



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: تدقيق محاسبي

أثر تكنولوجيا المعلومات على كفاءة وفعالية المراجع
الخارجي في تحسين جودة المراجعة
دراسة ميدانية

تحت إشراف الدكتور:

محمد الهادي ضيف الله

إعداد الطلبة:

محي الدين غريبي

عبد العزيز بحري

عباس كرطي

لجنة المناقشة

رئيسا

مشرفا ومقررا

مناقشا

أستاذ محاضر(ب)، بجامعة حمه لخضر بالوادي

أستاذ محاضر(أ)، بجامعة حمه لخضر بالوادي

أستاذ محاضر(ب)، بجامعة حمه لخضر بالوادي

زكريا دمدوم

محمد الهادي ضيف الله

عمر عطالله

السنة الجامعية: 2017/2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



فَلِلَّهِ الْمُلْكُ الْأَمِينُ
إِذَا دُعِيَ إِلَى اللَّهِ فَإِلَيْهِ الْمَصِيرُ

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

الإهداء

أحمدك ربّي حمدا يليق بجلال وكرّمك وعظيم سلطانك
لا يسعني في هذا المقام إلا أن أهدي هذا العمل إلّك من قال فيهما عز وجل
وبالوالدين إحسانا
إلّك أحن قلب في الوجوب ، إلّك من جعل الله الجنة تحت أقدامنا وارتبطت طاعتنا
بطاعة الخالق ، «أمي» بارك الله في عمرها ، وقدرني على رب جميلها
إلّك سقف البيت الذي يسر لي طريق العلم وعلمي حب العمل والصبر والمثابرة والذي
رباني وأراني أن أبلغ المعالي «أبي» بارك الله في عمره
إلّك من ترعرت معهم وبينهم إخوتي وأخواتي وكل واحد باسمه
إلّك من أثار لي الطريق في سبيل تحصيل العلم أساتذتي عبر كل مراحل الدراسة
وأخص بالذكر الدكتور المشرف «محمّد الفاضل صيف الله»
إلّك كثافة الأصقاء الذين التقيت بهم في درب الحياة وأخص بالذكر
«نوح يتي ، بختي عبد العزيز ، عباس حرطلي»
إلّك كل من ذكرهم قلبي وتسيهم قلبي
إلّك كل هؤلاء وبأسمى معاني الوفاء .. أهدي ثمره جدي

محيّ الدين



الإهداء

أهدي عملي هذا إلى نور هادي
إلى قصوتي في الحياة إلى أمي ما أملك والدي الكريمين
إلى إخوتي الكرام أتمنى لهم النجاح والتوفيق
إلى الدكتور المشرف «محمد الهادي صيف الله»
على توجيهاته القيمة
إلى كل أصدقائي وخاصة رفاقتي في المفكرة
«ملي الدين غريب وعباس كرملي» وكل من ساعدني في هذا
العمل من قريب أو بعيد وأخص بالذكر صديقي الغالي «نوح يحيى»
وإلى كل من تمنى لي التوفيق

عبد العزيز



الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

(قل أعملوا فسير في الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

إلى من بلغ الرسالة وأبى الأمانة ونصح الأمة ... إلى نبى الرحمة ونور العالمين

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى رمز الحب والعطاء والوفاء إلى من ربتى بلطف وعلمتني معنى الحياة إلى

من سهرت من أجل نجاحي أمد أطال الله في عمري

إلى رمز الرحولة والتضحية إلى صاحب القلب الكبير والروح الطيبة وبه

ازداد افتخارا أبي أطال الله في عمره

ألى المكنون المشرف «محمد الخافي صيف الله»

إلى أختي وأختنا

إلى جميع أصدقائي

عباس



شكر وعرفان

لله الحمد والمنة الذي هدانا ووفقنا لانجاز هذا العمل المتواضع وما كنا
لننتدي لولا أن هدانا الله والسلاة والسلام على أفضل خلق الله محمد بن عبد
الله عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم

لا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدم بأخلص كلمات الشكر والعرفان
وبأصدق معاني التقدير والاحترام إلى الأستاذ المشرف الدكتور محمد
المهدي خيفة الله الذي لم يبخل علينا بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته
السديدة التي كان لها بالغ الأثر في انجاز هذا العمل وكذا صبره وسعة
صدره وحرصه الدائم على اتمام هذا العمل في احسن الظروف كما نحیی
فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة ، فجزاه الله عنا كل الخير
كما نتقدم بجزيل الشكر الى جميع من ساعدنا من محافظي حسابات ومحاسبين
معتمدين وخبراء محاسبين وأساتذة جامعيين وطلبة الدكتوراه بالكلية
كما نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الدكتورين الفاضلين
زكريا دمدوم وعمر عطالله على قبولهم مناقشة هذا العمل

عباس * عبد العزيز * محي الدين



ملخص:

جاءت هذه الدراسة لمعالجة الإشكالية التالية: هل تساهم تكنولوجيا المعلومات على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة؟ لأن تكنولوجيا المعلومات أصبحت تستخدم في كل المجالات بكل مكوناتها وهذا لما تحقّقه من سرعة ودقة في الأداء.

ويهدف البحث إلى دراسة المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات وبيان إجراءاتها وأساليبها ومخاطر الناجمة عنها ولتحقيق هذا الهدف، قمنا بتقديم إطار نظري لموضوع الدراسة وثانيتها ميداني أو تطبيقي تمثل في إجراء دراسة ميدانية عن طريق استبيان، وهذا لمعرفة مدى تأثير تكنولوجيا المعلومات على أداء المراجع الخارجي وجودة المراجعة وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي .

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن استخدام تكنولوجيا المعلومات أدى إلى تحسين إجراءات وأساليب المراجعة الخارجية، بالإضافة إلى أنها مكنت المراجع بالاستفادة من إمكانيات تنفيذ هذه الأعمال بسرعة وبدقة أكبر، كما أنها سهلت للمراجع عملية المراجعة والتأكد من صحة العمليات وبتكلفة وجهد أقل، ومع ذلك لا بد أن تكون لدى المراجع المحاسبي مهارات متخصصة وكفاءة عالية يمكن اكتسابها من خلال المعرفة العلمية ودورات التدريبية لتمكن من التعامل مع هذه التكنولوجيا.

الكلمات المفتاحية: تكنولوجيا المعلومات - المراجع الخارجي - الكفاءة - جودة المراجعة.

Abstract:

This study came to answer the following question :**does information technology contribute to the competence and efficiency of the external reviewer in improving the quality of reviewing?** since information technology is now used in all fields with all its components. and this is due mainly to its speed and precision in performance .

And this research aims at studying the review using information technology and pointing out its achievements ,manners and dangers. To reach this goal ,we presented a theoretical frame and a practical one to this study. the practical aim consists of a survey so as to know the extent of information technology influence on the performance of the external reviewer and the quality of reviewing depending on a descriptive and analytical way. .

This study came to a conclusion of findings, among which: the use of information technology has led to the improvement of tasks and manners of the external review, in addition to the fact the at it allowed the reviewer to execute these actions quickly and precisely .moreover, it made the process of reviewing easier for the reviewer ,also ,it facilitated ensuring the operations with less energy and cost .beside that ,the accountant reviewer should have specialized skills and high competence which can le possessed through scientific knowledge and training courses which enable the reviewer to deal with this technology.

Key words : information technology – Kexternal reviewer - competence - the quality of reviewing .

المفهارس

قائمة المحتويات

الصفحة

	الإهداءات
	شكر وعرفان
	الملخص
III - I	فهرس المحتويات
IV	فهرس الجداول
V	فهرس الأشكال البيانية
VI	قائمة الملاحق
VII	قائمة المصطلحات
أ - هـ	المقدمة
59 - 07	الفصل الأول : تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها على المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة
07	تمهيد
08	المبحث الأول : ماهية تكنولوجيا المعلومات
08	المطلب الأول : الإطار المفاهيمي لتكنولوجيا المعلومات
08	الفرع الأول : مفهوم تكنولوجيا المعلومات
09	الفرع الثاني : مكونات تكنولوجيا المعلومات
10	الفرع الثالث : مراحل تطور تكنولوجيا المعلومات
12	المطلب الثاني : وظائف تكنولوجيا المعلومات و أهميتها
12	الفرع الأول : وظائف تكنولوجيا المعلومات
14	الفرع الثاني : أهمية تكنولوجيا المعلومات
14	المطلب الثالث : البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات ومجالات استخدامها
14	الفرع الأول : البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات
18	الفرع الثاني : مجالات استخدام تكنولوجيا المعلومات
19	المطلب الرابع : مزايا تكنولوجيا المعلومات ومخاطرها
19	الفرع الأول : مزايا استخدام تكنولوجيا المعلومات

20	الفرع الثاني : مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات
21	المبحث الثاني : الإطار النظري حول المراجعة والمراجع الخارجية
21	المطلب الأول : عموميات حول المراجعة
21	الفرع الأول : مفهوم المراجعة وتطورها التاريخي
23	الفرع الثاني : أنواع المراجعة
27	الفرع الثالث : أهداف و أهمية المراجعة
29	الفرع الرابع : فروض المراجعة
31	المطلب الثاني : ماهية المراجعة الخارجية
31	الفرع الأول : مفهوم المراجعة الخارجية
32	الفرع الثاني : وظائف المراجعة الخارجية وخصائصها
33	الفرع الثالث : أهداف وأهمية المراجعة الخارجية
34	الفرع الرابع : معايير المراجعة الخارجية
36	المطلب الثالث : أساسيات حول مهنة المراجع الخارجي
36	الفرع الأول : مفهوم المراجع الخارجي وصفاته
37	الفرع الثاني : تعيين وإنهاء مهام المراجع الخارجي
40	الفرع الثالث : حقوق وواجبات المراجع الخارجي ومسؤولياته
45	المبحث الثالث : تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها على جودة المراجعة
45	المطلب الأول : الإطار العام لجودة المراجعة
45	الفرع الأول : مفهوم جودة المراجعة
46	الفرع الثاني : أهمية جودة المراجعة وأهدافها
48	الفرع الثالث : العوامل المؤثرة على جودة المراجعة
50	الفرع الرابع : الرقابة على جودة عملية المراجعة حسب المعيار الدولي رقم 220
52	المطلب الثاني : المراجع الخارجي ومعايير المراجع في ظل تكنولوجيا المعلومات
52	الفرع الأول : خصائص المراجع الخارجي في بيئة تكنولوجيا المعلومات
53	الفرع الثاني : أدلة الإثبات ومعايير المراجعة في بيئة تكنولوجيا المعلومات
54	الفرع الثالث : مجالات استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة
55	المطلب الثالث : إجراءات وأساليب المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات ومخاطرها
55	الفرع الأول : إجراءات المراجعة في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات

56	الفرع الثاني : أساليب المراجعة في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات
58	الفرع الثالث : مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة
59	الخلاصة
61 – 93	الفصل الثاني : دراسة ميدانية
61	تمهيد
62	المبحث الأول : الطريقة والأدوات
62	المطلب الأول : اختيار وإعداد الاستبيان
62	الفرع الأول : اختيار طريقة الاستبيان
62	الفرع الثاني : إعداد الاستبيان
64	المطلب الثاني : منهجية وأدوات الدراسة
64	الفرع الأول : هيكل الاستبيان
65	الفرع الثاني : ترميز (تشفير) معطيات الاستبيان
66	الفرع الثالث : أدوات وأسلوب الدراسة
68	المبحث الثاني : النتائج والمناقشة
68	المطلب الأول : صحة وثبات الاستبيان
68	الفرع الأول : طريقة ألفا - كرونباخ
69	الفرع الثاني : طريقة التجزئة النصفية
69	الفرع الثالث : صدق الاتساق البنائي لمخاور الدراسة
70	المطلب الثاني : النتائج المتعلقة بالإجابات المتحصل عليها
70	الفرع الأول : تحليل نتائج عينة الدراسة
75	الفرع الثاني : التحليل عن طريق الوسط الحسابي و الانحراف المعياري
83	الفرع الثالث : التحليل عن طريق اختبار ستيودنت
93	الخلاصة
95	الخاتمة
99	قائمة المراجع والمصادر
/	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	يوضح استخدام تكنولوجيا المعلومات في قطاع المال و الاقتصاد و الهدف منها	19
02	يوضح تفصيلات استثمارات الاستبيان الموزعة	64
03	يوضح عملية ترميز خيارات الإجابة	67
04	يوضح طريقة اختيار الاتجاهات	67
05	يوضح معاملات الفا - كرونباخ لكل محور من المحاور والدرجة الكلية للاستبيان	68
06	يوضح معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	69
07	يوضح معاملات الارتباط ومستوى الدلالة لكل محور من المحاور للاستبيان	70
08	يوضح توزيع العينة حسب الجنس	70
09	يوضح توزيع العينة حسب العمر	71
10	يوضح توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	72
11	يوضح توزيع العينة حسب الوظيفة	73
12	يوضح توزيع العينة حسب الخبرة	74
13	يوضح نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى	75
14	يوضح نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية	78
15	يوضح نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثالثة	81
16	يوضح نتائج اختبار (T-test) للفرضية الأولى	84
17	يوضح نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثانية	87
18	يوضح نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثالثة	90

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	يوضح وظائف تكنولوجيا المعلومات	01
17	يوضح البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات	02
36	يوضح معايير المراجعة المتعارف عليها	03
70	يبين توزيع العينة حسب الجنس	04
71	يبين توزيع العينة حسب العمر	05
72	يبين توزع العينة حسب المؤهل العلمي	06
73	يبين توزيع العينة حسب الوظيفة	07
74	يبين توزيع العينة حسب الخبرة	08
76	يوضح عدد الإجابات بموافق في كل فقرة خلال المحور الأول	09
79	يوضح عدد الإجابات بموافق في كل فقرة خلال المحور الثاني	10
82	يوضح عدد الإجابات بموافق في كل فقرة خلال المحور الثالث	11

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملاحق
01	استمارة الاستبيان وتحكيم والاستبيان
02	مقياس ألفا - كرونباخ والخصائص الديموغرافية للعينة حسب مخرجات برنامج SPSS
03	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ونتائج اختبار ستيودنت حسب مخرجات برنامج SPSS
04	الجرائد الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 20، العدد 27، العدد 52، العدد 78، العدد 42.

قائمة المصطلحات

المصطلح	بالأجنبية	بالعربية
SPA	Société Par Actions	شركة المساهمة
SARL	Société A Responsabilité Limitée	شركة ذات المسؤولية المحدودة
EURL	Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée	شركة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة

تمهيد:

إن التطور التكنولوجي واستخدام تكنولوجيا المعلومات في مختلف مجالات الحياة المختلفة مكن الاستفادة منه في تحسين العديد من الجوانب على المستوى الفردي، وعلى مستوى المجتمع، وفي مختلف مجالات الأعمال حيث أصبحت الكثير من الشركات في الوقت الحاضر تستخدم تكنولوجيا المعلومات لمعالجة بياناتها بشكل إلكتروني وهي تستخدم تكنولوجيا المعلومات لأجل تسيير أعمالها، وتصنيع منتجاتها، وتقديم خدماتها والمشاركة في المعرفة، إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجال المراجعة يعني توظيف وسائل إلكترونية لممارسة أعمال المراجعة، إذ أن استخدام مثل هذه الوسائل تساعد في بناء قاعدة بيانات إلكترونية تعمل على خدمة المراجعة، حيث يساعد في اختيار عينة المراجعة في الشركات بشكل أدق مما يعكس على مصداقية نتائج المعاينة للمراجعة وفي الوقت نفسه شهدت عملية المراجعة استجابات متزايدة لمواكبة التطورات في تكنولوجيا المعلومات لدى تلك الشركات، ونتيجة لذلك ظهر ما يسمى بمراجعة الأنظمة المحوسبة أو مراجعة الحاسوب (computerized auditing)، وفيما يتعلق باستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة والذي يطلق عليه (Audit Automation) فكان أقل تطوراً، إلا أن الاهتمام به ازداد خلال العقدين المنصرمين، وقد أدى انتشار استخدام تكنولوجيا المعلومات إلى تحسين أداء عمل المراجع والأمر الذي يحقق كفاءة وفعالية جودة المراجعة.

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

وقد صاحب ذلك ازدياد مسؤولية مراجع الحسابات أمام الغير وبرز الحاجة إلى إجراءات لضمان جودة أعمال المراجعة، وذلك لتوفير القناعة المعقولة لمراجع الحسابات وللأطراف المعنية بأن أعمال المراجعة قد نفذت بدرجة عالية من الكفاءة والسرعة والاقتصاد، مما يخدم الأهداف العامة للمجتمع ويضفي مزيداً من الثقة والمصداقية والاعتماد على عمل المراجع .

وأخيراً ظهر المعيار الدولي للمراجعة رقم (220) رقابة الجودة لأعمال المراجعة والذي بين بأن على جميع مكاتب المراجعة أن تطبق معايير رقابة الجودة.

❖ الإشكالية:

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

هل تساهم تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة؟

التساؤلات الفرعية:

وحتى نستطيع الإجابة على الإشكالية الرئيسية سألقة الذكر، سنحاول تقسيمها إلى عدة أسئلة فرعية كما يلي:

- ما هي تكنولوجيا المعلومات؟ وما هي مقوماته الجيدة؟
- ما المقصود بالمراجع الخارجي؟ وما هي صفاته؟
- ماذا يقصد بجودة المراجعة؟ وهي العوامل المؤثرة فيها؟
- هل لاستخدام تكنولوجيا المعلومات مخاطر على عملية المراجعة الخارجية؟

❖ الفرضيات:

بناء على ما سبق ومن أجل تأكيد أو نفي أو حتى الإجابة على التساؤلات المطروحة سألقة، يمكننا طرح بعض الفرضيات كما يلي:

- إن تكنولوجيا المعلومات عبارة عن دراسة، تصميم، تطوير، تطبيق، دعم أو إدارة الأنظمة المبنية على حاسبات الإلكترونية.
- إن المراجع الخارجي عبارة عن كل شخص يبدي رأي حيادي مستقل، وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحسابات.
- يقصد بجودة المراجعة أداء خدمات المراجعة بكفاءة وفعالية وفقاً للمعايير والأحكام المهنية.
- إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة الخارجية له مخاطر عديدة إلا أنها لا تؤثر على النتائج عملية المراجعة.

❖ مبررات اختيار الموضوع:

إن اختيار مثل هذا الموضوع لم يأتي اعتباطاً أو عن طريق الصدفة، إنما جاء بناء على عدة أسباب والتي يمكننا أن نبينها في النقاط التالية:

- ارتباط الإشكالية لمجال التخصص الدراسي وهو كإطار في التدقيق المحاسبي.
- الرغبة في التعرف على البرامج التي تستخدم في المحاسبة ومعرفة أثرها على عملية المراجعة.
- الموضوع يعتبر حديث لحد الساعة لأنه يبين أثر تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة .

❖ أهداف الموضوع:

تهدف هذه الدراسة الى :

- إبراز الدور الذي تلعبه تكنولوجيا المعلومات في تحسين عملية المراجعة من خلال تحسين أداء المراجع وتسهيل مهمته.
- تسليط الضوء على العلاقة بين تكنولوجيا المعلومات والمراجعة الخارجية.
- التعرف على مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة الخارجية.

❖ أهمية الموضوع:

يمكن إبراز أهمية الموضوع في:

- توضيح مدى فعالية تكنولوجيا المعلومات في الحصول على أدلة إثبات كفاية وملائمة في عملية المراجعة الخارجية.
- مواكبة التطورات المتلاحقة في مجال تكنولوجيا المعلومات على هذا الصعيد ،وعلى مسايرة ومواكبة مهنة المراجعة على صعيد آخر.
- معرفة كيفية استخدام الأمثل لمختلف الجوانب تكنولوجيا المعلومات في علم المراجعة وذلك من أجل الارتقاء بالمهنة وتحقيق جودتها.

❖ المنهج والأدوات المستخدمة:

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب البحث والإجابة على الإشكالية المعتمد واختبار صحة الفرضيات ،تعتمد الدراسة بصورة أساسية على المنهج الوصفي التحليلي الذي يمكن من الوصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع بغرض التعرف على تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها على المراجعة الخارجية.

أما فيما يتعلق بالدراسة الميدانية والتي كانت على شكل استبانة ثم إعدادها وتصميمها وتوزيعها لغرض الدراسة ،فقد تم تفرغ وتحليل الاستبانة من خلال المنهج الإحصائي التحليلي لتفسير البيانات .

❖ حدود الدراسة:

فيما يخص الإطار المكاني للدراسة فيتمثل في إستقصاء آراء المهنيين والأكاديميين بولاية الوادي ،أما الإطار الزمني لهذه الدراسة فنحصر في الفترة الممتدة بين بداية شهر فيفري إلى الاسبوع الاول من شهر ماي 2017 .

❖ صعوبات البحث:

- صعوبة وقلة المراجع فيما يتعلق بجودة المراجعة في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات.
- عدم وجود تجارب في الرد على الاستبيان عند بعض المراجعين (محافظي الحسابات)

❖ الدراسات السابقة:

تناول العديد من الباحثين دراسات في ما يتعلق بموضوعنا:

- إلهام ضيف الله، دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة المراجعة، دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة مذكورة مقدمة لنيل الاستكمال شهادة الماستر الأكاديمي، ميدان علوم تسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية الاقتصاد، جامعة الشهيد حمه لخضر، (2014/2015)، وهدفت الدراسة إلى بيان أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية محافظة الحسابات ومعرفة مدى استخدام التدقيق الإلكتروني في الجزائر، وقد خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: الموافقة على مواكبة التطورات التي تطرأ على المعدات والبرمجيات والتقنيات الخاصة بتكنولوجيا المعلومات، وضرورة أن يكون مراجع الحسابات ذو تأهيل وكفاءة علمية الأمر الذي يترتب عليه استخدام اوسع واشمل لتكنولوجيا المعلومات.
- كريمة الجوهر وآخرون، أثر مخاطر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي، مجلة الزرقاء، البحوث والدراسات الإسلامية، المجلة العاشرة، العدد الثاني، دراسة ميدانية في بعض المكاتب التدقيق الأردنية، 2010 هدفت الدراسة إلى تحديد الابعاد المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات واثرها في مهنة التدقيق واثرها في مهنة التدقيق، وقياس أثر هذه المخاطر على عناصر جودة خدمات التدقيق، وقد خلصت هذه الدراسة إلى النتيجة التالية: أن معرفة المدقق بتكنولوجيا المعلومات تعتبر احدى الوسائل الاساسية للنجاح اثناء ممارسة مهنته ويتطلب ذلك اعادة النظر في الاطار المنهجي.
- حبشي أسماء، أثر تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية، دراسة حالة شركة التمور للجنوب، ولاية بسكرة، قدمت هذه المذكرة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (2015/2016)، هدفت الدراسة إلى معرفة واقع أهداف المراجعة في بيئة المعالجة الآلية ومعرفة أثر تكنولوجيا المعلومات على نظام الرقابة الداخلية وقد خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: استخدام المعالجة الآلية في المراجعة تقلل الوقت والجهد اللازم للقيام بها وبالتالي تقليل تكاليف عملية المراجعة بشكل عام، كما أن استخدام الحاسوب في المراجعة يزيد من درجة الثقة الموضوعية في الحصول على المعلومات وبالتالي صحة عملية المراجعة.

نستخلص من الدراسات السابقة أنها عاجلت الدور الذي تلعبه تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة المراجعة واكتشاف المخاطر الناجمة عنها، أما ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة أنها تناولت بالإضافة الى دور تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة الخارجة والمخاطر الناجمة عنها تأثير هذه التكنولوجيا على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي، زيادة على ذلك الدور الذي تلعبه في تحسين جودة المراجعة.

❖ هيكل البحث:

من أجل معالجة الإشكالية المطروحة قام الباحثين بتقسيم موضوع البحث إلى فصلين:

حيث نتناول في الفصل الأول تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها على المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة حيث تمحور الفصل حول تكنولوجيا المعلومات وإطار نظري حول المراجعة والمراجع الخارجي بالإضافة إلى تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها على جودة المراجعة، أما في الفصل الثاني فقد عملنا على إبراز مدى مساهمة تكنولوجيا المعلومات على كفاءة وفعالية المراجع في تحسين جودة المراجعة، ومن خلال وصفنا للاستبيان بحيث قمنا باختيار عينة من المراجعي حسابات وأساتذة الجامعيين، وقمنا بدراساتها إحصائياً ثم تحليل النتائج المتحصل عليها.

المقدمة

الفصل الأول

تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها
على المراجع الخارجي لتحسين
جودة المراجعة

تمهيد:

أصبحت تكنولوجيا المعلومات في وقتنا الحاضر الوسيلة الرئيسية في معالجة البيانات في مختلف أوجه النشاط الاقتصادي في المؤسسات الاقتصادية، ومع ازدياد استخدام الحاسوب وبالتالي تكنولوجيا المعلومات، فتحوّل معظم النظم اليدوية إلى النظم الالكترونية، وإنجاز مختلف الأعمال في المؤسسة بكفاءة وفعالية، بهدف التحكم في الكم الكبير من المعلومات اللازمة لإدارتها خصوصاً مع ظروف المنافسة الشديدة، كما أن استخدام نظم المعالجة الآلية للبيانات أدى إلى خلق بيئة ساعدت على الوقوع في الأخطاء وارتكاب جرائم الغش بالإضافة إلى حدوث بعض المخاطر ما أدى إلى ضرورة مواكبة هذا التطور للمراجعة الخارجية في ظل تكنولوجيا المعلومات مما يستدعي من المراجعين إلى توسيع نطاق تفكيرهم من مفهوم المراجعة التقليدية إلى مفهوم المراجعة باستخدام التكنولوجيا لكي يتمكنوا من التعامل مع المراجعة الحديثة بشكل أيسر وأكثر فعالية وذلك باستخدام برامج المراجعة الالكترونية المصممة بلغات البرمجة الحديثة والمليئة لحاجات المراجع المتعددة من المعلومات في ظل هذا التطور.

لذا من خلال هذا الفصل سنحاول التعرف على:

المبحث الأول : ماهية تكنولوجيا المعلومات؛

المبحث الثاني: الاطار النظري حول المراجعة والمراجع الخارجي؛

المبحث الثالث: تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها على جودة المراجعة.

المبحث الأول: ماهية تكنولوجيا المعلومات.

تعد المعلومات الحجر الأساس والمورد الهام لأداء مختلف عمليات المؤسسات وقد ساعد ظهور تكنولوجيا المعلومات في معالجة الكم الهائل من البيانات وتخزين واسترجاع وبث المعلومة في المؤسسة آلياً وتوصيلها إلى من يحتاجها في الوقت المناسب لاتخاذ قرارات، حيث تشكل تكنولوجيا المعلومات ركناً حيوياً في المؤسسة إذ ساهم استخدام الحاسوب وتطبيقاته المتعددة في إحداث تغييرات هائلة في مجرى العمليات، لذلك سنحاول في هذا البحث التعرف على تكنولوجيا المعلومات من خلال التطرق لمفهوم تكنولوجيا المعلومات وإلى مكوناتها ومراحل تطورها ومن ثم إلى وظائفها.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لتكنولوجيا المعلومات.

سنستطرق في هذا المطلب إلى كل من مفهوم تكنولوجيا المعلومات، ومراحل تطور التاريخي لتكنولوجيا المعلومات.

الفرع الأول: مفهوم تكنولوجيا المعلومات

لم يحض تكنولوجيا المعلومات كغيره من المصطلحات الجديدة خاصة مع ظهور الاقتصاد الجديد بمفهوم موحد بل تعددت هذه المفاهيم وتنوعت وستتطرق في هذا الفرع إلى مجموعة من المفاهيم:

المفهوم الأول: هي عبارة عن دراسة، تصميم، تطوير، تطبيق، دعم أو إدارة الأنظمة المبنية على الحاسبات الالكترونية، خاصة تطبيقات البرمجيات، وتجهيزات الحاسبات الالكترونية¹.

المفهوم الثاني: هي عبارة عن مجموعة الأدوات التي تساعد في استقبال المعلومات ومعالجتها واسترجاعها وطباعتها ونقلها بشكل الكتروني سواء كانت على شكل نص أم صوت أو صورة أو فيديو، وذلك باستخدام الحاسوب. ومن هذه الأدوات، الحاسوب والطابعة والأقراص وشبكات الاتصال وغيرها الكثير من الادوات².

المفهوم الثالث: ان تكنولوجيا المعلومات تعني جميع الوسائل والأجهزة التي يستخدمها الافراد في المنظمة أجل الحصول على البيانات والمعلومات ومعالجتها لغرض خزنها و الرجوع لها عند الحاجة و هي تتألف من مجموعة خبرات الافراد و أجهزة الحاسوب ووسائل الاتصال الاخرى و البرمجيات التي تساعد في انماء اداء المنظمة فتكنولوجيا المعلومات تضم الحاسبات الالكترونية، الاتصالات السلكية واللاسلكية، التكنولوجيا المسموعة والمرئية

¹ محمد الصيرفي، إدارة تكنولوجيا المعلومات، ط1، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2009، ص:22.

² محمد علي نصر سالم الشاذلي، كيف نظم الرقابة الداخلية مع استخدام تكنولوجيا المعلومات وأثره على موثوقية القوائم المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط، (2010 - 2011)، ص:21.

والطباعة والبرمجيات والخبرات والمهارات المتراكمة والمتاحة والوسائل المادية والتنظيمية والإدارية التي يستخدمها الإنسان في الحصول على المعلومات¹.

ومن خلال المفاهيم السابقة يمكن القول أن تكنولوجيا المعلومات هي مجموعة من الأدوات والأجهزة، التي تسمح باستقبال البيانات والمعلومات وتخزينها ومعالجتها ومن ثم استرجاعها باستخدام برمجيات متعددة الوسائط (السمعية والبصرية والنصية)، ثم توصيلها عبر أجهزة الاتصال المختلفة إلى أي مكان، أو استقبالها من أي مكان والإطلاع عليها في أي وقت، دون حواجز أو قيود.

الفرع الثاني: مكونات تكنولوجيا المعلومات

تتكون تكنولوجيا المعلومات من أربعة تقنيات فرعية وهي:

أولاً. المكونات المادية: وتشمل المعدات المستخدمة لإدخال المعلومات وتخزينها ونقلها وتداولها واسترجاعها واستقبالها وبثها للمستفيدين كما أنها تتضمن الحاسبة وما يرتبط بها من أجهزة التي تظم وحدة المعالجة المركزية واللوحه الاساسية والشاشة وغيرها وتسمى بالمكونات المادية، اذ تمثل تحسين ذاكرة الحاسوب، وقدرتها على معالجة البيانات، وسرعتها مجالا واسعا للتطورات التكنولوجية الحديثة، ويعد العلماء والمهندسون في شركات الحاسبات والاتصالات مصدرا اساسيا لهذه التطورات الهائلة².

ثانياً. البرمجيات: تعرف البرمجيات بأنها مجموعة من الأوامر والتعليمات المعدة من قبل الإنسان، والتي توجه المكونات المادية للحاسوب لغرض أداء مهمة ما، أو للعمل بطريقة معينة وفق تعليمات دقيقة خطوة بخطوة للحصول على نتائج مطلوبة بشكل معين، وتظم البرمجيات عدة أنواع من البرامج أو التطبيقات (Applications) وأهمها ما يلي³:

أ. التطبيقات القاعدية (Logiciels de base): وهي تظم كل البرامج المشغلة للآلة، وهي برامج أنشئت خصيصا لتنظيم سير المكونات الآلية للحاسوب، فهي التي تقوم بتفسير الأوامر الآتية من المستعمل وتحويلها على إشارات تشغل بها المعدات، وتكون كل البرامج ما يسمى نظام التشغيل (Système d'exploitation).

و من أمثلته: نظام ميكروسوفت دوس، نظام ويندوز، نظام فاندور، نظام أونيكس.

¹ ندى إسماعيل جبوري، أثر تكنولوجيا المعلومات في الأداء المنظمي، مجلة كلية الاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 22، 2009، ص: 141.

² غسان قاسم داود اللامي، إدارة التكنولوجيا، ط 1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 169.

³ منيرة قشيطي، فعالية استخدام تكنولوجيا المعلومات في تطوير نظام المعلومات بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم الاعلام والاتصال، كلية العلوم السياسية والإعلام، جامعة الجزائر 3، (2011 - 2012)، ص: 74.

ب. **التطبيقات العامة:** وهي جميع البرامج التي يستعملها الإنسان لإنجاز عمل معين بواسطة الحاسوب، كتابة النصوص أو إنشاء برامج أو إعداد جدول... الخ، فكل الأعمال التي باستطاعتنا القيام بها، وهي عديدة ولا تحصى تستدعي نوعاً من التطبيقات، ومن بين أصناف التطبيقات الأكثر استعمالاً نجد: معالجة النصوص (treatment de texts)، معالجة الجداول (tableau)... .

ج. **التطبيقات المفيدة:** وهي جميع التطبيقات العلمية، والتطبيقات المعدة لأغراض تعليمية، ولإقامة هذا النوع من التطبيقات نستعمل لغات البرمجة المختلفة.

ثالثاً. **قواعد البيانات:** هي مجموعة بيانات مرتبطة مع بعضها أو المعلومات المخزنة على أجهزة ووسائل خزن البيانات مثل مشغل الأقراص الصلبة للحاسبة والأقراص المرنة أو الاشرطة، وقد تكون قواعد البيانات متعلقة بسجلات المخزون في الشركة، والأوقات القياسية لأنواع مختلفة من العمليات وبيانات تتعلق بالتكاليف أو معلومات تخص احتياجات الزبائن وغيرها، وتتوفر قواعد بيانات مباشرة بعضها تنضم على شكل ارقام، ومؤشرات اقتصادية، وأسعار السوق والمخزون، وقسم آخر من قواعد البيانات تجمع على اساس مواضيع أو كلمات، مثل معلومات عن الطقس والظروف الجوية والمواضيع المنشورة في الصحف والمجلات¹.

رابعاً. **الاتصالات:** شهد قطاع الاتصالات ثورة تكنولوجية هائلة من خلال التطورات الهائلة في كافة المجالات من طرق ووسائل الاتصال مما أدى إلى ظهور نوع جديد من وسائل الاتصال مما يعرف بشبكة الإنترنت والتي قامت باختصار المسافات والوقت الذي كان يستغرق في إرسال واستقبال المعلومات والبيانات، الأمر الذي أدى إلى ظهور نوع جديد من الأعمال والتجارة التي بدورها يستخدم فيها كافة وسائل تكنولوجيا المعلومات، حيث تتضمن هذه التقنية تكنولوجيا متعددة ومتنوعة وهي تكنولوجيا النقل وتكنولوجيا المواصلات الشبكة الإنترنت وتكنولوجيا المعدات الطرفية².

الفرع الثالث: مراحل تطور تكنولوجيا المعلومات

أدى التطور في تكنولوجيا المعلومات، وكذلك صناعة البرمجيات بالإضافة إلى التعقد في البيئة التي تعمل فيها المؤسسات إلى ظهور الحاجة لأدوات جديدة تساعد المؤسسات على التعامل مع بيئتها من خلال الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، ولقد بدأ التشغيل الإلكتروني للبيانات إلى أن تطور إلى ما نشاهده اليوم من أنواع المختلفة لتكنولوجيا المعلومات، وقد أدى نمو وتزايد قوة تكنولوجيا المعلومات، وانخفاض تكلفتها إلى تزايد الدور الذي تلعبه داخل المؤسسة فنتيجة لتطور الحاسبات أصبح من السهل تعلم العديد من البرمجيات في اقل وقت ممكن، وبأقل

¹ غسان قاسم داود اللامي، مرجع سبق ذكره، ص: 170-171.

² أيمن محمد نمر الشنطي، دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات، مجلة كلية الاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 27، 2011، ص: 337.

تكلفة، وكذلك تمكنت المؤسسات من اقتناء الحاسبات الضخمة المركزية والحاسبات الشخصية، لقد أدى هذا التطور إلى زيادة استخدام الحاسبات في جميع المستويات التنظيمية والأنشطة اليومية التي تتم داخل المؤسسة¹.

ويمكن تقسيم مراحل تطور تكنولوجيا المعلومات إلى خمسة مراحل²:

1. مرحلة ثورة المعلومات والاتصالات الأولى: وتتمثل في اختراع الكتابة ومعرفة الإنسان لها مثل الكتابة المسمارية والسومرية ثم الكتابة التصويرية وظهور الحروف .

2. مرحلة ثورة المعلومات والاتصالات الثانية: والتي تشمل ظهور الطباعة بأنواعها المختلفة وتطورها والتي ساعدت على نشر المعلومات واتصالاتها عن طريق كثرة المطبوعات وزيادة نشرها وعبر مواقع جغرافية أكثر اتساعاً.

3. مرحلة ثورة المعلومات والاتصالات الثالثة: وتتمثل بظهور مختلف أنواع وأشكال مصادر المعلومات المسموعة والمرئية كالهاتف والمذياع والتلفاز والأقراص والأشرطة الصوتية واللاسلكي إلى جانب المصادر المطبوعة الورقية هذه المصادر وسعت في نقل المعلومات وزيادة حركة الاتصالات.

4. مرحلة ثورة المعلومات والاتصالات الرابعة: وهذه تتمثل باختراع الحاسوب وتطوره ومراحله وأجياله المختلفة مع كافة مميزاته وفوائده وآثاره الإيجابية على حركة تنقل المعلومات عبر وسائل اتصال ارتبطت بالحواسيب.

5. مرحلة ثورة المعلومات والاتصالات الخامسة: وتتمثل في التزاوج والترابط الهائل ما بين تكنولوجيا الحواسيب المتطورة وتكنولوجيا الاتصالات المختلفة الأنواع والاتجاهات التي حققت إمكانية تنقل كميات هائلة من البيانات والمعلومات وعبر مسافات جغرافية هائلة بسرعة فائقة وبغض النظر عن الزمان والمكان وصولاً إلى شبكات المعلومات وفي قمتها شبكات الانترنت.

¹ ليلي حسام الدين أحمد شكر، أثر التقدم في التكنولوجيا المعلومات على الخصائص النوعية والكمية للموارد البشرية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة 2011، ص: 17.

² إلهام بروة، تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات، على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية الاقتصاد، جامعة محمد خيضر بسكرة، (2014- 2015)، ص: 9- 10.

المطلب الثاني: وظائف تكنولوجيا المعلومات وأهميتها

للاستفادة من تكنولوجيا المعلومات وجب التعرف على أهميتها والعمل على استغلالها لما لها من فوائد ترجع على مستخدميها، مع الإلمام الواضح بوظائفها.

الفرع الأول: وظائف تكنولوجيا المعلومات

يمكن التأكيد على أن تكنولوجيا المعلومات تساعد على توفير المعلومات المطلوبة للمستفيد بالدقة وفي الوقت المناسب ومن أهم وظائف تكنولوجيا المعلومات الرئيسية هي¹:

1. الحصول على البيانات: وتكون من خلال تخزين البيانات للتعامل معها لاحقاً
2. المعالجة: وهي تحويل أشكال البيانات والمعلومات وتحليلها نتيجة ارتباطها مع الحاسوب وتشمل المعالجة على عدة عمليات ومنها:

- أ. معالجة البيانات: (رموز، أرقام خام، رسائل... الخ) وتحويلها إلى معلومات ذات فائدة.
- ب. معالجة المعلومات: وهي تحويل أي من المعلومات إلى أشكال مختلفة أكثر تفصيلاً وتنوعاً ودقة، إذ تكون معلومات نهائية واضحة وهادفة.
- ج. معالجة النصوص: وتعني صياغة وثائق نصية مثل التقارير والنشرات الإخبارية والمراسلات، وتعمل نظم معالجة النصوص بالمساعدة في إدخال البيانات والنصوص والأشكال وعرضها بصورة جذابة.
- د. معالجة الأصوات: ويعني معالجة المعلومات الضوئية، إذ شهدت هذه المعالجات تطوراً نوعياً فقد وجدت نظاماً تسمح للأفراد بالتحدث مباشرة إلى نظام الحاسوب لتوجيهه وتنفيذ إجراءات محددة.
- هـ. معالجة الصورة: تحويل المعلومات المرئية والرسوم والصور إلى أشكال يمكن إدارتها ضمن الحاسوب أو تحويلها بين الأفراد والحواسيب الأخرى.

3. خلق وتوليد المعلومات: تستخدم تكنولوجيا المعلومات دائماً لخلق المعلومات من خلال المعالجة، وخلق المعلومات يعني معالجة البيانات وتنظيم المعلومات بشكل مفيد سواء على شكل أرقام، أو نصوص أو صور أو أصوات، وأحياناً إعادة توليد المعلومات بشكل أصلي وفي أحيان أخرى يجري توليدها بشكل جديد.

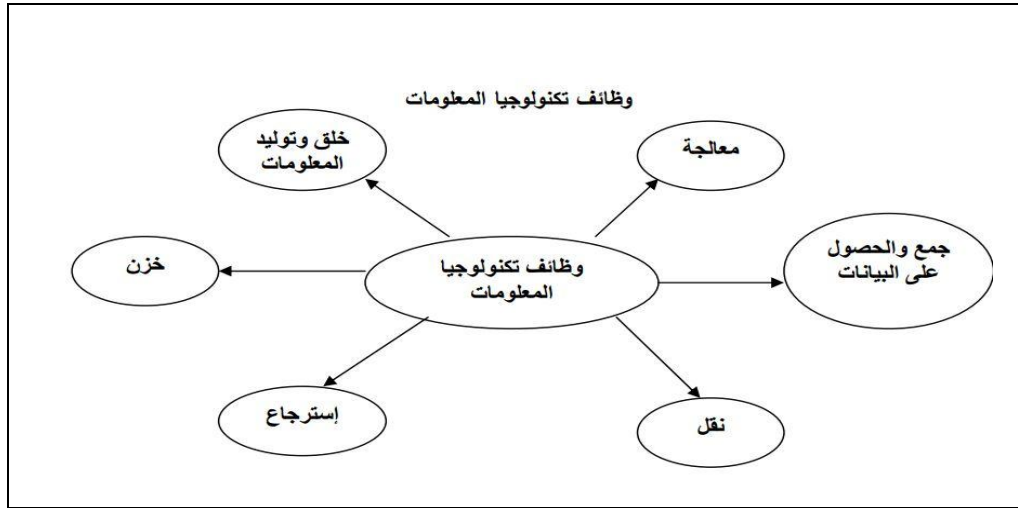
4. تخزين البيانات والمعلومات²: من خلال تخزين البيانات والمعلومات تحافظ الحواسيب أو الأجهزة الأخرى لتكنولوجيا المعلومات لاستخدامها في وقت لاحق، إن البيانات والمعلومات المخزنة توضع في الوسط للتخزين مثل (الأقراص الممغنطة أو الأقراص المدججة) التي لا يستطيع الحاسوب قارئتها عند الحاجة إليها ويقوم الحاسوب

¹ إحسان علاوي حسين، تحليل علاقة تقانة المعلومات بفاعلية إدارة الموارد البشرية وأثرها في بناء الكفايات الجوهرية، أطروحة دكتوراه في الإدارة العامة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2006، ص ص: 39-40.

² يسرى محمد حسين، تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها في تحسين مستوى أداء الخدمة الفندقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 85، 2011، ص: 338.

- بتحويل البيانات والمعلومات الى صيغة تأخذ حيزاً أصغر من المصدر الأصلي، فمثلاً المعلومات الصوتية لا تخزن بشكل أصوات كالتى نعرفها ولكن بصيغة شفرة تأخذ حيزاً أقل ويستطيع الحاسوب التعامل معها.
5. الاسترجاع: ويعني وضع واستنساخ البيانات والمعلومات من أجل معالجة مستقبلية أو لنقلها الى مستخدم آخر ولهذا يجب على مستخدم الحاسوب أن يحتفظ بعنوانين الأوساط التي خزنت المعلومات عليها وجعلها جاهزة للاسترجاع والمعالجة.
6. النقل: وهي إرسال المعلومات من موقع الى آخر فعلى سبيل المثال يقوم جهاز الهاتف أو الحاسوب المربوط مع الشبكة بنقل المحادثات والمعلومات من موقع الى آخر ويتم ذلك من خلال اعتماد أوساط مختلفة كالأقمار الصناعية والألياف الضوئية..... الخ.

الشكل رقم (01) وظائف تكنولوجيا المعلومات



المصدر: يسرى محمد حسين، تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها في تحسين مستوى أداء الخدمة الفندقية مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 85، 2011، ص 338.

الفرع الثاني: أهمية تكنولوجيا المعلومات

تبرز الأهمية الكبر لتكنولوجيا المعلومات باعتبارها أحد أهم المكونات في المؤسسات في عصرنا الحالي، نظرا لما توفر من مزايا وتسهيلات ناتجة عن الخصائص التي تتميز هذه التكنولوجيا، حيث تؤدي دورا كبيرا في تحديث وتطوير المؤسسات والارتقاء بأدائها وتحسين ظروف العمل، وتسهيل مختلف التعاملات داخل المؤسسة، لذلك فهي على درجة كبيرة من الأهمية وتبرز هذه الأهمية من خلال¹:

1. تساعد المنظمات في الحصول على المعلومات المطلوبة لأداء أعمالها بشكل مناسب ومميز.
2. تساعد المنظمات في إيجاد فرص جديدة للعمل.

¹ العربي عطية، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على الأداء الوظيفي للعاملين في الأجهزة الحكومية المحلية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد 10، 2012، ص: 322.

3. تعتبر القاعدة الأساس التي تبني على ضوءها المنظمات الإدارية ميزتها التنافسية لما تحتله هذه التكنولوجيا من دور فاعل ورئيس في إنجاح تلك المنظمات.

4. تعمل على تغيير الطريقة التي تعمل بها المنظمات وإعادة تشكيل منتجاتها وخدماتها هذا وبالإضافة إلى بعض المهام التي تساهم فيها تكنولوجيا المعلومات.

المطلب الثالث: البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات ومجالات استخدامها

إن التأثير الذي أحدثته طفرة تكنولوجيا المعلومات لا يزال يتدفق باستمرار وبمعدلات عالية مما يصعب معه تحديد آثاره الحالية والمستقبلية، نظرا لأن استخدام النظم الالكترونية والرقمية أدى الى إحداث تغيرات كبيرة على العديد من المفاهيم الإدارية التي كانت سائدة من قبل.

الفرع الأول: البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات

تحدد عناصر البيئة التحتية لتكنولوجيا المعلومات بأنها تتكون من الأجهزة والبرمجيات وقواعد البيانات والشبكات والأجهزة الأخرى، حيث أن عناصر البيئة التحتية لتكنولوجيا المعلومات تتكون من الأجهزة ونظم التشغيل والبرمجيات والشبكات والاتصالات والمستشارين وإدارة البيانات والتخزين والانترنت.

وعليه، يمكن اعتبار أن البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات تشمل العناصر الآتية: الأجهزة، البرمجيات وقواعد البيانات، الشبكات والاتصالات، نظم التشغيل والمستشارين والانترنت، وبناء على ذلك فإن عناصر البيئة التحتية التي تم الاهتمام بها في هذه الدراسة هي: الأجهزة، البرمجيات، قواعد البيانات، الشبكات والاتصالات والعاملون في مجال تكنولوجيا المعلومات، وهي شاملة لجميع العناصر المبينة أعلاه، حيث تم توحيد البرمجيات ونظم التشغيل في متغير واحد هو البرمجيات، والانترنت مع الشبكات، كما تم التعبير عن المستشارين بالعاملين في مجال تكنولوجيا المعلومات وفي ما يلي توضيح لكل منها¹:

أولا. المكونات المادية للأجهزة hardware: وتشمل المعدات المستخدمة لإدخال المعلومات وتخزينها، نقلها تداولها، استرجاعها واستقبالها وبثها للمستخدمين كما أنها تتضمن الحاسبة وما يرتبط بها من الأجهزة الملحقة بها التي تتضمن وحدة المعالجة المركزية، اللوحة الأساسية والشاشة وغيرها وتسمى المكونات المادية، وبذلك فإن الأجهزة تتكون من الحواسيب بأنواعها ومكوناتها الفرعية.

أما من حيث مكونات الحاسوب فهي تشمل العناصر التالية:

1. وحدة الإدخال: وتتضمن لوحة المفاتيح الفأرة، لاقطة الصوت والصورة، وغيرها من الأدوات؛

¹ سهام كركودي، دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات، أطروحة دكتوراه في علوم التدقيق، كلية الاقتصاد، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (2014 - 2015)، ص: 64.

2. وحدة المعالجة المركزية: التي تعالج البيانات وتسطير على نظام الحاسوب؛

3. وحدة التخزين: مثل الحزن الأول الداخلي، والخزن الثانوي كالأقراص والأشرطة الممغنطة، الضوئية؛

4. وحدة الإخراج: مثل الطابعات، والشاشات، ووسائل لإخراج الصوتي؛

5. وحدة الاتصال: وتستخدم لربط الحواسيب.

ثانيا. البرمجيات **Software**: هي عبارة عن مجموعة من المكونات المعنوية لنظام الحاسوب من التعليمات وإجراءات وبرامج وأنظمة تشغيل ولغات برمجيات، تقوم هذه البرمجيات بعدة وظائف أساسية أهمها إدارة عمليات الحاسوب واسترجاع البيانات ودعم تطبيقات الأعمال.

وهناك العديد من الأصناف و الأنواع من البرمجيات وسوف نركز اهتمامنا بالنظر بصورة عامة على أكثر الأنواع استعمالا ممثلة في برمجيات تطبيقات وبرمجيات النظام¹:

1. برمجيات النظام **system software**: وهي برامج عامة تدير موارد الحاسوب، مثل المعالجة المركزية، روابط الاتصالات، والأجهزة الطرفية أي تعد كوسيط بين برمجيات التطبيق وأجهزة الحاسوب المادية.

2. برمجيات التطبيق **application software**: وهي التعليمات التي توجه نظام الحاسوب لأداء أنشطة محددة لمعالجة معلومات ذات فائدة للمستخدم، وتشمل برمجيات التطبيق الجداول الالكترونية، برمجيات إدارة البيانات، برمجيات معالجة النص، برمجيات النشر المكتبي، برمجيات رسومات العرض، وبرمجيات الوسائط المتعددة، برمجيات الاتصالات.

ثالثا. قاعدة البيانات **data bases**: وهي مجموعة بيانات مرتبطة مع بعضها أو هي المعلومات المخزنة في أجهزة ووسائل حزن البيانات مثل مشغل الأقراص الصلبة للمحاسبة والأقراص المرنة أو الأشرطة، فهي مجموعة مهيكلية من البيانات المخزنة إلكترونيا، والتي يتم السيطرة والوصول إليها من خلال الحاسوب، وتكون مرتبة بناء على علاقات معروفة مسبقا بين أنواع محددة من البيانات ذات العلاقة بالأعمال أو الحالات أو المشاكل.

ويمكن إضافة وتعديل وتحديث قاعدة البيانات باستمرار لتواكب المتغيرات المستجدة، لمساعدة المدينيين في اتخاذ قراراتهم الإستراتيجية وفق أسس صحيحة، وليتمكن باقي المستخدمين النهائيين من القيام بأعمالهم بكفاءة وفعالية ويعد بناء قاعدة المعلوماتية مرتبطة محليا وإقليميا ودوليا إحدى مستلزمات تطبيق تقنية المعلومات، واستخدام قواعد البيانات يؤدي إلى توفير الوقت والدقة في المعلومات، وإيجاد المعلومات وإنشاء التقارير بسهولة، لذا يجب على الإدارة الاستفادة من القواعد البيانات و التطوير نظم إدارتها والتحقيق التكامل بينها وبين قدراتها التقنية.

ومن بين أنواع قواعد البيانات نذكر منها¹:

¹ نفس المرجع، ص: 64.

1. قواعد البيانات التشغيلية **Opérationnel Data base**: تقوم بتخزين البيانات التفصيلية لدعم العمليات التجارية وعمليات المؤسسة، وتسمى أيضا قاعدة بيانات موضوع المنطقة، قواعد البيانات المعاملة قواعد بيانات الإنتاج، وأمثلة منها قواعد بيانات العملاء، قواعد بيانات الموارد البشرية، قواعد بيانات المخزون وقواعد بيانات الأخرى التي تحتوي بيانات التي تولدها العمليات التجارية.
 2. قواعد بيانات التحليلية **Anal tical Data base**: يقوم هذا النوع بتخزين البيانات ومعلومات مستخلصة من قواعد البيانات تشغيلية وخارجية.
 3. قواعد البيانات الموزعة **Distributed Data base**: العديد من المؤسسات تكرر وتوزع نسخ أو أجزاء من النسخ من قواعد البيانات لمستخدمي الشبكة من العديد من القواعد المختلفة، هذه القواعد يمكن أن تكون موجودة على شبكات ويب العالمية أو الشبكات الداخلية والخارجية للمؤسسات.
 4. مخازن البيانات **Data Workhouses**: تقوم بتخزين البيانات التي تم استخدامها من مختلف العمليات الخارجية وقواعد البيانات الأخرى الخاصة بالمؤسسة والمهنيين ورجال الأعمال لاستخراج البيانات المعالجة التحليلية عبر الانترنت وغيرها من أشكال التحليل التجاري، وبحوث التسويق ودعم اتخاذ القرار.
 5. قواعد البيانات الخارجية **Externat Data base**: الوصول إلى الثروة من المعلومات من خلال قواعد البيانات الخارجية هي متاحة مقابل رسوم من مقدمي الخدمة التجارية، وبتكاليف أو بدونها من مصادر عديدة على شبكة الويب العنكبوتية.
 6. قواعد البيانات الوسائط السريعة **Hypermédia Data base**: النمو السريع لمواقع الويب على الانترنت والشبكات الداخلية والخارجية للمؤسسات، يساهم في التزايد السريع في استعمال قواعد البيانات الوسائط السريعة والنص الشعبي مواقع الويب تخزن مثل هذه المعلومات في قواعد بيانات الوسائط السريعة.
- رابعاً. الاتصالات والشبكات **Télécommunications and Networks**: مصطلح الشبكات يعني سلسلة تشابك وترابط مجموعة أو نظام والأمثلة على الشبكات في عالمنا لا تكاد تنتهي، ومثال على ذلك شبكات الكمبيوتر، أما الاتصالات السلكية أو لاسلكية هي تبادل المعلومات في أي شكل (صوت، بيانات، نص، صور، فيديو) عبر الشبكات، والانترنت هو الشكل الأكثر انتشاراً للاتصالات في الحياة اليومية.
- يوجد العديد من الأنواع الشبكات والتي تمثل البنية التحتية للاتصالات للانترنت والاكسترنات للشبكات الداخلية للمؤسسات ويمكن تحديد بعضها في ما يلي²:

¹ نفس المرجع، ص: 65.

² نفس المرجع، ص: 66.

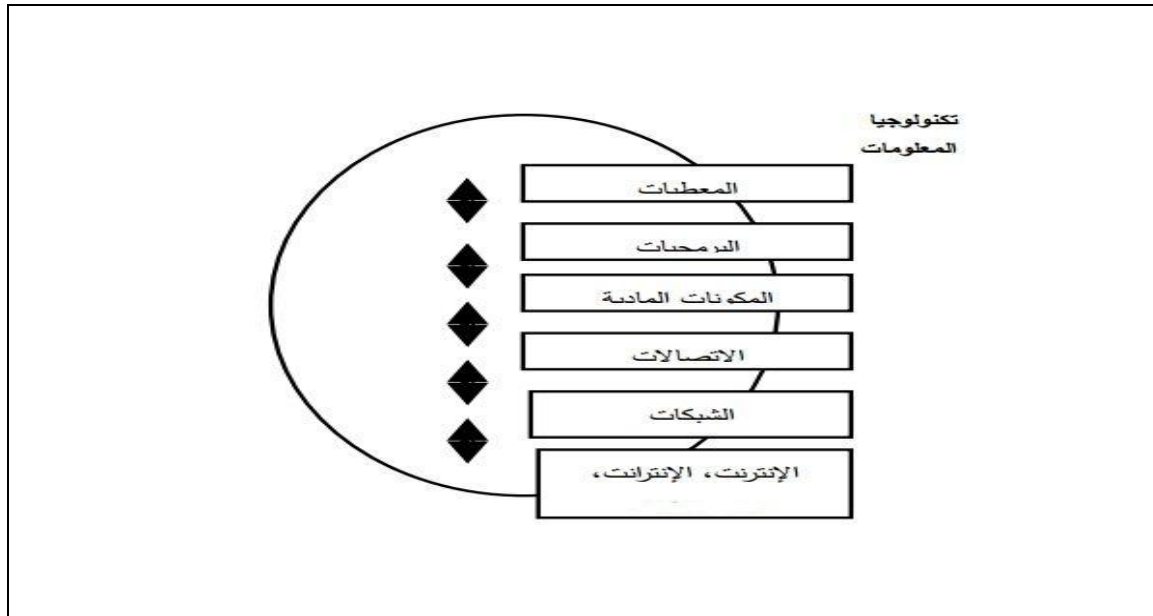
1. الشبكات الواسطة **Wade Area Networks Wans**: تستخدم هذه الشبكات لتغطية منطقة جغرافية واسعة قد تشمل الدول والقارات، بحيث تمكن المستخدمين من تبادل المعلومات والاتصال دولياً وتسمى الشبكات الواسعة WANS.

2. شبكة المنطقة الحضرية **Métropolitain Area Network MAN**: إذا كانت الشبكات الواسعة جعلها أقرب ما يكون للكمال في منطقة جغرافية معينة فإنه يشار إليها باسم شبكة المنطقة الحضرية يستخدم مثل هذه الشبكات لتغطية مجموعة مباني أو مدينة بأكملها، وقد تتكون من مجموعة من شبكات المحلية وتديرها منطقة واحدة.

3. الشبكات المحلية **Local Area Networks**: يستخدم هذا النوع من الشبكات لربط أجهزة الحاسوب وملحقاتها ضمن منطقة محدودة مثل المكتب، القسم المدرسي، مبني، مصنع أو مواقع العمل الأخرى.

4. الشبكات الافتراضية الخاصة **Virtual Privat Networks VPNs**: العديد من المؤسسات تستعمل الشبكات الافتراضية الخاصة لإنشاء الشبكات الداخلية والخارجية الآمنة، فهي شبكة آمنة تستعمل الانترنت الأخرى من انترنت و انترانت وإكسترنات.

الشكل رقم (02) البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات



المصدر: سهام كركودي، دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية الاقتصاد، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (2014 - 2015)، ص: 67.

الفرع الثاني: مجالات استخدام تكنولوجيا المعلومات

لأي تكنولوجيا طبيعة اقتحامها، بمعنى أنها تقتحم المجتمعات سواء كانت مطلوبة أو غير مطلوبة مرغوبة أو غير مرغوب فيها، وذلك بما تقدمه من سلع جديدة أو بما تولد من حاجة إلى سلع جديدة أو خدمات و للتكنولوجيا استخدامات عديدة في جميع المجالات و الميادين من بينها¹:

أولاً. استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجال التسيير: إن التدفق المتزايد للمعلومات والحاجات الماسة لمعالجتها داخل المنظمة من ناحية، وحجم مبادلة هذه المعلومات مع بقية المصالح من ناحية أخرى دفعت بالمنظمة لتطوير تكنولوجيا المعلومات بها، فكانت من بين الوسائل الناجعة الموجهة لحل مشاكل التسيير خاصة بالبلدان المتطورة، فمع تعقد المحيط وتطور تكنولوجيا المعلومات، احتل الحاسوب مكانة هامة في الإدارة وتوسعت مجالات استعماله خاصة لتسيير العمليات الروتينية، مثل تسيير الأجور المحاسبية، تسيير المخزونات... إلخ.

ثانياً. استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجال الصناعي: في ظل التطور المتزايد لتكنولوجيا المعلومات وازدياد شدة المنافسة أمام التغيرات الكبيرة في المحيط، دفع بالمنظمة إلى استعمال واستخدام تقنيات جديدة لتكنولوجيا المعلومات حتى تحافظ على بقائها واستمرارها، ومنها:

1. **الآلية:** لقد فكر الإنسان منذ القدم في الآلية التي تعوضه في مختلف الميادين خاصة المتعبة والخطيرة منها وعمل الباحثون بجهد من أجل تحقيق هذا الحلم فكانت البداية مخففة لأنهم تمكنوا من تصميم الإنسان الآلي الحديدي الذي كان بعيد كل البعد عن سلوك الإنسان، فهو مجرد آلة لا يستطيع القيام ببعض الحركات البسيطة، ولكن مع تطور في التكنولوجيا والإلكترونيك تمكن الباحثون من تطوير الرجل الآلي، الذي تمكن من القيام بحركات معقدة وسريعة للغاية يعجز الإنسان عن أدائها بنفس الكفاءة، ولقد أصبحت تستعمل في عمليات عدة منها: الحرب، التجارب الفضائية، الإنتاج، السينما، والتصميم.

2. **البرامج المعلوماتية:** الذي يسمح بإنجاز نموذج أو مجسم صغير وبأقل التكاليف وأقل وقت ممكن ليعرض على الشاشة بثلاثة أبعاد، وهذا ما يسمى باقتصاديات التصميمات، ولقد أدخلت هذه التقنيات في عملية الإنتاج والمشاريع، التي هي بصدد الإنجاز، بحيث يمكن نموذج أو المجسم قبل أن ينجز مع إجراء التعديلات عليه بكل سهولة وأقل التكاليف.

¹ محمد الهزام، تسيير الموارد البشرية في ظل تكنولوجيا المعلومات واقتصاد المعرفة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية الاقتصاد، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان (2015 - 2016)، ص ص: 85 - 86.

3. الآلات الموجهة رقمياً: هي أجهزة حلت محل العامل في الإنتاج، وحتى تتمكن هذه الآلات من أداء مهامها فإنها تتلقى الأوامر بطريقة إلكترونية من خلال أسلاك وكانت مسيرة بطريقة مركزية إلا أن ظهور المعالجة الصغير سمح ببرمجة أو امر كل آلة على حدى.

ثالثاً. استخدام تكنولوجيا المعلومات في قطاع المال والاقتصاد: يمكن توضيح استخدامات التكنولوجيا المعلومات في قطاعي المال والاقتصاد من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (01) استخدام تكنولوجيا المعلومات في قطاع المال والاقتصاد و الهدف منها

تطبيقات تكنولوجيا المعلومات	الأهداف
أتمتة أعمال البنوك	تحسين الخدمة ،سرعة ضبط الحسابات ،مساندة الرقابة المالية على البنوك
تحويل الأموال إلكترونياً	سرعة الخدمة ،تقليل العمل الورقي للعمليات بين البنوك
إقامة النماذج الاقتصادية	تحليل النظم الاقتصادية وتقييم الإستراتيجيات
إدارة الاستثمارات	تعظيم عائد الاستثمارات ،وتحليل المخاطر
نظم المعلومات أسواق الأوراق المالية	فورية بث المعلومات للمتعاملين ،استخراج إحصائيات السلاسل الزمنية لتغير أسعار الأسهم والسندات والمؤشرات الاقتصادية الأخرى .
التصميم بمساعدة الكمبيوتر	سرعة التعديل و التعدد تجارب التصميم وتوفير جهد ما بعد التصميم من خلال قيام النظام الآلي بتحديد قوائم المكونات والموارد الداخلة فيه.

المصدر : محمد الهزام ،تسيير الموارد البشرية في ظل تكنولوجيا المعلومات واقتصاد المعرفة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية الاقتصاد، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، (2015 - 2016)، ص: 87.

المطلب الرابع: مزايا تكنولوجيا المعلومات ومخاطرها

لتكنولوجيا المعلومات مزايا كبيرة في مجمل المجالات وفي نفس الوقت قد تنتج عنها اخطار كبيرة وفي مايلي سوف نتطرق إلى هذه المزايا والمخاطر التي من الممكن ان تنتج عنها.

الفرع الأول: مزايا تكنولوجيا المعلومات

هناك العديد من مزايا استخدام تكنولوجيا المعلومات منها¹:

1. تقليص المكان والوقت والمسافة: حيث أن التكنولوجيا تجعل الأماكن إلكترونياً متجاورة، كما تنتج وسائل التخزين استيعاب حجماً هائلاً من المعلومات المخزونة التي يمكن التوصل إليها بسهولة ؛
2. كفاءة عالية في تخزين المعلومات؛

¹ يوسف جحيم سلطان الطائي، هاشم فوزي دباس العبادي، التسويق الإلكتروني، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص: 65.

3. كفاءة عمليات المراجعة؛

4. تحقيق أكبر قدر من الموثوقية؛

5. التكاليف المنخفضة: إذ أنها من أهم مزايا استخدامات تكنولوجيا المعلومات لأنها تساعد وتتركز على تخفيض التكاليف.

الفرع الثاني: مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات

أدى استخدام تكنولوجيا المعلومات إلى ظهور بعض المخاطر رغم ما تقدمه من مزايا وقيمة مضافة للمنظمة والتي تتمثل في¹:

1. الاعتماد على البرامج والأنظمة والتي يتم من خلالها تشغيل البيانات بشكل غير حقيقي وغير دقيق أو قد تكون عدم الدقة في البيانات ذاتها؛

2. تغيير البيانات بشكل غير سليم في الدفتر أو الملف الرئيسي أي إمكانية التلاعب في البيانات.

3. فقدان محتمل للبيانات، أو حذفها بطريقة الخطأ؛

4. الفشل في إجراء تغييرات لازمة في الأنظمة والبرامج؛

5. التغيير بشكل غير مصرح به أو غير مسموح به في البرامج أو الأنظمة؛

6. دخول غير مسموح به أو غير مصرح به إلى البيانات والذي قد يؤدي إلى تدمير البيانات أو تغييرها؛

7. تضخم أثر الأخطاء التي تحدث أثناء التشغيل حيث يتم تشغيل البيانات بصورة متماثلة مما يؤدي إلى تراكم الأخطاء بصورة كبيرة؛

8. تتطلب بيئة تكنولوجيا المعلومات ضرورة توافر خبرات ومؤهلات معينة في الأفراد القائمين على تشغيل النظام مع ضرورة التدريب المستمر لهؤلاء الأفراد لمواكبة التطورات الحديثة في مجال تكنولوجيا المعلومات.

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 220-221.

المبحث الثاني: الاطار النظري حول المراجعة والمراجع الخارجي

إن ظهور المراجعة وبلوغها هذا المستوى من التطور كان أمراً حتمياً، بسبب كبر حجم المؤسسات وتشعب وظائفها مع زيادة تداخل الفروع، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة ملاك المؤسسة لتسييرها من جانب التدفقات الحقيقية والمالية.

وسنحاول من خلال هذا المبحث بتقديم عموميات حول المراجعة، نستهلها في بداية الأمر بالتطور التاريخي للمراجعة وتعريف المراجعة ثم التطرق إلى تعريف المراجعة الخارجية والمعايير التي تركز عليها المراجعة الخارجية في المطلب الثاني وفي المطلب الثالث التعرف على شخصية المراجع الخارجي وما هي صفاته.

المطلب الأول: عموميات حول المراجعة

حظيت المراجعة باهتمام كبير من قبل مختلف الهيئات نظراً لطبيعتها وأهميتها بالنسبة للمؤسسة والجهات المستفيدة من خدماتها.

الفرع الأول : مفهوم المراجعة وتطورها التاريخي.

قبل التطرق لمختلف مفاهيم المراجعة لابد من تقديم لمحة تاريخية عن تطورها التاريخي.

أولاً. التطور التاريخي للمراجعة:

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات القدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين لتأكد من صحة الحسابات، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقت على مدى صحتها وهكذا نجد أن المراجعة مشتقة كلمة يونانية ومعناها يستمع¹.

إن ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط وإنتشار تطبيق المحاسبة والمراجعة مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة والمراجعة².

وقد صاحب تطور المراجعة ومراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي كذلك، فمنذ النهضة التجارية بإيطالية في القرنين 15 و16، والتطور المستمر الذي تطر المؤسسات الاقتصادية، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذا كان الملك مالكا ومسيراً، في نفس الوقت، غير أن المؤسسات الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة التطور فكانت الأموال

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات . الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 17 - 18

² رأفت سالمة محمد وآخرون، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011، ص: 18

على مستوى الأفراد النادرة وكذا امتناع البعض، حيث تتوفر لديه على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، وهذا أدى بدوره إلى انفصال الملكية عن التسيير تدريجياً¹.

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتتها التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسات الاقتصادية على وجه الخصوص².

ثانياً: مفهوم المراجعة.

لقد عرفت المراجعة أثناء ظهورها عدة مراحل وأطلقت عليها عدة مفاهيم يمكن ذكر منها:

المفهوم الأول: المراجعة هي جمع وتقييم موضوعي للأدلة بغرض الحصول على رأي محايد حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية للمساعدة على اتخاذ القرار³.

المفهوم الثاني: الفحص النقدي الذي يهدف إلى ضمان أن نشاط المؤسسة يعكس مدى صدق البيانات المالية وفق المعايير المتعارف عليها، ومدى حكم والإشراف على التسيير المرجع مذكرة التقارير المالية للمراجعة⁴.

المفهوم الثالث: يعرف البعض المراجعة بأنها هي عملية التحقق من صحة مزاعم شخص ما، وقد جاء تعريف المراجعة على لسان جمعية المحاسبين الأمريكيين "المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأهداف الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق وتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"⁵.

المفهوم الرابع: المراجعة هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية للبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصاً انتقادياً منظماً، يقصد الخروج برأي في محايد، على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة⁶.

انطلاقاً مما سبق، يمكن إدراج تعريف للمراجعة على أنها ليست فرع من فروع المحاسبة، وإنما هي مهنة مستقلة تماماً عنها فهي تبدأ عندما تنتهي المحاسبة، و تعتمد بصفة أساسية على عنصر الفحص الذي يقوم بالتحقق من

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية التطبيقية، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، 2008، ص: 08

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص: 07

³ Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services, GLOBAL edition, London 2014, p: 24.

⁴ سعاد شكري معمر، التقارير المالية للمراجع و آثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية الاقتصاد، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، (2014 - 2015)، ص: 06.

⁵ أحمد علي أحمد فقير، محاضرات في المراجعة 1، أقيمت على طلبة المستوى الثالث، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة وادي النيل، السودان، 2012، ص: 06.

⁶ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار وائل، عمان، 2000، ص: 13.

البيانات المالية الموجودة داخل المؤسسة، و الوصول في الأخير إلى إبداء رأي مهني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية السنة المالية، و إظهار النتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة.

الفرع الثاني: أنواع المراجعة.

أولاً. من حيث النطاق عملية المراجعة

سوف نتطرق إلى نوعين من المراجعة هما¹:

1. المراجعة الكاملة: المقصود بمراجعة الحسابات الكاملة، هي عملية مراجعة الحسابات التي تخول المراجعة حق

المراجع أي البيانات أو عمليات دون استثناء ودون قيود أو شروط محددة لها.

وفي هذا النوع من المراجعة الحسابات يستخدم المراجع رأيه الشخصي في تحديد نطاق وحدود إطار ودرجة التفاصيل اللازمة لبرنامج مراجعته، وذلك في ضوء ما يتضح له من قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية محل مراجع الحسابات.

ومن الناحية النظرية يفترض في مراجع الحسابات الكاملة قيام المراجع بمراجعة جميع القيود الخاصة بالعمليات والأحداث المالية التي تمت فعلاً، ومراجعة المراكز المالية لجميع الحسابات، أو فحص وتقييم جميع عناصر القوائم المالية الختامية التي يتم إعدادها بمعرفة الوحدة الاقتصادية محل المراجعة.

ويناسب هذا النوع من المراجعة المؤسسات الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية، وهذا يعني أن المؤسسات الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من المراجعة فإن تلك يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المراجع في اختباره.

2. المراجعة الجزئية: وهو مراجعة جزء من عمليات المؤسسة وذلك بتكليف خطي من قبل إدارة المؤسسة، كأن

تتفق الإدارة مع المراجع على مراجعة مستندات عملية معينة أو فحص جزء محدد من الفترة المالية أو فحص عمليات قسم من أقسام المؤسسة.

ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقارير المتضمنة للخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمركز المالي ونتيجة الأعمال كما هو في المراجعة الكاملة، ويجب على المراجع في المراجعة الجزئية الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.

¹ يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية الإقتصاد، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان (2014 - 2015)، ص:33.

ثانيا. من حيث طبيعة المؤسسة: ويتضمن نوعين¹:

1. **مراجعة المؤسسات العمومية:** تنصب عملية المراجعة على المؤسسة ذات الصلة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومية الموضوعية، أما الأموال المستغلة في هذه المؤسسة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المؤسسات التجارية أو الصناعية، إلا أن الطريقة المراجعة واحدة في كلتا الحالتين.
2. **مراجعة المؤسسات الخاصة:** هي عملية مراجعة المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية وتختلف علاقة المراجع لأصحاب هذه المنشآت، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلا ملزمة بتعيين مراجع خارجي ليراجع لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المراجع والمهمة المستندة إليه.

ثالثا. من حيث الإلزامية القانونية:

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض المؤسسات كشركة المساهمة، وعدم إلزامية المراجعة إلى غيرها من مؤسسات كالشركة ذات مسؤولية المحدودة أو شركة التضامن، لذلك سوف نميز بين نوعين من المراجعة في هذا السند².

1. **المراجعة الإلزامية:** وتعرف بمراجعة الأداء أو التنفيذ أو الالتزام بأداء سياسات معينة، كما تهدف المراجعة الالتزام أو الأداء بمراجعة إلزام الوحدة بمعايير المقررة ومثال عن ذلك السياسات و الإجراءات الإدارية الرسمية³.
2. **المراجعة الاختيارية:** وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة ففي الشركات ذات مسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان عن صحة المعلومة المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال و المركز المالي، إذا أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك⁴.

¹ زاهر توفيق، عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 51.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 09.

³ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص: 25.

⁴ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 21.

رابعاً. من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة¹:

1. المراجعة الداخلية: الأصل أن يقوم بالمراجعة شخص (أو أشخاص) من خارج المنشأة يمتثلون مهنة المحاسبة و المراجعة ويضعون خدماتهم تحت تصرف الغير والحكومة من هذا واضح أن المراجع الخارجي تتوفر له مقومات الاستقلال في ابداء الرأي لأنه عندما يقوم بينه وبين المشرع علاقة التبعية الوظيفية، كما تتوفر له صفة الحياة أي أيضاً انتقاء وجود مصلحة الشخصية له في أعمال أو نشاط المشروع، ومن ثم فو بعيد الخضوع لأي مؤثرات مادية أو أدبية من إدارة المشروع ما يعطى لتقرير المراجع وما يتضمنه من آراء الأهمية والثقة الواجبة.

إلا أن كبر حجم المشروعات وتنوع نشاطاتها وتضخم حجم عملياتها والابتعاد التدريجي للإدارة العليا لمشروع عن التفاصيل تنفيذ السياسات الموضوعية، جعل من الضروري البحث عن أداة وقائية ورقابية تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فوراً حال وقوعها.

ومن ثم نشأت الحاجة إلى وجود جهاز يتكون من موظفين تابعين للمشروع على قدر وافر من العلم والخبرة والدراسة للقيام بمراجعة جميع العمليات المالية التي يقوم بها المشروع للتأكد من صحتها والكشف من الأخطاء التي تقع أولاً بأول بدلا من تراكمها، ويستوي في ذلك الأخطاء التي تقع عن قصد أو عن غير قصد.

ولهذا يمكن تعريف المراجعة الداخلية، بأنها الفحص المنظم لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة هيئة داخلية أو مراجعين تابعين للمنشأة، ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية للمنشأة عن طريق الإشراف واكتشاف الأخطاء أو التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها.

2. المراجعة الخارجية: رأينا أن المراجعة الخارجية تقوم بها جهة من الخارج المنشأة، وقد تكون هذه الجهة مكتبا من مكاتب المحاسبة والمراجعة أو الجهاز المركزي للمحاسبة بحسب الأحوال.

والوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصاً دقيقاً ومحايداً للمحقق من صحة العمليات التي قامت بها المنشأة في فترة مالية معينة، وللتثبت من أنها قد تمت فعلاً في إطار إجراءات صحيحة تثبت جديتها، وأنها وجهة توجيهها صحيحاً وسليماً وذلك بقصد إبداء الرأي في ما تتضمنه القوائم والبيانات المالية من حقائق مالية، ومدى دقتها في التعبير عن نتيجة نشاط المنشأة خلاله الفترة ومركزها المالي في نهايتها وكفايته كوحدة اقتصادية.

¹ كمال عبد السلام علي، أصول علم المراجعة، بدون دار نشر، مصر، 2003، ص: 65 - 66.

ولا يقتصر عمل المراجع على تحقيق الهدف السابق فقط وإنما قد تتسم لأى غرض آخر من الأغراض مثل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ومدى تحقيقه لأغراض الضبط والرقابة على العمليات المختلفة أو بيان مدى تنفيذ السياسات موضوعية للمنشأة، أو تقييم كفاءة الأداء أو القيام بمراجعة جزئية لتحقيق غرض معين. ورغم التعاون الوثيقة بين المراجعة الداخلية والخارجية لهاته ألا يتبادر إلى الذهن أن وجود نظام سليم لمراجعة الداخلية يغني عن فحص الحسابات ومراجعتها بواسطة مراقب خارجي محايد .

خامسا. من حيث توقيت عملية المراجعة

هناك نوعان من المراجعة من حيث توقيت عمليتهما وهي: المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة:¹

1. **المراجعة النهائية:** في هذا النوع من المراجعة، يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية و انتهاء المحاسب من عمله وإقفاله للحسابات الختامية، وهذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر المراجع على فحص ومراجعة الميزانية، كما يطلق على هذا النوع من المراجعة اسم "مراجعة الميزانية".
 2. **المراجعة المستمرة:** هذا النوع من المراجعة بالغ الأهمية في المؤسسات الكبيرة أين يقوم المراجع بمراجعة الحسابات طوال السنة المالية بقيامه لزيارات متعددة والتي يمكن أن تكون مفاجئة، زيادة على ذلك يقوم نفس المراجع بمراجعة الحسابات الختامية للمؤسسة شيء الذي يعطي الوقت الكافي للتعرف على المؤسسة كما يسهل ويسرع في اكتشاف الأخطاء وحالات الغش، تنظم العمل بالنسبة للمراجعة، والتقليل من التلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية وعدم إهمال العامل بالمؤسسة لعملة نظرا للتدخل المستمر للمراجع.
- فبمقتضى قانون 08/91 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ 27 أفريل 1991 المتعلقة بمهنة الخبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسبة المعتمدة في مادة 35 التي تنص على أنه²:
- "يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يتطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة لشركة أو الهيئة دون نقلها..."
- فهذه المادة تنص على أن العمل المراجع والذي هو محافظ حسابات يقوم بعمله بصفة مستمرة.

¹ لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر3، (2003).

2004، ص ص: 33-34.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون 08/91**، الصادر في 1991/05/01، والمتعلق بالمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، **العدد 20**، ص: 655.

الفرع الثالث: أهداف وأهمية المراجعة

أولاً. أهداف المراجعة: وتمثل في العناصر التالية¹:

- التسجيل المحاسبي؛
- التقييم والتخصيص؛
- الحقوق و الالتزامات؛
- العرض و الإفصاح؛
- إبداء الرأي؛

1. التسجيل المحاسبي:

من خلال إجراء عملية المراجعة يعمل المراجع على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تم وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلاً وأنها متعلقة بأصل الأحداث المالية التي وقعت، كأن يسجل مثلاً المحاسب الحصول على معدات المكتب انطلاقاً من المستندات التالية:

✓ وصل الطلبية ؛

✓ الفاتورة؛

✓ وصل الاستلام.

2. التقييم والتخصيص:

يتعلق هذا الهدف في تحديد إذا ما كانت الأصول والالتزامات وحقوق الملاك والإرادات والمصروفات قد تم إدراجها ضمن القوائم المالية وفقاً للتقييم المناسبة التي أنتجها النظام المحاسبي مثل تسجيل الأصول الثابت وفقاً للتكلفة التاريخية وأن هذه التكلفة قد تم تخصيصها على نحو ملائم على الفترات المحاسبية من خلال الإهلاك. تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقاً لطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في حسابات المعنية وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

3. الحقوق والالتزامات:

تعمل المراجعة في هذا البند التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة وأن الخصوم التزام عليها بتحديد إذا ما كانت الحقوق والالتزامات المدرجة في القوائم المالية هي فعلاً الحقوق و الالتزامات التي على المنشأة في التاريخ محدد.

¹ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية الاقتصاد، جامعة فرحات عباس، سطيف، (2010 - 2011)، ص: 06-07.

4. العرض والإفصاح:

يقوم المراجع بتحديد إذا ما كانت مكونات القوائم المالية قد تم تجميعها أو فصلها و وصفها والإفصاح عنها على نحو ملائم.

يعتبر عمل المراجع تمهيد لعرض القوائم المالية من طرف المؤسسة من خلال مخرجات النظام المحاسبي التي يفترض أن تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال الاعتماد في إعدادها على معايير الممارسة المهنية والتقيد بالمبادئ المحاسبية وبلاستناد على الطرق تتلاءم والواقع الاقتصادي للمؤسسة، ولكي يتأكد ذلك يعمل المراجع فحص العناصر السابقة ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لهذه المخرجات من جهة ومن جهة أخرى يتأكد من مصداقية هذه الأخيرة في التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة، ثم يلغ رأيه الفنية إلى الأطراف مختلفة، ولكي يتحقق ذلك فإن المراجع يجب أن يكون عارفا بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها خاصة تلك المتعلقة بكيفية عرض القوائم المالية.

5. إبداء الرأي الفني:

يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء الرأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.

ثانيا. أهمية المراجعة¹:

ليس من المتوقع أن يعرف المحاسب قوائم المالية دقيقة جدا، فهناك من الأحكام الشخصية والتقديرات التي يمكن أن تؤثر على عناصر معينة من عناصر القوائم المالية، ومن ثم تجعلها تختلف باختلاف هذه الأحكام والتقديرات الشخصية، أكثر من هذا فإن المنابع من تحقيق دقة عالية غالبا ما تكون قليلة، ومن هنا فقد تبنى المحاسبون مبدأ الأهمية النسبية والذي يشير إلى أن المحاسب عند اتخاذ القرار يتعلق بعملية المحاسبة يجب أن يعطي عناية أكثر فقط لتلك الأمور التي تؤثر بشكل جوهري على بيانات القوائم المالية، وزيادة على ذلك فإن المراجع عليه أن يتحقق من ما إذا كانت النتائج المعتمدة عنها التقرير داخل حدود المدى المقبول وهنا نجد أن العنصر يكون هاما من وجهة نظر المحاسبة إذا تسبب الخطأ فيه أو تجاهله لقرار الشخص الراشد الذي يعتمد على المعلومات الواردة في القوائم المالية.

ويمكن أن يحكم المراجع أحيانا على أهمية النسبية من خلال حساب نسبة رصيد العناصر الإجمالي الأصول أو صافي الدخل مثلا.

¹ الأخضر لقلبي، مراجعة الحسابات وواقع ممارسة المهنة في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية الاقتصاد، جامعة الحاج لخضر باتنة، (2008 - 2009) ص ص: 19 - 20.

لكنه يجب استخدام مثل هذه الإرشادات الضرورية لتقييم مثل هذه العلاقات النسبية في ضوء مدى تأثير لهذا العنصر على العناصر الأخرى المرتبطة بها نذكر على سبيل المثال: فإذا وجدنا أن الخطأ في عنصر من عناصر المخزون الذي يعد غير هام في علاقته بإجمالي المخزون قد يكون هاما في ما لو أن صافي الدخل تحدد بشكل خاطئ بسبب الخطأ في المخزون، وعليه فإن استخدام معايير المراجعة المتعارف عليها تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالحصول على كل الحقائق المالية الهامة، إما من القوائم المالية أو الملاحظات الملحق بها، وإلا فإن مخالفة هذا سوف ينعكس في تقرير المراجعة.

فالمراجعة تعتبر وسيلة وليست غاية، حيث تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المراجعة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن الأمثلة على هذه الطوائف والفئات المديرين والمستثمرين المالكين والبنوك ورجال الأعمال والهيئات الحكومية... الخ.

إن إدارة المؤسسة تعتمد كلياً على السياسات المحاسبية في وضع خطط، ومراقبة الأداء وتقسيمه، وتحرص على أن تكون تلك البيانات مراجعة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد أن إدارة المؤسسة تعتمد اعتماداً كلياً على السياسات المحاسبية في وضع خطط، ومراقبة أداء طائفة المستثمرين تعتمد أيضاً على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها.

كما يعتمد رجال الأعمال والاقتصاد على القوائم المالية في تقديرهم لدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي. أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدول المختلفة فتعتمد على القوائم المالية في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة لغرض رقابة الضرائب وتحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض الصناعات كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة في شأن الأجور والمشاركة في اتخاذ القرارات والمشاركة في الأرباح أو مختلف الأنشطة... الخ.

الفرع الرابع. فروض المراجعة¹:

يعرف الفرض على أنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.

كعلم مستقل ومهنة حرة تستند مراجعة الحسابات إلى عدة فروض تدعم جانبيها النظري والميداني، ومن أهم هذه الفروض ما يلي:

✓ فرض عدم التأكد؛

✓ فرض استقلال المراجع؛

¹ فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية الاقتصاد، جامعة محمد بوضياف المسيلة، (2003 - 2004)، ص ص: 28 - 29 .

✓ فرض توافر تأهيل خاص للمراجع؛

✓ فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية؛

✓ فرض الصدق في محتويات التقارير؛

1. فرض عدم التأكد:

يرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية:

✓ عدم التكامل في استخدام البيانات المحاسبية.

✓ عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات.

✓ غياب نظام جيد للاتصال في الهيكل التنظيمي.

✓ يجسد فرض عدم التأكد الحاجة إلى ضرورة وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية من أجل إزالة حالة عدم التأكد.

2. فرض استقلال المراجع:

حسب هذا الفرض فإن مراجع الحسابات عبارة عن الحكم الذي يعتمد على رأيه الفني المحايد فيما كلف به من مهام، ويعتمد فرض استقلال مراجع الحسابات على نوعين من المقومات وهما:

✓ المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخصية مراجع الحسابات وتكوينية العلمي والعملية.

✓ المقومات الموضوعية: وهي عبارة عن مجمل التشريعات التي تصدرها الهيئة المهنية من أحكام وقوانين و ضمانات.

وهذا الفرض يجسد حق مراجع الحسابات في الإطلاع على مختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية والحصول على مختلف البيانات اللازمة من المنشأة المعنية بالمراجعة، وكذلك يفسر هذا الفرض حق مراجع الحسابات في إبداء الرأي المعارض في التقرير.

3. فروض توفر تأهيل خاص للمراجعة:

يفسر هذا الفرض ضرورة توفر قدر علمي لدى مراجع الحسابات لأداء عمله، ذلك لأن المراجع يستخدم حكمه الشخصي عند أدائه لمهامه، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في المراجعة قد يتعرض لعدة مشاكل محاسبية و/أو ضريبية و/أو فنية.

4. فروض وجود نظام كاف وسليم للرقابة الداخلية:

ضمانا لحسن سير العمل داخل المنشأة تم وضع نظام الرقابة الداخلية، وهو نظام يشمل مجموعة من عمليات المراقبة المحاسبية التي تهدف إلى اختيار دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، وعمليات الرقابة الإدارية التي

تهدف إلى تحقيق أعلى كفاءة إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان سير السياسات الإدارية وفقاً للخطط المرسومة، كما يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المنشأة من أي اختلاس أو سرقة أو سوء استخدام وهذا عن طريق الضبط الداخلي، ومن وسائله تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات.

5. فرض المصدقية والعدالة في تقرير المراجع:

حسب هذا الفرض وباعتبار مراجع الحسابات محل الثقة من جميع الأفراد الذين لهم مصلحة في داخل المنشأة أو خارجها، فإن التقرير الذي يقدمه المراجع يفترض فيه الصدق، ويعتبر الأساس الذي ينطلق منه في توزيع الأرباح وقبول الإقرار الضريبي.

المطلب الثاني: ماهية المراجعة الخارجية .

تعتبر المراجعة الخارجية مهنة كغيرها من المهن لها طبيعتها وخصوصيتها المميزة لها، وهذا ما سنحاول توضيحه من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: مفهوم المراجعة الخارجية .

للمراجعة الخارجية عدة مفاهيم نذكر منها:

المفهوم الأول: تعرّف بأنها "المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي في محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولدة لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرين، البنوك)¹.

المفهوم الثاني: عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد مدى الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات².

المفهوم الثالث: هي المراجعة التي يتم من قبل طرف من خارج الوحدة الاقتصادية حيث يكون مستقبلاً عن إدارة الوحدة، والهدف الأساسي لهذا النوع يتجلى في إعطاء رأي في حول عدالة القوائم المالية، والمدقق الخارجي هو محور اهتمامنا في هذا الكتاب³.

¹ وردة بلعيد، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية الاقتصاد، جامعة المسيلة، (2013 - 2014) ص:28.

² طارق عبد العالي حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، ج 1، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص:27.

³ حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة، ج 1، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص:31.

ومن المفاهيم السابقة يمكن استنتاج المفهوم التالي للمراجعة الخارجية: "هي فحص القوائم المالية وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية، وذلك من طرف شخص محايد هو المراجع الخارجي".

الفرع الثاني: وظائف المراجعة الخارجية وخصائصها

سوف يتم التطرق في هذا الفرع إلى وظائف المراجعة الخارجية وكذا خصائصها وذلك فيما يلي:

أولاً. وظائف المراجعة الخارجية:

إن وظيفة المراجعة توكل مهامها إلى شخص حر عن المؤسسة يتعاقد معها من أجل هذه المهمة فقط ومن أهم وظائفها¹:

✓ اختبار الوثائق المحاسبية والمالية المحضرة ومنحها الثقة لاستخدامها وتزداد مصداقيتها إذا كانت المراقبة الداخلية موضوعة بشكل صحيح.

✓ السهر على مراقبة داخلية آمنة بفضل التنظيم الذكي والمنقط وكذلك إلى جانب توفر الإجراءات الخاصة المدعمة ببرنامج داخلي عام ومنتظم للوثائق المحاسبية.

✓ كما تهدف المراجعة الخارجية إلى تبرير الحسابات والحالات المقدمة.

✓ المراجعة الخارجية تطبق من طرف مفتشي الحسابات، حيث أن مفتشي الحسابات مهمتها فحص وتدقيق الوثائق المنجزة لغرض تأكيد صدق وقانونية الحسابات.

✓ كما أن مفتش الحسابات ملزم بتشكيل ملف حول عملية المراجعة بطريقة يدلي فيها عن آرائه.

ثانياً. خصائص المراجعة الخارجية:

تتمثل خصائص المراجعة الخارجية في ما يلي²:

✓ المراجعة عملية منتظمة، أي أن اختيارات المراجع تعتمد على التخطيط مسبقاً متمثل برنامج موضوع ومضبوط لعملية المراجعة.

✓ ضرورة الحصول على قرائن وأدلة إثبات وتقديمها بطريقة موضوعية.

✓ تشتمل على إبداء الرأي في محايدة، الأمر الذي يتطلب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كأساس للتقييم الرأي.

✓ إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف معينة.

¹ ميلود عزوز، دور المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية الاقتصاد، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، (2006-2007)، ص: 22.

² محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص: 07-08.

الفرع الثالث: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية.

أولا. أهداف المراجعة الخارجية:

1. الأهداف التقليدية: تتمثل في مايلي¹:

- ✓ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- ✓ إبداء الرأي في محاييد يستند على أدلة قوية على مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛
- ✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- ✓ تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
- ✓ اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

2. الأهداف الحديثة أو المتطورة:

- ✓ مراقبة الخطيط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- ✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع².
- ✓ التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيد للقيود الدفترية.
- ✓ التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحاسبية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.
- ✓ دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن المراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذا النظم.

ثانيا. أهمية المراجعة الخارجية:

- تعتبر المراجعة مهمة بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم للقوائم المالية في اتخاذ القرارات، ومن المستفيدين من المراجعة الخارجية نجد كل من مسيرو المؤسسات، المساهمون وملاك المؤسسة، الدائنون والموردون، المستثمرون، الهيئات الحكومية وإدارة الضرائب.
- وعليه، يمكن الوقوف على أهمية المراجعة الخارجية من خلال النقاط التالية³:

¹ زاهر توفيق، عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص: 19 - 20.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 19.

³ محمد سفير، إسماعيل رزقي، مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية الاقتصاد، جامعة حمه لخضر، الوادي، يومي 05. 2013/05/06، ص: 04.

1. التدقيق الخارجي عملية منهجية وموضوعية، فعمل المدقق الخارجي ليس هدف ذاتي بل هو هدف موضوعي والمتمثل في إعطاء صورة حقيقية وصادقة عن عمل إدارة الشركة.
2. إن تجميع وتقييم الأدلة هو جوهر عملية التدقيق وهو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الخارجي لإبداء رأيه حول القوائم المالية للشركة، فهذه الأدلة تستخدم للتحقق من مدى تطابق نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة وأثرت على نتائج عمليات الشركة ومركزها المالي والمعايير الموضوعية.
3. يقوم المدقق الخارجي بتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية ويتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده المدقق في نهاية عملية التدقيق، والذي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل إدارة الشركة في ضوء تماشيها مع المعايير الموضوعية وهي مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.
4. العمل على زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وكفائتها حتى يتسنى لمستخدميها اتخاذ أنجع القرارات وتخفيض مخاطر اتخاذ القرارات غير السليمة.

الفرع الرابع: معايير المراجعة الخارجية.

على المراجع عند القيام بعملية المراجعة أن يلتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها وتعرف هذه المعايير على أنها النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودة عمل المراجع وتتميز معايير المراجعة بالثبات النسبي فهي نادراً ما تتغير وتنقسم معايير المراجعة إلى:

أولاً. المعايير العامة: تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بالعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة¹.

وتنقسم المعايير العامة إلى :

1. **معيار التدريب والكفاءة:** يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجراءات الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات المراجعة².
2. **معيار الإستقلالية والحياد:** يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل وهذا ما نصت عليه المادة 03 من القانون رقم 08/91³، والمادة 67 من قانون 01/10⁴.

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص: 06.

² مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد 1، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002، ص: 65.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 08/91، مصدر سبق ذكره، ص: 651.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 01/10، الصادر في 2010/07/29، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، ص: 11.

3. معيار العناية المهنية: إن مفهوم بذل العناية المهنية يفرض مستوى من مسؤولية الاداء يجب تحقيقه بواسطة كل الاشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني و إعداد التقارير للمراجع (على سبيل المثال) يجب أن يبذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أن دليل الإثبات كافٍ ومناسب لتدعيم وتأييد تقرير المراجعة¹.

ثانيا. معايير العمل الميداني: وتسمى معايير العمل الميداني وهي تلك المعايير التي تطبق عند اداء مهمة المراجعة فتلك المعايير تحدد اطار عمل لأداء عملية المراجعة وتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير:

1. التخطيط والإشراف: يتضمن التخطيط عملية المراجعة الاستراتيجية بمعنى الرؤية والخطة التي سيتبعها المراجع عند قيامه بأعمال المراجعة².

2. دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل ووافٍ حتى يمكن الاعتماد عليه وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق اجراءات المراجعة، وهذا ما أشارت إليه المادة 25 من قانون 01/10³.

3. جمع أدلة المراجعة الكافية: أثناء عملية المراجعة يصل المراجع إلى نقطة يكون قد حصل عندها على قدر كافٍ من أدلة الإثبات تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، والذي هذه النقطة هو التقدير المهني للمراجع آخذاً في اعتباره الظروف المحيطة بعملية المراجعة⁴.

ثالثا. معايير إعداد التقرير

هذه المعايير ترتبط أو تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعدادده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث إنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي و ثم فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي التي يكتسبها من مزاولته المهنة، ويندرج تحتها أربعة معايير هي⁵:

✓ يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتمثل في نفس المبادئ التي استخدمت عند اعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة وهذا ما نصت عليه المادة 23 من قانون 01/10⁶.

✓ يجب أن تحدد التقرير الظروف التي تتم فيها تطبيق تلك المبادئ بثبات في السنة الحالية بالمقارنة بالفترة السابقة؛

¹ ميلود عزوز، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

² داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية، ج2، ط1، مكتبة صادر ناشرون، لبنان، 2002، ص: 45.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 01/10، مصدر سبق ذكره، ص: 07.

⁴ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر3، ص: 31.

⁵ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص: 101 - 102.

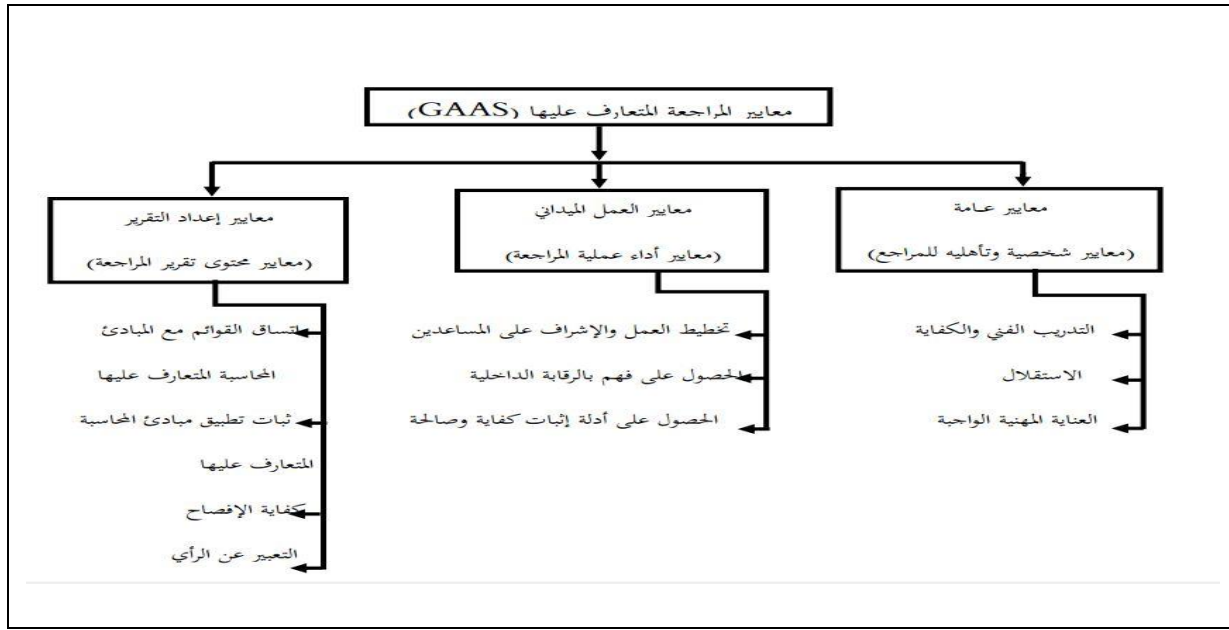
⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 01/10، مصدر سبق ذكره، ص: 07.

✓ يجب أن يتم النظر إلى الإفصاحات المعرفية في القوائم المالية تعتبر كافية بشكل معقول إلا إذا ذكر خلاف ذلك في التقرير؛

✓ يجب أن تحتوي التقرير إما على رأي المراجع بخصوص القوائم المالية ككل أو على تأكيد بأنه لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية.

والشكل الموالي يلخص بمحمل المعايير التي تطرقنا إليها:

الشكل رقم (03) معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر : أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص: 108.

المطلب الثالث: أساسيات حول مهنة المراجع الخارجي.

يعتبر المراجع الخارجي الشخص الذي يقوم بتدقيق حسابات شركات متعددة، مختلفة في طبيعتها ونشاطها وحجمها وشكلها القانوني، وقد يقوم في الكثير من الأحيان بتكليف من إدارة الشركة بإجراء دراسات أو أبحاث مختلفة لبعض الأنشطة بهدف مساعدة الإدارة في بعض القرارات المبنية على توصياته، وقد يكون المراجع الخارجي قانوني.

الفرع الأول: تعريف المراجع الخارجي وصفاته.

أولاً. تعريف المراجع الخارجي.

عرف المراجع الخارجي حسب المادة 22 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد 42، والتي نصت على "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمته المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به¹.

¹ نفس المصدر، ص: 08 - 09.

ثانيا. صفات المراجع الخارجي.

نظراً للأهمية الكبيرة التي تتميز بها المهنة فقد تم تنظيمها وذلك بوضع شروط معينة سوى من ناحية التأهيل العلمي أو من ناحية الكفاءة المهنية أو الأخلاقية لممارسة المهنة حيث تنص المادة 08 لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، أن تتوفر الشروط التالية¹:

1. أن يكون جزائري الجنسية؛
 2. أن يكون حائزاً الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
 3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
 4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
 5. أن يكون معتمداً من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلاً في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
 6. أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 حيث تنص على ما يلي: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكنم سر المهنة وأسلك كل الأمور سلوك المتصرف المحترم الشريف، والله على ما أقول شهيد".
- تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البند 02 أعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمد من طرفه.
- حيث لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

الفرع الثاني: تعيين وإنهاء مهام المراجع الخارجي:

أولاً. تعيين المراجع الخارجي:

يقصد بتعيين المراجع تفويضه بمهمة تتمثل في مراجعة حسابات الشركة والتأكد من أنها صحيحة ومنظمة ومعدة طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، وأن القوائم المالية تعطي صورة صادقة لوضعية الشركة المالية ونتائج نشاطها.

وفيما يخص طريقة تعيين المراجع، فإنها تختلف حسب نوع المهمة المكلف بها، فإذا كانت مهمة مراجعة قانونية فتعيينه يعود للمساهمين أو الملاك من خلال الجمعية العامة باعتبار المراجع الخارجي يعمل وكيلاً عن المساهمين

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 01/10، مصدر سبق ذكره، ص: 05.

لرقابة أعمال الإدارة، بينما إذا كانت المهمة تعاقدية فقد يقوم بذلك المساهمون أو الملاك أو الإدارة أو أي طرف آخر له علاقة، وذلك حسب الهدف من المهمة¹.

وفي الجزائر أوضح المشرع الجزائري شروط وكيفيات تعيين مراجع الحسابات سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا لدى الشركات والهيئات المنصوص عليها قانونا، حيث يتعين على الجمعية العامة للمساهمين أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداوالات تعيين مراجع حسابات أو أكثر من المحترفين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وذلك بعد موافقتهم، وتدوم مدة الوكالة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يجوز تعيين المراجع بعد وكالتين إلا بعد ثلاث سنوات، وإذا لم يتعين الجمعية العامة المراجعين أو في حالة مانع أو رفض واحد من مراجعي الحسابات يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب كل من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة أو من طرف كل معني بالأمر، وفي الشركات التي تلجأ علنيا للدخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها².

وبالنسبة للشركات والهيئات المعنية بتعيين مراجع حسابات في الجزائر هي شركات المساهمة* (SPA) والجمعيات والتعاضديات الإجتماعية والنقابات وبصدور قانون المالية التكميلي³ لسنة 2005، أصبحت الشركات ذات المسؤولية المحدودة** (SARL) والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد*** (EURL) معنية كذلك بتعيين مراجع حسابات للتصديق على حساباتها السنوية.

ولكن بصدور قانون المالية لسنة 2010، فإن الشركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد التي لا يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000 دج، فإنها تصبح غير ملزمة بالتصديق على حساباتها من طرف محافظ حسابات⁴.

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط2، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 64.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 08/93، الصادر في 1993/04/25، المعدل والمتمم الأمر رقم 59/75، المؤرخ في 1975/09/29، المتعلق بالقانون التجاري، العدد 27، المادة 715، مكرر 4، ص: 32.

* Société Par Actions.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 05/05، الصادر في 2005/07/25، المتعلق بالقانون المالية التكميلي لسنة 2005، العدد 52، المادة 12، ص: 05.

** Société A Responsabilité Limitée.

*** Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 09/09، الصادر في 2009/12/30، المتعلق بالقانون المالية لسنة 2010، المعدلة للمادة 12 من القانون 05/05 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، العدد 78، المادة 44، ص: 16.

ثانيا. عزل المراجع الخارجي.

فيما يخص إنهاء مهام المراجع، فإنه يتم كما يلي¹:

- ✓ تنتهي مهامه بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة؛
- ✓ يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركات التي تلجأ علينا للدخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض المراجع أو المراجعين الذين عينتهم الجمعية العامة؛
- ✓ في حالة حدوث خطأ أو مانع، فإنه يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام المراجع قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة.

ونلاحظ من هذه النصوص القانونية أن تعيين المراجع وإنهاء مهامه بصفة عامة هو من حقوق الجمعية العامة للمساهمين باعتباره وكيلا عنهم والمحافظ على أموالهم، ولا يجوز تفويض مجلس إدارة الشركة في أمر تعيين وعزل المراجع، وذلك لأن المراجع من المفروض أن يكون رقيبا على مجلس الإدارة فكيف يمارس وظيفة الرقابة على الجهة التي تملك أمر تعيينه وعزله، كما منح المشرع ضمانا هاما لاستقلالية المراجع يتمثل في عدم إمكانية عزله من قبل الهيكل الإدارية بالشركة بحرية، وإنما أعطى هذا الحق للقضاء بناء على أسباب مشروعة تقدمها الإدارة أو المساهمين².

ثالثا. تحديد أتعاب المراجع الخارجي

يقصد بأتعاب المراجع المبالغ التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية مراجعة حسابات مؤسسة ما، حيث يتم تحديد حجم الأتعاب بناءً على الاتفاق الذي يتم بينه وبين زبونه، ويكون ذلك وفقاً للزمن الذي ستستغرقه عملية المراجعة ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات.

هناك عدة أمور يجب على المراجع أخذها بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب مهمة المراجعة وهي³:

- ✓ الوقت المطلوب لتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة؛
- ✓ عدد المراجعين أو المساعدين الذين سيقومون بمهمة المراجعة؛
- ✓ حجم الشركة الخاضعة للمراجعة؛
- ✓ مدى صعوبة المهمة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها؛
- ✓ حجم مكتب المراجعة وشهرته؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 08/93، مصدر سبق ذكره، المادة 715 مكرر 7، 8، 9، ص:33.

² عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، اطروحة دكتوراه في التسيير، كلية الاقتصاد، جامعة سطيف 1، (2011 - 2012)، ص:141.

³ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص:84.

✓ عدد التقارير المطلوبة من طرف العميل؛

✓ طبيعة عمل الشركة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.

هناك عدة أشكال يمكن أن تكون عليها أتعاب المراجع، وهي كالتالي¹:

1. **الأتعاب الثابتة:** وهي المبالغ التي تحدد مسبقاً كمبلغ غير قابل للزيادة، ولكن يجب أن يكون مبلغ الأتعاب متناسباً مع الجهد والوقت المبذول لإنجاز مهمة المراجعة وعدد الموظفين (المساعدين والخبراء) وقدرة العميل على دفع الأتعاب.

2. **الأتعاب المتغيرة:** تحدد هذه الأتعاب حسب الوقت الذي سوف تستغرقها مهمة المراجعة، ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل تستغرقها عملية المراجعة.

3. **الأتعاب الشرطية:** وهي الأتعاب التي تتوقف قيمتها على نتائج مستقبلية، كالإتفاق مع العميل على نسبة مئوية من الأرباح، وهذا النوع من الأتعاب مخالف للقانون ولآداب المهنة.

الفرع الثالث: حقوق وواجبات المراجع الخارجي ومسؤولياته.

أولاً. حقوق المراجع الخارجي: يتمتع المراجع بحقوق معينة تنبع أساساً من ارتباطه بأداء الخدمات المهنية وتمثل هذه الحقوق في²:

1. **حق الاطلاع على جميع دفاتر وسجلات ومستندات المؤسسة تحت المراجعة في أي وقت:**

لقد جرى العرف بأن يقوم المراجع بإبلاغ المؤسسة قبل حضوره للبدء في عمله، لكن في بعض الأحيان قد يرى المراجع ضرورة الحضور المفاجئ في أي وقت للإطلاع على سير العمل وللتحقق من بعض البنود، مثال ذلك الجرد المفاجئ للنقدية والأوراق المالية وكذلك الجرد المفاجئ لمخزن البضاعة، وخاصة إذا كان لديه شك في احتمال وجود تلاعب أو غش أو تزوير من قبل موظفي المصلحة المالية أو أمين المخازن، كما أن له الحق في الإطلاع على جميع الدفاتر والسجلات سواء كانت مالية أو إحصائية أو إدارية، وكذلك الإطلاع على جميع المستندات، والتي تشمل مستندات القيد الأولية وجميع المراسلات الواردة والصادرة وأي مستندات أخرى يرى ضرورتها.

2. **حق طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات:**

للمراجع الحق في طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها تنفيذ عملية المراجعة، ونجد أن هذا الحق متمم لحق الإطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات، حيث قد يحتاج المراجع إلى إيضاحات أو تفسيرات من قبل المديرين أو الموظفين حول ما ورد بالدفاتر والسجلات والمستندات، ونجد أن الإدارة ليس لها

¹ محمد مفلح محمد الجعافرة، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2008، ص: 40.

² ادريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، ط5، دار الكتاب الوطنية، ليبيا، 2008، ص: 53-54.

الحق في منع أي إيضاحات أو بيانات يطلبها المراجع بحجة أنها غير ضرورية، حيث أن هذا التقدير متروك لحكم المراجع فهو الذي يحدد ضرورة أو عدم ضرورة الشيء.

3. حق تحقيق موجودات المؤسسة والتزاماتها:

إن الغرض من عملية المراجعة هو إعطاء رأي في محايد على عدالة القوائم المالية، وللوصول إلى ذلك يجب أن يقوم المراجع بجميع الإجراءات التي يستطيع من خلالها تحقيق الموجودات والالتزامات بالمؤسسة تحت المراجعة ولذلك على إدارة المؤسسة تسهيل هذه المهمة للمراجع وتمكينه من عمليات التحقق المختلفة. بالإضافة إلى ما سبق نجد¹:

4. حق دعوة الهيئة العامة:

يحق للمراجع أن يطلب إلى مجلس الإدارة دعوة الهيئة العامة للاجتماع في المواعيد المقررة في نظام المؤسسة، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة توجيه تلك الدعوة، كما يحق للمراجع أو المراجعين منفردين أو مجتمعين أن يطلبوا إلى رئيس مجلس الإدارة دعوة الهيئة العامة في أي وقت إذا وجدوا ذلك مفيداً.

5. حضور اجتماعات الهيئة العامة العادية وغير العادية:

يحق للمراجع حضور اجتماعات الهيئة العامة وغير العادية لتلاوة تقريره عن عمليات المراجعة التي قام بها، أو إبداء وجهة نظره في كل ما يتعلق بعمله، وله أيضاً حق الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات التي يرسلها مجلس الإدارة للمساهمين.

6. مناقشة الاقتراح المقدم بعزله:

لم تشرح القوانين المختلفة لمزاولة مهنة المراجعة حق المراجع في مناقشة الاقتراح المقدم بعزله من عمله، إلا أن ذلك يعتبر من الحقوق التي يجب أن يتمتع بها، وذلك منعا للعزل التعسفي الذي يقوم به أعضاء مجلس الإدارة في امتلاكهم لنسبة كبيرة من أسهم رأس المال، وكذلك قد يؤدي عزل المراجع إلى الإساءة إليه وإلى سمعته إذا لم يتم الاستماع إلى دفاع المراجع وحقه في مناقشة اقتراح العزل.

7. حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية:

يحق للمراجع إذا وجد أنه لا يستطيع الحصول على كافة البيانات والإيضاحات التي يراها ضرورية لمزاولة عمله أو في حالة ارتكاب العديد من الأخطاء أو عدم انتظام الدفاتر المسوكة من قبل المؤسسة، الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي بشأنها لأي سبب من الأسباب.

¹ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، ط1، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص:127.

ثانيا. واجبات المراجع الخارجي:

يجب على المراجع أن يلتزم بالواجبات التالية¹:

1. ضرورة التزام المراجع بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذه لعملية المراجع:

تمثل معايير المراجعة الإطار العام لعملية المراجعة والتي يجب أن تطبق كاملة، وأي مخالفة لهذه المعايير قد تضع المراجع محل المساءلة القانونية من قبل الغير أو المساءلة المهنية من قبل أعضاء المهنة، وعلى المراجع أن يضمن أوراق عمله بالأدلة والبراهين الدالة على إتباعه وتمسكه بهذه المعايير.

2. مراجعة أعمال المؤسسة:

وهنا يجب على المراجع القيام بما يلي:

✓ مراقبة أعمال المؤسسة؛

✓ مراجعة حساباتها وفقا لقواعد المراجعة المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية؛

✓ فحص الأنظمة المالية والإدارية للمؤسسة وأنظمة الرقابة المالية الداخلية لها، والتأكد من مدى ملاءمتها لحسن سير أعمال المؤسسة والمحافظة على أعمالها؛

✓ التحقق من موجودات المؤسسة وملكيته لها، والتأكد من قانونية وصحة الالتزامات المترتبة عليها؛

✓ الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والتعليمات الصادرة عن المؤسسة؛

✓ تقديم تقرير خطي للهيئة العامة.

3. ضرورة تقديم المراجع لتقريره مكتوبا:

يجب على المراجع أن يقدم تقريره مكتوبا، حيث يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة محل المراجعة، كما يجب أن يكون التقرير مشتملا على جميع مكوناته.

4. ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العامة:

يجب على المراجع أن يحضر الاجتماع السنوي للجمعية العامة وذلك للرد على استفسارات المساهمين حول ما ورد في تقريره في القوائم المالية وملاحظتها.

5. ضرورة التزام المراجع بقواعد قانون المهنة:

يجب على المراجع أن يلتزم بقواعد قانون مهنة المراجعة وآدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله كمراجع.

¹ زينب بوقابة، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر3، (2010 - 2011) ص:48.

وينبغي على المراجع مراعاة الخصائص الرئيسية عند إعداد تقريره حتى يحقق الهدف المنشود منه تتمثل فيما يلي:

✓ عدم التحيز وتحري الصدق والأمانة؛

✓ تجنب استخدام المصطلحات الغامضة؛

✓ تناسب وتلاؤم صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه؛

✓ توضيح الإجراءات والخطوات التي قام بها المراجع؛

✓ الوقت المناسب أي عدم تأخير نتائج البحث.

ثالثاً. مسؤوليات المراجع الخارجي:

1. **المسؤولية المهنية¹**: إن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة يفرض بالضرورة مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه وهذا المستوى يدخل في نطاق ما يعرف بالمسؤولية المهنية، وتتمثل هذه المسؤولية في المبادئ الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها مراجع الحسابات والتي تعمل على زيادة الثقة بصفة عامة فيما يقوم به من عمل وما يديه من آراء وما يعده من تقارير.

وبالرغم من أن الإدارة في المؤسسة التي يقوم مراجع الحسابات بمراجعتها هي المسؤولية الرئيسية عن صحة وكفاية مضمون وشكل التقارير المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات، إلا أن ذلك لا يعني إعفاء مراجع الحسابات من تلك المسؤولية، إذ تقع عليه مسؤولية مهنية ذات طبيعة خاصة كعنصر من عناصر مراجعة حسابات بصفة عامة، وتدعيم هذه المسؤولية ما يجب أن يتمتع به مراجع الحسابات من مبادئ أخلاقية ومسؤولية اجتماعية يحددها إدراكه لدوره الاجتماعي بصورة عامة، لذلك عليه إبراز هذه المسؤولية عند تصميم برامج مراجعة الحسابات والمراجعة.

2. **المسؤولية الجنائية²**: المسؤولية الجنائية يتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلى المجتمع ككل، ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد المجالات المساءلة الجنائية للمراجع الخارجي والتي تنص عليها جميع التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات، ولا شك أن النص على أن المسؤولية الجنائية للمراجع ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور

¹ فضيل مصطفى يوسف شفاعمري، مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، (2013 - 2014)، ص: 29 - 30.

² محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية الاقتصاد، عدد 12، 2013، ص: 131.

المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاوي المهنة عن مدى صدق وسلامة القوائم المالية وأي خدمات إدارية واستشارات أخرى .

3. **المسؤولية التأديبية¹**: كما تعرف كذلك بالمسؤولية الأخلاقية أو المهنية، فإذا قام المراجع بارتكاب أي من الأعمال المخلة بقواعد وأخلاقيات وكرامة المهنة أو أحل بواجباتها، فإن المنظمة المهنية التي ينتسب إليها تقوم بتوقيع العقوبات تأديبية عليه، ولقد نص القانون الجزائري بالعقوبات التأديبية التالية على الترتيب: الإنذار التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 06 أشهر، الشطب من الجدول، كما أعتبر أن رفض المراجع غير المبرر لتأطير المتربصين يترتب عليه عقوبة التأديبية تصدرها لجنة الانضباط والتحكم.

4. **المسؤولية المدنية²**: وهي تلك المسؤولية التي يتحملها المراجع الخارجي تجاه عملية أي الشركة محل المراجعة كذلك تجاه الأطراف الأخرى وهم مستخدمو القوائم المالية للعميل، وعليه يمكن القول أن المسؤولية المدنية تضم نوعين من المسؤولية هما:

أ. مسؤولية المراجع الخارجي تجاه عميله: وهي مسؤولية نابعة أساسا من القانون العقد الذي يجمع الطرفين (المراجع الخارجي وعميله)، لذلك يدعى بالمسؤولية التعاقدية وتنشأ نتيجة إخلال المراجع بشروط العقد بسبب وقوع خطأ منه أدى لإلحاق الضرر بعميله؛

ب. مسؤولية المراجع الخارجي تجاه أطراف الأخرى: وهذه المسؤولية نابعة أساسا من القانون الضرر، وتنشأ عند حدوث خطأ من المراجع الخارجي مما أدى إلى حدوث ضرر للأطراف الأخرى من غير المساهمين التي لا يربطها بالمراجع عقد ولكنها تعتمد في قراراتها على تقريره من غير مساهمين.

إلا أن تحقق مسؤولية المدنية التعاقدية كانت أم تقصيرية يتوقف على توفر ثلاثة شروط هي:

✓ وجود خطأ واقع من قبل المراجع؛

✓ حدوث ضرر للعميل أو للأطراف الأخرى المعتمدة على تقرير المراجع من غير المساهمين؛

✓ وجود علاقة سببية بين الخطأ الحاصل والضرر الواقع للمتضرر.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 01/10، مصدر سبق ذكره، ص: 12.

² شرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين (2011 - 2012)، ص: 31 - 32.

المبحث الثالث: تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها على جودة المراجعة.

تميزت العقود الأخيرة من القرن العشرين بظهور تطورات كبيرة في عالم المعلومات والاتصالات، أدت إلى التوسع في استخدام الحاسوب وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات وإنجاز مختلف الأعمال في المؤسسة بكفاءة وفعالية بهدف التحكم في الكم الكبير من المعلومات اللازمة لإدارتها خصوصا في ظروف المنافسة الشديدة، كما أن استخدام نظم المعالجة الآلية للبيانات أدى إلى خلق بيئة ساعدت على الوقوع في الأخطاء وارتكاب جرائم الغش بالإضافة إلى حدوث بعض المخاطر فتزايدت المخاوف من عدم وجود رقابة كافية على تطبيقات تكنولوجيا المعلومات، ما أدى إلى ضرورة مواكبة هذا التطور لكل من الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل تكنولوجيا المعلومات.

المطلب الأول: الاطار العام لجودة المراجعة.

تعتبر جودة المراجعة بحد ذاتها هدفا لمكتب المراجعة، وهي ترتبط بالمراجعة كمنتج وهذا المنتج ينبغي أن يشبع منافع أصحاب الطلب عليه ومن أجل ذلك اهتمت المنظمات المهنية بإنشاء لجان، وإصدار معايير تستهدف الارتقاء بجودة المراجعة¹.

الفرع الأول: مفهوم جودة المراجعة.

رغم أهمية مفهوم جودة المراجعة، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين ويرجع ذلك إلى النظر إليها من وجهات نظر مختلفة.

المفهوم الأول: عرفت جودة المراجعة على أنها: "الالتزام بمعايير المراجعة، ومعايير الأداء للأفراد داخل منشأة المراجعة، وتتعلق معايير الأداء بمراجعة من الخصائص الشخصية الواجب توفرها في العاملين في مكاتب المراجعة مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال، وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد على المهام بصورة تحقق الموائمة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة، وأخبار ضرورية الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة²."

المفهوم الثاني: ويمكن أن نعرف الجودة المراجعة بأنها: "نهج متكامل بقيادة محافظ الحسابات وذلك لتحقيق مستويات عالية من الجودة في الأداء من خلال اكتشاف المخلفات والأخطاء الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية

¹ أحمد حسين دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص: 69.

² عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، قواعد وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص: 44.

(تدنته مخاطر المراجعة وصولاً إلى خطر المراجعة المقبولة)، والإفصاح عنها في التقارير، بحث تتم الاستفادة من قبل الأطراف ذات الصلة وذلك مع الالتزام القانوني لمحافظة الحسابات¹.

المفهوم الثالث : مدى إمكانية لمحافظة الحسابات من اكتشاف المخالفات في النظام الدالي للعمليات والإفصاح عنها².

المفهوم الرابع: مدى المطابقة مع المتطلبات، حيث تسعى المنظمات على مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطار وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة³.

من خلال التعاريف السابقة يتضح بأن مفهوم جودة المراجعة الخارجية يدور حول:

✓ مدى قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية؛

✓ درجة الثقة التي يقدمها المراجع الخارجي لمستخدمي القوائم المالية من خلال دقة المعلومات المقدمة وحلوا القوائم المالية من أية تحريفات وأخطاء جوهرية؛

✓ مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير المهنية.

الفرع الثاني: أهمية جودة المراجعة وأهدافها

أولاً: أهمية جودة المراجعة

لجودة المراجعة أهمية كبيرة نذكر منها مايلي⁴:

1. **تأكد الالتزام بالمعايير المهنية:** تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة وتحتوي هذي المعايير خصوصاً معايير الرقابة على الجودة على السياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب المراجعة وبالتالي نجد أن هناك علاقة متبادلة بين جودة المراجعة والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية، كما أن أداء عملية المراجعة بمستوى جودة ملائمة يؤكد تمسك المراقبين بالمعايير المهنية.

¹ العيد خيراني، مدى مساهمة عوامل جودة الاداء المهني لمحافظة الحسابات في طبط مخاطر المراجعة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، (2012 - 2013)، ص: 15.

² Mahdi Salhi, **An Investigation of the Effects of Audit Quality On accrual Reliability Of Listed Companies on Tahrn Stock Exchange**, Islamic University Review Of International Comparative Management, 2010, p: 941

³ عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد وآداب مهنة التدقيق وأثارها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص: 54.

⁴ عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص: 08.

2. **المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة:** عرفت فجوة التوقعات في المراجعة بأنها الفجوة بين التوقعات المجتمع من المراجعين وبين أداء المراجعين كما يدركه المجتمع.

وتعتبر فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في المراجعة، وقد عرف أحد الباحثين فجوة الجودة بأنها "الاختلافات بين التوقعات المستخدمين والمراجعين اتجاه جودة خدمات المراجعة المؤداة، وعوامل تكوين وتشكيل الجودة"، وأكد المراجعين إن السبب الرئيسي لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمراجع عن معايير الجودة المتعارف عليها.

كما إن انخفاض جودة أداء العملية المراجعة يعتبر أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة، ولذلك يعد تحسين جودة خدمات المراجعة أحد أساليب تصنيف فجوة التوقعات.

3. **تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:** حضي هذا العنصر باهتمام كبير من منظمات المهنة والعديد من الباحثين في فترة الثمانينيات والتسعينيات من القرن الماضي، خصوصا لفشل العديد من المنظمات الكبرى وذلك باعتبار أن المراجعين ذوي الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في الكشوفات المالية من مراجعين من ذوي الجودة المنخفضة، وهذا ما أكدته لجنة *treadway* والتي أشارت الى أن تحسين جودة المراجعة يزيد من إكتشاف الأخطاء والحد من تحريف في الكشوفات المالية.

4. **تخفيض صراعات الوكالة:** من المفترض انه كلما زاد التعارض بين الإدارة والمساهمين كلما زادت تكلفة الوكالة كلما زادت هذه الخبرة وزادت الحاجة إلى مكاتب المراجعة التي تقدم خدمات ذات جودة عالية، بعكس الشركات التي تكون درجة التعارض في المصالح بها ضئيلة وبالتالي تنخفض فيها تكاليف الوكالة.

5. **أداة تنافسية جيدة:** تعتبر المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة المراجعة، ومن ثم جودة مراجعة وهذا ما جعل لجنة *Cohen* تحذر من تأثير المنافسة على نطاق جودة المراجعة المقدمة، وقد منع مراقبي الحسابات من المنافسة على نطاق جودة المراجعة مقدمة، وقد منع مراجعي حسابات من المنافسة على أتعاب مراجعة بصورة سيئة المهنة.

6. **زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصادقية الكشوفات المالية:** يعتبر الاهتمام بجودة المراجعة لتدعيم الثقة بتقارير المراجعة، وذلك للدور المهم الذي تلعبه التقارير في إضفاء مصداقية على الكشوفات المالية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب الأطراف المهنية.

ثانيا: أهداف جودة المراجعة

هناك عدة أهداف لجودة المراجعة يمكن إنجازها كما يلي¹:

1. توفر إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة المراجعة؛
2. توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة وبالالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية؛
3. كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل؛
4. تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام؛
5. تساعد على زيادة وتحسين معنويات أعضاء مكتب المراجعة وترفع من روحهم المعنوية؛
6. تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجا يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

وتتمثل في العناصر التالية:

1. عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق

تتعلق هذه العوامل بالنقاط التالية:

أ. خصائص فريق التدقيق:

ويركز هذا العنصر على:

✓ الاستقلالية والحياد: التي تعتبر من أهم مقومات مهنة التدقيق، ذلك إن يشترط أن لا يكون لمحافظ الحسابات أية مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، وأن لا يكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع لأن تلك المصالح قد تؤثر على استقلاليته.²

✓ التأهيل العلمي والخبرة المهنية: يعتبر هذا العامل من أهم العوامل التي تؤثر على كفاءة وفعالية مهنة المراجعة، ويجدر الذكر بأن القانون 01/10 قد أولى عناية كبيرة لذلك المجال.

¹ أحمد بدير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، مذكرة ماجستير في المحاسبة والجباية، كلية الاقتصاد، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، (2013-2014)، ص: 09.

² محمد توهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 41.

✓ السمات الشخصية لمحافظ الحسابات: عن العلاقة بين الالتزام بالعايير المهنية والأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمحافظي الحسابات هي علاقة طردية وتعزيز الاهتمام بها يساعد كثيراً على تحسين جودة الأداء المهني وتتمثل هذه السمات في الصفات السلوكية والقيم الأخلاقية.

ب. خصائص مكتب المراجعة:

ويشمل هذا العامل على النقاط التالية¹:

✓ حجم مكتب المراجعة: هذا العامل الذي يعتبر من أهم العوامل التي تؤثر على جودة مهنة لمحافظة الحسابات.
✓ عدد الدعاوي القضائية المرفوعة: يعتبر تصاعد عدد الدعاوي القضائية المرفوعة مؤشراً واضحاً على عدم قدرة مكتب التدقيق على اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم الدالية، حيث تتعرض المكاتب إلى خسائر مادية كبيرة والمسائلة القانونية إضافة إلى فقدانه ثقة الجمهور وبالتالي تفقد المهنة جودتها.

ج. المنافسة والأتعاب:

أتعاب محافظ الحسابات هي تلك الأتعاب التي يتقاضاها مقابل عمله ويؤدي انخفاض الأتعاب إلى عزوف المهنة عن مزاوله المهنة وهذا يؤثر سلباً على جودة العمل المنجز.

2. عوامل مرتبطة بعملية المراجعة: وهي كالتالي²:

أ. تخطيط أعمال التدقيق: يعتبر التخطيط ضروري لضمان تنفيذ المهمة بفاعلية وكفاءة وتخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول.

ب. دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر: يعتبر فهم محافظ الحسابات للنظام المحاسبي والرقابة الداخلية للتعامل سينعكس بالإيجاب على جودة المهنة من خلال التخطيط الجيد والتحكم في مخاطر المراجعة وتصحيح الإختلالات إلى أقصى حد ممكن.

ج. كفاية أدلة الإثبات: حيث يجب أن تكون أدلة الإثبات ذات موثوقية وملائمة لكي يعتمد عليها محافظ الحسابات في تدعيم رأيه، بحيث ينعكس ذلك على جودة أدائه من خلال التأكيد على الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها.

د. التقرير والإفصاح: يعتبر تقرير محافظ الحسابات هو حصيلة عملية التدقيق بحيث كلما كان التقرير ذا جودة كلما سهل عملية الاتصال بينه وبين قارئ القوائم المالية مما ينعكس إيجاباً على جودة الأداء.

¹ شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2014، ص: 13-14.

² نبيل قطاف، أصيلة العمري، تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة والعرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات الدالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، يومي 20، 21، نوفمبر 2013، ص: 08.

3. عوامل مرتبطة بالأطراف الخارجية: ويركز هذا العنصر على:

أ. المؤسسة محل التدقيق؛

ب. مستخدمي القوائم المالية؛

ج. المنظمات المهنية.

الفرع الرابع: الرقابة على جودة عملية المراجعة حسب المعيار الدولي رقم 220¹.

صدر المعيار الدولي رقم (220) عن الرقابة على جودة عملية المراجعة (control for audit work quality) في شهر جويلية، 1994، وهو من معايير المراجعة الدولية، والذي حل محل الدليل الدولي السابع (ضبط جودة العمل في المراجع) ويهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية المراجعة من خلال:

1. السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب المراجعة عند أداء عملية المراجعة.

2. الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدین لأداء عملية المراجعة، ويجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة وأيضاً على عمليات المراجعة الفردية.

وفي الفقرة السادسة من المعيار فقد بينت أن أهداف سياسات رقابة الجودة والتي تمثل عناصر الرقابة على جودة

المراجعة ما يلي:

أولاً. المتطلبات المهنية:

يقصد بها التزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.

وتعتبر هذه العناصر، وخاصة استقلالية مراجع الحسابات، بمثابة العمود الفقري لجودة المراجعة إذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي معايير المراجع لن تكون ذات أهمية كبرى، ولقد تناولت قواعد وآداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين هذه العناصر بنوع من التفصيل، ومن أهم الإجراءات التي تضمن الالتزام بهذا العنصر الرقابي إبلاغ أفراد المكتب من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.

ثانياً. المهارات والكفاءة:

يجب علي مكاتب المراجعة أن تعين أشخاصاً لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية، وينقسم هذا العنصر الرقابي إلى: توظيف وتعيين أفراد مؤهلين تأهيلاً متخصصاً، والتطوير المهني من

¹ محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود الرياض، كلية إدارة الأعمال، 18، 19 ماي 2010، ص ص: 21 - 22.

خلال إعداد الدورات التدريبية للأفراد، واختيار وتأهيل المدربين، وتوفير معلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية، والترقية الوظيفية، كما يجب وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسؤولية في المكتب، مع تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم الأداء الشخصي والكفاءة المتوقعة، مثل المعرفة الفنية القدرة على التحليل، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة مع العملاء وكذلك تقييم أداء الأفراد، وإشعارهم بتقدمهم من خلال استخدام النماذج التي يمكن تمثيلها لغرض تقييم أداء الأفراد، ومتابعة هذه التقييمات.

ثالثا. توزيع مهام عملية المراجعة:

يقصد بها إسناد عملية المراجعة إلى فريق عمل متمكن في عملية المراجعة، ويمتلك مستويات من التدريب المهني والكفاءة المهنية في ضوء الظروف المحيطة بعملية المراجعة، وذلك من خلال العديد من الإجراءات مثل: تحديد مهام كل فرد في فريق العمل من مراجع رئيسي ومراجعين ومساعدين مراجعين، وتحديد الشخص المشرف على فريق العمل ليكون مسؤولاً عن توزيع الأفراد على مهام المراجعة، مع مراعاة عند التوزيع لبعض العناصر، مثل عدد المراجعين ومتطلبات الوقت، تقييم لمؤهلات الأفراد من حيث الخبرة، ولتحقيق هذا التوازن يجب الأخذ بعين الاعتبار حجم عملية المراجعة، توفر الخبرات الخاصة بالأفراد، احتياجات العملاء وغيرها.

رابعا. الإشراف:

يقصد به الإشراف والمتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي يتم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة، ومن الإجراءات التي يمكن إتباعها لتحقيق ذلك تخطيط عمليات المراجعة وتوفير إجراءات للاحتفاظ بمعايير الجودة للمكتب بالنسبة للأعمال المؤداة، وتوفير التدريب العملي خلال تنفيذ عمليات المراجعة.

خامسا. التشاور:

يقصد بهذا العنصر من عناصر الرقابة ضرورة إجراء التشاور مع الآخرين من ذوي الخبرة المناسبة داخل أو خارج المنشأة عندما يتطلب الأمر ذلك، وأن تكون هناك اجتماعات دورية مع فريق العمل من قبل الشريك المدير المسئول في مكتب المراجعة.

سادسا. قبول أو إنهاء العمل مع العملاء:

يجب على مكتب المراجعة وضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على مكتب المراجعة أن يأخذ بعين الاعتبار استقلالته وقدرته على خدمة العميل بشكل ملائم.

سابعاً. الرقابة:

يجب على مكتب المراجعة أن يراقب باستمرار مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة بغرض تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة، ومدى تطبيقه عند تنفيذ عملية المراجعة وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة، وذلك من خلال تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لتوفير قناعة بأن إجراءات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية، واتخاذ الإجراءات لتوصيل نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة.

المطلب الثاني: المراجع الخارجي ومعايير المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات.

الفرع الأول: خصائص المراجع الخارجي في بيئة تكنولوجيا المعلومات.

كانت عملية المراجعة بحاجة إلى أساليب متطورة لزيادة كفاءة وفعالية المراجعة، فإن المراجعين أصبحوا بحاجة إلى مواكبة التطورات التكنولوجية، مما يتطلب مهارات مادية وفنية لكي يتم توظيفها في عملية المراجعة، وأن هذه المهارات تتمثل في تدريب الفني للعنصر البشري وتوفر الأقسام الفنية المساعدة، وتوفر الشبكات الالكترونية ولا بد أيضاً من توفر الانظمة المحاسبية، وبذلك يعتبر تدريب المراجعين على استخدام التكنولوجيا الحاسوبية أمراً مهماً لمواكبة هذا التطورات، كما أوصى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بضرورة تمتع المراجع بالكفاءات الآتية¹:

1. القدرة على تصميم وعمل الخرائط تدفق النظم المتطورة وتحليلها للتعرف على مواطن القوة والخلل؛
2. خيرة عامة بلغات البرمجة؛
3. إلمام بأساليب المراجعة حاسوبياً؛
4. المهارات والخبرة الكافية لفهم والإلمام بنظام الرقابة الداخلية الشاملة بما فيها الرقابة الداخلية على الحاسوب على الحاسوب؛
5. معرفة أساسية بنظم الحاسوب ومكوناتها ووظائفها وإمكاناتها التشغيلية.

¹ فيصل ديبان عوض المطيري، أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، (2012 - 2013)، ص: 35.

الفرع الثاني: أدلة الإثبات ومعايير المراجعة في بيئة تكنولوجيا المعلومات

إن التغير في معايير المراجعة الخارجية نتيجة للتغير في بيئة عمل المراجع الخارجي إلى البيئة التكنولوجية الحديثة وهذا ما سنحاول التعرف عليه.

أولاً. المعايير العامة.

تتلخص في مايلي:

1. **معيار التأهيل العلمي والتدريب العملي:** يتطلب اجتياز المراجع برنامج تأهيل وتدريب تركز على الإلمام بمفاهيم الحاسبات والبرمجة وتنظيم وحفظ الملفات وتنظيم العمل في إدارة الحاسب وتكنولوجيا المعلومات وكيفية تجهيز وإدارة البيانات وتشغيلها على الحاسب ونشرها على شبكة الانترنت في حالة الإفصاح الفوري، وتحليل وتفسير النتائج¹.

2. **معيار الاستقلال والحياد:** ينبغي إن يتمتع المراجع بالاستقلال المادي والذهني عند أدائه لكافة مهام المراجعة في ظل بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات، شأنه في ذلك عند مراجعته لنظم التشغيل اليدوي للبيانات².

3. **معيار بذل العناية المهنية الكافية:** فريق المراجعة مطالبون ببذل عناية مهنية أكبر، خاصة عن أداء عملية المراجعة أو تطبيق معايير العمل الميداني في البيئة الالكترونية.

ثانياً. **معيار العمل الميداني:** تختلف كيفية الالتزام بهذه المعايير بصورة كبيرة ففي ظل الحاسوب عنها في ظل التشغيل اليدوي لنظام المعلومات المحاسبي، وذلك على النحو التالي :

1. مهام تخطيط وتقسيم العمل وتعيين وتخصيص المساعدين والإشراف عليهم أصعب وأكثر تعقيداً وذلك للأسباب التالية:

✓ عند وضع الخطة الإستراتيجية العامة للمراجعة على المراجع ضرورة تقييم واختبار أنواع من الرقابة والتي لا توجد في حالة المراجعة اليدوية؛

✓ قد تتطلب عملية المراجعة مساعدين لا يتواجدون بالمكتب مما يضطر المراجع للاستعانة بخبرات وتخصصات من خارج المكتب، أو إعادة تأهيل وتدريب بعض المساعدين الموجودين لديه؛

✓ صعوبة الإشراف على المساعدين، وأدائهم لمهام كثيرة على الحاسوب بنفسه.

2. يعتبر معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية من أكثر معايير المراجعة تأثراً باستخدام العميل للحاسوب، لما لذلك من أثر كبير على خطة وبرامج المراجع النهائية.

¹ سمير كامل محمد، أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الالكتروني للبيانات، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 1999، ص: 222.

² نفس المرجع، ص: 222.

3. أنواع الأدلة الواجب جمعها يختلف بسبب عدم وجود مستندات المصدر كمستندات لدفاتر اليومية والأستاذ كما إن وسائل جمع الأدلة تتغير.

ثالثاً: معايير التقرير: لا تختلف معايير التقرير باختلاف طريقة تشغيل العميل لنظامه المحاسبي وتوصيل المعلومات المحاسبية.

الفرع الثالث: مجالات استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة

في الوقت الحالي أصبح المراجع يلجأ إلى تكنولوجيا الحاسوب من خلال ما يسمى بتقنيات المراجعة باستخدام الحاسوب و أوراق العمل الإلكترونية، برامج المعاينة الإحصائية، الجداول الإلكترونية، الأنظمة الخبيرة... الخ. حيث أصبح الاتجاه العام اليوم في مجال المراجع بشكل عام هو إذن الاستخدام المتزايد لتكنولوجيا المعلومات من خلال اعتماد المراجعين على البرامج والأنظمة الخبيرة وأنظمة الاتصال التي تفيد في نقل المعلومة، أدوات الكترونية تساعد على التخزين المكثف للوثائق التي يحتاجها وينتجها المراجع وهذا ما سوف نحاول التطرق له من خلال ذكر بعض البرامج والأنظمة الخبيرة وأنظمة الاتصال التي يستخدمها المراجع.

أولاً. البرامج والأنظمة الخبيرة.

أصبحت البرامج وسيلة لا يمكن الاستغناء عنها، كما أن استخدام الأنظمة الخبيرة في أعمال المراجع عاملاً إضافياً لنجاحها.

1. البرامج: يمكن تقسيم البرامج المستخدمة في المراجعة إلى نوعين رئيسيين: البرامج ذات الاستخدام العام (برامج معالج النصوص، برامج الجداول الإلكترونية، برامج رسم الأشكال البيانية، برامج المعاينة الإحصائية) والبرامج المعدة خصيصاً لأغراض المراجعة وتسمى أيضاً بـ برامج المراجعة (البرامج التي يعدها العميل، البرامج التي يعدها المراجع، برامج التدقيق العامة)¹.

2. الأنظمة الخبيرة: لاحظ المراجع صعوبة اتخاذ قرار التقييم، لذلك فإنه يلجأ إلى استخدام النظم الخبيرة لتطوير عملية اتخاذ القرار، حيث هذا النظام هو عبارة عن برامج تجمع فيها مختلف المعارف التي قد يتوفر عليها مراجع خبير بما في ذلك التوصيات والأحكام التي قد يعطيها هذا المدقق الخبير حول فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، كما يمكن للمراجع أن يستعين بالأنظمة الخبيرة في تكوين أريه النهائي².

ثانياً. أنظمة الاتصال: التطورات المستمرة لتكنولوجيا المعلومات والتقارب بين الحاسوب والاتصالات عن بعد سمحت ب بروز تطبيقات جديدة استطاعت التطور بفضل شبكات نقل المعلومات.

¹ الهام بروة، مرجع سبق ذكره، ص: 120.

² ثناء على القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونياً، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 475.

مع ظهور تكنولوجيا المعلومات الشبكات أصبح بالإمكان إجراء اتصالات داخل المؤسسة الاقتصادية (بين مختلف أقسام المؤسسة وبين المؤسسة الأم وفروعها) وهذا من خلال شبكة الانترنت، بفضل الشبكات المعلوماتية الانترنت وشبكة الإكسترانت التي تضمن تبادل المعلومات بين المؤسسة والجهات التي تتعامل معها، حيث تعتبر الاتصالات من الأمور الهامة سواء من خلال وظيفة المراجع أم من خلال مناطق العمل الممكن خدمتها من قبل المدققين لأنها تطور وبشكل كبير أداء المراجع وهذا من خلال أدوات الاتصال مثل التحكم عن بعد للأنظمة والبريد الإلكتروني، وتحويل الملفات، ويستطيع المراجعين استخدام الاتصالات الالكترونية لتوزيعها على الجهات المطلوبة بشكل فعال، وتكون المفاجآت خفيفة في نهاية عمل المدقق، وهذا بدوره يسمح للمدراء باتخاذ القرارات التصحيحية بوقت أكثر ملائمة، وإيجاد سرعة أكبر للاستجابة إلى توصيات المراجع، ويمكن بعد ذلك إعدادها مبكراً وإعطاء تصريح بنشر تقرير المراجع، بحيث يكون التقرير أكثر إيجابية بدلا من احتوائه على المشاكل فقط¹.

المطلب الثالث: اجراءات وأساليب المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات ومخاطرها

إن التحول من نظام المراجعة اليدوية إلى نظام المراجعة الالكترونية أصبح ضرورة ملحة للنهوض بمهنة المراجعة ودخوله عصر تكنولوجيا المعلومات، وان هذا التغير في الأسلوب أدى إلى اختلاف أساليب وإجراءات المراجعة مع الإشارة أن الأهداف العامة للمراجعة لا تتغير سواء كانت الوظائف محل المراجعة المحوسبة أو الغير المحوسبة، حيث أن استخدام الحاسوب يغير طريقة معالجة وحفظ المعلومات أو الأساليب والإجراءات التي يتبعها المدقق لجمع أدلة الإثبات.

الفرع الأول: إجراءات المراجعة في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات

لا توجد اختلافات جوهرية بين إجراءات المراجعة في النظم اليدوية والنظم الحاسوبية سوى أن الأخيرة تمكن من الاستفادة من قدرات الحاسب في أداء معظم مهام المراجعة لذلك فإن المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات يجب أن تشمل جميع مكونات نظام المعلومات الحاسبي مثل العاملين، الأجهزة، البرمجيات وقواعد البيانات ولا بد للمراجع في بيئة الحاسوب من أن يستخدم إجراءات المراجعة مختلفة عن تلك المطبقة في ظل النظم اليدوية وذلك نظام للأسباب التالية²:

1. عدم توافر جميع الأدلة المستندية الورقية الملموسة والتي يمكن قراءتها للتحقق من تنفيذ الإجراءات الرقابية المستخدمة في النظم الحاسوبية مما يضطر المراجع إلى استخدام أساليب بديلة معتمدة على الحاسوب كليا أو جزئيا بحسب مستوى تطور النظام في إجراء اختبارات الالتزام بالسياسات والإجراءات الرقابية.

¹ عطا الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سبق ذكره، ص: 127.

² لطيفة الفرجاني، المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات، متاح على: <http://www.kantakji.com/media/2468/207.doc> شوهده يوم :

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

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

4. تتميز معالجة البيانات بالحاسوب بالسرعة والدقة العالية مما يؤدي إلى انخفاض احتمال حدوث أخطاء الإهمال.

الفرع الثاني: أساليب المراجعة في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات

يقوم المراجع في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات باستخدام بعض أو كل الطرق أو الأساليب المعروفة في هذا المجال، وبصفة عامة يمكن القول أن هناك ثلاث أساليب لمراجعة تكنولوجيا المعلومات والتي سوف نتطرق لها في هذا العنصر.

أولاً. المراجعة حول الحاسوب: بواسطة هذه الطريقة يقوم مراجع الحسابات بفهم ودراسة الرقابة الداخلية والقيام بالمراجعة اليدوي بتجاهل الحاسوب، وبعبارة أخرى كأن الحاسوب غير موجود والقيام بالمراجعة بالطريقة الاعتيادية ومقارنة النتائج مع مخرجات الحاسوب، بالنسبة للمراجعة حول الحاسوب هو معالجة المدخلات والمخرجات بالطريقة اليدوية ومقارنتها مع نتائج بعض العمليات التي تمت معالجتها آلياً¹. وإن من مزايا وعيوب المراجعة حول الحاسوب يتركز في النقاط التالية²:

1. مزايا أسلوب المراجعة حول الحاسوب:

✓ بساطة الإجراءات المتبعة من قبل مراجع الحسابات وذلك لاهتمامه فقط بالمدخلات والمخرجات المطبوعة من النظام المحاسبي الالكتروني؛

✓ لا يحتاج من مراجع الحسابات معرفة مهنية عالية بعلوم الحاسوب وتطبيقاته الحاسوبية؛

✓ انخفاض الكلفة، حيث لا يتطلب من مراجع الحسابات استخدام برامج المراجعة العامة عالية الكلفة أو برامج يعدها هو بمكتبه لهذا الغرض.

2. عيوب أسلوب المراجعة حول الحاسوب:

✓ تجاهل مراجع الحسابات فحص الرقابة الداخلية على التطبيقات والبرامج المحاسبي الحوسبة وطرائق معالجة البيانات؛

✓ عدم بذل العناية المهنية اللازمة وذلك لمحدودية الاختبارات التي يقوم بها.

¹ علي عبد القادر النيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص: 341.

² ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 281.

ثانيا. المراجعة من خلال الحاسوب: يقوم هذا الأسلوب على أساس تتبع خطوات المراجعة من خلال الحاسب الالكتروني في مرحلة عملياته الداخلية لتشغيل البيانات الكترونيا بالإضافة إلى مراجعة كل من عمليات المدخلات والمخرجات الخاصة بنظم المعلومات الالكترونية، وفحص ومراجعة أساليب الرقابة على معالجة وتشغيل البيانات والتأكد من صحة أدائها محاسبيا¹.

وما هو جدير بالذكر أن المراجعة من خلال الحاسوب له العديد من المزايا والعيوب منها²:

1. مزايا أسلوب المراجعة من خلال الحاسوب:

- ✓ يمكن المراجع من اختبار وسائل الرقابة على الحاسوب؛
- ✓ يمكن المراجع من اختبار برامج الحاسوب؛
- ✓ يمكن المراجع من تقديم خدمة أفضل لعملائه أو لمؤسسته إذا كان المراجع داخليا.

2. عيوب المراجعة من خلال الحاسوب:

- ✓ يتطلب جهدا كبيرا من موظفي معالجة البيانات الحاسوبية؛
- ✓ يتطلب إلمام المدقق بمهارات ودراية كافية بعمليات الحاسوب؛
- ✓ محدودية نطاق المعلومات الإلكترونية عند الفحص حيث أن الفحص لا يتضمن كل الحالات المحتمل حدوثها معالجة البيانات.

ثالثا. المراجعة باستخدام الحاسوب: يقوم المراجع تبعا لهذه الطريقة بمراجعة الأنظمة الالكترونية بواسطة برامج المراجعة الإلكترونية، وهذه البرامج مصممة لتنفيذ عملية المراجعة، قد تكون هذه البرامج عامة، أي يمكن استخدامها في أية عملية مراجعة، أو خاصة، أي تكون معدة خصيصا لعملية مراجعة معينة، حيث أن الحاسب وبرامجه في هذا الأسلوب تستخدم كأداة من أدوات المراجعة³.

إن استخدام طريقة أو أسلوب المراجعة بواسطة الحاسوب يحقق عدة مزايا ولا يخلو بنفس الوقت من بعض العيوب والتي تتمثل فيما يلي⁴:

1. مزايا المراجعة بواسطة الحاسوب:

- ✓ استخدام البرامج العامة في المراجعة تحقق الفاعلية والدقة وتوفر الوقت الكثير لمراجع الحسابات في مراجعة بيئة المحاسبة الالكترونية؛

¹ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 643.

² أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 389.

³ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة التخصص وأسواق المال والتجارة الالكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 41.

⁴ اسعد محمد علي وهاب، التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص: 101، 102.

✓ إن استخدام برامج المراجعة الجاهزة من قبل مراجع الحسابات يجعله يبدي رأياً فنياً سليماً بالقوائم المالية المعدة بواسطة الحاسوب.

2. عيوب المراجعة بواسطة الحاسوب:

✓ ارتفاع كلفة هذه البرامج مما يضطر بمراجعي الحسابات إلى اللجوء نحو أسلوب المراجعة حول الحاسوب ومن خلال الحاسوب؛

✓ تتميز برامج المراجعة العامة بصعوبة استخدامها حيث يتطلب من مراجع الحسابات معرفة عالية بمهارات الحاسب ولغات البرمجة والبرامج المحاسبية المحوسبة.

الفرع الثالث: مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق

يمكن تلخيص مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة كما يلي¹:

أولاً. المخاطر البشرية: وهي الناتجة عن:

1. خطأ إدارة النظام؛

2. خطأ تشغيل الحاسوب؛

3. خطأ البرمجة و التحليل الأنظمة و البرامج؛

4. الإفصاح غير مفوض عن المعلومات؛

5. الاستخدام غير المصرح به للأنظمة البرامج؛

6. الاحتيال والتلاعب وإساءة الاستخدام.

ثانياً. مخاطر الفيروسات: التي تؤدي إلى تدمير المعلومات أو تحريفها.

ثالثاً. المخاطر المادية: وهي ناتجة عن عدم توافر الظروف البيئية الملائمة كتعطل الكهرباء، أو تعطل الأجهزة بسبب الرطوبة، والحرارة، والماء.

رابعاً. مخاطر التعرض:

حيث ينتج عن هذا المخاطر مايلي:

✓ الوصول إلى الملفات و البرامج و الشبكة؛

✓ الصيانة الخاطئة للأجهزة والبرامج؛

✓ اختراقات الحاسوب.

¹ كريمة الجوهر وآخرون، أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في جودة عمل المدقق الخارجي، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 10، العدد 02، 2010، ص: 22.

الخلاصة:

توصلنا من خلال ما سبق إلى تأثير تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة وهذا من خلال دراسة تأثير تكنولوجيا المعلومات على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي، حيث نستخلص حالات من أنواع المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات بحيث أعتمد بعضها على اسلوب المراجعة حول الحاسوب، وبعضها الآخر اعتمد على المراجعة باستخدام الحاسوب، مما أنتج أساليب مختلفة تمكن من أداء هذه الوظيفة بيسر وسهولة وبوقت مناسب، وتنوعت هذه الأساليب بحيث أن غالبيتها يعتمد على العمليات التكنولوجية ذات الجودة العالية. ورغم المزايا الكثيرة التي يحققها الحاسوب، إلا أنه يؤدي إلى حدوث المشكلات بالإضافة إلى المخاطر الناجمة عند مراجعة الحسابات المعدة الكترونياً، مما يخلف صعوبات متعددة أمام المراجع عند القيام بعملية المراجعة، لذا يجب الاهتمام بكفاءة المراجع وفعالية المعالجة في ظل تكنولوجيا المعلومات، وفعالية الاختبارات الأساسية التي يضعها، وذلك عن طريق فحص كميات متزايدة من الأدلة التي تؤيد صحة وصدق القوائم المالية.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية لتكنولوجيا المعلومات والمراجع الخارجي ومعرفة مدى تأثير الأولى على الثانية من أجل تحسين جودة المراجعة ،سنحاول تجسيد ذلك في دراسة ميدانية من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على العينة المدروسة، وذلك لمعرفة مدى تأثير تطبيق تكنولوجيا المعلومات على المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل فقد تم دراسته على النحو التالي:

▪ المبحث الأول: الطريقة والأدوات

▪ المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

من خلال هذا المبحث سنحاول التعريف بالطريقة المنتهجة في هذه الدراسة ألا وهي الاستبيان وأيضا معرفة المراحل التي سنقوم بها من خلال إعداد الاستبيان وطريقة توزيعه وأيضا التعرّيج على العينة المدروسة وفي الأخير الصعوبات التي واجهتنا.

المطلب الأول: اختيار وإعداد الاستبيان

سننتقل في هذا المطلب إلى أسباب اختيار طريقة الاستبيان وكيفية إعدادها بما يتماشى مع الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة.

الفرع الأول: اختيار طريقة الاستبيان

لقد كان لاختيار هذه الطريقة ظروف فرضتها علينا الاشكالية نظراً لصعوبة تطبيق تكنولوجيا المعلومات في الميدان، إضافة إلى وجود مميزات في هذه الطريقة ساعدتنا وبشكل كبير ونذكر منها:

- ✓ سهولة الحصول على المعلومات من عدد كبير من الأفراد المتباعدين جغرافياً وبأقصر وقت ممكن
- طريقة الاستبيان تكون أكثر موضوعية من خلال إجابات المعنيين الذين لا يحمل الاستبيان أي معلومات شخصية عنهم مما يحفزهم على إعطاء معلومات موثوقة وصحيحة.
- ✓ أخذ الوقت الكافي للمستجيب في التفكير في الأسئلة مما يقلل الضغط عليه ويدفعه إلى التدقيق في معلوماته.

كل هذا كان من جهة ومن جهة أخرى كان علينا الأخذ بهذه الطريقة لكي تكون النتائج المراد الوصول إليها أكثر دقة وشمولية من خلال إشكالية بحثنا، وفي هذه الحالة ولكي يكون هناك إلمام أكبر بالمعلومات قمنا بجمع آراء أفراد العينة من خلال هذا الاستبيان.

الفرع الثاني: إعداد الاستبيان

أولاً: بناء الاستبيان

تركزت هذه الخطوة في وضع فرضيات رئيسية تكون موافقة للفرضيات المتعلقة بالدراسة، ويتم التفصيل في كل فرضية عن طريق فقرات فرعية تكون مرتبطة بالفرضية الأصل، هذا وقد تم تحديد ثمانية أسئلة فرعية لكل فرضية رئيسية من الفرضيات الثلاث.

ثانياً: تحكيم واختبار الاستبيان

قد تم الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات والتعديلات والتوصيات التي تقدم بها الأستاذ المشرف وبعض الأساتذة الآخرين وبعض المهنيون المحكمون من خلال إدخال التعديلات اللازمة والمطلوبة.

وبعد هذه الخطوة قمنا بصياغة الاستمارة النهائية استعدادا لتوزيعها، وهي المرحلة التي سنتحدث عنها في الخطوة الموالية.

ثالثا: توزيع الاستبيان

لقد تم توزيع الاستبيان عن طريق عدة قنوات وطرق نذكر أهمها في:

✓ الاتصال المباشر بالأكاديميين بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي.

✓ الاتصال المباشر بالمهنيين المتواجدين بمحيط ولاية الوادي عن طريق التواصل معهم في مكاتبهم مباشرة.

✓ الاتصال بأساتذة جامعيين متخصصين بالحاسبة والتدقيق ببعض الجامعات الأخرى عن طريق الانترنت وكان ذلك بواسطة البريد ومواقع التواصل الاجتماعي.

رابعا: المكان والزمان

1. المكان: فيما يخص الإطار المكاني للدراسة فتمثل في استقصاء آراء الأكاديميين والمهنيين في ولاية الوادي وبعض من الولايات الأخرى.

2. الزمان: وهي الفترة التي تمت فيها الدراسة الميدانية فبدايتها كانت من تاريخ بداية توزيع استمارات الاستبيان وذلك من منتصف شهر أفريل 2017 إلى غاية 08 من شهر مايو 2017.

خامسا: عينة الدراسة

شملت عينة الدراسة طرفين أساسيين:

1. المهنيون (محاسبون معتمدون، محافظو الحسابات، خبراء محاسبون).
2. الأكاديميون (أساتذة جامعيون متخصصون ومهتمون بالحاسبة والتدقيق).

سادسا: الصعوبات

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة للاستقصاء وجمع آراء وإجابات أفراد العينة، إلا أن عملية التوزيع والجمع لم تسلم من بعض المشاكل والصعوبات، أهمها:

1. التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة المستهدفين، رغم الإلحاح والتساؤل المستمر عن مصير استمارة الاستبيان التي وجهت لهم.
2. عدم الرد في كثير من الأحيان وخاصة لأفراد العينة المتعامل معهم عبر التواصل الاجتماعي عدم الجدية في بعض الإجابات المقدمة .

وبعد التطرق إلى سبب اختيار الاستبيان وطريقة إعدادة وتوزيعه وكذا الصعوبات التي واجهتنا خلال كل المراحل السابقة، يمكننا بيان عدد الاستبيانات من إعدادها إلى مرحلة اعتمادها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02): يوضح تفصيلات استمارات الاستبيان الموزعة

النسبة %	العدد	البيان
100 %	70	عدد الاستبيانات الموزعة
5,71 %	4	عدد الاستبيانات المفقودة
2,86 %	2	عدد الاستبيانات الملغاة
91,43 %	64	عدد الاستبيانات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على خطوات العمل

الجدول يوضح عدد الاستبيانات الموزعة على أفراد العينة البالغة (70) مفردة، حيث تم استرجاع (66) استبيان، وتجدد الإشارة إلى أنه تم إلغاء (02) من الاستبيانات، في حين بلغ عدد الاستبيانات الصالحة للدراسة (64) استبيان.

المطلب الثاني: منهجية وأدوات الدراسة

من خلال هذا المطلب سنبرز محتويات الاستبيان من خلال فرضياته الأساسية وأيضاً الفرعية (الفقرات) وأيضاً سنوضح طريقة تشفيرنا (ترميزنا) للبيانات.

الفرع الأول : هيكل الاستبيان

قسمنا استمارة الاستبيان إلى جزئين أساسيين، حيث خصص الجزء الأول للمجيب على الاستبيان ومعلوماته الشخصية من خلال (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة، المهنة)، أما الجزء الثاني فقد خصص للفرضيات المطروحة والعناصر ذات العلاقة، وقد قسم بدوره إلى ثلاث عناصر أساسية تمثلت في الفرضيات الأساسية والتي تحتوي بدورها على عدة فقرات فرعية:

✓ الفرضية الأولى: "الكفاءة المهنية للمراجع في بيئة تكنولوجيا المعلومات" احتوى هذا الجزء على مجموعة الفقرات من (01 - 08).

✓ الفرضية الثانية: "مساهمة تكنولوجيا المعلومات في زيادة جودة المراجعة" احتوى هذا الجزء على مجموعة الفقرات من (09 - 16).

✓ الفرضية الثالثة: "دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة" احتوى هذا الجزء على مجموعة الفقرات من (17 - 24).

الفرع الثاني: ترميز (تشفير) معطيات الاستبيان

وقد كانت عملية الترميز كالتالي:

أولاً: الجنس

✓ ذكر (1)

✓ أنثى (2)

ثانياً: المؤهل العلمي

✓ ماستر (1)

✓ ماجستير (2)

✓ دكتوراه (3)

✓ شهادة أخرى (4)

ثالثاً: العمر

✓ من 25 سنة إلى 30 سنة (1)

✓ من 31 سنة إلى 45 سنة (2)

✓ أكبر 45 سنة (3)

رابعاً: المهنة الممارسة

✓ أستاذ جامعي (1)

✓ محاسب معتمد (2)

✓ محافظ حسابات (3)

✓ خبير محاسبي (4)

خامساً: الخبرة المهنية

✓ أقل من 5 سنوات (1)

✓ من 5 إلى 10 سنوات (2)

✓ من 10 إلى 15 سنة (3)

✓ أكثر من 15 سنة (5)

أما فيما يخص الأجزاء الثلاثة الأخرى وهي الفرضيات فكانت كالتالي:

✓ الفرضية الأساسية الأولى عبارة عن رمز (total1) والأسئلة الخاصة بها كانت بالأرقام من (1) إلى (8) وهو عدد العبارات الموجودة في هذه الفرضية الأساسية.

✓ الفرضية الأساسية الثانية عبارة عن رمز (total2) والأسئلة الخاصة بها كانت بالأرقام من (9) إلى (16) وهو عدد العبارات الموجودة في هذه الفرضية الأساسية.

✓ الفرضية الأساسية الثالثة عبارة عن رمز (total3) والأسئلة الخاصة بها كانت بالأرقام من (17) إلى (24) وهو عدد العبارات الموجودة في هذه الفرضية الأساسية.

ومن هنا يكون لدينا في هذا الاستبيان (3) فرضيات أساسية تضم (24) فقرة.

الفرع الثالث: أدوات وأسلوب الدراسة

أولاً: أدوات الدراسة

بعد ما أتمنا عملية تحصيل استمارات الاستبيان الصالحة للدراسة، تم الاعتماد على البرنامج المستخدم في هذه الدراسة والذي يسمى ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة باسم:

"Statistique Package For Social Science" والذي يرمز له بـ (SPSS) الإصدار 21 .

ثانياً: أسلوب الدراسة

انتهجنا في تحليلنا الأسلوب الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من التحليل عبر التكرارات والنسب المئوية ومن ثم تحديد إجابات أفراد العينة على حسب الفرضية المطروحة، قبل ذلك كان من الموجب معرفة مدى ثبات وصدق الاستبانة عن طريق معامل الفا - كرونباخ، والتطرق إلى مصفوفة ارتباط محاور الاستبانة لمعرفة مدى ترابطها وتناسقها، كما تم حساب المتوسطات الحسابية لمعرفة اتجاهات وميول آراء أفراد العينة حول كل الأسئلة المطروحة وكذا الانحراف المعياري.

كما استخدمنا في تحليلنا لعبارات الاستبيان اختبار (تي للطلاب) واسمه الشائع (اختبار ستودنت)، أو ما يعرف أيضاً بـ (T-test) وذلك بغرض تعميم الدراسة على المجتمع.

وللإشارة استعملنا مقياس ليكارت الخماسي في الترميز حول إجابات أفراد العينة عن الأسئلة والجدول التالي

يوضح هذا المقياس:

الجدول رقم (03): يوضح عملية ترميز خيارات الإجابة

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على جدول ليكارت الخماسي.

وللحكم على إجابة أفراد العينة استعملنا المجالات التالية والتي تعتبر أدق من غيرها، والجدول التالي يوضح طريقة الاختيار.

الجدول رقم (04): يوضح طريقة اختيار الاتجاهات

المتوسط (المجال)	الإجابة
] 1.80 - 1.00]	غير موافق بشدة
] 2.60 - 1.80]	غير موافق
] 3.40 - 2.60]	محايد
] 4.20 - 3.40]	موافق
] 5.00 - 4.20]	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على خطوات العمل

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

من خلال هذا المبحث سنقوم بالتطرق للنتائج المتحصل عليها وتحليلها سواء لخصائص العينة أو للمتوسطات الحسابية التي ومن خلال هذا سنحاول الوصول إلى الهدف المنشود من هذه الدراسة وقبل كل هذا سنتعرف على مدى صحة وثبات الاستبيان من خلال معامل ألفا - كرونباخ ومدى ترابط محاور الاستبانة عن طريق مصفوفة الارتباطات.

المطلب الأول: صحة وثبات الاستبيان

لقد تم الاعتماد في صحة وثبات الاستبيان على طريقة ألفا - كرونباخ ومدى تجانس فقراتها عن طريق مصفوفة الارتباطات.

الفرع الأول: طريقة ألفا - كرونباخ (Cronbach- Alpha):

وقد تم اختبار ثبات محاور الاستبيان الخاصة بهذه الدراسة باستخدام مقياس ألفا كرونباخ الذي يحدد مدى ثبات الظاهرة المدروسة وفقاً لما يلي:

✓ يعد ثبات الظاهرة المدروسة ضعيفاً إذا كانت النتيجة أقل من 60%.

✓ يعد ثبات الظاهرة المدروسة متوسطاً إذا كانت النتيجة محصورة بين 60 % و 70 %.

✓ يعد ثبات الظاهرة المدروسة جيداً إذا كانت النتيجة محصورة بين 60% و 80 %.

✓ يعد ثبات الظاهرة المدروسة ممتازاً إذا كانت النتيجة أكبر من 80%

وكانت نتائج اختبار الثبات وفقاً للجدول التالي:

جدول رقم (05): يوضح معاملات ألفا - كرونباخ لكل محور من المحاور والدرجة الكلية للاستبيان

الرقم	المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا - كرونباخ
1	الكفاءة المهنية للمراجع في بيئة تكنولوجيا المعلومات.	08	0.754
2	مساهمة تكنولوجيا المعلومات في زيادة جودة المراجعة.	08	0.722
3	دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة.	08	0.741
	مجموع الفقرات	24	0.891

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

من خلال النتيجة المتحصل عليها (89%)، فإننا نستطيع القول بأن نسبة ثبات الظاهرة المدروسة تعد ممتازة حسب مقياس ألفا - كرونباخ.

الفرع الثاني: طريقة التجزئة النصفية:

وفيها تجزأ أداة القياس إلى جزأين يشمل الجزء الأول على الفقرات الفردية الترتيب، ويشمل الجزء الثاني على الفقرات الزوجية الترتيب، تم إيجاد معامل الارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل قسم ويوضح الجدول رقم (06) ثبات أداة القياس بطريقة التجزئة النصفية.

جدول رقم(06): يبين معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

الرقم	محتوى المحور	التجزئة النصفية		
		عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الثبات
01	الكفاءة المهنية للمراجع في بيئة تكنولوجيا المعلومات	8	0.751	0.858
02	مساهمة تكنولوجيا المعلومات في زيادة جودة المراجعة	8	0.582	0.736
03	دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة	8	0.701	0.824

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

ونلاحظ من خلال جدول رقم(06) أن قيمة معامل ارتباط سييرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) لردود المستجوبين على جميع المحاور ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول معامل ارتباط سييرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) 60%، حيث بلغت 70% وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

الفرع الثالث: صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، ويوضح الجدول التالي رقم (07) مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، وعلاقتها القوية بالهدف العام للدراسة، وبذلك يكون الباحثون قد تحققوا من أن المقياس يتسم بدرجة عالية من الصدق.

جدول رقم (07): معاملات الارتباط ومستوى الدلالة لكل محور من المحاور الاستبيان.

الرقم	المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	الكفاءة المهنية للمراجع في بيئة تكنولوجيا المعلومات.	0.917	0.000
2	مساهمة تكنولوجيا المعلومات في زيادة جودة المراجعة.	0.861	0.000
3	دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة.	0.941	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

المطلب الثاني: النتائج المتعلقة بالإجابات المتحصل عليها

الفرع الأول: تحليل نتائج عينة الدراسة

سنقوم من خلال هذا العنصر باستعراض أهم مميزات العينة المدروسة.

يتكون مجتمع الدراسة من أساتذة جامعيين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وخبراء محاسبين وقد تم اختيار العينة بطريقة عشوائية، حيث تم توزيع (70) استمارة استقصاء، وقد تم استرجاع (66) استمارة ومنها (02) ملغاة والصالحة للمعالجة تكونت من (64) استمارة. وتتمثل الخصائص الديموغرافية للعينة فيما يلي:

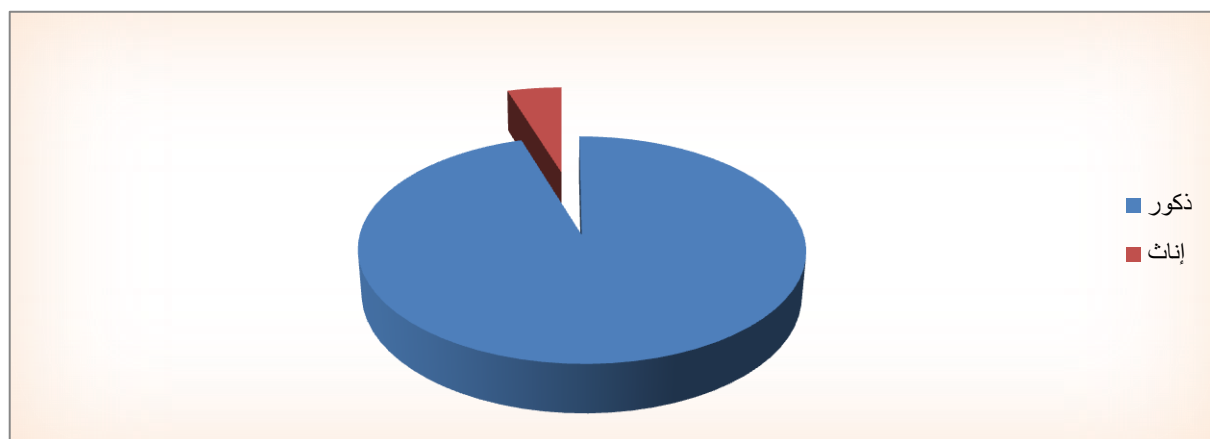
أولاً: توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

جدول رقم (08): يبين توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكور (1)	49	% 92.20
إناث (2)	05	% 07.80
المجموع	64	% 100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

الشكل رقم (04): يبين توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول رقم (08)

تتكون عينة الدراسة من (64) فردا منهم (49) ذكر و(05) إناث حيث يوضح الشكل أعلاه، والممثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، عن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 92.20 %، في حين قدرت نسبة الإناث بحوالي 07.80 %.

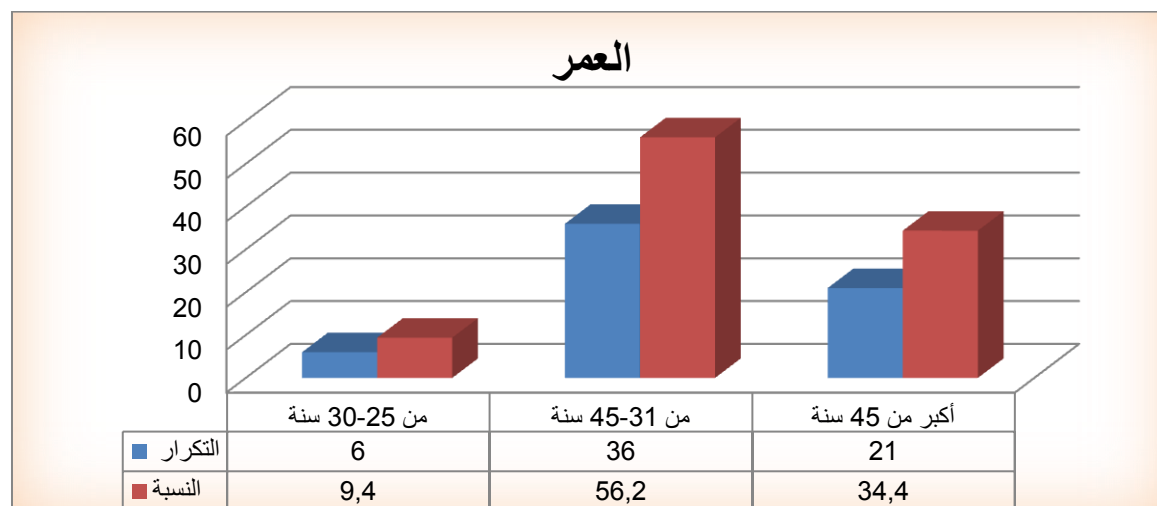
ثانيا: توزيع عينة الدراسة حسب العمر

جدول رقم (09): يبين توزيع العينة حسب العمر

العمر	من 30-25 سنة	من 45-31 سنة	أكثر من 45 سنة	المجموع
التكرار	6	36	22	64
النسبة	09.40 %	56.20 %	34.40 %	100 %

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

الشكل رقم (05): توزيع العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول رقم (09)

من خلال الجدول رقم (09) والخاص بأفراد توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ تباين عمر أفراد عينة الدراسة وأن الفئة العمرية الأكثر تكرار في عينة الدراسة هي الفئة العمرية من 31 سنة إلى 45 سنة بنسبة مئوية 56.20 %، تليها الفئة العمرية الأكثر من 50 سنة بنسبة مئوية 34.4 %، ثم تأتي الفئة الأقل تكراراً الفئة من 25 سنة إلى 30 سنة والتي قدرت بنسبة 09.40 %، لذا فإن الفئة العمرية الأكثر تكراراً في عينة الدراسة تميل إلى أعمار متقدمة نسبياً في السن أي أن لها خبرة معتبرة في التعامل ميدانياً وهذا ما يمكن أن ينعكس إيجاباً على نتائج البحث.

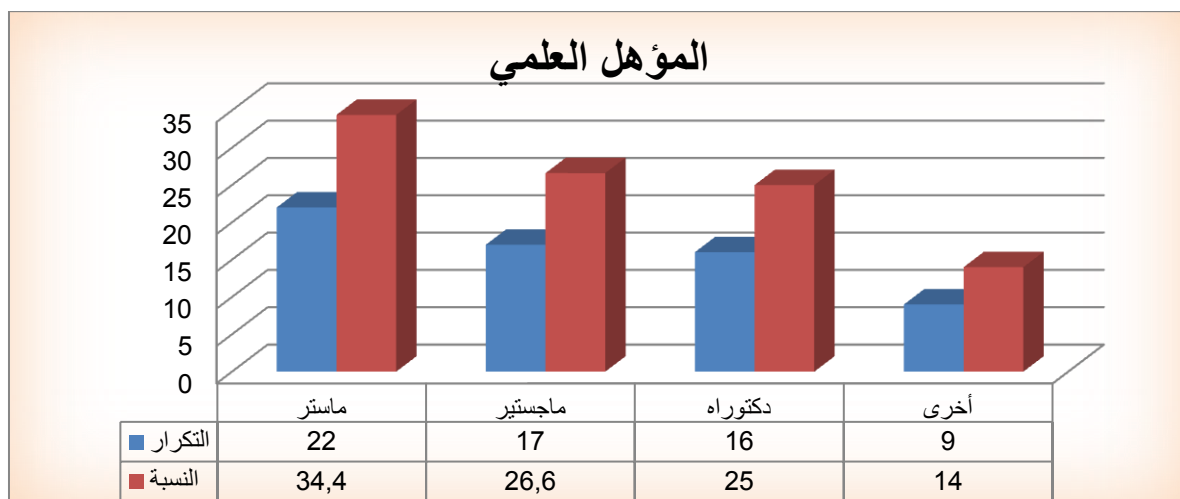
ثالثاً: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (10): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
ماستر	22	34.40 %
ماجستير	17	26.60 %
دكتوراه	16	25.00 %
أخرى	09	14.00 %
المجموع	64	100 %

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

الشكل رقم (06): يوزع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول رقم (10)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (10) الخاص بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة الماستر حيث بلغ عددهم 22 فرد بنسبة مئوية 34.40 % وهي نسبة مرتفعة ويرجع ذلك إلى أن أغلبية أفراد العينة من فئة المحاسبين وطلبة، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماجستير 26.60 % ونسبة اقل من طلبة الدكتوراه تخصص تدقيق 25 %، ونسبة حاملي شهادات أخرى 14 %، أي أن أغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جامعي وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها.

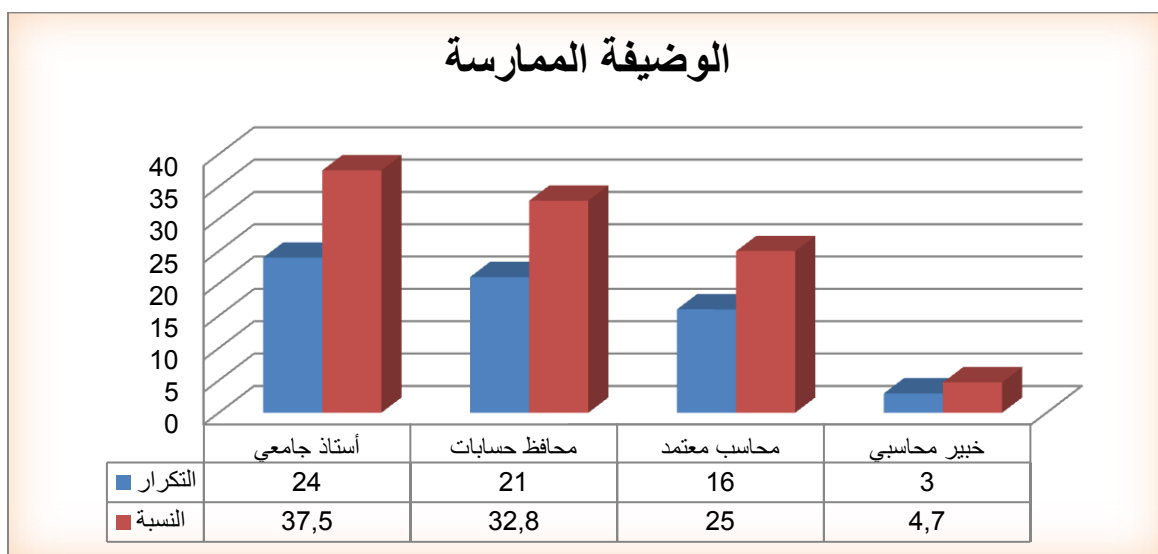
رابعاً: توزيع عينة الأفراد حسب الوظيفة

جدول رقم (11): توزيع العينة حسب الوظيفة

النسبة %	التكرار	المهنة الممارسة
37.50 %	24	أستاذ جامعي
32.80 %	21	محافظ حسابات
25.00 %	16	محاسب معتمد
04.70 %	03	خبير محاسبي
100 %	64	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS.

الشكل رقم (07): يبين توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول رقم (11)

من خلال الجدول (11) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة يتضح لنا أن أكبر عدد من أفراد العينة يعملون كأساتذة جامعيين والممارسين لمهنة محافضي الحسابات وبشكل اقل بالنسبة للمحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين حيث بلغت النسبة المئوية للأساتذة الجامعيين المتخصصين في المجال 37.50% في حين كانت نسبة محافضي الحسابات 32.80% ونسبة المحاسبين المعتمدين 25% في حين كانت اقل فئة تحصلنا عليها كانت تخص الخبراء المحاسبين بنسبة 4.70% نظراً لقلّة الخبراء المحاسبين في ولاية الوادي أي تم التركيز في هذه الدراسة على أساتذة الجامعيين ومحافضي الحسابات، يمكننا من معرفة آرائهم حول تكنولوجيا المعلومات

ومدى تأثيره على المراجع الخارجي في زيادة كفاءته وفعاليته، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة من جودة المراجعة وتقديم مختلف الاقتراحات والحلول.

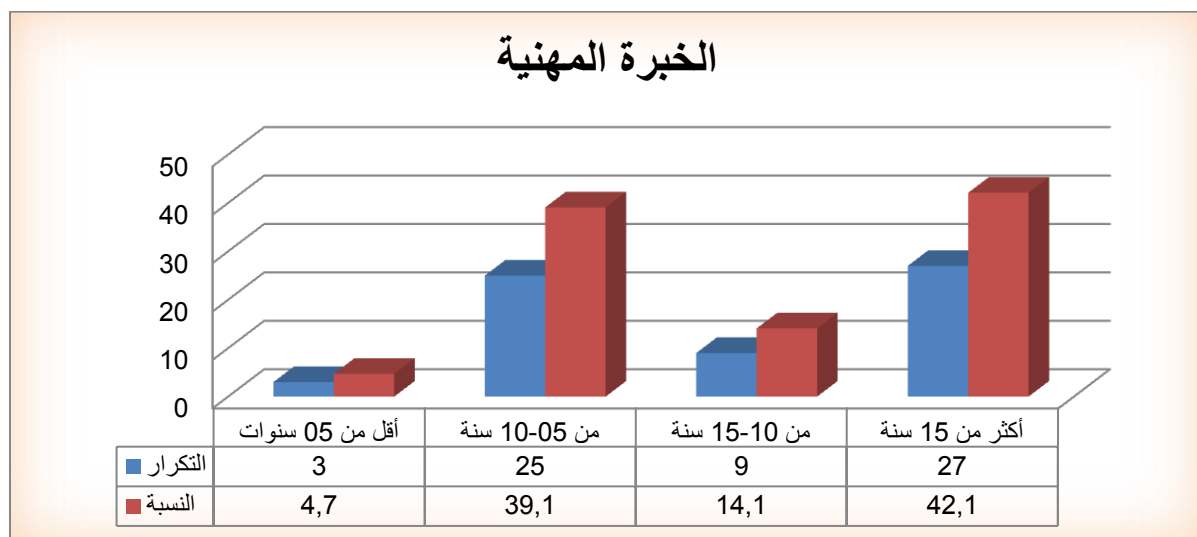
خامسا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

جدول رقم (12): توزيع العينة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 05 سنوات	03	% 04.70
من 05-10 سنة	25	% 39.10
من 10-15 سنة	09	% 14.10
أكثر من 15 سنة	27	% 42.10
المجموع	64	% 100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

الشكل رقم (08): يبين توزيع العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول رقم (12)

يمثل الجدول رقم (12) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة، حيث نجد أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة في العمل تتجاوز خبرتهم 15 سنة حيث قدرت بـ 42.10% وهي نسبة مهمة جدا إذ من الممكن أن تفضي على الدراسة نوع من الدقة والقرب أكثر من الواقع، ثم تليها نسبة الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين 05 إلى 10 سنوات بنسبة مئوية 39.10% تليها الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 10 إلى 15 سنة بنسبة قدرت بـ 14.10%، ثم أولئك الذين لا تزيد خبرتهم عن 5 سنوات بنسبة مئوية قدرت بـ 04.70%.

الفرع الثاني: التحليل عن طريق الوسط الحسابي والانحراف المعياري

وسيتم عرض الفرضيات الفرعية (الفقرات) والنتائج المتحصل عليها في الجداول الموالية:

أولاً: تحليل فقرات المحور الأول: الكفاءة المهنية للمراجع في بيئة تكنولوجيا المعلومات.

جدول رقم(13): يوضح نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى

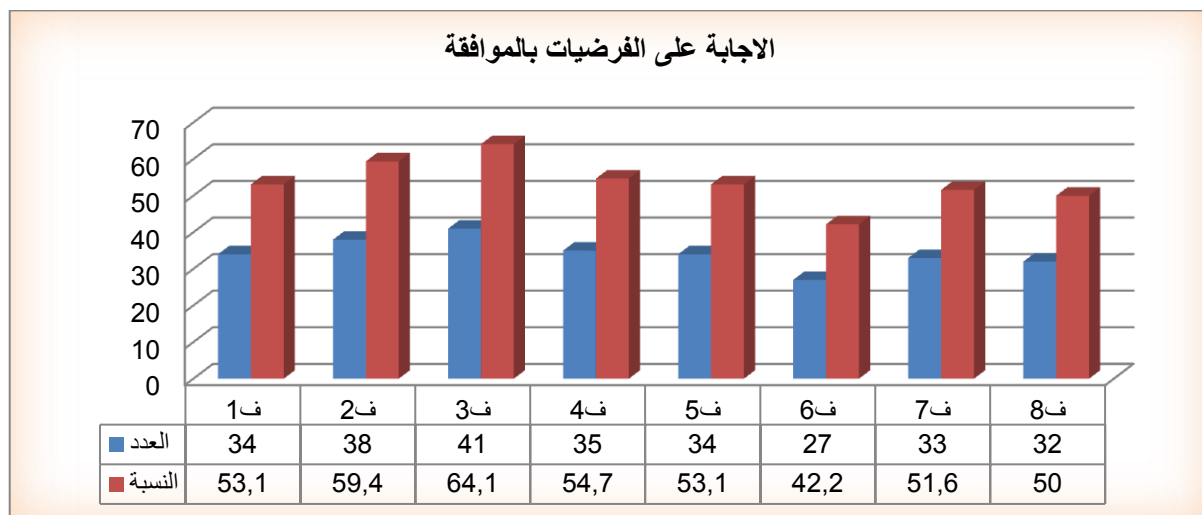
الرقم	الفقرة	المؤشرات الإحصائية		
		المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	الدور الأساسي للمراجع الإمام الكافي بكل ما يخص أعمال المؤسسة ونظامها.	4.3906	0.6072	موافق بشدة
2	من مهام المراجع الالتزام بالنزاهة والموضوعية وعدم تشويه الحقائق عند ممارسته المهنة.	4.1562	0.6228	موافق
3	إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجال المراجعة يمكن المراجع من التخطيط بدقة لعملية المراجعة.	4.0625	0.7740	موافق
4	على المراجع أن يكون على درجة عالية من المعرفة العامة والانفتاح حتى يتمكن من مواكبة التطور لتكنولوجيا المعلومات ووسائلها.	4.3281	0.5924	موافق بشدة
5	لا يمكن للمراجع التعامل مع أي تقنية جديدة من دون الحاجة إلى تدريب أو تأهيل مما قد يؤثر سلباً على جودة المراجعة.	3.7968	0.9949	موافق
6	إن استخدام الشركات موضع التدقيق للأنظمة اليدوية، يحول دون استخدام المراجع لتكنولوجيا المعلومات في عمليات المراجعة.	3.7656	0.9552	موافق
7	إن ضعف المهارات لدى مراجع يجعله غير قادر على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة.	3.9843	0.8260	موافق
8	تعد عملية التدريب ونقل الخبرة من المستلزمات الأساسية لأداء المراجع في ظل تكنولوجيا المعلومات.	3.9531	0.8624	موافق
	مجموع الفقرات	4.0508	0.4832	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

تشير بيانات الجدول رقم (13) وفقاً لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 4.0508 بانحراف معياري قدر ب 0.4832، وحسب ما ورد في مقياس ليكرت الخماسي يتبين بأن أفراد العينة قد أعطوا الموافقة على محتوى هذا المحور، على اعتبار أن له دور كبير في معرفة مدى كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في بيئة تكنولوجيا المعلومات.

الشكل رقم (09): عدد الإجابات بموافق في كل فقرة خلال المحور الأول



المصدر: من إعداد الطلبة حسب نتائج الاستبيان

وقد جاءت الإجابات على النحو التالي:

1. من خلال الفقرة الأولى نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة بمتوسط حسابي قدره 4.3906 ، وانحراف معياري قيمته 0.6073، الأمر الذي يؤكد بأن الدور الأساسي للمراجع عند ممارسته للمهنة الإعلام الكافي بكل ما يخص أعمال المؤسسة ونظامها.
2. من خلال الفقرة الثانية نرى بأن آراء عينة الدراسة اتجهت بشكل كبير إلى الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.1562 ، وانحراف معياري قيمته 0.6228، مما يؤكد بأن الالتزام بالنزاهة والموضوعية وعدم تشويه الحقائق من المهام الرئيسية للمراجع عند ممارسته للمهنة.
3. من خلال الفقرة الثالثة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 4.0625 ، وانحراف معياري قيمته 0.7740، الأمر الذي يؤكد بأن استخدام المراجع لتكنولوجيا المعلومات تساعده وبشكل كبير في التخطيط بدقة لعملية المراجعة.
4. من خلال الفقرة الرابعة نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.3281 ، وانحراف معياري قيمته 0.5924، مما يبين أهمية أن يكون المراجع على درجة عالية من المعرفة والبحث حتى يتمكن من مواكبة التطور لتكنولوجيا المعلومات.

5. من خلال الفقرة الخامسة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.7968 وانحراف معياري قيمته 0.9949، مما يوضح لنا انه من الصعب على المراجع العمل بتقنيات جديدة دون تأهل واتفق معظم أفراد العينة على أنها قد تأثر سلباً على جودة المراجعة.
 6. من خلال الفقرة السادسة نلاحظ بأن آراء أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.7656، وانحراف معياري قيمته 0.9552، هذا يؤكد أنه من الصعب جداً استخدام تكنولوجيا المعلومات في شركات موضع التدقيق تستعمل أنظمة يدوية.
 7. من خلال الفقرة السابعة نرى بأن آراء عينة الدراسة اتجهت بشكل كبير إلى الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.9843 وانحراف معياري قيمته 0.8260، مما يؤكد بأن ضعف المهارات لدى مراجع يجعله غير قادر على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة باتفاق الفئة المدروسة.
 8. من خلال الفقرة الثامنة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.9531 وانحراف معياري قيمته 0.8624، الأمر الذي يؤكد بأن عملية التدريب ونقل الخبرة لازمة لمهنة المراجع في ظل تكنولوجيا المعلومات.
- ومن هنا نستطيع تعميم هذه الفرضية بالقبول على أفراد عينة الدراسة.

ثانيا: تحليل فقرات المحور الثاني: مساهمة تكنولوجيا المعلومات في زيادة جودة المراجعة
جدول رقم(14): يوضح نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية

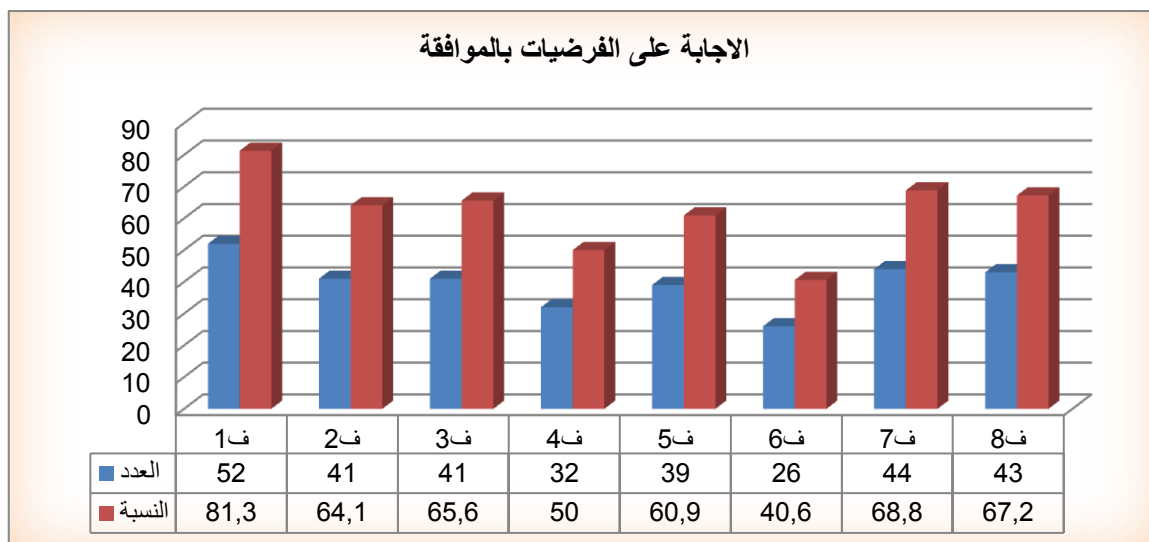
الرقم	الفقرة	المؤشرات الإحصائية		
		المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	يقصد بجودة المراجعة التزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد وآداب المهنة التي تصدرها المنظمات المهنية المشرفة على المهنة.	4.1093	0.4753	موافق
2	تمكن التكنولوجيا من توفير قواعد بيانات تمكن المراجع من الكشف عن أدلة الإثبات المطلوبة لجودة المراجعة.	4.000	0.7766	موافق
3	هناك حاجة لوجود برامج ودورات تأهيله للمراجعين عند ظهور عوامل جديدة من شأنها أن تؤثر على جودة المراجعة.	3.9843	0.7661	موافق
4	هناك علاقة بين امتلاك المهارات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين جودة المراجعة.	4.0312	0.9252	موافق
5	استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يحقق الفعالية والجودة.	3.8906	0.7583	موافق
6	التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر كافية لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة.	3.3906	0.9531	محايد
7	إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات المراجعة يحقق دقة أكبر في العمل وبالتالي رفع جودتها.	3.9375	0.6393	موافق
8	إلمام المراجع بالمعرفة الكافية لنظام تكنولوجيا المعلومات يساهم في زيادة جودة المراجعة.	3.9218	0.6738	موافق
مجموع الفقرات		3.9062	0.4437	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

تشير بيانات الجدول رقم (14) وفقا لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 3.9062 بانحراف معياري قدر بـ 0.4437، وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الخماسي يتبين بأن أفراد العينة قد أعطوا الموافقة على محتوى هذا المحور، على اعتبار أن له دور كبير في معرفة مدى مساهمة تكنولوجيا المعلومات في زيادة جودة المراجعة.

الشكل رقم (10): عدد الإجابات بموفق في كل فقرة خلال المحور الثاني



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

وقد جاءت هذه الإجابات على النحو التالي:

1. من خلال الفقرة الأولى نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 4.1093 وانحراف معياري قيمته 0.4753، مما يوضح لنا أنه من الإيجابي القول بأن جودة المراجعة هو التزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد والآداب المهنة التي تصدرها المنظمات المهنية.
2. من خلال الفقرة الثانية نلاحظ بأن آراء أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 4.000 وانحراف معياري قيمته 0.7766، هذا يؤكد أن تكنولوجيا تمكن للمراجع من الكشف عن أدلة الإثبات المطلوبة لجودة المراجعة وذلك من خلال توفير قواعد بيانات معينة.
3. من خلال الفقرة الثالثة نرى بأن آراء عينة الدراسة اتجهت بشكل كبير إلى الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.9843 وانحراف معياري قيمته 0.7661، مما يؤكد بأن أفراد العينة المدروسة ألحت بضرورة وجود برامج ودورات تأهيل للمراجعين عند ظهور عوامل جديدة من شأنها أن تؤثر بالزيادة على جودة المراجعة.
4. من خلال الفقرة الرابعة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 4.0312 وانحراف معياري قيمته 0.9252، الأمر الذي يؤكد بوجود علاقة طردية كبيرة بين امتلاك المهارات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين جودة المراجعة.

5. من خلال الفقرة الخامسة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.8906 وانحراف معياري قيمته 0.7583 الأمر الذي يؤكد بأن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يحقق الفعالية والجودة.

6. من خلال الفقرة السادسة نرى بأن آراء عينة الدراسة اتجهت بشكل كبير إلى المحايدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.3906 وانحراف معياري قيمته 0.9531 الأمر الذي يعطينا فكرة بأن أفراد العينة ليس لديهم المعلومات الكافية عن التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر.

7. من خلال الفقرة السابعة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.9375 وانحراف معياري قيمته 0.6393 مما يؤكد بأن استخدام المراجع لتكنولوجيا المعلومات في العمل يحقق له دقة أكبر ونتائج أكثر مصداقية وبالتالي زيادة جودتها.

8. من خلال الفقرة الثامنة نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.9218 وانحراف معياري قيمته 0.6738 مما يبين أن المعرفة بتكنولوجيا المعلومات لدى المراجع تساهم بشكل كبير في زيادة جودة المراجعة.

ومنه نستطيع تعميم هذه الفرضية بالقبول على أفراد عينة الدراسة.

ثالثاً: تحليل فقرات المحور الثالث: دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة
جدول رقم (15): يوضح نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثالثة

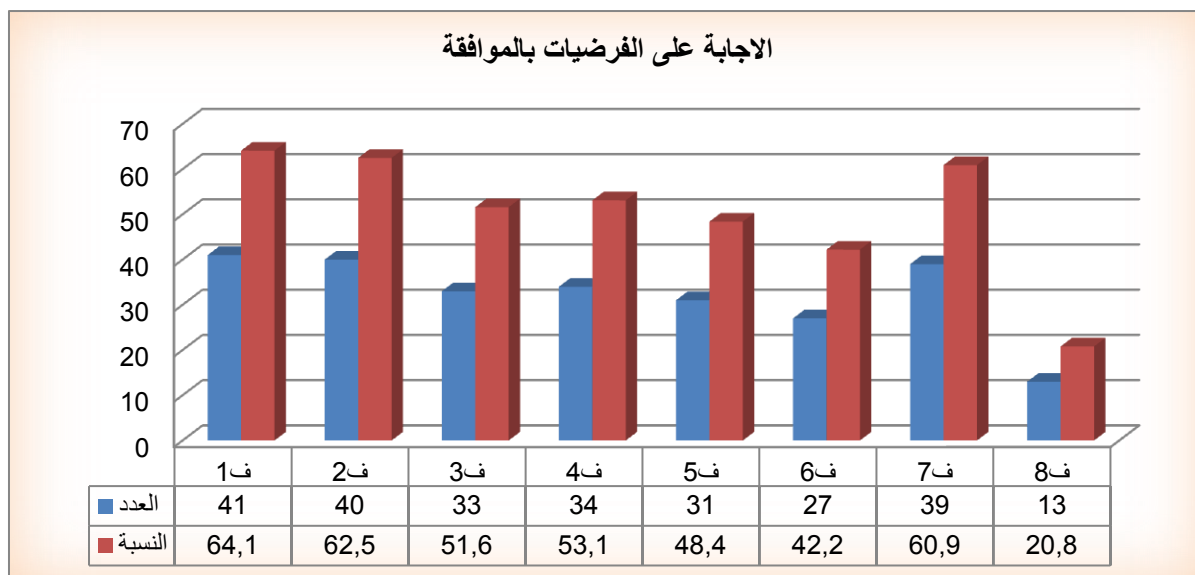
الرقم	الفقرة	المؤشرات الإحصائية		
		المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	إن لاستخدام تكنولوجيا المعلومات دوراً مهماً وكبيراً في رفع مستوى مهنة المراجعة.	4.1875	0.6139	موافق
2	استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يؤدي إلى القدرة على فحص أكبر قدر ممكن من بنود العمليات المالية.	4.3125	0.5307	موافق بشدة
3	يمثل استقلال المراجع حجر الزاوية في ممارسته لمهنته سواء في ظل النظام اليدوي أو الإلكتروني.	3.9375	0.8521	موافق بشدة
4	استخدام تكنولوجيا المعلومات لها تأثير في تحديد أتعاب وأجور المراجع.	3.7812	1.0152	موافق
5	تمكن تكنولوجيا المعلومات من حفظ المستندات لفترة ملائمة تمكن مراجع من الاطلاع عليها.	3.7968	0.9949	موافق
6	استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة تؤدي إلى الحصول على أدلة ذات موضوعية عالية.	3.7656	0.9552	موافق
7	يتم فحص الأدلة واستخراجها بطريقة أسهل عند استخدام تكنولوجيا المعلومات.	4.2031	0.5684	موافق بشدة
8	من المشاكل التي تواجه تطبيق تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة، صعوبة المحافظة على سرية المعلومات.	3.5937	1.0346	موافق
المجموع		3.9512	0.5042	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

تشير بيانات الجدول رقم (15) وفقاً لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 3.9512 وبانحراف معياري قدره 0.5042 وحسب ما ورد في مقياس ليكرت الخماسي يتبين بأن أفراد العينة قد أعطوا الموافقة على محتوى هذا المحور على اعتبار أن له دور كبير في معرفة دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة.

الشكل رقم (11): عدد الإجابات بموفق في كل فقرة خلال المحور الثالث



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

وقد جاءت هذه الإجابات على النحو التالي:

1. من خلال الفقرة الأولى نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.1875 وانحراف معياري قيمته 0.6139، مما يبين أن لاستخدام تكنولوجيا المعلومات دوراً مهماً في رفع مستوى مهنة المراجعة.

2. من خلال الفقرة الثانية نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة بمتوسط حسابي قدره 4.3125 وانحراف معياري قيمته 0.5307، مما يوضح لنا أن تكنولوجيا المعلومات تمكن للمراجع من فحص أكبر قدر ممكن من بنود العمليات المالية وفي أقل وقت ممكن.

3. من خلال الفقرة الثالثة نلاحظ بأن آراء أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى الموافقة بشدة بمتوسط حسابي قدره 3.9375 وانحراف معياري قيمته 0.8521، هذا يؤكد أن لاستقلال المراجع حجر الزاوية في ممارسته لمهنته سواء في ظل النظام اليدوي أو الإلكتروني.

4. من خلال الفقرة الرابعة نرى بأن آراء عينة الدراسة اتجهت بشكل كبير إلى الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.7812 وانحراف معياري قيمته 1.0152، هنا يتضح أن معظم الفئة المدروسة أكدت بوجود تأثير عند استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحديد أتعاب وأجور المراجع.

5. من خلال الفقرة الخامسة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.7968 وانحراف معياري قيمته 0.9949، الأمر الذي يؤكد أن تكنولوجيا المعلومات تساعد المراجع من الاطلاع على المستندات التي أعدها سلفاً.

6. من خلال الفقرة السادسة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.7656 وانحراف معياري قيمته 0.9552، الأمر الذي يؤكد بأن استخدام تكنولوجيا المعلومات تؤدي إلى الحصول على أدلة ذات موضوعية عالية في عملية المراجعة.

7. من خلال الفقرة السابعة نرى بأن آراء عينة الدراسة اتجهت بشكل كبير إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.2031، وانحراف معياري قيمته 0.5684، الأمر الذي يعطينا فكرة بأن استخراج الأدلة وفحصها في بيئة تكنولوجيا المعلومات يكون سهل وبأقل جهد.

8. من خلال الفقرة الثامنة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.5937 وانحراف معياري قيمته 1.0346، مما يؤكد بأن صعوبة المحافظة على سرية المعلومات يعتبر أكبر حاجز أمام تطبيق عمليات المراجعة في بيئة تكنولوجيا المعلومات بشكل أوسع.

ومن هنا نستطيع تعميم هذه الفرضية بالقبول على أفراد عينة الدراسة.

الفرع الثالث: التحليل عن طريق اختبار ستودنت (T-test)

بعدما قمنا بتحليل نتائج الفرضيات الفرعية عن طريق المتوسط الحسابي الانحراف المعياري لأفراد العينة نلجأ الآن إلى اختبار ستودنت من أجل التحقق من النتائج المتحصل عليها سابقاً وأيضاً بهدف تعميم الدراسة على المجتمع، سنقوم بعرض النتائج الإحصائية المتوصل إليها كما سيتم تفسير الفرضية الرئيسية بناءً على الفرضيات الفرعية المتعلقة بها.

ولمعرفة القرار أو الحكم المتعلق بكل سؤال فإننا نقارن مستوى المعنوية (Sig2-tailed) بعتبة المعنوية (هامش الخطأ) والتي تساوي 0.05 وهنا نكون أمام حالتين:

✓ الحالة الأولى:

إذا كان (Sig2-tailed) $0.05 <$ فإننا نقبل H_0 ونرفض H_1 وذلك ناتجة عن عدم وجود دلالة إحصائية في الفرضية.

✓ الحالة الثانية:

إذا كان (Sig2-tailed) $0.05 >$ فإننا نرفض H_0 ونقبل H_1 وذلك ناتجة عن وجود دلالة إحصائية في الفرضية.

أولاً: تحليل فقرات المحور الأول: الكفاءة المهنية للمراجع في بيئة تكنولوجيا المعلومات.

جدول رقم (16): يوضح نتائج اختبار (T-test) للفرضية الأولى

الرقم	الفقرات	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
01	الدور الأساسي للمراجع الإمام الكافي بكل ما يخص أعمال المؤسسة ونظامها.	57.839	63	0.000	نقبل الفرضية H1
02	من مهام المراجع الالتزام بالنزاهة والموضوعية وعدم تشويه الحقائق عند ممارسته المهنة.	53.387	63	0.000	نقبل الفرضية H1
03	إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجال المراجعة يمكن المراجع من التخطيط بدقة لعملية المراجعة.	41.985	63	0.000	نقبل الفرضية H1
04	على المراجع أن يكون على درجة عالية من المعرفة العامة والانفتاح حتى يتمكن من مواكبة التطور لتكنولوجيا المعلومات ووسائلها.	58.448	63	0.000	نقبل الفرضية H1
05	لا يمكن للمراجع التعامل مع أي تقنية جديدة من دون الحاجة إلى تدريب أو تأهيل مما قد يؤثر سلباً على جودة المراجعة.	30.531	63	0.000	نقبل الفرضية H1
06	إن استخدام الشركات موضع التدقيق للأنظمة اليدوية، يحول دون استخدام المراجع لتكنولوجيا المعلومات في عمليات المراجعة.	31.531	63	0.000	نقبل الفرضية H1
07	إن ضعف المهارات لدى مراجع يجعله غير قادر على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة.	38.589	63	0.000	نقبل الفرضية H1
08	تعد عملية التدريب ونقل الخبرة من المستلزمات الأساسية لأداء المراجع في ظل تكنولوجيا المعلومات.	36.669	63	0.000	نقبل الفرضية H1
	جميع الفقرات	67.065	63	0.000	نقبل الفرضية H1

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم(16) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (الكفاءة المهنية للمراجع في بيئة تكنولوجيا المعلومات) وتشير البيانات إلى ما يلي:

1. من خلال الفقرة الأولى نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 57.839 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن الإلمام الكافي بكل ما يخص أعمال المؤسسة ونظامها يعتبر من المهام الرئيسية للمراجع.

2. من خلال الفقرة الثانية نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 53.387 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة مما يدل على ضرورة التزام المراجع بالنزاهة والموضوعية وعدم تشويه الحقائق عند ممارسته المهنة لأنها تعتبر من مهامه الرئيسية .

3. من خلال الفقرة الثالثة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 41.985 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجال المراجعة يمكن المراجع من التخطيط بدقة لعملية المراجعة.

4. من خلال الفقرة الرابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 58.448 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على ضرورة أن يكون المراجع على درجة عالية من المعرفة والانفتاح حتى يتمكن من مواكبة التطور لتكنولوجيا المعلومات ووسائلها.

5. من خلال الفقرة الخامسة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 30.531 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تؤكد على أنه من الصعب على المراجع التعامل مع أي تقنية جديدة من دون الحاجة إلى تدريب أو تأهيل مما قد يؤثر سلباً على جودة المراجعة.

6. من خلال الفقرة السادسة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 31.531 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تؤكد على أن استخدام الشركات موضع التدقيق للأنظمة اليدوية، يحول دون استخدام المراجع لتكنولوجيا المعلومات في عمليات المراجعة.

7. من خلال الفقرة السابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 38.589 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن ضعف المهارات لدى مراجع يجعله غير قادر على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة.

8. من خلال الفقرة الثامنة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 36.669 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن عملية التدريب ونقل الخبرة من المستلزمات الأساسية لأداء المراجع في ظل تكنولوجيا المعلومات.

ويتبين لنا من الجدول رقم (16) أن قيمة T المحسوبة المتعلقة بإجمالي المحور الأول تساوي 67.065 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 .

وبصفة عامة نستنتج من خلال ما سبق أن الكفاءة المهنية للمراجع عند ممارسته للمهنة أصبحت ضرورة ملحة.

ثانيا: تحليل فقرات المحور الثاني: مساهمة تكنولوجيا المعلومات في زيادة جودة المراجعة.

جدول رقم (17): يوضح نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثانية

الرقم	الفقرات	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
01	يقصد بجودة المراجعة التزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد وآداب المهنة التي تصدرها المنظمات المهنية المشرفة على المهنة.	69.162	63	0.000	نقبل الفرضية H1
02	تمكن التكنولوجيا من توفير قواعد بيانات تمكن المراجع من الكشف عن أدلة الإثبات المطلوبة لجودة المراجعة.	41.203	63	0.000	نقبل الفرضية H1
03	هناك حاجة لوجود برامج ودورات تأهيله للمراجعين عند ظهور عوامل جديدة من شأنها أن تؤثر على جودة المراجعة.	41.602	63	0.000	نقبل الفرضية H1
04	هناك علاقة بين امتلاك المهارات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين جودة المراجعة.	34.854	63	0.000	نقبل الفرضية H1
05	استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يحقق الفعالية والجودة.	41.041	63	0.000	نقبل الفرضية H1
06	التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر كافية لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة.	28.458	63	0.000	نقبل الفرضية H1
07	إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات المراجعة يحقق دقة أكبر في العمل وبالتالي رفع جودتها.	49.271	63	0.000	نقبل الفرضية H1
08	إلمام المراجع بالمعرفة الكافية لنظام تكنولوجيا المعلومات يساهم في زيادة جودة المراجعة.	46.559	63	0.000	نقبل الفرضية H1
	جميع الفقرات	70.021	63	0.000	نقبل الفرضية H1

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (17) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني "مساهمة تكنولوجيا المعلومات في زيادة جودة المراجعة" وتشير البيانات إلى ما يلي:

1. من خلال الفقرة الأولى نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 69.162 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن جودة المراجعة يقصد بها التزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد وآداب المهنة التي تصدرها المنظمات المهنية المشرفة على المهنة.

2. من خلال الفقرة الثانية نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 41.203 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة مما يدل على أن التكنولوجيا تعمل على توفير قواعد بيانات تمكن المراجع من الكشف عن أدلة الإثبات المطلوبة لجودة المراجعة.

3. من خلال الفقرة الثالثة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 41.602 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تؤكد على أنه من الضروري وضع برامج ودورات تأهيل للمراجعين عند ظهور عوامل جديدة من شأنها أن تؤثر على جودة المراجعة.

4. من خلال الفقرة الرابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 34.854 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن هناك علاقة بين امتلاك المهارات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين جودة المراجعة.

5. من خلال الفقرة الخامسة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 41.041 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تؤكد على أنه استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يحقق الفعالية والجودة.

6. من خلال الفقرة السادسة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 28.458 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر كافية لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة.

7. من خلال الفقرة السابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 49.271 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تأكد على أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات المراجعة يحقق دقة أكبر في العمل وبالتالي رفع جودتها.

8. من خلال الفقرة الثامنة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 46.559 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن إلمام المراجع بالمعرفة الكافية لنظام تكنولوجيا المعلومات يساهم في زيادة جودة المراجعة.

ويتبين لنا من الجدول رقم (17) أن قيمة T المحسوبة المتعلقة بإجمالي المحور الثاني تساوي 70.021 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 .

وبصفة عامة نستنتج من خلال ما سبق أن لتكنولوجيا المعلومات مساهمة كبيرة ودور فعال في زيادة جودة المراجعة.

ثالثاً: تحليل فقرات المحور الثالث: دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة.

جدول رقم(18): يوضح نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثالثة

الرقم	الفقرات	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
01	إن لاستخدام تكنولوجيا المعلومات دوراً مهماً وكبيراً في رفع مستوى مهنة المراجعة.	54.561	63	0.000	نقبل الفرضية H1
02	استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يؤدي إلى القدرة على فحص أكبر قدر ممكن من بنود العمليات المالية.	64.997	63	0.000	نقبل الفرضية H1
03	يمثل استقلال المراجع حجر الزاوية في ممارسته لمهنته سواء في ظل النظام اليدوي أو الالكتروني.	36.965	63	0.000	نقبل الفرضية H1
04	استخدام تكنولوجيا المعلومات لها تأثير في تحديد أتعاب وأجور المراجع.	29.795	63	0.000	نقبل الفرضية H1
05	تمكن تكنولوجيا المعلومات من حفظ المستندات لفترة ملائمة تمكن مراجع من الاطلاع عليها.	30.531	63	0.000	نقبل الفرضية H1
06	استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة تؤدي إلى الحصول على أدلة ذات موضوعية عالية.	31.537	63	0.000	نقبل الفرضية H1
07	يتم فحص الأدلة واستخراجها بطريقة أسهل عند استخدام تكنولوجيا المعلومات.	59.149	63	0.000	نقبل الفرضية H1
08	من المشاكل التي تواجه تطبيق تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة ،صعوبة المحافظة على سرية المعلومات.	27.788	63	0.000	نقبل الفرضية H1
	جميع الفقرات	62.685	63	0.000	نقبل الفرضية H1

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم(18) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني "دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة" وتشير البيانات إلى ما يلي:

1. من خلال الفقرة الأولى نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 54.562 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن استخدام تكنولوجيا المعلومات له دور مهماً وكبيراً في رفع مستوى مهنة المراجعة.

2. من خلال الفقرة الثانية نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 64.997 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة يؤدي استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة إلى القدرة على فحص أكبر قدر ممكن من بنود العمليات المالية.

3. من خلال الفقرة الثالثة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 36.965 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تأكد على أن استقلال المراجع يمثل حجر الزاوية في ممارسته لمهنته سواء في ظل النظام اليدوي أو الالكتروني.

4. من خلال الفقرة الرابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 29.795 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن هناك علاقة بين امتلاك المهارات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين جودة المراجعة.

5. من خلال الفقرة الخامسة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 30.531 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تأكد على أن تكنولوجيا المعلومات تسمح بحفظ المستندات لفترة ملائمة تمكن مراجع من الاطلاع عليها.

6. من خلال الفقرة السادسة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 31.537 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة تؤدي إلى الحصول على أدلة ذات موضوعية عالية.

7. من خلال الفقرة السابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 59.149 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تأكد على أن فحص الأدلة واستخراجها يكون بطريقة أسهل عند استخدام تكنولوجيا المعلومات.

8. من خلال الفقرة الثامنة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 27.788 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن صعوبة المحافظة على سرية المعلومات تعتبر من أكبر المشاكل التي تواجه تطبيق تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة.

ويتبين لنا من الجدول رقم (18) أن قيمة T المحسوبة المتعلقة بإجمالي المحور الثاني تساوي 62.685 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 .

وبصفة عامة نستنتج من خلال ما سبق أن لاستخدام تكنولوجيا في عملية المراجعة يؤثر بشكل كبير في مخرجات المراجعة بالإيجاب ،وبالتالي أصبح استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة ضرورة ملحة للنهوض بالمهنة.

الخلاصة:

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع، وما تم إسقاطه ومحاوله الكشف عليه في الجانب التطبيقي، أين تم توزيع استمارة الاستبيان على مجموعة أكاديميين ومختصين في هذا المجال والإجابات المقدمة من طرفهم، وبعد تصنيف وتبويب نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS 21، حيث تبين من خلال تحليل ومناقشة نتائج هذه الدراسة مايلي:

- ✓ عدم دراية ومتابعة بالتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر من قبل المختصين في مجال التدقيق.
- ✓ تكنولوجيا المعلومات ساهمت وبشكل كبير في تحسين وتسهيل عمل المراجع .
- ✓ ساهمت تكنولوجيا المعلومات في النهوض بمهنة المراجع.
- ✓ ضرورة وضع برامج تدريبية للمراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات .

الخاتمة

حاولنا من خلال التطرق لموضوع البحث والمتمثل في "أثر تكنولوجيا المعلومات على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة" معالجة إشكالية البحث التي تدور حول "هل تساهم تكنولوجيا المعلومات على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة"، من خلال الفصلين المقدمة في البحث تبين أن المراجع أصبح يراجع العمليات المحاسبية والمالية تعد آلياً، وهذا أدى إلى تغير واضح وملحوس في وضع برامج وإجراءات التدقيق والرقابة، حيث أنه يصبح يركز على التدقيق على البرامج الحاسوب والاطمئنان على سلامة الأجهزة المستخدمة والمراجعة على العمليات الخارجية، بالإضافة إلى ضرورة وضع إجراءات أمن وسلامة المعلومات التي تتمثل في إجراءات الحماية من الفيروسات وغيرها من المخاطر، ونتيجة هذا التطور المتسارع في تكنولوجيا المعلومات وأهمية دورها في المراجعة فقد نتج عنها أنماط وأساليب مختلفة في طرق إنجاز الأعمال بشكل مختلف عن الشكل التقليدي، حيث أنه ظهرت أساليب مختلفة تمكن المراجع من أداء وظيفته بسهولة وفي الوقت المناسب.

❖ نتائج الفرضيات:

- الفرضية الأولى تنص على "إن تكنولوجيا المعلومات عبارة عن دراسة، تصميم، تطوير، تطبيق، دعم أو إدارة الأنظمة المبنية على حاسبات الالكترونية"، ولقد تم اثبات صحتها من خلال الفصل الاول حيث أن تكنولوجيا المعلومات عبارة عن دراسة، تصميم، تطوير، تطبيق، دعم أو إدارة الأنظمة المبنية على الحاسبات الالكترونية حيث تتيح لمستخدمها من حفظ المعلومات وتخزينها واسترجاعها ونشرها وتبادلها مع من يريد، وفي أي وقت.
- الفرضية الثانية تنص على "إن المراجع الخارجي عبارة عن كل شخص يبدي رأي حيادي مستقل وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحسابات"، ولقد تم اثبات صحتها من خلال الفصل الاول حيث أن المراجع الخارجي عبارة عن كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة المصادقة على الحسابات، حيث يقوم بفحص القوائم المالية وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والحصول على الأدلة الكافية والملائمة.
- الفرضية الثالثة تنص على "يقصد بجودة المراجعة أداء خدمات المراجعة بكفاءة وفعالية وفقاً للمعايير والأحكام المهنية"، ولقد تم اثبات صحتها من خلال الفصل الاول، بحيث أن بجودة المراجعة أداء خدمات المراجعة بكفاءة وفعالية وفقاً للمعايير والأحكام المهنية مع الاستقلالية في الإفصاح والتقارير عن الأخطاء والغش المكتشف، وهذا من أجل تلبية توقعات واحتياجات جميع الاطراف المستفيدين من خدمات المراجعة.

- الفرضية الرابعة تنص على "إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة الخارجية لها مخاطر عديدة ولا تؤثر على نتائج عملية المراجعة"، ولقد تم اثبات عدم صحتها من خلال الفصل الثاني، حيث أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة الخارجية لها مخاطر عديدة وتؤثر على نتائج عملية المراجعة.

❖ النتائج المتوصل إليها:

- استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة تؤدي إلى القدرة على فحص أكبر قدر ممكن من بنود العمليات المالية.
- المراجعة هي عبارة عن فحص مهني مستقل للقوائم والبيانات المالية المتعلقة بمؤسسة معينة وصولاً إلى إبداء رأى فني مستقل ومحاييد حول عدالة القوائم المالية، حيث يمكن من إكتشاف الأخطاء و الغش.
- ضرورة أن يكون مراجع الحسابات ذو تأهيل وكفاءة علمية الأمر الذي يترتب عليه استخدام الأوسع والأشمل لتكنولوجيا المعلومات.
- أهمية الأخذ بعين الاعتبار عوامل الخطر التي يمكن أن تتعرض لها عملية المراجعة.
- تحليل مخاطر المراجعة وتقديره، وذلك بهدف تحديد طبيعة وتوقيت نطاق إحتبارات المراجعة.
- تعد معرفة المراجعة بتكنولوجيا المعلومات إحدى الوسائل الأساسية للنجاح في مزاوله مهنة، ويتطلب ذلك إعادة النظر في الإطار المنهجي المتعلق به.
- يمثل استقلال المراجع بحجم الزاوية في ممارسة المهنة سواء في ظل النظام اليدوي أو الإلكتروني.
- التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر غير كافية لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة حسب آراء محافظي الحسابات لولاية الوادي.
- رغم مميزات استخدام تكنولوجيا المعلومات إلا أنه لا يخلو من المشاكل والتي يتمثل في إختفاء السجلات المادية لأنها أصبحت غير مرئية، وخطر الفيروسات التي سوف تؤدي إلى تلف البيانات المخزنة أو عطب النظام.

❖ التوصيات:

- ضرورة وضع برامج تدريب لتطوير الكفاءة المهنية لدى مراجعي الحسابات.
- يمكن تطوير الإطار العام لمنهج التعليمي لتأهيل المراجع في ظل تكنولوجيا المعلومات، وذلك بالاستفادة من تجارب دول المتقدمة في هذا المجال الو، م، أ.
- ضرورة تعزيز إدراك مراجعي الحسابات بأهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة ودورها في الحصول على أدلة ذات جودة عالية.
- ضرورة قيام الجهات الحكومية والمشرفة على المهنة بمتابعة مكاتب المراجعة من أجل إدخال التحسينات التكنولوجية على أعمالها.
- يجب وضع التسهيلات اللازمة لمراجع الحسابات من حيث يتسنى لهم الحصول على وسائل تكنولوجيا المعلومات بهدف استخدامها في المراجعة.
- ضرورة إلهام المراجع بمخاطر المراجعة وإمكانية تفاديها ومعالجتها.
- إدخال التحسينات بشكل مستمر على طرف المراجعة واستقلال تكنولوجيا المعلومات، من أجل رفع وكفاءة فعالية المراجعة من أجل تحسين جودة المراجعة.

❖ آفاق البحث:

- قد تكون هذه الدراسة دافع لدراسات مستقبلية تتضمن إشكاليات منها:
- كيفية استخدام تكنولوجيا المعلومات في مسك المحاسبة.
 - مدى كفاية التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات في الجزائر.
 - التنظيم المهني للمراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات.
 - أثر تطبيق تكنولوجيا المعلومات على أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
2. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
3. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
4. أحمد حسين دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009.
5. ادريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، ط5، دار الكتاب الوطنية، ليبيا، 2008.
6. اسعد محمد علي وهاب، التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
7. داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية، ج2، ط1، مكتبة صادر ناشرون، لبنان، 2002.
8. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط2، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
9. زاهر توفيق، عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
10. حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة، ج1، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2014.
11. طارق عبد العالي حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، ج1، الدار الجامعية، مصر، 2007.
12. يوسف جسيم سلطان الطائي، هاشم فوزي دباس العبادي، التسويق الإلكتروني، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
13. كمال عبد السلام علي، أصول علم المراجعة، بدون دار نشر، مصر، 2003.
14. ليلى حسام الدين أحمد شكر، أثر التقدم في التكنولوجيا المعلومات على الخصائص النوعية والكمية للموارد البشرية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2011.
15. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
16. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
17. محمد الصيرفي، إدارة تكنولوجيا المعلومات، ط1، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2009.
18. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية التطبيق، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية.
19. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.
20. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003.
21. سمير كامل محمد، أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 1999.
22. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
23. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
24. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، قواعد وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

25. علي عبد القادر النيبات ،تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق ، ط4 ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، 2012.
26. رأفت سالم محمد وآخرون ،علم تدقيق الحسابات ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، 2011.
27. شحاتة السيد شحاتة ، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، 2014 .
28. ثناء علي القباني ، مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونياً ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007.
29. ثناء علي القباني ، نادر شعبان السواح ، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006.
30. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق ، دار وائل ، عمان ، 2000.
31. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات . الناحية النظرية والعلمية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، 2007.
32. خالد الخطيب ، خليل الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، ط1 ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2009.
33. غسان قاسم داود اللامي ، إدارة التكنولوجيا ، ط1 ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، 2007.
34. غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر : الناحية النظرية ، ط1 ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الاردن ، 2006 .
35. غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية) ، ط2 ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الاردن ، 2009.
- 2. الرسائل والأطروحات الجامعية:**
36. أحمد بربر ، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والجباية ، كلية الاقتصاد ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، (2013 - 2014).
37. إحسان علاوي حسين ، تحليل علاقة تقانة المعلومات بفاعلية إدارة الموارد البشرية وأثرها في بناء الكفايات الجوهرية ، أطروحة دكتوراه في الإدارة العامة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، (2006 - 2007).
38. إلهام بروبة ، تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات ، على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية ، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية ، كلية الاقتصاد ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، (2014 - 2015).
39. العيد خيراني ، مدى مساهمة عوامل جودة الاداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، (2012 - 2013).
40. الأخضر لقلبي ، مراجعة الحسابات وواقع ممارسة المهنة في الجزائر ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، كلية الاقتصاد ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، (2008 - 2009).
41. بوبكر عميروش ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، كلية الاقتصاد ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، (2010 - 2011).
42. وردة بلعيد ، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة المسيلة ، (2013 - 2014).
43. زينب بوقابة ، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، كلية الاقتصاد ، جامعة الجزائر 3 ، (2010 - 2011).
44. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة ، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ، كلية الإقتصاد ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان ، (2014 - 2015).
45. لطفي شعباني ، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية الاقتصاد ، جامعة الجزائر 3 ، (2003 - 2004).

46. محمد الهزام ،تسيير الموارد البشرية في ظل تكنولوجيا المعلومات واقتصاد المعرفة ،أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ،كلية الاقتصاد ،جامعة أبي بكر بلقايد ،تلمسان ،(2015 - 2016).
47. محمد مفلاح محمد الجعافره ،مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية ،مذكرة ماجستير في المحاسبة ،كلية الأعمال ،جامعة الشرق الأوسط ،(2008 - 2009).
48. محمد علي نصر سالم الشائبي ،تكيف نظم الرقابة الداخلية مع استخدام تكنولوجيا المعلومات وأثره على موثوقية القوائم المالية ،رسالة ماجستير في المحاسبة ،كلية الأعمال ،جامعة الشرق الأوسط ،(2010-2011).
49. ميلود عزوز ،دور المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ،مذكرة ماجستير في علوم التسيير ،كلية الاقتصاد ،جامعة 20 أوت 1955 ،سكيكدة ،(2006 - 2007).
50. منيرة قشنيطي ،فعالية استخدام تكنولوجيا المعلومات في تطوير نظام المعلومات بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،رسالة ماجستير في علوم الاعلام والاتصال ،كلية العلوم السياسية والإعلام ،جامعة الجزائر 3 ،(2011 - 2012).
51. سهام كركودي ،دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات ،أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ،كلية الاقتصاد ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،(2014 - 2015).
52. سعاد شكري معمر ،التقارير المالية للمراجع و آثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية ،أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ،كلية الاقتصاد ،جامعة أمحمد بوقرة بومرداس ،(2014 - 2015).
53. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ،التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ،مذكرة الماجستير في العلوم التجارية ،كلية الاقتصاد ،جامعة الجزائر 3 ،(2009 - 2010).
54. عبد السلام سليمان قاسم الاهل ،العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية ،مذكرة ماجستير في المحاسبة ،جامعة الحديدة ،اليمن ،(2008 - 2009).
55. عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري ،قواعد وآداب مهنة التدقيق وأثارها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية ،مذكرة ماجستير في المحاسبة ،جامعة الشرق الأوسط ،(2012 - 2013).
56. عمر شريقي ،التنظيم المهني للمراجعة ،أطروحة دكتوراه في المحاسبة ،كلية الاقتصاد ،جامعة سطيف 1 ،(2011 - 2012).
57. فاتح سردوك ،دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية ،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ،كلية الاقتصاد ،جامعة محمد بوضياف ،المسيلة ،(2003 - 2004).
58. فضيل مصطفى يوسف شفاعمري ،مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية ،مذكرة ماجستير في المحاسبة ،كلية الأعمال ،جامعة الشرق الأوسط ،(2013 - 2014).
59. فيصل دبيان عوض المطيري ،أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت ،مذكرة ماجستير كلية الأعمال ،جامعة الشرق الأوسط ،(2012 - 2013).
60. شرين مصطفى الحلو ،المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية ،مذكرة ماجستير ،كلية التجارة ،الجامعة الاسلامية ،غزة ،فلسطين ،(2011 - 2012).

3. المجلات:

61. أيمن محمد نمر الشنطي ،دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات ،مجلة كلية الاقتصاد ،جامعة بغداد ،العدد 27 ،2011.
62. العربي عطية ،أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على الأداء الوظيفي للعاملين في الأجهزة الحكومية المحلية ،مجلة الباحث ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،الجزائر ،العدد 10 ،2012.

63. يسرى محمد حسين ، تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها في تحسين مستوى أداء الخدمة الفندقية ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد 85 ، 2011.
64. كريمة الجوهر وآخرون ، أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في جودة عمل المدقق الخارجي ، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية ، المجلد 10 ، العدد 02 ، 2010.
65. محمد بشير غوالي ، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، مجلة الباحث ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، كلية الاقتصاد ، عدد 12 ، 2013.
66. مسعود صديقي ، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الباحث ، العدد 1 ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، 2002.
67. ندى إسماعيل جبوري ، أثر تكنولوجيا المعلومات في الأداء المنظمي ، مجلة كلية الاقتصاد ، جامعة بغداد ، العدد 22 ، 2009.

4. الملتقيات والندوات والمحاضرات:

68. أحمد علي أحمد فقير ، محاضرات في المراجعة 1 ، أقيمت على طلبة المستوى الثالث ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة وادي النيل بالسودان ، 2012.
69. محمد علي جبران ، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن ، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة ، جامعة الملك سعود الرياض ، كلية إدارة الأعمال ، 18 ، 19 ماي 2010.
70. محمد سفير ، إسماعيل رزقي ، مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي ، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، كلية الاقتصاد ، جامعة حمه لخضر ، الوادي ، يومي 05 . 06/05/2013.
71. نبيل قطاف ، أصيلة العمري ، تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر ، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات الدالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عمار تلجي ، الأغواط ، يومي 20 ، 21 ، نوفمبر 2013.

5. التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات:

72. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، قانون 08/91 ، الصادر في 01/05/1991 ، والمتعلق بالمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، العدد 20.
73. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، قانون 08/93 ، الصادر في 25/04/1993 ، المعدل والمتمم الأمر رقم 59/75 ، المؤرخ في 29/09/1975 ، المتعلق بالقانون التجاري ، العدد 27 ، المادة 715 ، مكرر 4.
74. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، قانون 05/05 ، الصادر في 25/07/2005 ، المتعلق بالقانون المالية التكميلي لسنة 2005 ، العدد 52 ، المادة 12.
75. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، قانون 09/09 ، الصادر في 30/12/2009 ، المتعلق بالقانون المالية لسنة 2010 ، المعدلة للمادة 12 من القانون 05/05 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 ، العدد 78 ، المادة 44.
76. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، قانون 01/10 ، الصادر في 29/07/2010 ، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، العدد 42.

6. المواقع الإلكترونية:

77. لطيفة فرجاني، المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات، متاح على:
<http://www.kantakji.com/media/2468/207.doc>، شوهذ يوم: 2017 /02/18.

ثانيا :المراجع باللغة الأجنبية

1. Books:

78. Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services, GLOBAL edition, London ,2014.

2. Articles:

79. Mahdi Salhi , An Investigation of the Effects of Audit Quality On accrual Reliability Of Listed Companies on Tahrn Stock Exchange, Islamic University Review Of International Comparative Management, 2010.

الملحق رقم 01

❖ استثمارة الاستبيان

❖ تحكيم الاستبيان

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

يقوم الطلبة بإعداد دراسة علمية للحصول على درجة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص تدقيق محاسبي من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة حمه لخضر بالوادي، عن موضوع:

أثر تكنولوجيا المعلومات على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة، وتعد قائمة الإستبانة هذه جزء من البحث، والمعلومات التي تحتويها هذه القائمة تعتبر ضرورية، ويأمل الطلبة الاستفادة من نتائج هذا البحث في ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي مما يعود بالنفع العام على المستوى الأكاديمي.

لذا نرجو أن نجد لديكم متسعاً من الوقت للإجابة على الأسئلة الواردة بهذه الإستبانة، ونحيطكم علماً أن بيانات هذه الإستبانة سرية للغاية، ولن يطلع عليها سوى طلبة اصحاب هذه البحث فقط، ولن تستخدم نتائجها إلا في أغراض البحث العلمي ولن تعرض نتائجها إلا في صورة إجمالية رقمية ونسب مئوية.

وفي الأخير أشكر لكم حسن تعاونكم ومساهماتكم في هذا البحث.

بإشراف الدكتور:

محمد الهادي ضيف الله

الطلبة:

عباس كرطي

عبد العزيز بحري

محي الدين غريبي

أولاً: الأسئلة العامة

- | | |
|---|---|
| ☐ ذكر | ☐ أنثى |
| 1. الجنس : | |
| ☐ ماجستير | ☐ دكتوراه |
| 2. المؤهل العلمي : | ☐ شهادة أخرى |
| ☐ من 25 سنة إلى 30 سنة | ☐ من 31 سنة إلى 45 سنة |
| 3. العمر : | ☐ أكبر 45 سنة |
| ☐ استاذ جامعي | ☐ خبير محاسبي |
| 4. المهنة الممارسة : | ☐ محاسب معتمد |
| ☐ أقل من 5 سنوات | ☐ من 5 إلى 10 سنوات |
| 5. الخبرة المهنية : | ☐ أكثر من 15 سنة |
| ☐ من 10 إلى 15 سنة | |

ثانيا: محاور الدراسة:

يرجى الإجابة عما يلي بوضع إشارة (X) أمام الإجابة المناسبة:

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الأول: الكفاءة المهنية للمراجع في بيئة تكنولوجيا المعلومات.						
1	الدور الأساسي للمراجع الإمام الكافي بكل ما يخص اعمال المؤسسة ونظامها.					
2	من مهام المراجع الالتزام بالنزاهة والموضوعية وعدم تشويه الحقائق عند ممارسته المهنة.					
3	إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجال المراجعة يمكن المراجع من التخطيط بدقة لعملية المراجعة.					
4	على المراجع أن يكون على درجة عالية من المعرفة العامة والانفتاح حتى يتمكن من مواكبة التطور لتكنولوجيا المعلومات ووسائلها.					
5	لا يمكن للمراجع التعامل مع أي تقنية جديدة من دون الحاجة إلى تدريب أو تأهيل مما قد يؤثر سلبا على جودة المراجعة.					
6	إن استخدام الشركات موضع التدقيق للأنظمة اليدوية، يحول دون استخدام المراجع لتكنولوجيا المعلومات في عمليات المراجعة.					
7	إن ضعف المهارات لدى مراجع يجعله غير قادر على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة.					
8	تعد عملية التدريب ونقل الخبرة من المستلزمات الأساسية لأداء المراجع في ظل تكنولوجيا المعلومات.					
المحور الثاني: مساهمة تكنولوجيا المعلومات في زيادة جودة المراجعة.						
1	يقصد بجودة المراجعة التزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد وآداب المهنة التي تصدرها المنظمات المهنية المشرفة على المهنة.					
2	تمكن التكنولوجيا من توفير قواعد بيانات تمكن المراجع من الكشف عن أدلة الإثبات المطلوبة لجودة المراجعة.					
3	هناك حاجة لوجود برامج ودورات تأهيله للمراجعين عند ظهور عوامل جديدة من شأنها أن تؤثر على جودة المراجعة.					
4	هناك علاقة بين امتلاك المهارات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين جودة المراجعة.					

5	استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يحقق الفعالية والجودة.				
6	التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر كافية لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة.				
7	إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات المراجعة يحقق دقة أكبر في العمل وبالتالي رفع جودتها.				
8	إلمام المراجع بالمعرفة الكافية لنظام تكنولوجيا المعلومات يساهم في زيادة جودة المراجعة.				

المحور الثالث دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة.

1	إن لاستخدام تكنولوجيا المعلومات دوراً مهماً وكبيراً في رفع مستوى مهنة المراجعة.				
2	استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يؤدي إلى القدرة على فحص أكبر قدر ممكن من بنود العمليات المالية.				
3	يمثل استقلال المراجع حجر الزاوية في ممارسته لمهنته سواء في ظل النظام اليدوي أو الإلكتروني.				
4	استخدام تكنولوجيا المعلومات لها تأثير في تحديد أتعاب وأجور المراجع.				
5	تمكن تكنولوجيا المعلومات من حفظ المستندات لفترة ملائمة تمكن مراجع من الاطلاع عليها.				
6	استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة تؤدي إلى الحصول على أدلة ذات موضوعية عالية.				
7	يتم فحص الأدلة واستخراجها بطريقة أسهل عند استخدام تكنولوجيا المعلومات.				
8	من المشاكل التي تواجه تطبيق تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة، صعوبة المحافظة على سرية المعلومات.				

الملحق رقم 02

❖ مقياس ألفا - كرونباخ

❖ الخصائص الديموغرافية للعينة

الملحق رقم 03

❖ المتوسطات الحسابية

والانحرافات المعيارية

❖ نتائج اختبار ستيودنت

مقياس الفا كرونباخ لكل محور ولمجموع المحاور

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,754	8

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,722	8

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,741	8

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,891	24

قياس معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,193
		N of Items	4 ^a
	Part 2	Value	,712
		N of Items	4 ^b
	Total N of Items		8
Correlation Between Forms			,748
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		,856
	Unequal Length		,856
Guttman Split-Half Coefficient			,764

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,673
		N of Items	4 ^a
	Part 2	Value	,411
		N of Items	4 ^b
	Total N of Items		8
Correlation Between Forms			,579
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		,733
	Unequal Length		,733
Guttman Split-Half Coefficient			,728

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,641
		N of Items	4 ^a
	Part 2	Value	,437
		N of Items	4 ^b
	Total N of Items		8
Correlation Between Forms			,702
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		,825
	Unequal Length		,825
Guttman Split-Half Coefficient			,824

الخصائص الديموغرافية للعينة

Frequency Table

Statistics						
		الجنس	العلمي المؤهل	العمر	المهنة	المهنية الخبرة
N	Valid	64	64	64	64	64
	Missing	0	0	0	0	0

الجنس				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	59	92,2	92,2
	انثى	5	7,8	100,0
	Total	64	100,0	100,0

العلمي المؤهل				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ماستر	22	34,4	34,4
	ماجستير	17	26,6	60,9
	دكتوراه	16	25,0	85,9
	شهادة اخرى	9	14,1	100,0
	Total	64	100,0	100,0

العمر				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	من 25 سنة إلى 30 سنة	6	9,4	9,4
	من 31سنة إلى 45سنة	36	56,3	65,6
	أكبر 45 سنة	22	34,4	100,0
	Total	64	100,0	100,0

المهنة				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	استاذ جامعي	24	37,5	37,5
	محاسب معتمد	21	32,8	70,3
	محافظ حسابات	16	25,0	95,3
	خبير محاسبي	3	4,7	100,0
	Total	64	100,0	100,0

المهنية الخبرة				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	3	4,7	4,7
	من 5 إلى 10 سنوات	25	39,1	43,8
	من 10 إلى 15 سنة	9	14,1	57,8
	أكثر من 15 سنة	27	42,2	100,0
	Total	64	100,0	100,0

المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لكل محور

Statistics	N		Mean	Std. Deviation
	Valid	Missing		
الدور الأساسي للمراجع الإلمام الكافي بكل ما يخص اعمال المؤسسة ونظامها.	64	0	4,39	,607
من مهام المراجع الالتزام بالنزاهة والموضوعية وعدم تشويه الحقائق عند ممارسته المهنة.	64	0	4,16	,623
إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجال المراجعة يمكن المراجع من التخطيط بدقة لعملية المراجعة.	64	0	4,06	,774
على المراجع أن يكون على درجة عالية من المعرفة العامة والانفتاح حتى يتمكن من مواكبة التطور لتكنولوجيا المعلومات ووسائلها.	64	0	4,33	,592
لا يمكن للمراجع التعامل مع أي تقنية جديدة من دون الحاجة إلى تدريب أو تأهيل مما قد يؤثر سلبا على جودة المراجعة.	64	0	3,80	,995
إن استخدام الشركات موضع التدقيق للأنظمة اليدوية ،يحول دون استخدام المراجع لتكنولوجيا المعلومات في عمليات المراجعة.	64	0	3,77	,955
إن ضعف المهارات لدى مراجع يجعله غير قادر على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة.	64	0	3,98	,826
تعد عملية التدريب ونقل الخبرة من المستلزمات الأساسية لأداء المراجع في ظل تكنولوجيا المعلومات.	64	0	3,95	,862

Statistics	N		Mean	Std. Deviation
	Valid	Missing		
يقصد بجودة المراجعة التزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد وآداب المهنة التي تصدرها المنظمات المهنية المشرفة على المهنة.	64	0	4,11	,475
تمكن التكنولوجيا من توفير قواعد بيانات تمكن المراجع من الكشف عن أدلة الإثبات المطلوبة لجودة المراجعة.	64	0	4,00	,777
هناك حاجة لوجود برامج ودورات تأهيله للمراجعين عند ظهور عوامل جديدة من شأنها أن تؤثر على جودة المراجعة.	64	0	3,98	,766
هناك علاقة بين امتلاك المهارات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين جودة المراجعة.	64	0	4,03	,925
استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يحقق الفعالية والجودة.	64	0	3,89	,758
التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر كافية لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة.	64	0	3,39	,953
إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات المراجعة يحقق دقة أكبر في العمل وبالتالي رفع جودتها.	64	0	3,94	,639
إلمام المراجع بالمعرفة الكافية لنظام تكنولوجيا المعلومات يساهم في زيادة جودة المراجعة.	64	0	3,92	,674

Statistics	N		Mean	Std. Deviation
	Valid	Missing		
إن لاستخدام تكنولوجيا المعلومات دوراً مهماً وكبيراً في رفع مستوى مهنة المراجعة.	64	0	4,19	,614
استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يؤدي إلى القدرة على فحص أكبر قدر ممكن من بنود العمليات المالية.	64	0	4,31	,531
يمثل استقلال المراجع حجر الزاوية في ممارسته لمهنته سواء في ظل النظام اليدوي أو الالكتروني.	64	0	3,94	,852
استخدام تكنولوجيا المعلومات لها تأثير في تحديد أتعاب وأجور المراجع.	64	0	3,78	1,015
تمكن تكنولوجيا المعلومات من حفظ المستندات لفترة ملائمة تمكن مراجع من الاطلاع عليها.	64	0	3,80	,995
استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة تؤدي إلى الحصول على أدلة ذات موضوعية عالية.	64	0	3,77	,955
يتم فحص الأدلة واستخراجها بطريقة أسهل عند استخدام تكنولوجيا المعلومات.	64	0	4,20	,568
من المشاكل التي تواجه تطبيق تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة ،صعوبة المحافظة على سرية المعلومات.	64	0	3,59	1,035

قيمة T المحسوبة (اختبار ستيودنت) لكل محور

	One-Sample Test					
	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الدور الأساسي للمراجع الإمام الكافي بكل ما يخص اعمال المؤسسة ونظامها.	57,839	63	,000	4,391	4,24	4,54
من مهام المراجع الالتزام بالنزاهة والموضوعية وعدم تشويه الحقائق عند ممارسته المهنة.	53,387	63	,000	4,156	4,00	4,31
إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجال المراجعة يمكن المراجع من التخطيط بدقة لعملية المراجعة.	41,985	63	,000	4,063	3,87	4,26
على المراجع أن يكون على درجة عالية من المعرفة العامة والانفتاح حتى يتمكن من مواكبة التطور لتكنولوجيا المعلومات ووسائلها.	58,448	63	,000	4,328	4,18	4,48
لا يمكن للمراجع التعامل مع أي تقنية جديدة من دون الحاجة إلى تدريب أو تأهيل مما قد يؤثر سلبا على جودة المراجعة.	30,531	63	,000	3,797	3,55	4,05
إن استخدام الشركات موضع التدقيق للأنظمة اليدوية ،يحول دون استخدام المراجع لتكنولوجيا المعلومات في عمليات المراجعة.	31,537	63	,000	3,766	3,53	4,00
إن ضعف المهارات لدى مراجع يجعله غير قادر على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة.	38,589	63	,000	3,984	3,78	4,19
تعد عملية التدريب ونقل الخبرة من المستلزمات الأساسية لأداء المراجع في ظل تكنولوجيا المعلومات.	36,669	63	,000	3,953	3,74	4,17

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يقصد بجودة المراجعة التزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد وآداب المهنة التي تصدرها المنظمات المهنية المشرفة على المهنة.	69,162	63	,000	4,109	3,99	4,23
تمكن التكنولوجيا من توفير قواعد بيانات تمكن المراجع من الكشف عن أدلة الإثبات المطلوبة لجودة المراجعة.	41,203	63	,000	4,000	3,81	4,19
هناك حاجة لوجود برامج ودورات تأهيله للمراجعين عند ظهور عوامل جديدة من شأنها أن تؤثر على جودة المراجعة.	41,602	63	,000	3,984	3,79	4,18
هناك علاقة بين امتلاك المهارات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين جودة المراجعة.	34,854	63	,000	4,031	3,80	4,26
استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يحقق الفعالية والجودة.	41,041	63	,000	3,891	3,70	4,08
التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر كافية لتحقيق جودة الأداء المهني للمهني للمراجعة.	28,458	63	,000	3,391	3,15	3,63
إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات المراجعة يحقق دقة أكبر في العمل وبالتالي رفع جودتها.	49,271	63	,000	3,938	3,78	4,10
إمام المراجع بالمعرفة الكافية لنظام تكنولوجيا المعلومات يساهم في زيادة جودة المراجعة.	46,559	63	,000	3,922	3,75	4,09

One-Sample Test

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					the Difference	
					Lower	Upper
المراجعة مهنة مستوى رفع في وكبيرا مهماً دوراً المعلومات تكنولوجيا لاستخدام إن	54,561	63	,000	4,188	4,03	4,34
المالية العمليات بنود من ممكن قدر أكبر فحص على القدرة إلى يؤدي المراجعة عملية في المعلومات تكنولوجيا استخدام	64,997	63	,000	4,313	4,18	4,45
الالكتروني أو اليدوي النظام ظل في سواء لمهنته ممارسته في الزاوية حجر المراجع استقلال يمثل	36,965	63	,000	3,938	3,72	4,15
المراجع وأجور أتعاب تحديد في تأثير لها المعلومات تكنولوجيا استخدام	29,795	63	,000	3,781	3,53	4,03
عليها الاطلاع من مراجع تمكن ملائمة لفترة المستندات حفظ من المعلومات تكنولوجيا تمكن	30,531	63	,000	3,797	3,55	4,05
عالية موضوعية ذات أدلة على الحصول إلى تؤدي المراجعة عملية في المعلومات تكنولوجيا استخدام	31,537	63	,000	3,766	3,53	4,00
المعلومات تكنولوجيا استخدام عند أسهل بطريقة واستخراجها الأدلة فحص يتم	59,149	63	,000	4,203	4,06	4,35
المعلومات سرية على المحافظة ،صعوبة المراجعة عملية في المعلومات تكنولوجيا تطبيق تواجه التي المشاكل من	27,788	63	,000	3,594	3,34	3,85

الملحق رقم 04

فهارس الجرائد الرسمية

❖ العدد 20 الصادر في 1991/05/01

❖ العدد 27 الصادر في 1993/04/25

❖ العدد 52 الصادر في 2005/07/25

❖ العدد 78 الصادر في 2009/12/30

❖ العدد 42 الصادر في 2010/07/29