الالكترونية لكن يبقى الإشكال قائم كون الواقع العملي والمهني لا يوفر متطلبات المراجعة الإلكترونية التي تقوم على أجهزة الاعلام الالي والبرامج المختلفة للمساعدة على القيام بمهنة المراجعة باكثر دقة ومصداقية وبسرعة أكبر .تبقى امكانية التطبيق محدودة إلى حد ما . ويرجع ذلك الى عدم التطبيق الفعلي لهذا النوع من المراجعة في الميدان العملي . بالإضافة إلى أنه لا توجد تنظيمات وقوانين تساعد المهتمين بتطوير المهنة الى الأحسن . يبقى المراجع الخارجي مرتبط المراجعة العادية وبالطريقة التقليدية طالما لم تغير المعاملات المالية والإقتصادية المختلفة بين المؤسسات. بالرغم من الجهود المبذولة من طرف الدولة للنهوض بقطاع تكنولجيا المعلومات والإتصال.

أما عند تحليل بيانات الدراسة الميدانية لعينة الدراسة قد أظهرت النتائج التالية:

- أظهرت النتائج أنه عند دراسة العلاقة الإرتباطية بين فقرات المحاور تبين وجود أرتباط قوي ذو علاقة طردية بين فقرات معينة من جهة ، ووجود ارتباط قوي ذو علاقة عكسية من جهة أخرى. ويرجع ذلك لكون عينة الدراسة على تمتلك جانب معلوماتي وعلمي حول موضوع الدراسة بالاضافة إلى انها لا تملك جانب عملي وميداني وهذا سببه عدم التطبيق الفعلي للمراجعة الإلكترونية في الميدان.
- أظهرت النتائج عند دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين متغير الخبرة أيضا أن مستوى الخبرة الحالي المتوفر لدى المراجع الخارجي لا تؤهله للاستعمال التطبيقات والبرامج المستخدمة في عملية المراجعة الإلكترونية . لذا فإنه يحتاج إلى التأهيل والتكوين في جانب تكنولوجيا المعلومات كي يصبح قادرا على استعمالها في عملية المراجعة كي نصل الى ما يسمى بالمراجعة الإلكترونية.

الخاتمة

العامة

استهدفت الدراسة موضوع اثر المراجعة الالكترونية على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة حيث تم استعمال عينة من المهتمين بمهنة المراجعة (المراجعين الخارجيين ، محاسبين معتمدين استاذة جامعيين متخصصين). وعولجت الدراسة في فصلين نظريين وفصل تطبيقي ، وذلك للإجابة على اشكالية الدراسة الرئيسية .

إن أي مؤسسة اقتصادية مهما كان طبيعة نشاطها فإنها تسعى للاهتمام الجيد بممتلكاتها والموجودات التي تحت تصرفها إضافة إلى العمل بالمعايير الدولية والقوانين المتعارف عليها في معالجة كافة المعلومات المالية المختلفة وذلك حفاظا على بقائها و استمرارها، لذلك نجد أن المراجعة الخارجية تقوم بالدور المحايد على إبداء رأي حول مصداقية المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية المختلفة الخاصة بالمؤسسة بصفة قانونية لتكشف للمؤسسة شتى أعمال التلاعب والإهمال ، ويضمن سير عملياتها وسلامة التسجيلات المحاسبية التقارير المالية المختلفة من حالات الأخطاء والغش والتزوير .

ومن خلال هذا البحث توصلنا إلى النتائج الخاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة حول الموضوع ككل،

- **النتائج :**

لنصل إلى مجموعة من الاقتراحات. ويمكن عرض النتائج كما يلي :

1- تشير المراجعة الالكترونية على استعمال المكونات المادية من أجهزة الحاسوب ومعدات مختلفة وبرامج إعلام آلي والشبكات الأخرى وهي متطلبات أساسية تمكن المراجع من القيام بأعماله بكفاءة وبفعالية أكبر .

2- استخدام الحاسوب والبرامج المختلفة يحتاج الى بيئة تدريبية متخصصة .

3- من المعوقات الأساسية في عملية المراجعة الالكترونية عدم المام المراجع بالمعلومات والدراية الكافية لمتطلبات المراجعة الالكترونية .

4- مخرجات عملية المراجعة الالكترونية تؤثر بشكل مباشر على جودة عملية المراجعة كونها مرتبطة بالوضعية المالية للمؤسسة محل المراجعة .

5- استخدام المراجعة الالكترونية يساعد في تقليل الجهد والوقت المبذول في عملية المراجعة وبالتالي تقليل تكاليف عملية المراجعة للمؤسسة .

6- أن المراجعة الخارجية هي مجموعة من الإجراءات والخطوات المنظمة من طرف المعايير الدولية والقوانين التنظيمية والعرف المتفق عليه.

7- أن مراجع الحسابات شخص قانوني مستقل يبدي رأيه المحايد فقط حول الحالة المالية للمؤسسة التي محل المراجعة. ولا يتدخل في الجانب التسييري والإداري للمؤسسة إلا بعد استشارته من طرف أعضاء مجلس الإدارة.

8- وجود ضرورة وأثر هام للحاسوب في عملية المراجعة الآلية للمعلومات ناتج عن الاعتماد الكبير للحاسوب في العمليات المحاسبية .

9- ضرورة وجود نظام الكتروني يحتوي على أنظمة رقابية داخلية تتلاءم مع أهداف وأساليب المراجعة الإلكترونية وتساير عملية التطور وتقلل من المخاطر عن المراجعة الإلكترونية. وتؤدي إلى القيام بعمليات المراجعة على أكمل وجه .

10- من خلال الدراسة هناك اتفاق حول ضرورة تعديل نظام معلوماتي محاسبي إلكتروني ليتناسب مع متطلبات المراجعة الإلكترونية .

11- أظهرت النتائج التطبيقية أن النظام المحاسبي الالكتروني الجيد يمكن المراجع من الحصول على ادلة الكترونية كافية للقيام بعملية المراجعة. حيث تظهر قيمة معامل الارتباط (Gamma) محصورة بين (0.806) الى (1.000) ، وهو ما يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ، وهي ذو معنوية لان معامل (Sig) أقل من 0.05 ، وهذا يدل على أن النظام المحاسبي الإلكتروني الجيد والدقيق يوفر إمكانية تسهيل للمراجع الخارجي الحصول على أدلة اثبات جيدة وملائمة وذات جودة عالية للقيام بعملية المراجعة الخارجية للمؤسسة محل المراجعة .

12- أظهرت النتائج التطبيقية أنه ليس على المراجع ان يتابع البرامج التي تتيح عمليات المعالجة الالية للبيانات. يساوي 0.984 وهو أكبر من مستوى المعنوية المفترض (α)=0.05 فاننا نقبل الفرض الصفري H_0 ، وهذا يدل على أن المراجع غير مسؤول تماما عن البرامج والتطبيقات المستخدمة في المحاسبة الالكترونية. وهذا راجع الى أن تصميم البرامج ليس من اختصاص المراجع الخارجي وانما يقوم بالعمل بها كوسيلة من الوسائل المتاحة والمستخدمة في عمله. كون المؤسسة محل المراجعة هي من يوفر البرنامج المناسب حسب ما يتطلبه نوع نشاطها و عملياتها التي تقوم بها خلال السنة .

- الاقتراحات:

بعد دراسة لموضوع المراجعة الإلكترونية هناك مجموعة من الاقتراحات والتوصيات يمكن إدراجها فيما يلي:

1- ضرورة الاهتمام أكثر بالجانب التقني والعملي للمراجعة الخارجية كمهنة مستقلة وتوفير مراجع ودراسة للحالات الميدانية من الواقع لكي يتمكن الباحث من الاطلاع أكثر على خفايا الجانب التطبيقي للمراجعة الخارجية.

2- ضرورة توعية المؤسسات إلى وضع نظام إلكتروني قوي من أجل لمعالجة المعلومات المالية قوي وذلك ليضمن تقليل الأخطاء المرتكبة و اكتشافها قبل فوات الأوان.

3- ضرورة وضع تشريعات وقوانين تتناسب مع المتغيرات الحاصلة في مجال تكنولوجيا المعلومات .

4- القيام بإعداد دورات تكوينية وتدريبية وذلك من أجل تأهيل من المراجع الخارجي ليبح قادرا على القيام بالمراجعة بواسطة الإعلام الآلي وبرامجه .

5- ضرورة ادخال المعالجة الالكترونية في عملية المراجعة على مستوى الدولة، واعتبارها ضرورة ملحة من أجل رفع مستوى المراجعة الحالية .

– أفاق الدراسة:

يعتبر موضوع البحث أحد الدراسات التي تشمل عملية المراجعة الإلكترونية وبالتالي فان هذا الموضوع قد تطرق إلى نوع من أنواع المراجعة المتعدد وتأثيره على احد العناصر الأساسية المتمثلة في المراجع الخارجي من جهة، وجودة المراجعة من جهة أخرى.

وبالتالي يبقى المجال مفتوحا للمهتمين بالبحث في موضوع المراجعة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات بصفة خاصة، أو المراجعة بصفة عامة ، والتي تتمثل في المراجعة الالكترونية. مما يفتح المجال للبحث في أبعاد وتقنيات هذه المراجعة. ويمكن تناول مواضيع أخرى يمكن أن تكون مجال للمعالجة والبحث من طرف المهتمين وهي:

- تأثير المراجعة الإلكترونية على أدلة الإثبات في عملية المراجعة .
- تحديات تطبيق المراجعة الإلكترونية في الجزائر .
- دراسة مقارنة بين المراجعة الإلكترونية والمراجعة العادية .

قائمة

المراجع

I- الكتب العربية:

1. أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية**، جامعة الإسكندرية، مصر، 2003؛
2. أحمد حسين علي حسين ، **نظم المعلومات المحاسبي :الايطار الفكري المعلومات التطبيقية** الدار الجامعية ، 2004.
3. أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر و التوزيع،2000.
4. أحمد محمد مطر وآخرون ، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية ،الإسكندرية، 2007.
5. أحمد عبد المولى وآخرون، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، الدار الجامعية، مصر، 2008.
6. أسعد محمد علي وهاب ، **التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية** ، دار اليازوري، عمان، 2011.
7. أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، مصر، 2005.
8. أمين السيد أحمد لطفي، **مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة**، الدار الجامعية، مصر، 2005.
9. أمين السيد أحمد لطفي، **ممارسات المراجعة في ضوء المقاييس المرجعية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2011.
10. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، الدار الجامعية، مصر، ط 01، 2010؛
11. إبراهيم علي عشماوي، **أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، دون سنة نشر.
12. اشيتوي إدريس عبد السلام، **المراجعة المعايير والإجراءات**، دار النهضة العربية، ط.04 بيروت، 1996.
13. زهرة توفيق سواد ، **مراجعة الحسابات والتدقيق** ،الجزء 01، عمان ،دار الراية ، 2009.

14. ز ياد عبد الحليم الذيبة و آخرون، **نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق**، دار المسيرة، عمان ، 2011 .

15. حالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، درا وائل للنشر الأردن،2007.

16. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، دار الثقافة، عمان، ط.01، 2009.

17. رؤوف عبد المنعم، **مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق**، دار الفاروق، الإسكندرية 1987.

18. رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، دار الثقافة للنشر، عمان ، 1998.

19. السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008.

20. الفين ارينز، تعريب محمد محمد عبد القادر الديسيطي، **المراجعة** : مدخل متكامل، دار المريخ السعودية، دون سنة نشر.

21. طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان**، الدار الجامعية، القاهرة، 2006.

22. عبد الإله نعمه جعفر،**المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي**، دار حنين الطبعة الأولى، عمان ،2003.

23. عصام الدين محمد متولي، **المراجعة ، وتدقيق الحسابات** ،الجزء الاول، صنعاء،2009 ،

24. عطا الله احمد سويلم ، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات** ، عمان ، درا الراية،، 2009.

25. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي**، الدار الجامعية، مصر، 2004.

26. عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2001.

27. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات**،الدار الجامعية، مصر،2003،

28. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة، عمان، 2006.

29. فياض حمزة رملي، **نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة: مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية** ، شركة مطابع السودان، الخرطوم،2011.

30. كمال الدين مصطفى الدهراوي، سمير كامل،**نظم المعلومات المحاسبية**، دار الجامعة الإسكندرية، 2002.

31. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي** دار المسيرة، عمان، الطبعة الثانية، 2009.

32. محمد احمد خليل، **المراجعة والرقابة المحاسبية**، دار الجامعات المصرية، مصر، 1968.

33. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط.02، 2005.

34. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط.01، 2003.

35. محمد حسين منصور، **الإثبات التقليدي والإلكتروني**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية،2006.

36. محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2003.

37. محمد محمد عبد القادر الديسطي ، **المراجعة مدخل متكامل** ، دار المريخ ، السعودية دون سنة نشر.

38. محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري** الدار الجامعية ،الإسكندرية، 2009.

39. محمد يوسف حفناوي، **نظم المعلومات المحاسبية** ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2000.

40. منصور حامد محمود وآخرون، **أساسيات المراجعة**، دار الجامعة، القاهرة، 1999.

41. منصور احمد البديوي ، شحاته السيد شحاته ، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة** ، الدار الجامعية ، مصر، 2003.

42. محمد أحمد خليل ، **المراجعة والرقابة المحاسبية** ، الدار الجامعية ، مصر ، 1968،ص53.

43. محمود السيد الناغي، **المراجعة النظرية والممارسة**، مكتبة الجلاء الجديدة ، مصر ،1998، ص 21

44. نادر شعبان، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، الدار الجامعية، مصر، 2011.

45. نضال برهم، **أحكام عقود التجارة الإلكترونية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن،2005.

46. هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية: القياس الإفصاح والاعتراف في التقارير المحاسبية** ، ج.02 ، دار الثقافة للنشر،عمان، 2009.

47. ويليام توماس (أحمد حامد حجاج)، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ السعودية، دون سنة نشر.

48. يحي محمد أبو طالب، **نظام المعلومات الإدارية والمحاسبية في مجال التخطيط والإحصاء والرقابة واتخاذ القرار**، دار الأمين ، القاهرة، دون سنة النشر.

II- الأطروحات والرسائل:

أ- الاطروحات:

1- ظاهر شاهر يوسف القشي، **مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية** ، أطروحة دكتوراه ، غ . منشورة ، جامعة عمان ، الاردن،2003.

2- صديقي مسعود ، **نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية** أطروحة دكتوراه، غ. منشورة، جامعة الجزائر، 2004.

3- أحمد عبد الله عمر العمودي، **أثر التجارة الالكترونية على المراجعة- دراسة ميدانية في اليمن-** أطروحة دكتوراه ،غ . منشورة جامعة دمشق سوريا،2006.

4- أنس عليان الشريف، **معايير جودة مهنة المراجعة في ظل مخاطر الأعمال**، أطروحة دكتوراه، غ. منشورة ،جامعة طرابلس، لبنان، 2010.

5- إيمان لعماري ، **دور التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية** ، أطروحة دكتوراه، غ. منشورة، جامعة حسيبة بن بو علي ، الشلف ، 2017.

6- جلال أحمد محمد صالح، **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية** ، أطروحة دكتوراه، غ. منشورة ، جامعة الجزائر03، 2010.

7- مجدي أحمد السيد الجعبري، **مدى كفاية الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية**، اطروحة دكتوراه ، غ. منشورة ، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك،2012.

8- رشا بشير الجرد، **أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليته (دراسة تطبيقية)**، أطروحة دكتوراه ، غ. منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة ، سوريا، 2015.

9- زين يونس " **أثر التجارة الالكترونية على المراجعة الداخلية في المصارف : حالة الجزائر** " أطروحة دكتوراه ، غ. منشورة ، جامعة الجزائر ،2014.

10- عصام تركي الشاهين، **أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق(دراسة تطبيقية)**، أطروحة دكتوراه، غ. منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة ، سوريا،2015.

11- بروبة إلهام ، " **تأثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية**" ، أطروحة دكتوراه، غ. منشورة ،جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،2015.

12- كردودي سهام " **دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات –دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة**"، أطروحة دكتوراه، غ. منشورة ،جامعة محمد خيضر، بكسرة 2015.

13- بن قطيب علي " **دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** ، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، غ. منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017.

14- عمر عطاالله ، **تكنولوجيا شبكة الانترنت والتجارة الالكترونية وتأثيرها على تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية ،دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، غ. منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة ، 2017.

الرسائل

1- إياد حسن حسين، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين(دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في غزة)**، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة،2005.

2- بن يخلف أمال، **المراجعة الخارجية في الجزائر**، مذكرة ماجستير، تخصص علوم تسيير، فرع مالية، الجزائر، 2002.

3- عمر ديلمي ، **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية** مذكرة ماجستير ،تخصص محاسبة، باتنة ، 2009.

4- ماجد إسماعيل أبو حمام , **اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**, رسالة ماجستير, غزة, 2009.

5- فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية**، رسالة ماجستير تخصص علوم تجارية، مسيلة، 2004.

6- عماد صالح محمد ، **المراجعة الإلكترونية وأثرها في كفاءة أداء عملية المراجعة (دراسة تطبيقية على مهنة المراجعة بالسودان)**، مذكرة ماجستير ، غ.منشورة، جامعة السودان، السودان ، 2007.

7- عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية –دراسة نظرية ميدانية–**، مذكرة ماجستير ، غير منشورة، جامعة أسيوط، مصر، 2008.

8- عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، **قواعد السلوك و آداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية**، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط،2012،ص:55.

9- جواهر السبيعي، **أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات علي جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الملك سعود ، السعودية ، 2011.

10- مرشد عيد المصدر ،**أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق**، رسالة ماجستير ،غير منشورة، الجامعة الإسلامية ،غزة ،2013.

III – المقالات والمداخلات:

1- صبيحة برزان، **أثر التدقيق الإلكتروني في رفع استقلالية وكفاءة المدقق الداخلي**، مقال منشور بمجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 21، العدد 84 ، 2015. ص ص : 415-441.

2- زرزار العياشي، مداخلة بعنوان : **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات**، الملتقى الدولي الثامن بعنوان : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات و أفاق، أم البواقي ، يومي 07/ 08 ديسمبر 2010.

3- علي هاتف عبد العلي، **مدى تأثير استخدام معايير تقنية (Six Sigma) في تحسين جودة التدقيق الداخلي**، مجلة الكلية الإسلامية ، العدد 42.

4- عبد الناصر نور ،**استخدام منهج six sigma في ضبط جودة التدقيق الداخلي(دراسة ميدانية)**، المؤتمر العلمي السنوي 11 ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد ، عمان ، الاردن ، 2012 ، ص 257-258.

5- حسين الطيب عبد الله خالد، **دور معايير جودة المراجعة في تعزيز ثقة تقرير المراجع الخارجي لأغراض الائتمان المصرفي (دراسة تطبيقية على البنوك السودانية)** ،جامعة افريقيا، دون سنة نشر.

6- طلال حمدونة ، علام حمدان ، **مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق الالكتروني في فلسطين ،واثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية** ، مجلة الجامعة الإسلامية ،غزة، المجلد السادس عشر ، العدد الأول ،2008 ،ص926.

7- موسى رحماني، سردوك فاتح، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد 34 ، 2014.

IV- القوانين والمراسيم:

1- الجريدة الرسمية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/05/29، **يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، ص ص:06/04.

IIV –مواقع الانترنت :

1- http://www.almohasb1.com/2009/08/electronic-audit-evidence.html 15:43 تم الاطلاع عليه بتاريخ 2016/05/30 على الساعة :

2- هايل الجازي، مفهوم جودة المراجعة، تاريخ الاطلاع عليه 2017/07/17 على الساعة 20:00 https://mawdoo3.com .

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

I- الكتب:

1. Jean-charles Bécour et Henri Bouquin ،**Audit Opérationnel** Economica ،Priis.
2. Khelassi Reda ، **l audit interne- audit opérationnel**- éditions houma، Algér، 2007.
3. Mokhtar Belaiboud، **Guide pratique d audit financier et comptable**، la maison des livres، algér.

II- الرسائل:

1- Manhal Mageed Ahmad, Re-Engineering Audit Profession in the Context of Information Technology – Study Pilot to Demonstrate the Views of a Sample Selection of Auditors in Iraq, PhD of Philosophy in Accounting,University of St Clements World,2011.

2-Noor Adwa Sulaiman . Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors . A thesis submitted to the University of Manchester for thedegree of Doctor of Philosophy in the Faculty of Humanities.2011.

3-Li Dang. Assessing Actual Audit Quality. A Thesis Submitted to the Faculty of Drexel University.2004

III- المداخلات:

1- Rem 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. Published by Canadian Centerof Science and Education. International Business Research; Vol. 6, No. 6; Jordan. 2013.

2- ،Hedi Noubbigh . Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs THÈSE DE DOCTORAT Spécialité Sciences de gestion, PARIS.2016

الملاحق

الملحق 01

جامعة حمه لخضر –الوادي–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استمارة الاستبيان

تحية طيبة وبعد،،،

يسرّ الطالب أن يضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على أراءكم واقتراحاتكم لاستيفاء البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية، وذلك استكمالا للدراسة العلمية للحصول على درجة الدكتوراه في علوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة و تدقيق من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة حمه لخضر الوادي للبحث الموسوم بـ: **أثر المراجعة الإلكترونية على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة –دراسة ميدانية –**

ولهذا أطلب من سيادتكم التكرم بالإجابة عن جميع فقرات الاستبيان المرفقة، علما بأن النتائج التي ستخلص إليها الدراسة متوقفة على مصداقية الإجابة عن جميع أسئلة الاستبيان، ونؤكد لكم بأن جميع البيانات التي تدلون بها ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط، وفي الأخير تقبلوا منا فائق الشكر على تعاونكم معنا.

الهاتف: (**0668.05.15.48/ 07.76.72.72.33**)

البريدالالكتروني: (***ayachilakhdar@gmail.com***)

ملاحظة: يرجى الإجابة بوضع علامة (X) حسب الحالة التي تتفق مع رأيكم.

إعداد الطالب: الأخضر عياشي **إشراف: د/ إلياس شاهد و د/ محمد الهادي ضيف الله**

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

1. **الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐
2. **المؤهل العلمي:**

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

3. **التخصص الأكاديمي:**

محاسبة ومالية ☐ تدقيق محاسبي ☐ إقتصاد ☐

4. **المهنة أو الوظيفة الحالية:**

محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐ أستاذ جامعي متخصص ☐

5. العمر:

أقل من 30 سنة ☐ ما بين 30 – 40 ☐ ما بين 40 – 50 سنة ☐

أكبر من 50 سنة ☐

6. سنوات الخبرة:

اقل من 05 سنوات ☐ ما بين 5 – 10 سنوات ☐ما بين 10 – 20 سنة ☐

أكثر من 20 ☐

ثانيا: فقرات الاستبيان

أولا: الاسس المعرفية والعملية للمراجعة الالكترونية

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	المراجعة الالكترونية تمكن المراجع من استخدام جهاز الاعلام الآلي وبرامجه لتنفيذ عملية المراجعة.					
2	للقيام بالمراجعة الالكترونية يتطلب وجود مراجعة خاصة للتطبيقات المحاسبية الالكترونية .					
3	يجب على المراجع ان يتابع البرامج التي تتيح عمليات المعالجة الالية للبيانات .					
4	يؤدي استخدام البرامج و الجهاز الالكتروني إلى السرعة والدقة في إنجاز عمل المراجع .					
5	لتطبيق المراجعة الالكترونية يتطلب من المراجع استخدام اساليب وطرق لتتماشى مع النظام الالكتروني المعمول به لدى المؤسسة محل المراجعة.					
6	من مميزات اساليب المراجعة الالكترونية السرعة في المعالجة وتسهيل عملية المراجعة رغم تكاليفها المرتفعة .					

7	يجب التأكد من سلامة وخلو الأجهزة والبرامج المستعملة من المخاطر الكترونية ، التي تؤثر على عملية المراجعة .					

ثانيا: أدلة الاثبات في عملية المراجعة الالكترونية

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	متردد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يجب على المؤسسة محل المراجعة السماح للمراجع الخارجي بالوصول الى أي جزء من النظام وفي أي وقت .					
2	أدلة الاثبات هي جميع الوثائق والقرائن والتي تثبت وقوع الاحداث الاقتصادية في المؤسسة.					
3	النظام المحاسبي الالكتروني الجيد يمكن المراجع من الحصول على ادلة الكترونية كافية للقيام بعملية المراجعة .					
4	تسجيل النتائج والادلة والتأكد من سلامة حفظها ، من أجل مراقبتها من طرف المسؤول المباشر على المؤسسة .					
5	الحصول على النسخ الأولية من التقارير والبيانات المسجلة والمعالجة الكترونيا .					
6	كي تكون أدلة الإثبات كافية للقيام بعمل المراجع الخارجي على أكمل وجه يجب أن تكون متناسبة مع الظروف التي مكنت من الحصول عليها .					
7	تعتمد جودة و فعالية أدلة الإثبات على الموضوعية ومدى قابليتها للقياس والمقارنة وخلوها من التحيز الى جانب المؤسسة محل المراجعة.					
8	يجب على المراجع أن يعتمد على مزيج من أدلة الاثبات الموضوعية والذاتية . والتي تمكنه من القيام بعملية المراجعة.					

ثالثا: انعكاسات المراجعة الالكترونية على جودة المراجعة .

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	متردد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	المراجعة الالكترونية تساهم في تقليل الوقت والجهد المبذول بالإضافة الى التكلفة عند القيام بعملية المراجعة .					
2	ضمان اكتشاف التلاعبات الدقيقة و التحايل نتيجة لاستخدام ووضع نظم رقابية محاسبية افضل .					
3	تساعد المراجعة الالكترونية وذلك بتقديم عمل المراجعة بموضوعية واستقلالية وبالتالي يساهم في تحقيق الجودة					
4	تساعد المراجعة الالكترونية في تحسين اختيار أدلة التدقيق ذات جودة عالية وبالتالي تعكس على جودة المراجعة					
5	تؤثر المشكلات الالكترونية من فيروسات وقرصنة وغيرها على البرامج المستخدمة في عملية المراجعة مما ينعكس على جودة المراجعة					

رابعا : مستوى كفاءة وفعالية المراجع في ظل المراجعة الالكترونية .

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	متردد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يجب على المراجع أن يكون ملم بلغات البرمجة الإلكترونية المتاحة والمطبقة في الواقع العملي والتي تستخدم في تشغيل جهاز الحاسوب .					
2	المشاركة في تصميم برامج الكمبيوتر الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة للاستفادة من ذلك في عملية المراجعة.					
3	على المراجع أن يتأكد من سلامه نظم حماية برامج الإلكترونية ، وانتظام عمليات الصيانة الدورية ، وكذلك عمليات التحديث والتطوير المستمرة ، لضمان الكفاءة والجودة عند القيام بعملية المراجعة					
4	على المراجع أن يبذل العناية المهنية اللازمة والكافية والملائمة ، ويضمن اكتشاف التحايل والتلاعب بالبرامج والأجهزة الالكترونية المستخدمة في عملية المراجعة .					
5	على المراجع أن يكون على دراية بالمهارات التقنية لموظفي المؤسسة في مصلحة المحاسبة والمالية					
6	على المراجع أن يكون قادرا على تحديد أماكن الخطر التي تعيق عمليات					

	المؤسسة الالكترونية والاجراءات الرقابية لمواجهتها .					

خامسا : تأثير المراجعة الالكترونية على كفاءة وفعالية المراجع لتحسين جودة المراجعة:

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	متردد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	عدم الثقة في العمليات ذات الطابع الالكتروني					
2	ضخامة تكلفة البرنامج(التطبيق) الخاص بعملية المراجعة الالكترونية					
3	فقدان الدافع نحو التطوير في المجال المهني لمراجعة الحسابات					
4	قلة الخبرة العملية والميدانية تجاه المراجعة الالكترونية					
5	ضعف التحصيل العلمي الخاص بعملية المراجعة الالكترونية .					
6	أقدمية البرنامج (التطبيق) المحاسبي المعمول به حاليا					
7	عدم وجود تشريعات وقوانين تضبط وتشجع المراجعة الالكترونية					
8	صعوبة المحافظة على المعلومة وحمايتها من القرصنة ، السرقة، ...الخ)					
9	الاعتماد الكامل على قدرات جهاز الاعلام الآلي وبالتالي يقل الابداع لدى مراجع الحسابات .					

وشكرا لكم على الاهتمام

م11 * م23

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,898	,040	15,555	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م11 * م33

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,252	,092	2,721	,007
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م11 * م43

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,289	,069	4,110	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م11 * م53

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,282	,134	2,016	,044
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م21 * م13

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,956	,044	2,874	,004
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م21 * م23

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	1,000	,000	2,944	,003
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م21 * م33

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,792	,191	2,434	,015
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م21 * م43

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,958	,040	2,927	,003
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م21 * م53

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	1,000	,000	2,948	,003
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م31 * م33

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,920	,059	11,241	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م31 * م43

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,871	,046	12,613	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م41 * م13

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.

Ordinal by Ordinal	Gamma	,514	,091	5,326	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م41 * م23

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	1,000	,000	23,885	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م41 * م33

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,779	,082	7,959	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م41 * م43

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,867	,052	13,064	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م51 * م23

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,302	,103	2,896	,004
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م51 * م33

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	-,278	,112	-2,542	,011
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م51 * م53

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,692	,085	8,088	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م61 * م13

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,460	,103	4,248	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م61 * م23

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,964	,026	15,730	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م61 * م33

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,765	,094	5,507	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م61 * م43

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,802	,077	7,019	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م71 * م13

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	1,000	,000	59,314	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م71 * م23

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,270	,094	2,885	,004
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م71 * م33

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,965	,034	13,809	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م71 * م43

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	1,000	,000	33,746	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

دراسة العلاقة الارتباطية بين اجابات المحور الاول والرابع (المعنوية فقط)

م11 * م34

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,732	,113	3,972	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م11 * م44

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,286	,088	3,302	,001
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م11 * م54

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,224	,086	2,621	,009
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م21 * م14

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,832	,152	2,668	,008
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م21 * م24

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	-,728	,254	-2,038	,042
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م21 * م34

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,947	,058	2,581	,010
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م21 * م44

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,781	,211	2,183	,029
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م21 * م54

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,515	,128	2,159	,031
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م21 * م64

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	1,000	,000	2,955	,003
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م31 * م24

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	-,516	,124	-4,190	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م31 * م34

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,587	,134	3,435	,001
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م31 * م44

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,704	,089	6,592	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م31 * م54

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,704	,084	6,702	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م31 * م64

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,774	,066	9,604	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م41 * م24

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	-,354	,153	-2,186	,029
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م41 * م34

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,981	,019	5,902	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م41 * م44

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,843	,069	9,031	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م41 * م54

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,804	,052	10,354	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م41 * م64

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,516	,098	4,780	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م51 * م24

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,730	,069	14,323	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م51 * م34

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,612	,112	4,086	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م51 * م44

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	-,280	,119	-2,419	,016
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م51 * م54

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	-,321	,135	-2,479	,013
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م51 * م64

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	-,283	,122	-2,411	,016
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م61 * م24

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	-,453	,150	-2,718	,007
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م61 * م34

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,962	,039	5,410	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م61 * م44

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,977	,023	11,521	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م61 * م54

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,857	,054	10,092	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م61 * م64

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,517	,102	4,556	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م71 * م14

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,251	,096	2,593	,010
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م71 * م24

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	-,287	,133	-2,132	,033
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م71 * م34

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	1,000	,000	6,206	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م71 * م44

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,818	,074	8,970	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م71 * م54

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,835	,073	8,778	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م71 * م64

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,867	,058	12,037	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

دراسة العلاقة الارتباطية بين اجابات المحور الثاني والثالث (المعنوية فقط)

م13 * م12

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,269	,089	2,904	,004
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م23 * م12

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	-,536	,113	-4,872	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م13 * م22

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,683	,068	9,347	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م23 * م22

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,606	,073	8,510	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م33 * م22

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.

Ordinal by Ordinal	Gamma	,841	,058	10,459	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م22 * م43

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,944	,023	23,270	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م32 * م13

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,986	,014	103,014	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م32 * م33

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,973	,027	10,505	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م32 * م43

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	1,000	,000	16,457	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م42 * م33

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.

Ordinal by Ordinal	Gamma	-,415	,132	-3,056	,002
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م42 * م53

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	1,000	,000	17,869	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م52 * م13

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,474	,094	4,885	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م52 * م23

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,875	,047	19,977	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م52 * م33

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,970	,030	9,653	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م52 * م43

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,845	,057	12,652	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م62 * م13

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,927	,030	12,680	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م62 * م23

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,309	,095	3,063	,002
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م62 * م33

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,848	,071	8,936	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م62 * م43

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,953	,040	12,825	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م72 * م13

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,983	,017	10,857	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م72 * م23

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,321	,117	2,648	,008
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م72 * م33

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,934	,064	9,428	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م72 * م43

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,983	,017	11,034	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م72 * م53

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	-,455	,112	-3,892	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م82 * م13

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,201	,093	2,139	,032

N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م23 * م82

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,222	,103	2,172	,030
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م53 * م82

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,979	,021	15,390	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

دراسة العلاقة الارتباطية بين اجابات المحور الثاني والرابع (المعنوية فقط)

م24 * م12

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,318	,120	2,562	,010
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م64 * م12

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,188	,087	2,118	,034
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م34 * م22

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,989	,011	5,981	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م22 * م44

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,881	,053	11,101	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م22 * م54

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,917	,039	11,791	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م22 * م64

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,582	,075	7,320	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م32 * م14

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,406	,108	3,784	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م32 * م34

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	1,000	,000	5,627	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م32 * م44

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.

Ordinal by Ordinal	Gamma	,849	,068	7,902	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م32 * م54

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,866	,065	7,624	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م32 * م64

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,904	,046	12,995	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م42 * م14

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,966	,034	17,081	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م42 * م24

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,746	,090	8,043	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م42 * م34

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,957	,042	5,282	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م42 * م44

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	-,302	,129	-2,345	,019
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م42 * م54

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	-,395	,132	-3,027	,002
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م52 * م24

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	-,413	,127	-2,968	,003
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م52 * م34

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,740	,094	4,868	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م52 * م44

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,709	,082	6,999	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م52 * م54

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,622	,084	6,995	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م52 * م64

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,383	,110	3,299	,001
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م62 * م34

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,739	,125	3,584	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م62 * م44

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,688	,111	5,698	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م62 * م54

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,732	,102	6,398	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م62 * م64

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,668	,105	5,900	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م72 * م14

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	-,329	,104	-3,034	,002
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م72 * م24

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	-,704	,115	-5,564	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م72 * م34

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,933	,066	4,433	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م72 * م44

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,933	,066	8,559	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م72 * م54

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,987	,013	10,421	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م72 * م64

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	1,000	,000	10,379	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م82 * م14

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,961	,028	24,967	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م82 * م24

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,619	,123	5,434	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

م82 * م34

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error[a]	Approx. T[b]	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Gamma	,944	,031	5,702	,000
N of Valid Cases		100			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

الملحق رقم (03) اختبار ويلكيكسون

فقرات المحور الاول

Wilcoxon Signed Rank Test: م11; م21; م31; م41; م51; م61; م71

```
Test of median = 3,000 versus median > 3,000

          N for   Wilcoxon         Estimated
       N   Test  Statistic      P     Median
م11  100     77     3003,0  0,000      4,000
م21  100    100     5050,0  0,000      4,000
م31  100     70      875,5  0,984      3,000
م41  100     95     1154,0  1,000      2,500
م51  100     94     2556,0  0,112      3,000
م61  100     41      861,0  0,000      3,500
م71  100     77     2234,5  0,000      3,500
```

فقرات المحور الثاني

Wilcoxon Signed Rank Test: م12; م22; م32; م42; م52; م62; م72; م82

```
Test of median = 3,000 versus median > 3,000

          N for   Wilcoxon         Estimated
       N   Test  Statistic      P     Median
م12  100     60     1061,5  0,141      3,000
م22  100     77     2060,5  0,002      3,500
م32  100     48     1176,0  0,000      3,500
م42  100     77     2117,5  0,001      3,500
م52  100     94     1059,0  1,000      2,500
م62  100     42      363,0  0,867      3,000
م72  100     71     2556,0  0,000      4,000
م82  100     77     2324,5  0,000      3,500
```

فقرات المحور الثالث

Wilcoxon Signed Rank Test: م13; م23; م33; م43; م53

```
Test of median = 3,000 versus median > 3,000

          N for   Wilcoxon         Estimated
       N   Test  Statistic      P     Median
م13  100     77     2133,0  0,001      3,500
م23  100     66     1670,5  0,000      3,500
م33  100     99     3674,0  0,000      3,500
م43  100     54      948,5  0,038      3,000
م53  100     71     1125,0  0,810      2,500
```

فقرات المحور الرابع

Wilcoxon Signed Rank Test: م14; م24; م34; م44; م54; م64

```
Test of median = 3,000 versus median > 3,000

          N for   Wilcoxon          Estimated
       N   Test  Statistic      P     Median
م14  100     99     2542,5  0,408      3,000
م24  100     54     1317,0  0,000      3,500
م34  100    100     5050,0  0,000      4,000
م44  100     65     2145,0  0,000      4,000
م54  100    100     1028,0  1,000      2,000
م64  100     77     1915,0  0,018      3,000
```

فقرات المحور الخامس

Wilcoxon Signed Rank Test: م15; م25; م35; م45; م55; م65; م75; م85; م95

```
Test of median = 3,000 versus median > 3,000

          N for   Wilcoxon          Estimated
       N   Test  Statistic      P     Median
م15  100     54       42,5  1,000      2,500
م25  100     65     1455,0  0,006      3,000
م35  100     60      378,0  1,000      2,500
م45  100     93     2875,0  0,004      3,000
م55  100     43      946,0  0,000      4,000
م65  100    100     2371,0  0,702      3,000
م75  100     48      804,0  0,014      3,000
م85  100    100     4006,0  0,000      4,000
م95  100     94     2585,0  0,092      3,000
```

Ranks

	المؤهل	N	Mean Rank
1المحور	ليسانس	23	41,00
	ماستر	1	84,00
	ماجستير	34	69,59
	دكتوراه	42	39,45
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	1المحور
Chi-Square	25,895
df	3
Asymp. Sig.	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المؤهل

Ranks

	التخصص	N	Mean Rank
1المحور	ومالية محاسبة	69	40,80
	محاسبي تدقيق	1	84,00
	اقتصاد	30	71,70
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	1المحور
Chi-Square	26,381
df	2
Asymp. Sig.	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: التخصص

Ranks

	المهنة	N	Mean Rank
1المحور	حسابات محافظ	23	64,00
	معتمد محاسب	64	38,03
	متخصص جامعي أستاذ	13	88,00
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	1المحور
Chi-Square	40,535
df	2
Asymp. Sig.	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المهنة

Ranks

	العمر	N	Mean Rank
1المحور	30 من أقل	52	56,13
	40 و 30 بين	42	36,88
	50 و 40 بين	6	97,00
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	1المحور
Chi-Square	28,023
df	2
Asymp. Sig.	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: العمر

Ranks

	الخبرة	N	Mean Rank
1المحور	05 من أقل	99	50,16
	10 و 05 بين	1	84,00
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	1المحور
Chi-Square	1,417
df	1
Asymp. Sig.	,234

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الخبرة

Ranks

	الجنس	N	Mean Rank	Sum of Ranks
2المحور	ذكر	88	45,58	4011,00
	أنثى	12	86,58	1039,00
	Total	100		

Test Statistics[a]

	2المحور
Mann-Whitney U	95,000
Wilcoxon W	4011,000
Z	-4,714
Asymp. Sig. (2-tailed)	,000

a. Grouping Variable: الجنس

Ranks

	المؤهل	N	Mean Rank
2المحور	ليسانس	23	64,00
	ماستر	1	93,00
	ماجستير	34	55,35
	دكتوراه	42	38,17
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	2المحور
Chi-Square	16,505
Df	3
Asymp. Sig.	,001

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المؤهل

Ranks

	التخصص	N	Mean Rank
2المحور	ومالية محاسبة	69	49,64
	محاسبي تدقيق	1	93,00
	اقتصاد	30	51,07
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	2المحور
Chi-Square	2,337
Df	2
Asymp. Sig.	,311

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: التخصص

Ranks

	المهنة	N	Mean Rank
2المحور	حسابات محافظ	23	41,00
	معتمد محاسب	64	45,92
	متخصص جامعي أستاذ	13	89,85
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	2المحور
Chi-Square	29,465
Df	2
Asymp. Sig.	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المهنة

Ranks

	العمر	N	Mean Rank
2المحور	30 من أقل	52	55,85
	40 و 30 بين	42	39,45
	50 و 40 بين	6	81,50
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	2المحور
Chi-Square	15,492
Df	2
Asymp. Sig.	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: العمر

Ranks

	الخبرة	N	Mean Rank
2المحور	05 من أقل	99	50,07
	10 و 05 بين	1	93,00
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	2المحور
Chi-Square	2,283
Df	1
Asymp. Sig.	,131

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الخبرة

Ranks

	الجنس	N	Mean Rank	Sum of Ranks
3المحور	ذكر	88	44,91	3952,50
	أنثى	12	91,46	1097,50
	Total	100		

Test Statistics[a]

	3المحور
Mann-Whitney U	36,500
Wilcoxon W	3952,500
Z	-5,347
Asymp. Sig. (2-tailed)	,000

a. Grouping Variable: الجنس

	المؤهل	N	Mean Rank
3المحور	ليسانس	23	41,00
	ماستر	1	82,50
	ماجستير	34	69,79
	دكتوراه	42	39,32
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	3المحور
Chi-Square	26,254
Df	3
Asymp. Sig.	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المؤهل

Ranks

	التخصص	N	Mean Rank
3المحور	ومالية محاسبة	69	40,99
	محاسبي تدقيق	1	82,50
	اقتصاد	30	71,32
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	3المحور
Chi-Square	25,335
Df	2
Asymp. Sig.	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: التخصص

Ranks

	المهنة	N	Mean Rank
3المحور	حسابات محافظ	23	64,00
	معتمد محاسب	64	38,68
	متخصص جامعي أستاذ	13	84,81
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	3المحور
Chi-Square	35,540
df	2
Asymp. Sig.	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المهنة

Ranks

	العمر	N	Mean Rank
3المحور	30 من أقل	52	55,50
	40 و 30 بين	42	37,60
	50 و 40 بين	6	97,50
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	3المحور
Chi-Square	26,933
df	2
Asymp. Sig.	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: العمر

Ranks

	الخبرة	N	Mean Rank
3المحور	05 من أقل	99	50,18
	10 و 05 بين	1	82,50
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	3المحور
Chi-Square	1,293
Df	1
Asymp. Sig.	,256

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الخبرة

Ranks

	الجنس	N	Mean Rank
4المحور	ذكر	88	46,89
	أنثى	12	77,00
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	4المحور
Chi-Square	12,112
df	1
Asymp. Sig.	,001

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الجنس

Ranks

	المؤهل	N	Mean Rank
4المحور	ليسانس	23	66,50
	ماستر	1	84,50
	ماجستير	34	34,57
	دكتوراه	42	53,82
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	4المحور
Chi-Square	20,404
Df	3
Asymp. Sig.	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المؤهل

Ranks

	التخصص	N	Mean Rank
4المحور	ومالية محاسبة	69	59,39
	محاسبي تدقيق	1	84,50
	اقتصاد	30	28,92
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	4المحور
Chi-Square	26,038
df	2
Asymp. Sig.	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: التخصص

Ranks

	المهنة	N	Mean Rank
4المحور	حسابات محافظ	23	12,00
	معتمد محاسب	64	55,55
	متخصص جامعي أستاذ	13	93,73
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	4المحور
Chi-Square	75,919
df	2
Asymp. Sig.	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المهنة

Ranks

	العمر	N	Mean Rank
4المحور	30 من أقل	52	45,63
	40 و 30 بين	42	51,68
	50 و 40 بين	6	84,50
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	4المحور
Chi-Square	10,410
df	2
Asymp. Sig.	,005

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: العمر

Ranks

	الخبرة	N	Mean Rank
4المحور	05 من أقل	99	50,16
	10 و 05 بين	1	84,50
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	4المحور
Chi-Square	1,477
Df	1
Asymp. Sig.	,224

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الخبرة

Ranks

	الجنس	N	Mean Rank	Sum of Ranks
5المحور	ذكر	88	46,55	4096,00
	أنثى	12	79,50	954,00
	Total	100		

Test Statistics[a]

	5المحور
Mann-Whitney U	180,000
Wilcoxon W	4096,000
Z	-3,786
Asymp. Sig. (2-tailed)	,000

a. Grouping Variable: الجنس

Ranks

	المؤهل	N	Mean Rank
5المحور	ليسانس	23	69,00
	ماستر	1	90,00
	ماجستير	34	50,56
	دكتوراه	42	39,38
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	5المحور
Chi-Square	18,281
Df	3
Asymp. Sig.	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المؤهل

Ranks

	التخصص	N	Mean Rank
5المحور	ومالية محاسبة	69	48,38
	محاسبي تدقيق	1	90,00
	اقتصاد	30	54,07
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	5المحور
Chi-Square	2,816
Df	2
Asymp. Sig.	,245

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: التخصص

Ranks

	المهنة	N	Mean Rank
5المحور	حسابات محافظ	23	41,00
	معتمد محاسب	64	46,44
	متخصص جامعي أستاذ	13	87,31
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	5المحور
Chi-Square	25,931
Df	2
Asymp. Sig.	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المهنة

Ranks

	العمر	N	Mean Rank
5المحور	30 من أقل	52	58,29
	40 و 30 بين	42	34,14
	50 و 40 بين	6	97,50
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	5المحور
Chi-Square	34,558
df	2
Asymp. Sig.	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: العمر

Ranks

	الخبرة	N	Mean Rank
5المحور	05 من أقل	99	50,10
	10 و 05 بين	1	90,00
	Total	100	

Test Statistics[a,b]

	5المحور
Chi-Square	1,970
df	1
Asymp. Sig.	,160

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الخبرة

فهرس المحتويات

الموضـوع	الصفحة
الإهداء	III
الشكر	IV
ملخص	V
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	IX
قائمة الأشكال البيانية	XII
قائمة الملاحق	XIII
قائمة الاختصارات	XIIII
المقدمــة العامة	أ-ح
الفصل الأول : الدراسات السابقة	01
تمهيد	02
المبحث الأول : عرض الدراسات السابقة	03
المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة باللغة العربية	03
المطلب الثاني : عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية	16
المبحث الثاني : علاقة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة	20
المطلب الأول : خلاصة الدراسات السابقة	20
المطلب الثاني : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	21
الفصل الثاني : الإطار النظري والعملي للمراجعة الإلكترونية	23
تمهيد	24
المبحث الأول : ماهية المراجعة وتطورها والمراجع الخارجي	24
المطلب الأول : ماهية المراجعة	25
الفرع الأول: تعريف المراجعة	25
الفرع الثاني : تعريف المراجعة الخارجية وأنواعها	26
الفرع الثالث: أهداف المراجعة الخارجية وأهميتها	30
المطلب الثاني: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية وأهدافها	33

الفرع الأول : التطور التاريخي	33
الفرع الثاني : أهداف المراجعة	34
الفرع الثالث: أهمية المراجعة	35
المطلب الثالث: معايير المراجعة	36
الفرع الأول : معايير عامة أو شخصية	36
الفرع الثاني : معايير العمل الميداني	37
الفرع الثالث: معايير التقرير	38
المطلب الرابع : ماهية المراجع الخارجي	42
الفرع الأول : المفاهيم الأساسية للمراجع الخارجي	42
الفرع الثاني : تنظيم مهنة المراجعة	45
الفرع الثالث: تنفيذ مهمة المراجع الخارجي و أوراق العمل	48
الفرع الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية	49
الفرع الخامس: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية	51
الفرع السادس: فحص الحسابات	52
المطلب الخامس :أوراق عمل المراجع الخارجي	54
الفرع الأول : تصنيف أوراق عمل المراجع الخارجي	54
الفرع الثاني : إجراءات المراجعة الخارجية	57
المبحث الثاني : ماهية المراجعة الإلكترونية وأدلة الإثبات	63
المطلب الأول : مفهوم المراجعة الإلكترونية ومتطلباتها	63
الفرع الأول: مفهوم المراجعة الإلكترونية	63
الفرع الثاني : متطلبات المراجعة الإلكترونية	65
الفرع الثالث: أساليب المراجعة الإلكترونية	66
الفرع الرابع: مخاطر المراجعة الإلكترونية	68
المطلب الثاني : تأثير أدلة الإثبات على المراجعة الإلكترونية	69
الفرع الأول : مفهوم أدلة الإثبات وحجيتها	69
الفرع الثاني : خصائص أدلة الإثبات في عملية المراجعة	71
الفرع الثالث: المقارنة بين أدلة الإثبات العادية و أدلة الإثبات الإلكترونية	72
المبحث الثالث : انعكاسات المراجعة الإلكترونية على كفاءة المراجع الخارجي وجودة المراجعة	75

المطلب الأول : تأثير المراجعة الإلكترونية على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي	75
المطلب الثاني : إجراءات الرقابة على جودة المراجعة	77
الفرع الأول: مفهوم جودة المراجعة	77
الفرع الثاني أهمية جودة المراجعة	77
الفرع الثالث : إجراءات الرقابة	78
الفرع الرابع : استخدام معايير تقنية (Six Sigma) في تحسين جودة المراجعة	79
الفرع الخامس: العوامل المحددة لجودة المراجعة	81
الفرع السادس : فوائد ومخاطر جودة المراجعة	82
الفرع السابع: علاقة المراجع الخارجي في دعم وتحقيق جودة المراجعة	83
الفرع الثامن : تأثير استخدام المراجعة الإلكترونية على جودة المراجعة	84
خلاصة	86
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	87
تمهيد	88
المبحث الأول : وصف وتحليل عينة الدراسة	89
المطلب الأول : الوسائل والأساليب المستخدمة في وصف وتحليل عينة الدراسة	89
الفرع الأول : منهجية الدراسة	89
الفرع الثاني : أداة الدراسة	90
المطلب الثاني : الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة	91
الفرع الأول خصائص العينة حسب الجنس	91
الفرع الثاني : خصائص العينة حسب الفة العمرية	93
الفرع الثالث: خصاص العينة حسب المؤهل العلمي	94
الفرع الرابع: خصائص العينة حسب التخصص العلمي	95
الفرع الخامس: خصائص العينة حسب المهنة	96
الفرع السادس: خصائص العينة حسب الخبرة المهنية	97
المبحث الثاني : دراسة العلاقة الإرتباطية بين فقرات الإستبيان	98
المطلب الأول: دراسة العلاقة الإرتباطية (R.Gamma)	98
المطلب الثاني : اختبار الفرضيات الأساسية للدراسة (T. Wilcoxon)	114

المطلب الثالث : دراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية	128
خاتمة	133
الخاتمة العامة	134
نتائج الدراسة	135
الاقتراحات	136
آفاق الدراسة	137
المراجع	139
الملاحق	148
الفهرس	189