



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

كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: تدقيق محاسبي

العوامل المؤثرة في جودة تقارير المراجعة الخارجية دراسة إستبائية لبيئة المراجع الخارجي -الوادي-

تحت إشراف:
د. مصطفى عوادي

من إعداد الطلبة: سهام منصور
علي قدة
صفاء علالي

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر -أ-	أحمد بن خليفة
مشرفا ومقررا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر -أ-	مصطفى عوادي
مشرفا مساعدا	جامعة الوادي	أستاذ مساعد -أ-	نصر ضو
ممتحنا	جامعة الوادي	أستاذ مساعد -أ-	فيصل سايفي

الموسم الجامعي: 2016 2017 م



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: تدقيق محاسبي

العوامل المؤثرة في جودة تقارير المراجعة الخارجية —دراسة إستبائية—

تحت إشراف:
د. مصطفى عوادي

من إعداد الطلبة: سهام منصور
علي قدة
صفاء علالي

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر —أ—	أحمد بن خليفة
مشرفا ومقررا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر —أ—	مصطفى عوادي
مشرفا مساعدا	جامعة الوادي	أستاذ مساعد —أ—	نصر ضو
ممتحنا	جامعة الوادي	أستاذ مساعد —أ—	فيصل سايفي

الموسم الجامعي: 2016 2017 م

الإهداء

إلى إمام المرسلين، وشفيع العالمين، وسيد الأنام وقرّة الجنان، نبينا وقدوتنا محمد صلى الله عليه وسلم
إلى من قال فيهما الرحمان ("وقل رب إرحمهما كما ربياني صغيرا") سورة الاسراء الآية (24)
إلى من علمني عزة النفس والعزيمة وأن الحياة طول صبر وكفاح إلى صاحب القلب الطيب والصدر الدافئ
أبي الغالي أطل الله في عمره
إلى الشمس التي أضاءت سماء روحي، الشمعة التي أحرقت لتنير دربي، إلى من كان دعائها سر نجاحي،
وحنانها بلسم جراحي ماما أطل الله في عمرها
إلى الذين شاركوني في الحياة حلوها ومرها إخوتي حفظهم الله، زهيرة وأولادها (ريان، أحمد)، نوال وبناتها
(فاطمة الزهراء)، دليلة، خالد، حسين، رجاء، عبد القادر، سجاد
إلى الغالي ورفيق دربي سليم حرة
إلى أعمامي وعماتي وأخوالي وخالتي حفظهم الله ورعاهم
إلى من علمني حروفا من ذهب، وكلمات من دور، وعبارات في العلم، وعلمني أن أرتقي سلم الحياة،
الأخ فردية محمد الساسي
إلى رفيقات الدرب: كريمة، فطيمة، عائشة
إلى كافة والأصدقاء وزملائي دفعة 2017 ماستر تدقيق محاسبي
إلى كل من حاملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي
إلى هؤلاء أهدي ثمرة هذا الجهد

الطالبة: سهام

الإهداء

إلى من كلل العرق جبينه ... وشققت الأيام يديه إلى من علمني أن الأعمال الكبيرة

لا تتم إلا بالصبر والعزيمة والإصرار إلى والدي العزيز "محمد" أطال الله بقاءه،

وألبسه ثوب الصحة والعافية، ومتعني ببره،

ورد جميله أهديه ثمرة من ثمار غرسه.

إلى من نذرت عمرها في أداء رسالة صنعتها من أوراق الصبر

وطرزتها في ظلام الدهر على سراج الأم

بلا فتور أو كلل رسالة تعلم العطاء كيف يكون العطاء وتعلم الوفاء كيف يكون الوفاء

إليك أُمي الحبيبة "عائشة" أهدي هذه الرسالة جزاك الله خيراً...

وأمد في عمرك بالصالحات فأنت زهرة الحياة ونورها.

إلى من تقاسمت معهم دروب الحياة إخوتي إلياس، شعيب، لينة، زهراء، لويزه، حفظكم الله لي جميعاً

إلى كل أفراد عائلتي الكبيرة، أعمامي وعماتي، إلى أخواي وخالاتي

إلى من سارو معي في درب النجاح والتألق إلى أصدقائي وزملائي، محمد الساسي، سهام، كريمة، صفاء.

إلى كل من احبني لكم أهدي مذكرتي

الطالب: علي

شكر وعرفان

قال رسول الله ﷺ ﴿ من لا يشكر الناس لا يشكر الله ﴾ حديث صحيح

أولاً نحمد الله ونشكره على منحنى القدرة لإتمام هذا العمل المتواضع.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم في إتمام هذا العمل ونخص بالذكر
الأولياء الأعزاء

جميع الأساتذة وخاصة الأستاذ المشرف **عوادي مصطفى** الذي لم ييخلوا علينا
بتوصياته ونصائحه.

كما أشكر كل من المحافظين والأساتذة المختصين في هذا المجال على كل ما قدموه
لي من مساعدة ونصائح لإتمام هذا العمل المتواضع.

وإلى كل الأصدقاء وجازاهم الله خيراً.

إلى كل من ساهم ولو بالكلمة الطيبة في إعداد هذا العمل المتواضع

سائلين المولى تبارك وتعالى أن يجزيهم عنا وعن الأمة الإسلامية كل الخير

إنه وليّ ذلك والقادر عليه

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة تقارير المراجعة الخارجية، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر والخروج بتوصيات ونتائج تساهم في رفع وتطوير أداء المراجعين الخارجيين، مع تقديم بعض الإرشادات للمؤسسات والجمعيات المنظمة للمهنة، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تم مراجعة الدراسات السابقة والمادة النظرية المتعلقة بالموضوع وصياغة بعض الفرضيات، ومدى إلمام مراجعين الخارجيين بمعايير المراجعة الخارجية من العوامل الهامة والمؤثرة إيجابيا في جودة تقارير المراجعين الخارجيين ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية والتي تم الحصول عليها من خلال توزيع استبيان على المراجعين الخارجيين في المراجعة باستخدام برنامج SPSS

الكلمات المفتاحية:

المراجعة، المراجعة الخارجية، المراجع الخارجي، تقارير المراجعة الخارجية، جودة المراجعة الخارجية.

Study Summary:

This study aims to find out the factors affecting the quality of external audit reports, and to determine the relative importance of each element and come up with recommendations and results contribute to raising and developing the performance of the external auditors, providing some guidance to institutions and associations organized for the profession, and to achieve the objectives of this study has been reviewed previous studies and theoretical material related to subject matter and formulate some hypotheses, and the extent of knowledge of external auditors external audit standards are important and positive influence in the quality of reports of external auditors factors and the achievement of the study we use descriptive and analytical approach in the conduct of the objectives of Study through the collection of data from primary and secondary sources, which have been obtained through the distribution of a questionnaire on the external auditors in the review using the program

key words:

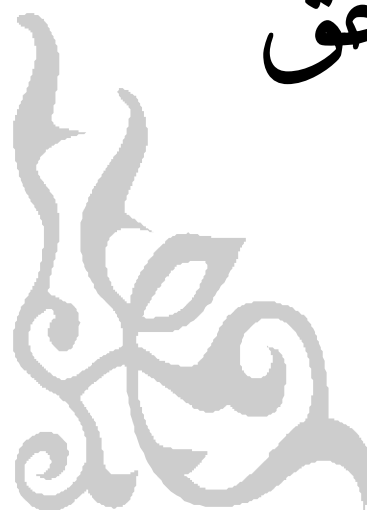
Audit, external audit, the external auditor, external audit reports, external audit quality.



فهرس المحتويات، الجداول،

الاشكال، المخططات،

وقائمة الملاحق



الصفحة	العنوان
–	الإهداء
–	الشكر
–	ملخص
I	فهرس المحتويات
V	فهرس الجداول
VII	قائمة الأشكال البيانية
VIII	قائمة الملاحق
أ – و	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها	
7	تمهيد
8	المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية
8	المطلب الأول: مدخل عام حول المراجعة
8	أولاً: نشأة وتطور المراجعة
9	ثانياً: تعريف المراجعة وخصائصها
10	المطلب الثاني: ماهية المراجعة الخارجية
10	أولاً: تعريف المراجعة الخارجية وأهميتها
12	ثانياً: أهداف المراجعة الخارجية
14	المطلب الثالث: أنواع ومعايير المراجعة الخارجية
14	أولاً: أنواع المراجعة الخارجية
16	ثانياً: معايير المراجعة الخارجية
22	المبحث الثاني: تقارير المراجعة الخارجية
22	المطلب الأول: المراجع الخارجي
22	أولاً: تعريف المراجع الخارجي

23	ثانيا: مهام المراجع الخارجي
24	المطلب الثاني: تعريف تقارير المراجعة الخارجية وأنواعها
24	أولا: تعريف تقارير المراجعة الخارجية وأهميته
26	ثانيا: أنواع تقارير المراجعة الخارجية ومحتواها
29	المطلب الثالث: معايير (210) و (505) للمراجع
29	أولا: معيار اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق (210)
33	ثانيا: معيار التأكيدات الخارجية (505)
37	المطلب الرابع: معايير (560) و (580) للمراجع
37	أولا: معيار أحداث تقع بعد إقفال الحسابات (560)
40	ثانيا: معيار التصريحات الكتابية (580)
43	المبحث الثالث: جودة المراجعة الخارجية وتقاريرها
43	المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة الخارجية وأهميتها
43	أولا: مفهوم جودة المراجعة الخارجية
44	ثانيا: أهمية جودة المراجعة الخارجية
46	المطلب الثاني: تعريف جودة تقارير المراجعة الخارجية وأهميتها
46	أولا: تعريف جودة تقارير المراجعة الخارجية
47	ثانيا: أهمية جودة تقارير المراجعة الخارجية
48	المطلب الثالث: جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها
48	أولا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجعة
51	ثانيا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بفريق المراجعة
52	ثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة
55	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي (دراسة استبائية لبيئة مراجع خارجي) -الوادي-	
57	تمهيد
58	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

58	المطلب الأول: بيانات الدراسة
58	المطلب الثاني: قائمة الاستبيان
62	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية
62	المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص وعينة الدراسة
65	المطلب الثاني: عرض نتائج الإحصاء الوصفي
70	المطلب الثالث: الاختبارات الإحصائية
76	خلاصة الفصل
78	الخاتمة
82	قائمة المراجع
87	الملاحق

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
09	التطور لعملية المراجعة	الجدول رقم (1-1)
14	مقارنة أنواع المراجعة الخارجية	الجدول رقم (2-1)
59	الإحصائيات المتعلقة باستثمارات الاستبيان	الجدول رقم (1-2)
60	مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها	الجدول رقم (2-2)
60	معامل ألفا كرونباخ	الجدول رقم (3-2)
61	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر شكل رقم	الجدول رقم (4-2)
62	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهلات العلمية	الجدول رقم (5-2)
62	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	الجدول رقم (6-2)
63	توزيع أفراد العينة حسب المنصب الذي يشغله	الجدول رقم (7-2)
63	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	الجدول رقم (8-2)
64	معايير تحديد الاتجاه	جدول رقم (9-2)
64	مدى أهمية المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية ومدى الالتزام بها	الجدول رقم (10-2)
66	مدى مساهمة تقرير المراجع الخارجي في حماية الأصول والتأكد من مصداقية القوائم المالية	الجدول رقم (11-2)
67	مدى تأثير العوامل على جودة تقارير المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية	الجدول رقم (12-2)
69	معامل الارتباط	الجدول رقم (13-2)
70	يوضح اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بأهمية المراجعة الخارجية	الجدول رقم (14-2)
70	يوضح اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بتقرير المراجع الخارجي	الجدول رقم (15-2)
71	يوضح اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بالعوامل المؤثرة للمراجعة الخارجية	الجدول رقم (16-2)
72	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) بين المحاور والمؤهلات العلمية	الجدول رقم (17-2)

72	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) بين المحاور وسنوات الخبرة	الجدول رقم (2-18)
73	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) بين المحاور والمنصب الذي يشغله.	الجدول رقم (2-19)

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
21	معايير المراجعة الخارجية	الشكل رقم (1-1)
28	أنواع تقارير المراجعة الخارجية	الشكل رقم (2-1)
42	معايير التدقيق الجزائية الجديدة	الشكل رقم (3-1)
61	بين الفئات العمرية للعينة	الشكل رقم (1-2)
62	بين المؤهلات العلمية	الشكل رقم (2-2)
62	بين التخصصات العلمية للعينة	الشكل رقم (3-2)
63	بين توزيع الوظائف	الشكل رقم (4-2)
63	بين عدد سنوات الخبرة لعينة الدراسة	الشكل رقم (5-2)

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
87	الاستبيان	ملحق رقم 01



مقدمت عامت

تؤدي العوامل المؤثرة في جودة تقارير المراجعة الخارجية دورا في مساعدة المراجع الخارجي عند إبداء رأيه الفني محايد، فالمراجع الخارجي يهتم أن تتم عملية المراجعة جودة عالية بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص على أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة لمعرفتها، والمستفيدون يرغبون أن تتم عملية المراجعة بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات الواردة التي تم مراجعتها، والتي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم كما أن المنظمات المهنية تسعى إلى الارتقاء بجودة المراجعة الخارجية على مصالح جميع الأطراف المختلفة وذلك من خلال إصدار المعايير للمهنة والتأكد من تطبيقه، ومن ثم يكون تقرير المراجعة الخارجية بمثابة كشف يقدمه لمن يهمهم الأمر بصفة خاصة لملاك المشروع.

وفي هذا الإطار أعلن المعهد الأمريكي للمحاسبين أن جودة المراجعة الخارجية تعد قضية مستمرة ومهمة في المهنة نظرا لأهميتها لكافة أطراف المراجعة، وكذلك فإن تحديد خصائص جودة المراجعة الخارجية وتحديد العوامل المؤثرة عليها يدعم باتجاه رفع مستوى المهنة وتدعيم جودة المراجعة الخارجية من أجل دعم الثقة والمصداقية في التقارير المالية حتى تصبح ذات جودة عالية.

وبناء على ذلك فإن مفهوم جودة المراجعة الخارجية من المفاهيم التي حظيت باهتمام علمي ومهني على الصعيد الدولي لما تشكله من أهمية كبيرة.

الإشكالية:

وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

✓ ماهي العوامل المؤثرة على تقارير المراجعة الخارجية؟

التساؤلات الفرعية:

- ما هي المراجعة الخارجية.
- ما المقصود بتقارير المراجعة الخارجية.
- ما المقصود بجودة المراجعة الخارجية.
- ما هي الأسباب المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية.

فرضيات البحث:

وقبل الإجابة على كل التساؤلات، قمنا بوضع الفرضيات التالية:

- المراجعة الخارجية تقوم بها وجهة مستقلة من خارج المؤسسة.
- التقارير هو الوثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علميا وعمليا، يبدي رأيه الفني المحايد.
- جودة المراجعة هي الالتزام بمعايير المراجعة داخل المؤسسة.

- توجد عدة أسباب تؤثر على جودة المراجعة الخارجية منها: عدد سنوات الخبرة، الاستقلال، سمعة مكتب المراجعة، كبر الحجم، الحياد كثر الدعاوي.....الخ.

أهمية الموضوع:

يستمد هذا الموضوع أهميته من الناحيتين العلمية والعملية، التي تناولت موضوع جودة تقارير المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، والذين يمارسون هذه المهنة هم أقدر الناس على الحكم عليها، ومعرفة أسرارها، والعوامل المؤثرة فيها.

أهداف الموضوع:

- التعريف بمهنة المراجع الخارجي.
- اسقاط الضوء على أهم العوامل التي تقلل من جودة الأداء المهني للمراجع.
- تحقيق هدف علمي وهو إضافة مرجع جديد في هذا المجال.

أسباب اختيار الموضوع:

تتمثل فيما يلي: وتم اختيار الموضوع لدوافع الذاتية والموضوعية التالية:

أ- الدوافع الذاتية: تتمثل في

- الاهتمام الشخصي والرغبة في دراسة الموضوع وهذا لارتباطه بمجال التخصص.
- بغية التوسع في مجال المراجعة الخارجية.
- الرغبة في مواصلة المسار المهني وتنظيمه.

ب- الدوافع الموضوعية: تتمثل في:

التعريف بمهمة المراجعة وأهم العوارض التي تقابلها وكيفية الوصول إلى تقارير ذات جودة عالية.

حدود الموضوع:

- الحدود الزمنية: انجاز هذه الدراسة خلال السنة الجامعية
- الحدود المكانية: إجراء استبيان على المراجعين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة والمراجعة بولاية الوادي.

المنهج المتبع في الموضوع:

إن طبيعة الموضوع هي التي تحدد المنهج الواجب إتباعه، ومنه سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي الذي يعد مناسباً ومتلائماً مع طبيعة الموضوع وخاصة في الجانب النظري، أما من حيث الجانب التطبيقي استخدم المنهج التحليلي واستخدمنا البرنامج الإحصائي SPSS لاستخراج النتائج.

صعوبات البحث:

- قلة المراجع في المكتبة الكلية الاقتصادية المتعلقة بالعوامل المؤثرة في الجودة المراجعة.
- عدم تقديم المراجعين الخارجيين المساعدة لإتمام الجانب التطبيقي للموضوع.
- افتقار الوسائل والطرق والأساليب الصحيحة التي تساعد على تجميع المعلومات من خلال منهجية البحث بصفة عامة.

الدراسات السابقة:

تم الوقوف على دراسات والأبحاث التي تعرضت لهذا الموضوع بصورة مختصرة وغير مباشرة، والتي توضحها فيما يلي:

- دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة: بعنوان "التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية".
- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير فرع محاسبة وتدقيق-جامعة الجزائر، 2009-2010.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- توضيح أهمية وفائدة المراجعة الداخلية والخارجية للصالح المؤسسة ومدى ضرورة تنفيذ خدماتهما معا للمؤسسة.
- توضيح مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية وبيان الداخلي والخارجي وكذلك على المؤسسة محل المراجعة.
- تحديد مجالات وأوجه التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية ومدى استفادات كل منهما من عمل أحر.
- محاولة تقديم التوصيات والمقترحات التي من شأنها زيادة درجة الاعتماد كل من المراجع الداخلي والخارجي على عمل أحر بما يحقق أعلاه فعلية.

وتم تقسيم هذه الدراسة إلى فصل الأول يتناول "عموميات عن المراجعة"، أما الفصل الثاني فيتناول "المراجعة الداخلية والخارجية"، فحين يتناول الفصل الثالث "العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والخارجية"، ومن خلال الفصل

الرابع سيتم التطرق إلى "دراسة حالة التكامل بين شركة مجني وحازم حسن وشركهم - محاسبين قانونيون - وإدارة المراجعين المراجعة الداخلية في بنك اليمن الكويت للتجارة والاستثمار في جمهورية اليمنية.

- دراسة بن شابي هنية: العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافضي الحسابات في الجزائر، دراسة حالة عينة من محافضي الحسابات -بسكرة-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016.

كما هدفت هذه الدراسة إلى:

- التعرف على المراجعة الخارجية وإبراز أهميتها.
- التعرف على جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة عليها.
- وسائل تحسين جودة المراجعة.

وقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى الجانب النظري والمتمثل في جودة مهنة محافضي الحسابات في الجزائر من خلال الفصل الأول، أما التطبيقي تناونا فيه دراسة حالة للعينة من محافضي الحسابات لولاية بسكرة.

- دراسة عبد السلام قاسم الاهدل: بعنوان العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، دراسة نظرية ميدانية -المعيد يقسم المحاسبة جامعة الحديدة- بحث مقدم لنيل درجة الماجستير، كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة، اليمن، 2008

كما تهدف هذه الدراسة إلى:

- تحليل المفاهيم الخاصة بجودة المراجعة وأهميتها والعوامل المؤثرة عليها.
- التعرف على الوسائل المستخدمة في تحسين جودة المراجعة.
- تحديد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية ونوعية أثارها والأهمية النسبية لكل عامل منها من جهة نظر كافة أطراف عملية المراجعة في الجمهورية اليمنية بالإضافة إلى تحديد الأهمية النسبية للوسائل تحسين جودة المراجعة.

وقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى جودة المراجعة من مفهوم والأهمية والعوامل المؤثرة في الفصل الأول، أما الفصل الثاني تناول الدراسات السابقة، وسائل تحسين جودة المراجعة الفصل الثالث، وأخيرا الدراسة الميدانية التي تم من خلالها ملاحظة النتائج والتوصيات البحث.

الهيكـل الدراسة:

سنتطرق من خلال هذه الدراسة إلى ما يلي:

الفصل الأول: جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

المبحث الأول: ماهية وتطور المراجعة الخارجية

المبحث الثاني: تقارير المراجعة الخارجية

المبحث الثالث: جودة المراجعة الخارجية وتقاريرها

الفصل الثاني: دراسة استبـيانية عن البيئة الخارجية (للمراجعين الخارجين) - بولاية الوادي-

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية



الفصل الأول



جودة تقارير المراجعة

الخارجية والعوامل

المؤثرة فيها

تمهيد:

إن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة الخارجية عامل رئيسي لتطويرها وقيامها كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنها، باعتبارها أداة فعالة، وتمكن أهمية مهنة المراجعة في الجودة والتقارير لارتباطها بنوعية الخدمات المقدمة لمستخدمي الكشوفات المالية لذا يجب على المراجعين الالتزام بالمعايير المهنية وتحسينها وتجنب المخاطر، حيث تبين العديد من الدراسات مداخل للتعريف بالمراجعة الخارجية وتقاريرها وجودة المراجعة الخارجية وكل منهم ربطها حسب دراسته، ومن هذا النطاق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثالث مباحث رئيسية التالية:

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية؛

المبحث الثاني: تقارير المراجعة الخارجية؛

المبحث الثالث: جودة المراجعة الخارجية وتقاريرها.

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية

إن للمراجعة ميدان واسع، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها مع كبر حجم المؤسسات وضخامة وسائلها البشرية، المادية والمالية المستعملة، لها معايير تحكمها وعلى المراجع أن يلتزم بها، وتتشابه عدة خطوات عملية المراجعة بغض النظر عن نوع هذه المراجعة.¹

المطلب الأول: مدخل عام حول المراجعة

كمدخل للجانب النظري للمراجعة، فإن من الضروري تتبع المراجعة الخارجية التطور التاريخي لمهنة المراجعة، والوقوف على مفهوم المراجعة الخارجية وأهدافها.

أولاً: نشأة وتطور المراجعة

تستمد المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع وحيث ظهرت الحاجة إلى المراجعة أولاً لدى الحكومات، وذلك لحاجتها لمراقبة موظفيها الذين يقومون بتنفيذ المتحصلات والمدفوعات نيابة عنه، حيث تدل الوثائق التاريخية على أنه تم استخدام المراجعة في حكومات قدماء المصريين واليونان والإغريق.²

ومع حلول عصر النهضة اتسع النشاط التجاري نسبياً، إلا أنه ظلت تمارسه وحدات اقتصادية صغيرة تعتمد على الإدارة الشخصية المباشرة من قبل الملاك، وحتى مع كبر حجم النشاط التجاري، وكبر حجم الوحدات القائمة بها، وظهور الرأسمالية التجارية فأن الإدارة ظلت شخصية مباشرة للملاك، لكن ظهرت حاجة هؤلاء الملاك إلى حماية ممتلكاتهم وهو ما أدى إلى استعانتهم ببعض الأفراد ليقوموا بالعمل كمشرفين.

ولكن مع الازدهار الصناعي بدأت الوحدات الاقتصادية تتجه نحو كبر الحجم وزيادة الحجم للأموال، وهو ما أدى ظهور مبدأ المسؤولية المحدودة في تنظيم الشركات خلال المراحل المبكرة للثورة الصناعية، وقد ترتب على ظهور شركات المساهمة ظهور مبدأ انفصال الملكية عن الإدارة، والذي مقتضاه تكلف الإدارة لعدد من المديرين الأجراء يجمعهم مجلس إدارة، على أن يقدموا في النهاية تقرير عن أداء الشركة من خلال مجموعة القوائم المالية³

إن التطور التاريخي لمهنة المراجعة كان بناء على الأهداف المراد تحقيقها منها لذلك، سوف نورد جدولاً زمنياً يبين فيه أهم المراحل للمراجعة:

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلبي، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص: 199.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص: 17-18.

³ عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 11-12.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

الجدول رقم (1-1): التطور لعملية المراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من قبل الميلاد إلى 1500 ميلادي	الملك الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة؛	رجل الدين؛	منع حدوث أي تلاعب أو غش في الدفاتر المحاسبية؛
من 1500 إلى 1850 ميلادي	الحكومة المحاكم التجارية؛ المساهمين؛	المحاسب؛	منع الغش، حماية الأصول؛
من 1850 إلى 1905 ميلادي	الحكومة، المساهمين؛	شخص مهني في المحاسبة أو القانون؛	اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية؛ اكتشاف الأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية؛
من 1905 إلى يومنا هذا	الحكومة؛ البنوك المساهمين، وهيئات أخرى؛	شخص مهني في التدقيق، المحاسبة، الاستشارة؛	الغرض الرئيسي من التدقيق هو التقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي؛

المصدر: طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود بالمراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان مطبوعات الجامعة، الجزائر،

2003، ص: 18.

ثانيا: مفهوم المراجعة وخصائصها

1-تعريف المراجعة:

هناك عدة تعريفات للمراجعة ومن عدة أوجه نذكر منها:

أ- عرف Germondet Bonnault المراجعة إنها "اختيار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف

مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف

المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام

القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية

ونتائج المؤسسة".¹

ب- وعرفت على لسان جمعية المحاسبة الأمريكية كما يلي: "هي عملية منظمة ومنهجية Systematic

لجمع وتقييم الأدلة وقراءتها بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك

لتحديد مدى التطابق والتوافق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".²

ج- وتعرف أيضا على أنها: "عملية تجمع وتقييم الأدلة المتعلقة بالمعلومات المعتمدة، والمراجعة يجب أن يتم

تنفيذها من قبل جهة كفؤة ومستقلة".³

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات-الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005، ص: 9.

² وليم توماس وامرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، للنشر، الرياض، 2006، ص: 26.

³ إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حديثة وتطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص: 17.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

د- ويمكن تعريف المراجعة بأنها: "عملية فحص من قبل شخص مؤهل ومستقل لإبداء الرأي حول مدى

انتظام وعدالة الميزانية العمومية والحسابات النتائج في المؤسسة معينة.¹

ومن خلال التعريفات السابقة للمراجعة يمكن تعريف المراجعة على أنها عمل منظم يقوم به مهني، يبدأ

بفحص أنظمة الرقابة الداخلية وكل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة لينتهي بتقرير يتضمن رأي فني محايد

على الوضعية الحقيقية للمؤسسة محل المراجعة.²

2- خصائص المراجعة:

يمكن استخلاص أهم سمات المراجعة انطلاقاً من التعريفات السابقة، وذلك على النحو التالي:

أ- عملية المراجعة هي عملية منظمة وبالتالي تستوجب وضع خطة عمل مسبقة.

ب- ضرورة التقسيم الموضوعي والخالي من الذاتية أي ذاتية المراجع الذي يقوم بالعملية.

ت- تبرير النتائج التي يتوصل إليها المراجع بمجموعة من الأدلة والقرائن.

ث- ضرورة تطابق العمليات والأحداث الاقتصادية وتقسيم من طرف المراجع مع المعايير الموضوعية، وضرورة

وجود هذه المعايير حتى يتمكن المراجع من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول البيانات والمعلومات

التي يقوم بدراستها.

ج- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى المستعملين والمعنيين الأطراف الطالبة لتقييم المراجع.

المطلب الثاني: ماهية المراجعة الخارجية

دراسة إن تعريف المراجعة الخارجية، وأهدافها تمدنا بأساس قوي لتحديد طبيعته، ويحتاج إلى نظرية لها فروض

أساسية، ومنهجية للعمل، وهيكل متكامل من الأفكار.³

أولاً: تعريف المراجعة الخارجية وأهميتها

1- تعريف المراجعة الخارجية

هناك العديد من الاتجاهات التي عرفت المراجعة الخارجية نذكر منها:

¹ Mokhtar Belaiboud. *Pratique de l'audit conforme aux normes IAS/IFRS et au SCF*. Bert edition. Alger.2011.p10.

² أمين السيد احمد لطفي، *مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة*، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص: 04.

³ خالد أمين عبد الله، *علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعملية*، مرجع سابق، ص: 13.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

أ- تعرف المراجعة الخارجية على أنها: "عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها".¹

ب- وتعرف كذلك على أنها: "الأداة الرئيسية المستقلة، والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة".²

ت- ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية أنها: "عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقييم الموضوعي للأدلة المتعلقة بالمعلومات مقدمة من أحداث وتصرفات اقتصادية، وذلك لتحقيق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام".³

ث- وتعرف المراجعة الخارجية عموماً بأنها تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مرجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة المعلومات وكافة البيانات المحاسبية الأخرى، عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة مع تقرير نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ القرارات. إذن يمكننا القول بأن المراجعة الخارجية تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام.⁴

2- أهمية المراجعة الخارجية

ترجع أهمية المراجعة الخارجية إلى كونها وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة جهات مختلفة تستفيد من مختلف القوائم المالية التي تمت مراجعتها، وتعتمد في اتخاذ قراراتها سواء على المدى القصير أو البعيد، كذا رسم سياساتها واستراتيجيتها لذا سيتم التطرق لأهمية المراجعة الخارجية من خلال الجهات المستفيدة من خدماتها كما يلي:⁵

أ- **الملاك والمستخدمين:** تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى متانة مراكزها المالية، لاتخاذ القرارات توجيه مدخراتهم، استثماراتهم الموجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولضمان حماية المدخرات والمستثمرين توجب أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة المحاسبة وأسواق رأس المال والتجارة الالكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص: 12.

² محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار الجامعية، مصر، 2002، ص: 41.

³ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص: 34.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، مرجع سابق، ص: 02.

⁵ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسير للنشر والتوزيع، ط1، عمان-الأردن، 2011، ص: 36.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

ب- **الدائنين والموردين:** يتم الاعتماد على تقرير المراجع لسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه.

ت- **حملة السندات الحاليون والمحتملون:** إن هذه الفئة تحتاج إلى معلومات تساعد في تقييم درجة المخاطر في المؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.

ث- **العملاء والموردون والمنافسون:** إن هذه الفئة تحتاج إلى معلومات المعتمدة من طرف المراجع الخارجي لتمكينهم في تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات أو كمستهلك وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة.

ج- **الأجهزة الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعتمدة من المراجع المستقل في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي، رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض الضريبة.

ح- **نظام المحاكم:** يحتاج إلى معلومات تساعد في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس، وتقييم الأصول الضرورية وفي أغراض الدعاوى القضائية.

خ- **الدائنون والبنوك:** تساعد المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي المستقل هذه الفئة في تحديد مدى إمكانية القروض للمؤسسة، وكذلك تحديد مبلغ القرض وشروطه.

د- **حملة الأسهم:** يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بالزيادة أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.¹

ثانيا: أهداف المراجعة الخارجية

هناك أهداف متعددة للمراجعة الخارجية في المؤسسة منها ما هو عام ورئيسي ومنها ما هو فرعي أو ثانوي، ويمكن ذكرها فيما يلي:

1- **أهداف رئيسية (عامة):** يعتبر هدف المراجع الأساسي من وراء هذا الفحص هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية وصدق تلك الوثائق. وهو هدف عام متفق عليه دوليا حيث أن المراجع، حسب جمعية المحاسبين الأمريكية، يدرس تلك القوائم بهدف إعطاء الرأي حول الصورة الفوتوغرافية، للوضعية المالية نتائج العمليات، تطور تلك الوضعية احتراماً للمبادئ المحاسبية المتفق عليها. فينهي المراجع مهمته بالإدلاء بهذا الرأي المحايد المدعم بأدلة في التقرير العام.²

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر، 2009، ص: 53.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق ال حسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الأردن، 2007، ص: 13-14.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

2-الأهداف الفرعية: إن هذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة وتعتبر حلقة وصل بين معايير المراجعة

وإجراءاتها، وتمثل هذه الأهداف فيما يلي:¹

أ- الوجود والتحقق: يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول

والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلاً، حيث أن

المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية تقرر مثلاً بالنسبة إلى مخزون السلعي مبلغ معين عند

تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقيق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي

أو المادي.

ب- التقييم والتخصيص: تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية

وفق للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم

المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة

قبول عام.

ت- إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة الخارجية إلى إبداء رأي فني محايد حول

المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذه الأخيرة، وفي إطار ما

تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

• التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛

• مراقبة عناصر الأصول والخصوم؛

• التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛

ث- العرض والإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على المعلومات

ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على

مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفق للمعايير الممارسة المهنية

وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من

طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى

ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.²

¹ احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان-الأردن، 2009، ص: 36.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار الميسرة للنشر، ط1، عمان-الأردن، 2006، ص: 20.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

ج- استنتاج هدف عام: من خلال ما سبق يمكن أن نستخلص الهدف التالي لعملية المراجعة

الخارجية يتمثل هذا الهدف من قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية، في إبداء الرأي عن العدالة كل

من المركز المالي ونتائج الاستغلال والتدفقات النقدية، واتفق القوائم المالية مع معايير المحاسبة

المتعارف عليه.

المطلب الثالث: أنواع ومعايير المراجعة الخارجية

أولاً: أنواع المراجعة الخارجية

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع للمراجعة الخارجية للحسابات وهي:

1- المراجعة القانونية (الإلزامية):

وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم

بالوظائف المستندة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة. ويقصد

بالمراجعة الإلزامية من طرف السلطة التشريعية والتي تلزم المؤسسة أن تقوم بها وهذا راجع لسياسة الدولة في فرض

رقابة خارجية على المؤسسات مهما كان طبيعة نشاطها الذي تقوم به.¹

2- المراجعة التعاقدية أو الاختيارية:

التي يقوم بها محترف بطلب أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنوياً.

3- الخبرة القضائية:

التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة. ويمكن مقارنة أنواع المراجعة وحصرها في الجدول

التالي:

الجدول رقم (1-2): مقارنة أنواع المراجعة الخارجية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	مراجعة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسية، ذات طابع عمومي؛	تعاقدية؛	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة؛
التعيين	من طرف المساهمين؛	من طرف المديرين العامة أو مجلس الإدارة؛	من طرف المحكمة؛

¹ السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية: المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص: 51.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات، مراجعة معلومات مجلس الإدارة؛	من طرف المديرين العامة أو مجلس الإدارة؛	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام؛
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محددة حسب الاتفاقية.	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين؛	تامة من حيث المبدأ؛	تامة اتجاه الأطراف؛
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما؛	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير؛	ينبغي احترامه؛
إرسال التقرير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (العادية، غير العادية)؛	المديرية العامة، مجلس الإدارة؛	إلى القاضي المكلف بالقضية؛
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية العامة؛	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية؛	التسجيل في القائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء؛
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير شرعية	نعم؛	لا؛	غير إلزامية؛
الالتزام	بحسب الوسائل؛	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة؛	بحسب النتائج مبدئيا؛
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية؛	مدنية، جنائية، تأديبية؛	مدنية، جنائية، تأديبية؛
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة؛	محدد في العقد؛	من طرف القاضي المشرف على الخبراء؛
الأتعاب	قانون رسمي؛	محددة في العقد؛	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي؛
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية؛	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية؛	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة؛

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات في النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص: 27-

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات في النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص: 27-

28.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ إن الأنواع الثلاثة من المراجعة الخارجية لها استقلالية تامة من حيث الجهة التي تخولها، حيث يلعب المراجع الخارجي دور هام في إعطاء الحكم الشخصي حول عدالة ومصادقية الكشف المالية

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

والأوضاع المالية والمحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، ويشترط أن يكون المكلف بهذه المهنة محافظ حسابات، خبير محاسبي أو قضائي.

ثانيا: معايير المراجعة الخارجية

تمثل معايير المراجعة الخارجية إرشادات عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية، ويمكن اعتبار معايير المراجعة كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات والأهداف التي يعمل على تحقيقها، وعلمية ينبغي على المراجع مراعاة المعايير أثناء قيامه بمهمته حتى لا يكون مقصرا وما يتبع ذلك من عواقب. ونستعرض فيما يلي أهم المراجعة الخارجية، وقد قسمت هذه الأخيرة حسب إصدارها إلى ثلاث مجموعات وهي كالتالي:

1- معايير عامة:

أ- معيار التأهل العلمي والعملي: يتم تنفيذ مهام عملية المراجعة بواسطة أشخاص تم تأهيلهم تأهيلا كافيا

من الناحية العلمية والعملية، فضلا عن ضرورة توافر مجموعة من الصفات السلوكية الهامة، الإخلاص والمحافظة على سرية المعلومات وغيرها من الصفات، ويمكن تناول هذه المعايير في النقاط التالية:

- التأهل العلمي والعملي: يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة أشخاص حصلوا على مستوى ملائم

من التدريب وتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجعين.¹

وهذا المعيار يعرف بأن الشخص مهما كان مؤهلا وكفؤا في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية والأعمال لا يتمكن من القيام بالمراجعة دون التدريب في هذا الحقل وإن هذا التدريب يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغير وكيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم الموضوعي.²

- تأهيل السلوكي: يمكن التأهيل السلوكي والأخلاقي للمراجعة من الارتقاء بالمهنة والمحافظة عليها،

فمراجع الحسابات يجب أن تتوفر فيه صفات شخصية وأخلاقية تؤهله لأداء واجبه المهني، وأهم

هذه الصفات الأمانة والمحافظة على أسرار العملاء، والهدف والصبر والدقة في العمل وكذلك الحذر

في التصرفات، كذا المقدرة على التركيز وتقدير المسؤولية.³

¹ ألفين اريتر، جيمس لويك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، احمد حامد حجاج، دار للنشر، الرياض، 2002، ص: 41.

² النميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 2، عمان -الأردن، 2004، ص: 30.

³ لقلبي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008، ص: 2.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

ب- **الاستقلالية (الحياد والموضوعي):** بالنسبة لجميع الأمور المتعلقة بالمراجعة فعلى المراجع أن يحافظ على استقلالية يصبح عديم القيمة إذا لم يمكن مستقلا فعليا وظاهريا. فالاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة المراجعة، وفي حالة الشك باستقلالية المراجع فإن ثقة الجمهور ستخضع نتيجة لذلك.

ت- **بذل العناية المهنية اللازمة:** على المراجع بذل العناية المطلوبة أثناء المراجعة وعند تحضير التقرير، والعناية المهنية تتطلب دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز من قبل المساعدين الذين قاموا بعمل المراجعة، كما أن العناية المهنية تعني أن أي شخص يقوم بغرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلا ويمتلك المتطلبات المهنية، أي أن لديه من المهارات مثل ما هو مطلوب من المهن الآخرين كالطبيب الاستشاري، المهندس وما شابه ذلك.¹

2- **معايير العمل الميداني:** ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى القرائن وأدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة، والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات وتتمثل فيما يلي:²

أ- **معيير التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين:** على المراجع التخطيط للمراجعة لأداء مهمته بكفاءة وفاعلية، وذلك عن طريق قيامه بوضع وتحديد الاستراتيجية الشاملة لهذه المهمة، وأن يتم وضع الإجراءات والخطوات اللازمة لتنفيذها على أكمل وجه، وعلى المراجع أن يترجم هذا التخطيط بوضع برنامج مراجعة تفصيلي يتضمن إجراءات الفحص التحليلي لعناصر النشاط للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة، والتي تتطلب اهتماما أكثر خلال عملية المراجعة النهائية، ومن ناحية أخرى يمكن النظر إلى هذا البرنامج على أنه دليل مراجعة يحتوي على الخطوات والإجراءات الملائمة لإنجاز المهمة بيسر وسهولة وفي الوقت المحدد والمناسب، وفي نفس الوقت هو دليل للبرنامج نفسه في أداء مهمته، وتمكينه من تقييم موضوعية العمليات و المعلومات التي يقوم بمراجعتها وبذلك تزيد درجة الثقة فيها مما يؤدي إلى حماية وخدمة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.³

ب- **معيير دراسة وتقييم الرقابة الداخلية:** يعني هذا المعيار أنه على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالوحدة محل المراجعة كأساس لإمكانية الاعتماد عليه ولتحديد

¹ التميمي هادي، مرجع سابق، ص: 31.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص: 275-276.

³ محمد سمير العبات، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، 1998، ص: 50.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات المراجعة الملائمة لها، ويقصد بالرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع، الخطط والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لضمان أن العمليات المالية قد تم تسجيلها بدقة وأنه توجد إجراءات ملائمة لحماية الأصول، وتشتمل الرقابة الداخلية على الرقبة الإدارية وهي العملية الخاصة باتخاذ القرار الذي يؤدي إلى الترخيص بالعمليات المالية، إذن فمعيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية يأخذ أبعاد مهمة، لأن مدى ما يقوم به المراجع من فحص واختبارات بتوقف على مؤسسة لديها نظام رقابة داخلية قوي ستكون مختلفة عن تلك التي تستخدم في مؤسسة لديها نظام رقابة داخلية ضعيف، ويشمل كثير من العمل الذي يقوم به المراجع لاختبار مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.¹

ت- معيار جمع أدلة الإثبات: يعني هذا المعيار أنه يجب أن يقوم المراجع بتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، وذلك من خلال الفحص والملاحظة* والاستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص، ويقتضي تماشي مع هذا المعيار ضرورة أن يتفهم المراجع مهمة المراجعة التي يقوم بها تفهما جيدا وكاملا وأن يتبع التعليمات الخاصة بتنفيذها وأن يدلل العناية المهنية للملائمة في أدائها وأن ينتبه إلى الأخطاء والعناصر غير العادية وأن يعد أوراق عمل كاملة وواضحة.²

3- معايير التقرير: إن تقرير مراجع الحسابات هو وسيلة الاتصال بين مراجع الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، وهو نتاج عمل المراجع الذي يبين فيه ما توصل إليه، كما يعتبر أيضا أحد الأدوات الأساسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤولية المراجع سواء المدنية أو الجنائية. والهدف من هذا المعيار هو وضع قواعد وتوفير إرشادات عن شكل ومحتوى تقرير المراجع الذي يصدره في نهاية عملية المراجعة، كما يوضح هذا المعيار ضرورة قيام المراجع بوضع رأيه مكتوبا وواضحا عن القوائم المالية ككل، وكأساس لإبداء المراجع لرأيه يجب عليه أن يقوم وتقييم النتائج المستخرجة من أدلة الإثبات.

ويتضمن هذا الفحص ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبية الدولية أو المعايير المحلية، ومدى اتفاقها مع القوانين السائدة، وتتمثل معايير التقرير فيما يلي:³

¹ الفيومي محمد، لبيب عوض، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الازارطة، الإسكندرية، مصر، 1998، ص: 41.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص: 280.

³ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص: 120.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

أ- إعداد القوائم وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يقتضي هذا المعيار بضرورة إشارة المراجع في تقريره إلى مدى إعداد القوائم المالية المتعارف عليها، ومدى قبول الأساليب والطرق المختلفة التي تطبق بها هذه المبادئ، ومن ناحية أخرى فإن المبادئ والقوائم المحاسبية تمثل ضمنا معيار يقاس عليه أو يحكم به على مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية وما إذا كانت تعبر تعبيرا صادقا عن نتيجة النشاط وعن المركز المالي للمؤسسة.

ب- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يقتضي هذا المعيار بضرورة الإشارة إلى تجانس تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى الثبات في تطبيقها، الإشارة في هذا المعيار فيما يلي:

- قابلية القوائم المالية للمقارنة للفترات المتتالية.
- عدم تأثير القوائم المالية تأثيرا جوهريا بالتغيرات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية من فترة لأخرى.
- عدم اضطرار المراجع لتعديل تقرير المراجعة وأسس إعداده بسبب حدوث أي تغيرات في هذه المبادئ المحاسبية.
- عدم إتاحة فرصة للتلاعب في استخدام وتطبيق بعض المبادئ المحاسبية لإظهار نتيجة معينة، وبصفة عامة يمكن القول في هذا المجال أن المراجع عليه دراسة وتحليل أسباب التغير في تطبيق بعض المبادئ المحاسبية ولا يوافق على هذا التغير إلا بمبررات منطقية ومقبولة وظروف غير عادية مرت بها المؤسسة خلال الفترة.

ث- الإفصاح الكافي والمناسب: يقتضي هذا المعيار ضرورة إشارة المراجع وإفصاحه في تقرير المراجعة عن أي معلومات مالية لازمة وهامة بالنسبة لصدق وعدالة عرض القوائم المالية، ومعنى ذلك أن الإفصاح المناسب للقوائم هو الأساس ما لم يكشف أو يشير تقرير المراجعة إلى غير ذلك.

وتختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في البيانات المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساسا من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة والذي ينعكس على الزاوية التي ينظر من خلالها كل طرف نحو المشكلة فنظرة الطرف المسؤول عن إعداد البيانات المالية المنشورة مثلا وهو إدارة المؤسسة حيال مشكلة الإفصاح قد لا تلتقي بالضرورة مع نظرة هؤلاء جميعا،

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

من هنا يصبح من الصعب جدا توفير مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة.¹

فالإفصاح الكافي والمناسب يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار.² وفي هذا المجال على المراجع أن يأخذ في الاعتبار النواحي التالية:³

- الهدف الرئيسي للإفصاح المناسب هو الصالح العام لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية.
- في حالة وجود تضارب في المصالح فقد يكون عدم الإفصاح عن بعض المعلومات له ما يبرره خاصة، لو ترتب على الإفصاح ضرر معين على المؤسسة أكبر من الفائدة التي تعود على الأطراف التي يعينها الإفصاح.

ج- التعبير عن رأي المراجع: يقضي هذا المعيار بضرورة إشارة المراجع والتعبير عن رأيه في القوائم المالية وأن يوضح طبيعة الفحص الذي قام به، ودرجة المسؤولية التي يحتملها، ويهدف إلى عدم تمييع المسؤولية التي قبل المراجع أن يتحملها، ويعتبر أكبر معايير التقرير تعقيدا، وذلك بسبب حساسية للمراجع وخاصة عندما تكون هناك تحفظات معنية يقتضي أن تكون بعين الاعتبار ولذلك ينقسم رأي المراجع بصفة عامة إلى:⁴

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

¹ لعبي هاتوخلف، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية، مذكرة ماجستير، الأكاديمية العربية في الدنمارك، بغداد، 2009، ص: 29.

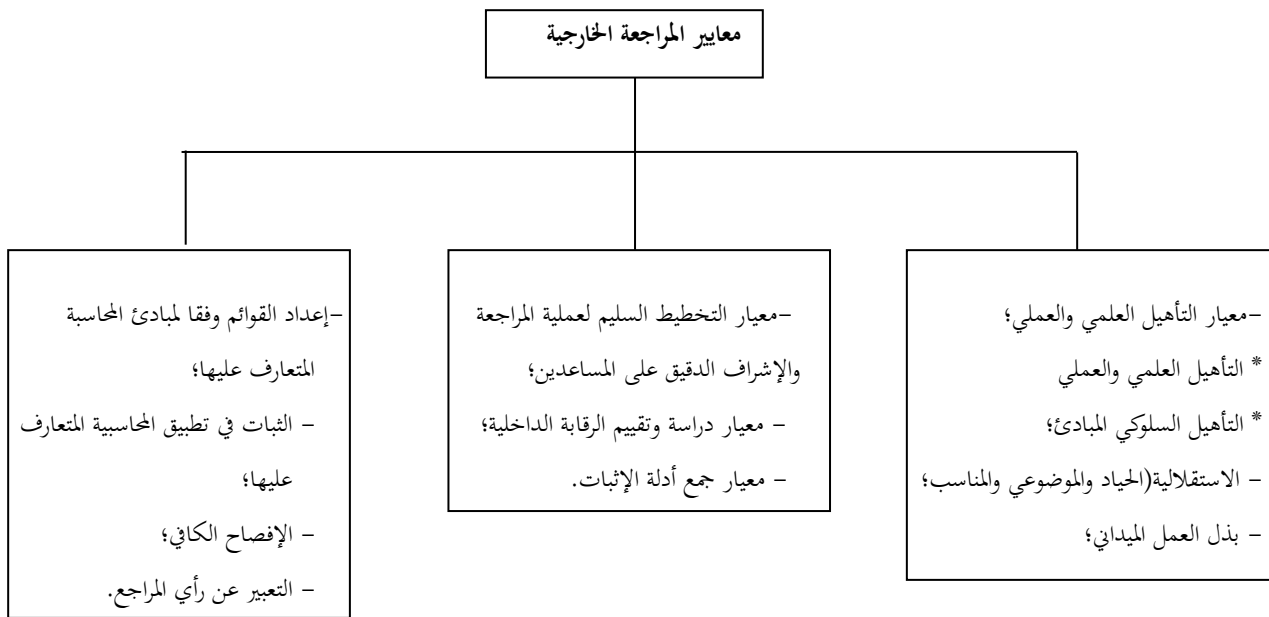
² صبا يحي نوال، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة من الملتقى الدولي الثالث حول: آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثير على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة الوادي، الجزائر، 2013، ص: 5.

³ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص: 290.

⁴ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص: 91.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

الشكل رقم (1-1) معايير المراجعة الخارجية.



المصدر: من إعداد الطلبة استناد من الدراسات السابقة.

المبحث الثاني: تقارير المراجعة الخارجية

رغم أن تقرير المراجعة لا يشغل أكثر من مجرد سطور قصره هذا فقد ينظر إليه القراء من غير ذو المعرفة بالمراجعة على أنه لا يمثل أكثر من مجرد ناحية شكلية قانونية ضرورية، مما قد يفقد التقرير جوهره وأهمية البالغة. حيث أن تقرير المراجعة على الرغم من أنه يتضمن فقط مجرد بضع كلمات إلا أنه يتطلب عناية عظيمة، كما أنه يعتبر نتاج استكمال عملية مراجعة مهنية دقيقة وطويلة.¹

المطلب الأول: المراجع الخارجي

نظرا لطبيعة عملية المراجعة الخارجية التي تتميز بالدقة والحذر، فهي تحتاج في تنفيذها إلى شخص ذو كفاءة عالية ومعرفة واسعة، يعرف هذا الأخير بالمراجع الخارجي.

أولا: تعريف المراجع الخارجي

يعرف المراجع الخارجي في قانون التجاري رقم (1-10) في مادته (22) بأنه: كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.²

عرف القانون التجاري المراجع الخارجي في مادته رقم (715 مكرر 4) من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993، كما يلي " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر، لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة، وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها".³

وعرف المراجع الخارجي ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته للقيام بدور محافظ الحسابات أو الخبرة ويطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن أنجاز مهمة معينة من عملية التدقيق.⁴ من خلال هذه التعريف نستخلص أن: المراجع الخارجي هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤولية، وذلك عن طريق فحص ومراقبة الحسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير.

¹ حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة-، 2008-2009، ص: 20.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: ال عدد 42، المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات، ق10-01، المادة 22، ص: 7.

³ القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، 1993، ص: 184.

⁴ إيهاب نظمي، هاني العرب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار رائد للنشر، ط1، عمان-الأردن، 2012، ص: 32.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

ثانيا: مهام المراجع الخارجي

لقد نصت المادة 43 من القانون 01/10 على المهام التي تسمح وتساعد محافظ الحسابات للقيام بعمله على أكمل وجه أي مراقبة شركة ما وتمثل هذه المهام في:

1. شهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

أ- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهم أو الشركاء أو حاملي الحصص.

ب- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والشركات أو الهيئات التابعة لها أو بين الشركات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

ت- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو لمسير.

ث- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه. ومن هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها. دون التدخل في التسيير.¹

- التخطيط لعملية التدقيق؛

- الاختيارات وأدلة التدقيق؛

- التقييم وإصدار التقرير؛

¹ المجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، ص7.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

مطلب الثاني: مفهوم وأهمية تقارير المراجعة الخارجية

التقرير هو ختام عملية المراجعة والذي يقصد به بلورة لرأي المراجع الخارجي في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية، ويعد المنتج النهائي لها الذي يستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة، حيث لتقرير المراجع الخارجي عدة تعريفات منها:

أولاً: مفهوم تقارير المراجعة الخارجية

1-تعريف تقارير المراجعة الخارجية

التقرير هو ختام عملية المراجعة والذي يقصد به بلورة لرأي المراجع الخارجي في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية، ويعد المنتج النهائي لها الذي يستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة، حيث لتقرير المراجع الخارجي عدة تعريفات منها:

يقصد بتقارير المراجع الخارجي هو: "المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد للمراجع الخارجي على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية."¹ يعتبر خلاصة ما توصل إليه من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة، وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية."² كما أنه وثيقة مكتوبة صادرة على شخص مهني مستقل، بهدف إعلام مستخدميه المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليها بهدف إبداء رأي فني محايد، عن مدى دقة أو صحة البيانات والمعلومات الاقتصادية للاعتماد عليها، وبناء عليه يؤدي تقرير المراجع الخارجي وظيفة إخبارية إعلامية هامة."³

أ- انطلاقاً مما سبق، يمكن إدراج التعريف التالي لتقرير المراجعة الخارجية: "التقرير هو وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علمياً وعملياً، يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض استخدامه من طرف جهات خارجية عن المؤسسة لاتخاذ على ضوء له قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية."

ب- وينبغي على المراجعة مراعات الخصائص الرئيسية التالية:⁴

- عدم التحيز وتحري الصدق والأمانة؛

¹ محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 82.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، ط2، 2004، ص، 161.

³ محمد سعيد دجور، مجالات مساهمة الإفصاح العالمي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص 56.

⁴ إيهاب نظمي، هاني العرب، مرجع سابق، ص: 91.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

- تجنب استخدام المصطلحات الغامضة؛
- تناسب وتلاؤم صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه؛
- الوقت المناسب أي عدم تأخير نتائج البحث؛
- توضيح الإجراءات والخطوات التي قامت بها المراجعة؛

2-أهمية تقرير المراجعة الخارجية

أ- يعتبر التقرير خلاصة ما يوصل إليه المراجع من عمله، حيث أن عملية المراجعة تتيح للمراجع التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة والتي أنكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي. ومن ثم يكون تقرير المراجعة بمثابة كشف يقدمه المراجع لمن يهمهم الأمر وبصفة خاصة الملاك "حيث يعتبر وكيلا عنهم" عن النتائج التصرفات المالية التي قامت بها إدارة المؤسسة خلال الفترة المالية محل الفحص.

ب- يعتبر تقرير المراجعة الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع المدنية والجنائية، للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة، وذلك إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته جنائيا أو مدنيا.

ت- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمراجع "لعملية المراجعة" نتيجة لما يواجهه مستخدم المعلومات من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليه وتحديد درجة الاعتماد عليها، وذلك نظرا لتوافر العوامل التالية:

- تضارب المصالح بين الأطراف المعنية: فعندما يشعر مستخدم المعلومات أن هناك تعارضا فعليا أو محتملا بين مصلحة وبين مصلحة من يقوم بإعداد البيانات، فإنه سيصر على ضرورة إجراء تقييم دقيق لهذه المعلومات وخاصة عن طريق شخص متخصص يتمتع في الاستقلال في إبداء الرأي.
- الأهمية النسبية للمعلومات محل الدراسة: فزيادة أهمية المعلومات المقدمة عند اتخاذ القرارات، تجعل من الأهمية مكان التحقق من مدى جودتها ودرجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أية قرارات تعتمد عليها.
- صعوبة المعلومات المعدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة بها: مما قد يجعل مستخدم المعلومات غير قادر على استيعابها، وارتفاع احتمال حدوث أخطاء غير معتمدة يصعب على المستخدم اكتشافها.¹

¹ محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص: 162-163.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

ثانيا: أنواع تقارير المراجعة الخارجية ومحتوها

1. أنواع تقارير المراجعة الخارجية

1- من حيث درجة الإلزام: تنقسم إلى نوعين:¹

أ- تقارير المراجعة الخاصة: يقصد بها تلك التقارير المرتبطة بمهام محددة نص عليها القانون، والتي تكون المراجعة ملزمة قانونيا بتقديمها في مناسبات خاصة وتكون وفقا لظروف معينة، ومنها يوجد تقرير المراجعة عن الرقابة الداخلية وأيضا تقرير المراجعة لغرض النظام الضريبي، فهي لا تتعلق بنشاط المؤسسة وإنما تتعلق بأمور محددة نص عليها القانون، وتقدم مستقلة كون أن المسائل التي تعد بشأنها لا تتعلق بباقي التقارير الأخرى، ومن الحالات التي تقدم تقارير خاصة من طرف المراجع يمكن ذكر:

- الاتفاقيات التي تبرم بين المؤسسة وأحد مؤسسيها أو أعضاء مجلس إدارتها؛
- إصدار سندات والتي تكون مصاحبة بتقرير من المراجع؛
- يعد تقريراً خاصاً يحدد فيه كافة المرتبات والتعويضات والمزايا المختلفة الأخرى؛
- تعد مراجعة تقرير خاص يثبت فيه المبالغ المدفوعة لمديري المؤسسة؛

ب- تقارير المراجعة العامة: وهي التقارير التي تعد وفقا للتشريعات والقوانين العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات، والتي تفرض عليها بتقديم مراجعتها على شكل تقرير موقع من طرف المراجع الخارجي المستقل، والمراجعة هنا تتحمل كامل المسؤولية في البيانات والقوائم التي قام بمراجعتها.

2. من حيث إبداء الرأي: وتنقسم إلى أربعة هي:

- أ- التقرير النظيف (غير متحفظ): وهو المعبر عن رأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المالية، ولا يحتوي على أية ملاحظات أو تحفظات، ويعتبر عن التزام المراجع بمعايير المراجعة التعارف عليها وتأكدته من سلامة القوائم المالية، وتصدرها في حالة توفر الشروط التالية:
- في حالة حصول المراجعة على أدلة وقرائن إثبات كافية، حيث تؤكد هذه الأدلة والقرائن على عدم الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- تأكد المراجعة من ثبات المبادئ المحاسبية من فترة مالية إلى أخرى.

¹ شكري معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، أطروحة دكتوراة، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة

أحمد بوقرة يومرداس، 2015، ص: 42.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

- تأكد المراجعة من أن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي وتشمل على جميع البيانات والمعلومات الإيضاحية التي تجعل تلك القوائم المالية غير مظلمة. وتمتنع المراجعة عن إصدار التقرير النظيف في بعض الحالات أهمها:

- عدم استقلالية المراجعة بالنسبة للمؤسسة؛
 - عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصفة كلية أو جزئية؛
 - عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة مالية إلى أخرى؛¹
- ب- التقرير المتحفظ:** ويصدر هذا التقرير عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات وهنا لابد من ذكر موضوع التحفظ وأسبابه وأثره على القوائم المالية إن أمكن، أما إذا كان التحفظ من الأهمية بمكان بحيث يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلا بد من الامتناع عن إبداء الرأي، أو إعطاء رأي معاكس إذا ما تكونت القناعة لدى المراجع بأن ذلك التحفظ يجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع المؤسسة ويذكر التحفظ عادة في فقرة وسيطة النطاق والرأي. وتنقسم التحفظات إلى ثلاثة أقسام:
- التحفظات التي تهدف إلى تحديد مسؤولية المراجعة؛
 - التحفظات التي تشير إلى مخالفات لقانون المؤسسة أو نظام المؤسسة الداخلي؛
 - التحفظات التي تفصح عن اختلاف رأيه مع الإدارة والتي غالبا ما تشير إلى مخالفة المؤسسة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛²
- ث- التقرير السلبي:** يصدر هذا التقرير عندما يرى بأن القوائم المالية تتسم بالتحريف والتضليل، ولم يتم اعتماد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعدادها، كأن يقيم جزء من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا عن التكلفة الحقيقية لها، وهذا التقرير يتضمن ثلاث فقرات وهي، الأولى: تصف الإجراءات التي يقوم بها المراجع ونطاق فحصه. الثانية: يظهر بها أسباب التقرير السلبي والاثار المتعلقة به. الثالثة: تتضمن الرأي السلبي حول عملية المراجعة التي قام بها، وبصفة عامة لا يمكن للمراجعة أن يبدي رأيا سلبيا إلا إذا كانت الأخطاء التي لاحظها تمس حقيقة وصدق وشرعية الحسابات أو تقوم على تزوير وتضليل الدفاتر والسجلات.³

¹ نفس المراجع، ص: 43.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص: 95.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

ج- التقرير الامتناع عن إبداء الرأي: يتم إصدار تقرير عدم إبداء الرأي عادة في الأحوال التي لا يمكن فيها

المراجعة، من تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى ضرورة استخدامها للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة

لإبداء رأيه في القوائم المالية. وإن من أهم أسباب عدم إبداء الرأي هي:

- وجود تحديد جوهري لنطاق المراجعة لا يمكن المراجع من تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية سواء بسبب الصعوبات التي تضعها إدارة المؤسسة على هذا النطاق، أم بسبب ظروف خارجة عن إدارة المؤسسة أو المراجع نفسه.

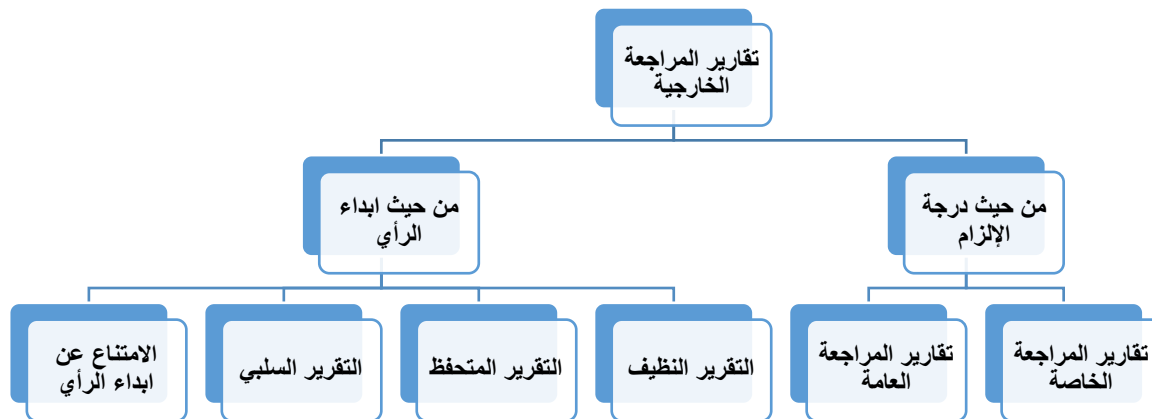
- عدم استقلال مراجع الخارجي.

- وجود حالة من عدم التأكد غير الاعتيادي حول المبلغ عنصر معين أو نتيجة أو قد يكون من الجسامة

والأهمية لدرجة عدم القدرة على تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية.¹

وبصفة عامة يمكن تلخيص أنواع تقارير المراجعة الخارجية إلى ما يلي:

الشكل رقم (1-2): أنواع تقارير المراجعة الخارجية



مصدر: من اعداد الطلاب.

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة، الأردن، 2009، ص: 135.

3. محتوى معايير اعداد التقارير المراجع الخارجي¹

- تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية؛
- تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة؛
- تقرير حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى 5 أو 10 تعويضات؛
- تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- التقرير حول تطوير نتيجة السنوات 5 الأخيرة والنتيجة حسب السهم او حسب الحصة في الشركة؛
- تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير حول استمرارية الاستغلال؛
- تقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان؛
- تقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- تقرير متعلق بعملية خفض رأس المال؛
- تقرير متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- تقرير متعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.

المطلب الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق 210 و 250²

هناك أربعة أنواع من المعايير الجزائرية للتدقيق تستهدف الكشف المالية المرافقة لهذا القرار جميع أشكال مهام التدقيق، قانونية كانت أو تعاقدية حسب المادة 1، 2، 3، وسندرس في هذا المطلب نوعين هما:

أولاً: معيار اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق (210)

1- مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار الجزائري للمراجع (للتدقيق) واجبات المراجع للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة المراجع.

ويخص المعيار كل مهام مراجع الكشف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

لا يشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.

¹ - قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، الجريدة الرسمية العدد 30، 24 أبريل 2014 يحدد محتوى معايير تقارير محافضي الحسابات، ص: 13-21.

² - المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

ويقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

2- الأهداف:

إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها:

- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة على أحكام مهمة التدقيق.
- يجب على المراجع أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، ويجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

3- الشروط المسبقة للتدقيق:

- أ- يجب على المراجع أن يضمن أن الشروط المسبقة للمراجع مجتمعة، لاسيما:
 - المراجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوف المالية
 - الإدارة تعترف، تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيها يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية
 - تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال
 - لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤدة والضرورية للقيام المهمة
- ب- إذا توقع المراجع عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة فإنه يتوجب على هذا الأخير مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة، إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.

4- محتوى رسالة المهمة

1-4 الأحكام الأساسية لرسالة المهمة:

- أ- يجب أن تدون أحكام مهمة المراجع في رسالة مهمة المراجع ويجب أن تتضمن:
 - هدف ونطاق المراجع المتضمن الكشوف المالية ومنها مراجع التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير المراجع؛
 - مسؤوليات المراجع والإدارة؛
 - تعريف المراجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية؛
 - إثارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المراجع؛
 - قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع؛

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

- مخطط وتنفيذ المراجع؛
- نظرا للحدود المرتبطة بالمراجع وكذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط للمراجع وتنفيذه بشكل صحيح؛
- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها؛
- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمراجع حتى تسمح له بإتمام المراجع وفق الرزنامة المقترحة؛
- يجب على الإدارة اعلم المراجع بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية والتي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير المراجع وتاريخ المصادقة على الكشوف المالية؛
- ب- من جهة أخرى، إذا طرأت الحالات التالية، يجب أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية:
 - الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء؛
 - الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان؛
 - الأحكام التي يجب اتخاذها مع المراجع السابق وعند الاقتضاء في حالة المراجع الأولى.
- من جهة أخرى، لاسيما في الحالات التالية:
 - بمشاركة مراجعين آخرين أو خبراء؛
 - إشراك مراجعين داخليين أو مستخدمي الكيان؛
 - التعامل مع المراجع السابق، وعند الاقتضاء في حالة المراجع الأولى، يجب أن تحتوي رسالة المهمة على الأحكام المتعلقة بها.

2-4 التدقيقات المتكررة

- أ- يجب أن تتم المصادقة بين الطرفين المعنيين، على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المراجع في السنة الأولى من المهمة وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة
- ب- يحدد المراجع أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير الكيان بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغته لاسيما عند:
 - وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الإدارة حيال طبيعة ونطاق تدخلات المراجع؛
 - مواجهة المراجع لمشاكل خاصة لدى مباشرته لأعماله؛

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

- ملاحظة تطور في طبيعة وأهمية نشاطات الكيان؛
 - حدوث تغيرات في الهيئة المسيرة أو القائمين على الحكم في المؤسسة أو المساهمين؛
 - وقوع حدوث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من طرف المراجع.
- ت - تدمج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة أو تدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية.

5- تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة المراجع التعاقدية

- أ - يجب على المراجع ألا يقبل تعديل أحكام مهمة المراجع إذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذلك. مثلاً، لا يمكن للإدارة أن تطلب تحديد مهمة المراجع إذا كان الهدف من ذلك هو تجنب الحصول على رأي مع التحفظ حول جوانب معينة؛
- ب - قبل انتهاء مهمة المراجع وإذا طُلب المراجع بتعديل مهمة التدقيق إلى مهمة تقود إلى مستوى تأمين أقل فإن عليه تحديد ما إذا كان هناك سبب معقول يستدعي ذلك مع تقدير الآثار القانونية والتنظيمية المحتملة؛
- ت - إذا وافق المدقق على تعديل أحكام مهمة التدقيق إلى مهمة محددة أو خدمة مرتبطة بها فيجب على هذا الأخير والإدارة وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة أو تحت أي شكل آخر مناسب للاتفاق الكتابي؛
- إن تقرير المدقق لا يجب أن يحيل إلى المهمة الأصلية لمراجع أو أن يذكر الإجراءات المتخذة التي تضمنتها هذه الأخيرة إلا إذا كانت المهمة الجديدة معنية بهذه الإجراءات
- ث - إذا تعذر على المدقق قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ولم ترخص له الغدارة بمتابعة مهمته الأولية ويجب عليه:

- الاستقالة من مهمة التدقيق إذا سمح القانون أو التنظيم المطبق بذلك؛
- تحديد وجود أي نوع من الالتزام، تعاقدية أو شكل آخر، وإبلاغ آثار ذلك للأطراف الآخرين مثل الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة أو المالكين أو سلطات المراقبة.

6- خصوصيات أخرى:

- أ - في حالة التدقيقات المشتركة حيث تمنح المهمة إلى عدة مدققين فإن هؤلاء إما يعدون رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية؛

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

ب- في حالة رسالة المهمة المشتركة فإن هذه الأخيرة يجب أن تحدد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين وميزانية الأتعاب المخصصة لكل واحد منهم؛

ت- عندما يكون مدقق الكيان الذي يقوم بإعداد حسابات مجمعة أو مدججة هو أيضا مدقق كيان آخر أو عدة كيانات تابعة لنفس المجموعة، سيقدر ما إذا كان ينبغي إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة كيانات؛

ث- عندما يقوم المدقق باختيار إعداد رسالة مشتركة يجب أن يطلب من الكيان الأم التأكد خطيا أن جميع الكيانات قد وافقت على محتوى رسالة المهمة، كل فيها يخصه.

ثانيا: معيار التأكيدات الخارجية (505)

مجال التطبيق: يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق الإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

- 1- الهدف: هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية
- 2- الأداء المطلوبة:

- التأكيد الخارجي هو دليل مثبت التحصيل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء كان في شكل ورقي الكتروني أو شكل آخر؛
- طلب تأكيد مستعجل (تأكيد إيجابي) هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة؛
- طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي) هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

أ- إجراءات التأكيد الخارجية:

يجب على المدقق، عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي، الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد، الأمر الذي يتطلب لاسيما:

- تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، أجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر؛
- اختيار "الغير" المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى سؤال الذي، وفقا للمدقق، على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح بالحصول على التأكيد؛

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

- تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين مع والتي تنص على وجوب توجيه الردود إلى المدقق المباشرة؛
 - مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.
 - العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تصور طلب التأكيد تتضمن على العموم:
 - الإثباتات المؤشرة؛
 - شكل وتقديم الطلب؛
 - أخطار الانحرافات المعتبرة المعرفة على وجه الخصوص بما فيها أخطار الغش؛
 - التجربة المتحصل عليها سابقا في إطار مهمة التدقيق أو المهام المشابهة؛
 - وسيلة التواصل مثلا: طلب على دعامة ورقية، الكترونية أو وسيلة أخرى؛
 - قيام الإدارة بترخيص أو تشجيع الغير على الرد على المدقق، حيث أن بعض الأطراف يمكنها ألا تقبل الرد إلا على طلبات التأكيد المتضمنة ترخيص من الإدارة؛
 - قدرة الغير على تأكيد أو تقديم المعلومات المطلوبة مثل مبلغ فاتورة معزولة مقابل الرصيد الكلي.
- ب- رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد
- إذا رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد يجب عليه أن:
- يتحرى أسباب رفض الإدارة ويحاول الحصول على عناصر مقنعة حول صحة ومنطقية هذه الأسباب؛
 - يقيم آثار رفض الغدارة على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش وعلى طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الأخرى؛
 - وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية.
- إذا استخلص المدقق أن رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد غير معقول أو عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة ومصدقية بواسطة إجراءات التدقيق البديلة، يجب عليه إعلام الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة كما يجب عليه أيضا فحص آثار هذه الوضعية على التدقيق وعلى رأيه كذلك.
- ت- نتائج إجراءات التأكيد الخارجي
- ت-1- مصداقية الردود على طلبات التأكيد:

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

- إذا تبين للمدقق عوامل تثير لديه شكوك حول مصداقية الرد طلب التأكيد، فإنه يتوجب على هذا الأخير الحصول على أدلة مثبتة مكتملة لإزالة هذه الشكوك.
- الردود المرسلة عن طريق الفاكس أو البريد الإلكتروني مثلاً تحمل أخطار فيما يخص مصداقيتها لأنه قد يكون من الصعب التأكد من مصدر الوثيقة وسلطة من قام بالرد أو كشف التغيرات.
- إذا اقتنع المدقق بأن هذا الإجراء مؤمن ومراقب بطريقة مناسبة فإن مصداقية الرد تكون عالية
- إذا قام الغير، الذي وجه إليه طلب التأكيد بالاستعانة بشخص آخر بغية التنسيق أو إعداد الردود على طالبت التأكيد، فإنه بإمكان المدقق وضع إجراءات للرد على المخاطر التالية:

1. الرد غير صادر عن المصدر الصحيح؛

2. المجيب غير مرخص له بإعداد الرد؛

3. سلامة الإرسالية ثم اعتراضها؛

- إذا تلقى المدقق رد شفهي على طلب التأكيد فإنه بإمكانه حسب الظروف، الطلب من الطرق الأخرى أن يرد عليه خطياً مباشرة، وإذا لم يتعلق المدقق رداً خطياً يتوجب عليه البحث عن عناصر مقنعة أخرى لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي؛
- إذا حدد المدقق أن الرد على طلب التأكيد ليس بذي مصداقية، فلا بد عليه أن يقيم تأثيرات ذلك على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش كذلك طبيعة رزمة وامتداد الإجراءات الأخرى لتقييم.

ت-2- عدم تلقي الردود:

- هو غياب الرد أو تلقي رد جزئي من طرف الغير على طلب التأكيد المستعجل، أو إعادة إرسال طلب التأكيد إلى المدقق لأنه لم يتم تسليمه إلى المرسل إليه؛
- في حالة عدم تلقي الرد، على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية.
- وأمثلة عن مثل هذه الإجراءات،

ت-3- حالة الرد على طلب التأكيد الضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة:

- إذا رأى المدقق أن الرد على طلب التأكيد المستعجل يعد ضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة، فإن إجراءات التدقيق البديلة لن تقدم الأدلة المثبتة التي يحتاجها هذا الأخير؛
- إذا لم يحصل المدقق على التأكيد الضروري فيجب أن يحدد آثار ذلك على التدقيق وعلى رأيه.

ت-4- الفوارق:

- الفارق هو وجود اختلاف في الرد بين المعلومات المقدمة من الغير وتلك التي طلب المدقق تأكيدها أو المحتوات في الوثائق المحاسبية للكيان؛
- يجب على المدقق البحث عن وجود فوارق بهدف تحديد إذا ما كانت تشير أولاً إلى وجود انحرافات؛
- قد تشير بعض الفوارق، بالمقارنة مع طلبات التأكيد، إلى وجود انحرافات حقيقية أو متحملة في الكشف المالية؛
- إذا ما تم الكشف عن انحراف فعلى المدقق تقييم ما إذا كان هذا يشير إلى وجود حالة غش وإذا وجود فوارق قد يدل أيضاً إلى وجود نقص أو عدة نقائص في المراقبة الداخلية للمعلومات المالية.
- ث- التأكيدات الضمنية: تقدم التأكيدات الضمنية أدلة أقل إثباتاً مقارنة بالتأكيدات المستعجلة ويستوجب على المدقق ألا يستعمل هذه التأكيدات إلا عند اجتماع كل الشروط التالية:
- إذا قدر المدقق أن خطر وجود انحرافات معتبرة ضعيف وحصل على أدلة مثبتة كافية وملائمة حول فعالية تسير المراقبة ذات الصلة بالتأكد المعني
- إذا احتوت الأدلة الخاضعة لإجراءات التأكيد الضمني على عدد كبير من أرصدة الحسابات والعمليات أو على شروط قليلة الأهمية ومنسجمة
- إذا كانت نسبة الفارق متوقعة وجد متدنية
- إذا كان المدقق يجهل الظروف أو الحالات التي أدت بالمرسل إليهم إلى إهمال طلبات التأكيد الضمني
- ج- تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها:
- يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية أو إلزامية الحصول على أدلة مثبتة مكتملة، يمكن للمدقق عند تقييم نتائج كل طلبية تأكيد خارجي تصنف النتائج وفق الأصناف التالية:
- رد من الغير المؤهل يتضمن تأكيد المعلومات المقدمة أو المعلومات المطلوبة دون وجود فوارق؛
- الرد يعتبر غير موثوق؛
- عدم الرد؛
- رد يحمل فوارق.
- يساعد تقييم المدقق، مع الأخذ بعين الاعتبار كل إجراءات التدقيق المنجزة في جهات أخرى على تحديد ما إذا تم جمع أدلة مثبتة كافية وملائمة أو ضرورة الاستعانة بأدلة مثبتة مكتملة.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

المطلب الرابع: معايير الجزائرية للتدقيق 560 و 580¹

وسندرس في هذا المطلب نوعين آخرين هما:

أولاً: معيار أحداث تقع بعد إقفال الحسابات (560)

1- مجال التطبيق: يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

2- الأحداث اللاحقة: قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة:

- بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المدقق؛
 - بين تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة.
- يدل تاريخ تقرير المدقق، قارئه، على أن المدقق قد أخذ بعين الاعتبار أثر الأحداث والمعاملات المنتهية إلى علمه والواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير.
- يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعين من الأحداث:
- تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات؛
 - تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات.
- الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.
- تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية وتحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الإقفال مسؤولياتهم حيال ذلك.
- تاريخ تقرير المدقق هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية والموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، ولا يمكن أن يكون سابق لتاريخ إعداد الكشوف المالية.
- تاريخ المصادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة أو من طرف الهيئة المداولة.
- تاريخ إصدار الكشوف المالية هو الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدققة، وكذا تقرير المدقق، إن وجد لأطراف خارجية.

¹ - نفس المرجع

3- الأهداف:

- أ- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.
- ب- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى أحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

4- الإجراءات المطلوبة:

- أ- أحداث وقعت بين تاريخ الكشف المالية وتاريخ تقرير المدقق:
- يتضمن بنود «مذكرة مهمة» (في إطار م.ج.ت 210 موافقة الإدارة على إعلام المدقق بالأحداث التي من شأنها التأثير على الكشف المالية، والتي علمت بها بين تاريخ إصدار التقرير وتاريخ نشر الكشف المالية.
- أ-1- من واجب المدقق وضع الإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة من تاريخ الكشف المالية وتاريخ إصدار التقرير والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشف المالية أو معلومات متضمنة في هذه الأخيرة، قد تم تحديدها.
- قد تتخلل هذه الإجراءات إعادة النظر أو مسح للتحقق في الوثائق المحاسبية أو في المعاملات الحاصلة بين تاريخ الكشف المالية وتاريخ تقرير المدقق.
- في حين أن المدقق غير مطلب بإجراء تدقيق إضافي حول العناصر التي سبق وأن خضعت إلى إجراءات حققت نتائج مرضية.
- أ-2- يجب على المدقق إجراء عمليات التدقيق المطلوبة في فقرة -أ- التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشف المالية وتاريخ تقرير المدقق أو إلى أقرب تاريخ ممكن منه.
- قد ترتبط الإجراءات بوفرة المعلومات، خاصة تلك المتعلقة بكيفية مسك المحاسبة منذ تاريخ الكشف المالية.
- يجب أن يأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق المتضمنة إلى:
- إدراك كافة الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة من أجل التأكيدات الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها.
 - طلبات للحصول على معلومات من الإدارة وإذا لزم الأمر لدى القائمين على الحكم في المؤسسة، لمعرفة ما إذا كان للأحداث اللاحقة، عند إقفال الحسابات، تأثير على الكشف المالية الواقعة.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

- قراءة محاضر اجتماعات الشركاء، أو الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم المؤسسة، في حالة وجودها، التي انعقدت بعد تاريخ الكشف المالية.
- العلم بأخر الكشف المالية المرحلية بعد الإفقال، الملزمة أو غير ملزمة قانونيا، في حالة وجودها.
- أ-3- إذا تبين للمدقق، أثر تحقيق الإجراءات المطلوبة في الفقرات أعلاه، وجود أحداثا تستوجب إحداث تعديلات على الكشف المالية.
- أ-4- يجب على المدقق أن يطلب الإدارة أو حسب الحالة، الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة.
- ب- حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشف المالية:
- ب-1- لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره لكن إذا صادف أن أعلمت الإدارة المدقق، بعد إصدار تقريره وقبل المصادقة على الكشف المالية يحدث من شأنه يحدث تعديلات على التقرير إن هو علم به عند إصداره، فعليه:
- مناقشة هذه المسألة مع الإدارة، إذا لزم الأمر مع القائمين على الحكم في المؤسسة.
- تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشف المالية، وإذا كان الأمر كذلك الاستفسار لدى الإدارة عن الكيفية التي تنوي التعامل بها اتجاه هذا النقطة في الكشف المالية.
- ب-2- إذا عدلت الإدارة الكشف المالية، فعلى المدقق:
- تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم.
- إلا إذا تعذر تطبيق ظروف تمديد إجراءات التدقيق المبنية في الفقرات أعلاه حتى تاريخ تقرير التدقيق الجديد أو إصدار تقرير تدقيق جديد على الكشف المالية المعدلة.
- ب-3- إذا كان القانون أو المراجع المحاسبي المعمول بهما يمنعان:
- الإدارة من الحد في التعديل على الكشف المالية فقط.
- المسؤولين عن المصادقة على الكشف المالية.
- ب-4- إذا لم تعدل الإدارة الكشف المالية في ظروف يعتبر المدقق أنه من الضروري القيام بها، لأن أثارها على الكشف المالية ذات دلالة، بالتالي:
- إذا لم يتم إيداع تقرير التدقيق للكيان، استوجب على المدقق تغيير رأيه ثم إرسال تقريره.
- إذا لم يتم إيداع تقرير التدقيق للكيان، فعلى المدقق إشعار الهيئة المداولة، بعدم إظهار الكشف المالية للغير قبل إتمام التعديلات الضرورية.
- ت- حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشف المالية:

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

- لا يلتزم المدقق بأي إجراء تدقيق على الكشف المالية بعد إشهارها.

ثانيا: معيار التصريحات الكتابية (580)

مجال التطبيق: يعالج المعيار الجزائر للتدقيق 580 إلزامية تحصيل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشف المالية، الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

- 1- التصريحات الكتابية كعنصر مقنع: التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا، بالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.
- 2- الأهداف:

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى.
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

3- الواجبات المطلوبة:

1. المسبرون الذين تطلب لديهم التصريحات الكتابية: على المدقق المطالبة بالتصريحات الكتابية، من المسبرين ذوي المسؤوليات الملائمة.

2. المتعلقة بمسؤولية الإدارة: إعداد الكشف المالية.

أ- على المدقق مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها أنها قامت بكامل مسؤولياتها في إطار إعداد الكشف المالية.

ب- على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها:

- أنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة.
- أن كل المعاملات مقيدة وموضحة على الكشف المالية، تفصيل مسؤوليات على التصريحات الكتابية.
- ت- يتم وصف مسؤوليات الإدارة في التصريحات الكتابية بمصطلحات مطابقة لتلك المتضمنة في رسالة المهمة، مثلما هو مذكور أعلاه في الفقرتين أ- ب.

3. تصريحات كتابية أخرى:

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

أ- تكملة للتصريحات المطلوبة في إطار معايير التدقيق الأخرى، قد يعتبر المدقق ضروريا، الحصول على تصريحات كتابية أخرى لدعم عناصر مقنعة أخرى متعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكدات خاصة عديدة متضمنة فيها.

في هذه الحالات عليه المطالبة بالتصريحات كتابية أخرى حول هذه المسائل، على سبيل المثال خاصة:

• الإعلام بكل النقائص المتعلقة بالمراجعة الداخلية.

• غياب رأي أو موقف هيئات المراقبة أو الهيئات الوصية التي من شأنها التأثير بشكل كبير.

• حالة الدعاوي والنزاعات المعلومة.

• الإعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموجهة أو الم وضعية في متناول الشركاء أو المساهمين.

ب- تاريخ ومدة التصريحات الكتابية: يجب أن يكون تاريخ التصريحات الكتابية الأقرب مما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول الكشف المالية وليس بعده.

ت- شكل التصريحات الكتابية: يجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المدقق حين تطالب الإدارة قانونا بإصدار شهادات عمومية.

ث- التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المطلوبة والغير متحصل عليها.

ث-1- التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية:

• إذا تشكك المدقق في كفاءة، نزاهة وأخلاقيات أو واجبات الإدارة، أو حتى في التزامها أو تنفيذها.

• بالتحديد إذا كانت التصريحات الكتابية مناقضة للعناصر المقنعة الأخرى، على المدقق وضع إجراءات التدقيق اللازمة محاولة منه في حل هذه التناقضات.

• إذا خلص المدقق إلى أن التصريحات الكتابية ليست موثوقة، عليه أخذ التدابير اللازمة بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل على الرأي الوارد في تقريره.

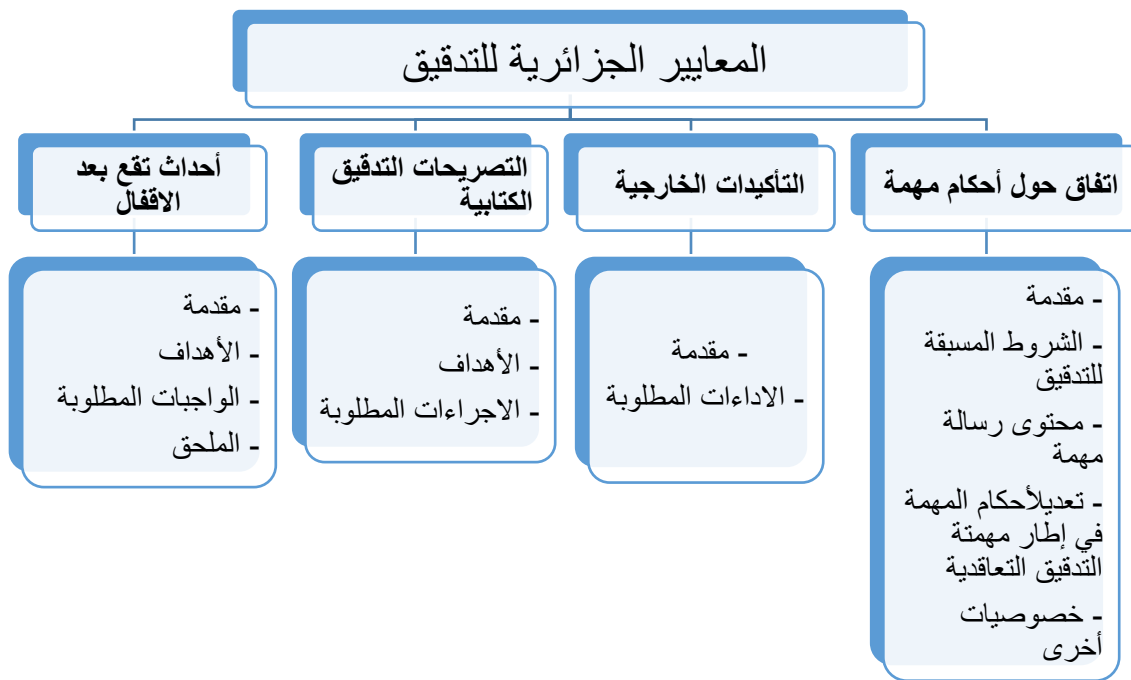
ث-2- تصريحات كتابية مطلوبة وغير متحصل عليها: عندما لا تقدم الإدارة تصريحا أو عدة تصريحات كتابية من تلك المطلوبة، على المدقق.

• مناقشة الإدارة حول هذه المسألة.

• إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم إثر ذلك على مصداقية التصريحات كتابية كانت أو شفوية.

• اتخاذ التدابير المناسبة، بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق

الشكل رقم (1-3): معايير جزائرية للتدقيق



المصدر: إعداد الطلبة

المبحث الثالث: جودة المراجعة الخارجية وتقاريرها

يتناول هذا المبحث المفاهيم والتعريفات المختلفة لجودة المراجعة، وتقدير جودة المراجعة، وكذا أهمية ويحدد الإجراءات الرقابية على مكاتب المراجعة والعوامل التي تؤثر على المراجعة ومكانتها.

المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة الخارجية

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 متعددة ومختلفة.

أولاً: تعريف جودة المراجعة الخارجية

تعددت تعريفات المراجعة الخارجية، نذكر منها

- 1- **عرفت جودة المراجعة على أنها:** "الالتزام بمعايير المراجعة، ومعايير الأداء للأفراد داخل منشأة المراجعة، وتتعلق معايير الأداء بمجموعة 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 خيرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة، وأخيراً ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة."¹
- 2- **وتم تعريف جودة المراجعة على أنها:** "مدى المطابقة مع المتطلبات، حيث تسعى المنظمات على مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة، وتستند جودة التدقيق إلى جودة الأداء الجيد لنظام الرقابة، وكذلك مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي المطبق، للوصول إلى الفاعلية والكفاءة المناسبة في العمليات والقيود بشكل مستمر ضمن الشركة لغرض خدمة أهدافها وحماية أصولها."²
- 3- **ويمكن أن نعرف جودة المراجعة بأنها:** "نهج متكامل بقيادة محافظ الحسابات وذلك لتحقيق مستويات عالية من الجودة في الأداء من خلال اكتشاف المخلفات والأخطاء الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية (تدنية مخاطر المراجعة وصولاً إلى خطر المراجعة المقبول)، والإفصاح عنها في التقارير، بحيث تتم الاستفادة من قبل الأطراف ذات الصلة وذلك مع الالتزام القانوني لمحافظ الحسابات."³

¹ - عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، قواعد وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية، مرجع سبق ذكره، ص: 44.

² - عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص: 54.

³ - خيري العيد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمخاطفي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص:

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

من خلال التعريف السابقة يتضح بأن مفهوم جودة المراجعة الخارجية بدور حول:

- مدى قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية.
- درجة الثقة التي يقدمها المراجع الخارجي لمستخدمي القوائم المالية من خلال دقة المعلومات المقدمة وخلو القوائم المالية من أية تحريفات وأخطاء جوهرية.
- مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير المهنية.

ثانيا: أهمية جودة المراجعة الخارجية

واجهت مهنة المراجعة ضغوطا متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المراقبين، وخصوصا بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من أكبر مكاتب المراجعة. وللتغلب على تلك الضغوط يجب الاهتمام بجودة المراجعة، والتي تمثل مطلبا ضروريا لكافة أطراف عملية المراجعة. ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي:

- **مراجع الحسابات:** يهمهم أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.
- **إدارة الشركة:** تعتبر إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد الكشوفات المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بأي أن جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها ويساعد في وضع الخطط المستقبلية.
- **البنوك:** تعتمد البنوك والمؤسسات التمويلية بشكل كبير على الكشوفات المالية المراجعة، وخاصة منح القروض والتسهيلات البنكية.
- **الدائنون:** يهتم الدائنون بالكشوفات المالية المراجعة من قبل مراجع قانوني خارجي لمنع العملاء من التسهيلات الائتمانية بناء على تلك الكشوفات، ولا شك أن جودة المراجعة سوف تؤثر كثيرا على قراراتهم في منح الائتمان.
- **الهيئات والأجهزة الحكومية:** تمد الأجهزة الحكومية على الكشوفات المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة وفقا لمستوى عال من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

- الجمعيات والهيئات المنظمة للمهمة: تسعى كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة إلى التزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عال من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة والخدمات في تقديمها.¹

وتأتي جودة المراجعة كالاتي:²

أ- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:

تعتبر المعايير بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة، وتحتوي هذه المعايير خصوصاً معايير الرقابة على الجودة على سياسات 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 ملائم يؤكد تمسك المراقبين بالمعايير المهنية.

ب- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة:

عرفت PORTER فجوة التوقعات في المراجعة بأنها الفجوة بين توقعات المجتمع من المراجعين وبين أداء المراجعين كما يدركه المجتمع.

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

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

ت- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:

حضي هذا العنصر باهتمام كبير من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في فترة الثمانينيات والتسعينيات من القرن الماضي، خصوصاً لفشل العديد من المنظمات الكبرى وذلك باعتبار أن المراجعين من ذوي الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخلفات الموجودة في الكشوفات المالية من مراجعين من ذوي الجودة المنخفضة، وهذا ما أكدته لجنة TREADWA والتي أشارت إلى أن تحسين جودة المراجعة يزيد من اكتشاف الأخطاء والحد من التحريف في الكشوفات المالية.

¹ - علاء الدين صلاح عودة، أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص: 15.

² - عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة جامعة اليمن، 2008، ص: 8.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

ث- تخفيض صراعات الوكالة:

من المفترض أنه كلما زادت التعارض بين الإدارة والمساهمين كلما زادت تكلفة الوكالة، وكلما زادت هذه الخبرة زادت 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.

ج- أداة تنافسية جيدة:

تعتبر المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة المراجعة، ومن ثم جودة المراجعة. وهذا ما جعل لجنة COHEN تحذر من تأثير المنافسة على نطاق جودة المراجعة المقدمة. وقد منع مراقبي الحسابات من المنافسة على نطاق جودة المراجعة المقدمة. وقد منع مراجعي الحسابات من المنافسة على أتعاب المراجعة بصورة تسيء إلى المهنة.¹

ح- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصادقية الكشوفات المالية:

يعتبر الاهتمام بجودة المراجعة لتدعيم الثقة بتقارير المراجعة، وذلك للدور المهم الذي تلعبه التقارير في إضفاء المصادقية على الكشوفات المالية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب الأطراف المهنية.²

المطلب الثاني: جودة تقارير المراجعة الخارجية وأهميتها

يتم تحديد جودة تقرير المراجعة الخارجية من خلال جودة المعلومات المالية الواردة بها، لذلك كان من الصعب أن يتم إيجاد تعريف بسيط يصف ويعرف جودة تقرير المراجعة الخارجية تعريفا شاملا قاطعا، فلا يوجد تعريف نهائي متفق عليه وشامل لهذه الجودة وأساليب تحديدها، لكن يشير الفكر المعاصر للجودة إلى أهمية التركيز على مفهوم مرونة الاستخدام وأخذ وجهة نظر مستخدمي المعلومات عند تحديدها، وفيما يلي بعض التعريفات لجودة تقرير المراجعة الخارجية المقترحة من قبل بعض الباحثين:

أولا: تعريف جودة تقرير المراجعة الخارجية

عرفها البعض على أنها: "تعبّر جودة المعلومات المحاسبية عن جودة التقرير، وهي ما تتمتع به المعلومات من مصادقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية لتحقيق الهدف من استخدامها والوصول لتقرير جيد، ويتم ذلك من خلال استراتيجيات أو إجراءات وآليات تساهم في الاهتمام بعملية إعداد التقرير "وهي أيضا: "ما يتسم به تقرير المراجع الخارجي من

¹ - جمانة حنظل التميمي، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة البصرة، المجلد الخامس، العدد 10، 2013، ص52.

² - عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص: 9.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

شفافية وإفصاح جيد عن المعلومات التي تعكس حقيقة المركز المالي والأرباح المحققة، والمتوقعة للمؤسسة بما يتفق مع أهداف واحتياجات للمستثمرين الحاليين والمرتقبين وغيرهم لترشيد قراراتهم الاستثمارية¹

إن جودة تقرير المراجعة الخارجية تؤثر على جودة البيانات المالية التي تصدرها المؤسسات محل المراجعة، كون أن تلك البيانات يعتمد عليها العديد من المستخدمين عند اتخاذهم قراراتهم المختلفة، فهي تعبر عن قدوة المراجعة في الحصول على أدلة إثبات ذات جودة عالية مدعومة لرأيه المهني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وأيضاً هي درجة الثقة التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية، وهي بذلك مقياس لقدرة على تقليل تحيز البيانات المالية وزيادة دقتها.²

ثانياً: أهمية جودة تقرير المراجعة الخارجية

على المراجع الخارجي تطبيق إجراءات رقابة الجودة بالتماشي مع سياسات وإجراءات التدقيق الدولية المتعارف عليها منها معيار التدقيق الدولي رقم 220، ولا يتم ذلك إلا من خلال التزام المراجع بمبادئ الاستقلال والأمانة المهنية والموضوعية والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنية، وبالتالي فجودة تقرير المراجع الخارجي تؤدي إلى تقديم المعلومات دقيقة خالية من التحيز والسلوك الانتهازي، فرقابة الجودة في المراجعة تهدف إلى تقليل نسبة العيوب في التقارير النهائية لعملية المراجعة الخارجية، وهي تعتمد على الأساليب الإحصائية، فهي ليست مجرد الفحص الذي يقوم به المراجع وإنما التحسين المستمر في التقارير النهائية التي يقدمها والتزاماته بالعناية المهنية اللازمة لإكمال فحصه، فالتزامه بالوصول إلى تقرير مراجعة ذات جودة عالية يتطلب منه التزام الاستقلالية والحياد أثناء تأديته لمهمته والالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها وكذا معايير التدقيق الدولية، فتحدد جودة تقرير المراجع الخارجي الخصائص التي يجب أن يتسم بها تقريره أو مجموعة من المبادئ الأساسية التي يعتمد عليها للوصول على تقارير ذات جودة عالية، وتقييمه لنوعية البيانات المالية الموجودة في القوائم المالية التي تخضع للمراجعة وكل ذلك يساعد في اتخاذ القرارات، فكلما كان تقرير المراجع الخارجي يتميز بالجودة كلما سهل على مستخدميه عملية صنع واتخاذ قرارات أدق وأكفاً مما لو كان ذلك التقرير لا يتسم بالجودة.³

¹ - سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة الرقازيق مصر، 2013، ص: 64.

² - سامح محمد رضا رياض أحمد، أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاساتها على التوزيعات النقدية في الشركات المساهمة المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المركز الجامعي الأردن، المجلد 8، العدد 4، 2012، ص: 746.

³ علاء محمد ملو العين، مجدي مليجي عبد الحكيم، قياس مستوى شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بمنشأة الأعمال السعودية، مجلة الإدارة العامة، المركز الجامعي الأردن، المجلد 53، العدد 2، فيفري 2013، ص: 560.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

المطلب الثالث: جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة، وذلك نظرا لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها وقياسها، وقد قسمت إلى ما يلي:¹

أولا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجعة

1- حجم مكتب المراجعة:

يعتبر حجم مكتب المراجعة أحد الخصائص التي على أساسها يتم التمييز بين مكاتب المراجعة، فهناك مكاتب مراجعة صغيرة ومكاتب متوسطة ومكاتب مراجعة كبيرة.

وهناك العديد من المعايير المستخدمة في التمييز بين مكاتب المراجعة منها على سبيل المثال: عدد الشركاء، أو عدد العاملين بمكتب المراجعة، وعدد العملاء وسمعة مكتب المراجعة، وبالرغم من أهمية استخدام المعايير السابقة للتمييز بين مكاتب المراجعة الصغيرة والكبيرة، فإن لكل نوع من هذه المكاتب صفات أساسية يتميز بها.

ونظرا لأهمية عامل حجم مكتب المراجعة وتأثيره على جودة المراجعة فقد نال اهتماما واسع من قبل الباحثين، كما تعتقد لجان المراجعة أن هناك إمكانية أكبر لمراجعي المكاتب الكبار لاكتشاف الأخطاء والمخالفات من مراجعي مكاتب المراجعة الصغيرة والمحلية حيث مكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك قدرات تقنية أكثر من منافسيها.²

2- سمعة مكتب المراجعة:

تعتبر سمعة مكتب المراجعة (شهرة) أحد أصوله المعنوية الخاصة بالمكتب والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمة ذات جودة عالية. ويقصد بسمعة هي تداول اسم مكتب المراجعة على أنه يقدم خدمات ذات جودة عالية.

ولقد تناولت العديد من الدراسات سمعة المكتب على أنه أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، ولكنها اختلفت على كيفية استبدال سمعة مكتب المراجعة.

وتوصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب المراجعة وجودة المراجعة أي كلما زادت سمعة مكتب المراجعة زادت جودة المراجعة، وفي هذا الإطار أشار أحد الباحثين إلى أنه من غير الواضح ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية يقيمون جودة المراجعة بدقة، وأنه في مراجعات معينة قد يتم تقييم جودة المراجعة بناء على سمعة المراجع بدلا من قدرة المراجع في اكتشاف القوائم المالية و التقرير عنها و ذلك لأن مستخدمي القوائم المالية

¹ بن شابي هنية، العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافضي الحسابات في الجزائر، دراسة حالة عينة من محافضي الحسابات -بسكرة-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016، ص: 13.

² محمد محمد، مظهر أحمد، تقييم جودة المراجعة في دولة قطر، دراسة نظرية مقارنة، 2009، ص: 30-31.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

لا يملكون الخبرة الكافية للتمييز بين مستويات جودة المراجعة و لهذا السبب قد يعتمدون على السمعة كمقياس
بدل لجودة المراجعة.¹

3-القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة:

يتوقع مستخدمي الكشوفات المالية ناي خطأ لم يكتشف أو عدم التقرير عن أي مخالفات جوهرية تحتوي عليها
الكشوفات، حيث أن عدم اكتشاف المراجعين لها يعتبر من وجهة نظر المستخدمين فشل المراجعة وهذا مما يؤدي
إلى رفع الدعاوي القضائية ضد المراجعين خصوصا عندما يتكبد المستخدمون خسائر مالية بسبب الاعتماد على
الكشوفات المالية التي تحتوي على الأخطاء.

وهناك نوعين من الفشل:

الأول: فشل في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويحدث هذا إن لم يتأكد المراجع من تنفيذ مبادئ المحاسبة المتعارف
عليها.

الثاني: فشل تقرير المراجعة ويحدث هذا النوع عندما يفشل المراجع في تعديل تقريره أو إصدار تقرير مقيد في الظروف
الملائمة.

4- المنافسة بين مكاتب المراجعة:

تعمل مهنة المراجعة كأى مهنة أخرى في سوق مفتوحة تقوم على المنافسة بين أعضائها لجذب العملاء، خصوصا
مع زيادة مكاتب المراجعة، وعدد المراجعين المرخص لهم بممارسة المهنة، كما تعتبر المنافسة السمة المميزة لسوق
خدمات المراجعة عند الارتباط المبدئي بخدمة المراجعة، ويعد العمل على توافر المنافسة أحد مقومات نجاح ممارسي
المهنة.

ونظرا لأهمية المنافسة بين مكاتب المراجعة وأثرها على جودة المراجعة فقد نالت الاهتمام الواسع من قبل المنظمات
المهنية، والتي اعتبرت أحد المشكلات التي تواجهها مكاتب المراجعة في الوقت الحاضر، وذلك لما لها تأثير على
ساعات المراجعة وموازنات الوقت مما يؤدي إلى تقليل الأتعاب وبالتالي تخفيض جودة المراجعة.²

¹ - عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص: 11-13.

² - محمد محمد، مظهر أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 33-35.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

5- الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها:¹

تتميز مهنة المراجعة أنها تؤدي من قبل أشخاص مؤهلين، مدربين، مستقلين ومحايدين ومسؤولين مهنيين، والسبيل للحفاظ على ذلك هو معايير المراجعة المتعارف عليها فهي تعتبر مستويات مهنية لضمان التزام المراجع ووفائه لمسؤولياته.

قيام المراجع بتطبيق المعايير المهنية يقوم بالتأكد على رفع جودة المراجعة ويعني ذلك إلى أن تلك المعايير تشكل الأسلوب الذي يتم به ممارسة مهنة المراجعة وبذلك تشكل مقياساً لجودة المراجعة ولذلك ينبغي على المراجع إظهار التزامه بهذه المعايير.

6- قبول العملاء والاستمرار معهم:

يجب أن يقوم مكتب المراجعة بتقييم كل عميل قبل التعاقد معه، كما يجب إعادة تقييم العملاء القدامى وذلك لتقليل فرص الارتباط بعملاء غير أمناء إلى أقل حد ممكن، خصوصاً مع تزايد توقعات مستخدمي الكشوفات المالية عن مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والاحتيايل في الكشوفات المالية.

كما أكد البعض على قرار قبول العميل الجديد والاستمرار مع العميل القديم يعتبر أحد الخطوات التمهيديّة لتخطيط عملية المراجعة وذلك على اعتبار مهم في تقدير الخطر الممكن قبوله وإن بعض مكاتب المراجعة ترفض التعامل مع بعض العملاء الذين تتميز أنظمتهم بالخطر الشديد مثل المؤسسات المالية الادخار والقروض، شركات التأمين.

7- الأتعاب:

يعد تحديد أتعاب المراجعة ذات أهمية كبيرة للمراجع والعميل وذلك لأن كل الطرق تريد أن تعادل بين قيمة الخدمات المقدمة للعميل وقيمة الأتعاب المدفوعة للمراجع، غير أنه لا توجد طريقة عملية لتحديد الأتعاب بشكل عادل مما يحقق أتعاب معقولة مقابل الخدمات المقدمة وتزداد صعوبة تحديد الأتعاب في بداية التعاقد وذلك لعدم معرفة المراجع بطبيعة المؤسسة.

ونظراً لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات أثره على جودة المراجعة وتوصلت إلى نتائج متضاربة فالبعض توصل إلى وجود علاقة طردية إلا أن هناك علاقة إيجابية بين جانب العرض لجودة المراجعة وأتعاب العملية، وعلاقة عكسية بين جانب الطلب لجودة المراجعة وأتعاب عملية المراجعة.²

¹ - مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، مذكرة ماجستير في المحاسبة الجامعة الإسلامية، غزة-فلسطين، 2013، ص: 50.

² - أحمد نور، مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية 1990، ص: 563.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

ثانيا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة

1-استقلال المراجع:

يعتبر استقلال المراجع أحد معايير المراجعة المتعارف عليها ويقصد بها طبقا لهذا المعيار يجب على المراجع الحفاظ على استقلاليته من كافة النواحي مما يعني إبداء المراجع رأيا أو حكما مهنيا على الشركة إلا أن يكون مستقلا عنه تماما.

أما عن علاقة استقلال المراجعين بجودة المراجعة، فقد توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين استقلال المراجع وجودة المراجعة، وفي هذا الإطار خلصت إلى أن استقلال المراجع يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة المراجعة حيث أن المراجع غي المستقل لا يمكنه لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، وأوضح أحد الباحثين أن هناك علاقة إيجابية بين استقلال المراجع وجودة المراجعة، وأن جودة المراجعة في مفهومها الشامل لا تتطلب تحقيق الاستقلال بصورة مطلقة حيث أن ذلك يمثل وضعاً مثاليا لا يمكن تحقيقه في الواقع، بل ينبغي الوصول إلى أقصى قدر ممكن منه في ظل الظروف السائدة.¹

2-خبرة فريق المراجعة:

تؤثر الصفات الشخصية لفريق المراجعة على كفاءة وفاعلية أداء عملية المراجعة بشكل جوهري، ومن تلك الصفات ذات الأثر الكبير على عملية التقدير الشخصي وإصدار الأحكام في المراجعة الخبرة المهنية لفريق المراجعة. وقد تبنى الباحثون وجهتي نظر لتعريف الخبرة في المراجعة، الأولى تعرف الخبرة على بأنها الأداء الأفضل لمهمة محددة، أما وجهة النظر الثانية: فتعرف الخبرة بأنها عبارة عن المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة أو في أداء مهمة محددة.

ونظرا لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الخبرة المهنية لفريق المراجعة بجودة المراجعة، وتوصلت أغلب الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما، وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة المراجعة.²

3-الإشراف على فريق المراجعة:

توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة عادة إلى المراجعين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا (مدراء المراجعة، والمراجعين الأولين)، حيث يوكل إلى هؤلاء المراجعين مسؤولية تدريب وتوجيه ومتابعة المراجعين المساعدين خصوصا في المهام غير العادية والمعقدة.

¹ - عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص: 60.

² - مرشد عيد المصدر، مرجع سابق، ص: 54.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

كما نادت العديد من المنظمات المهنية والباحثين بضرورة الالتزام به، حيث خصص المعهد الأمريكي للمحاسبة المعيار رقم (22) للتخطيط والإشراف على عملية المراجعة، والذي يتطلب من المراجع المسؤول عن عملية المراجعة إبلاغ مساعديه بالآتي: مسئولياتهم، أهدافهم، الإجراءات التي يتعين أدائها، والأمور التي تؤثر على نطاق الإجراءات التي يتعين أدائها على سبيل المثال (المشكلات المحتملة بالمحاسبة والمراجعة.....).

4-الاتصالات بين فريق المراجعة و عميل المراجعة:

- تعتمد خدمة المراجعة على العلاقة الثنائية والمباشرة بين مكتب المراجعة والعملاء، والتي يجب أن تتميز بالآتي:
- أن تكون علاقة هادفة، فالإتصال بين العميل ومكتب المراجعة يحدث لغرض معين.
 - لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة، حيث توصف هذه العلاقة بأنها نوع من علاقة الغرباء، وتحدث في إطار من القيود والمحددات.
 - أنها علاقة محدودة الأبعاد، حيث تكون هذه العلاقة محدودة وفقا لطبيعة ومحتوى الخدمة المطلوب تقديمها.
- وتوصلت العديد من الدراسات إلى أ، الاتصالات الجيدة بين العميل والمراجع تعتبر أحد الخصائص التي تشير إلى تحقق جودة المراجعة.¹

ثالثا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة

1-حجم الشركة وقوتها المالية:

يوجد في السوق العمل العديد من المنشآت التي تزاوِل النشاط الاقتصادي، ويعتبر حجم الشركة أحد مجالات التمايز بينها، فهناك المنشآت الفردية وهي منشآت تتميز أنها ذات حجم صغير، كما أ، هناك شركات الأشخاص وهي شركات ذات حجم متوسط، بالإضافة إلى ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها وانفصال ملكيتها. وتختلف الحاجة للمراجعة بين الأنواع الثلاثة السابقة، وتعتبر الشركات المساهمة هي أكثر الأنواع أهمية لما لها من دور فعال في إنعاش الاقتصاد القومي، كما أنها أكثر الأنواع طلبا في المراجعة، وذلك نتيجة لانفصال الملكية وكبر حجم صراعات الوكالة، بالإضافة إلى أن المراجعة إلزامية على هذا النوع من الشركات.

وقد أوضح (BRADFIELD ET AL) أن الشركات كبيرة الحجم تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة وتزداد فيها صراعات الوكالة، ويميزوا بين ثلاثة أنواع من الصراعات بين الملاك والدائنين. وخلصوا إلى أنه كلما زادت حدة الصراعات كلما زاد الطلب على المراجعة ذات الجودة العالية.

¹ - عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص: 31-33.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

ولقد حاولت العديد من الدراسات، التوصل إلى نوع العلاقة بين حجم الشركة محل المراجع و جودة المراجعة، ولكن هذه الدراسات توصلت إلى نتائج متناقضة حيث أوضحت بعض الدراسات أن هناك علاقة سلبية بين حجم الشركة محل المراجعة و جودة المراجعة، فعلى سبيل المثال أشارت دراسة Donald and Groux حجم الشركة و قوة مركزها المالي قد تجعل العميل يمارس بعض الضغوط على المراجع لانتهاك المعايير المهنية وقد يصل مستوى الضغط إلى حد التهديد بتغيير المراجع، وتوصلا إلى أن هناك علاقة سلبية بين جودة المراجعة وكبر حجم العميل و قوته المالية.

وبالرغم من النتيجة السابقة فأنا لا نستطيع إنكار أن عميل المراجعة قد يمارس بعض الضغوط على المراجع لينتهك المعايير المهنية، ولكن المهنة ومحيطها أوجدا نقاط الدفاع المتمثلة في:

- الفحص الرسمي لنتائج وأوراق المراجعة بواسطة طرف ثالث (مراجعة النظير).
- احتمال اشتراك أكثر من مكتب مراجعة في عملية مراجعة واحدة.
- العقوبات المهنية الناشئة عن عدم الالتزام بالمعايير المهنية.
- تأثير سمعة المكتب واحتمال فقدته لعدد من العملاء في حالة خضوعه للعميل.
- التعرض للتقاضي من قبل الغير وما قد ينجم عن ذلك من الخسارة.
- البيئة التنافسية للمهنة والتي أصبحت الجودة هي العامل الحاسم فيها.
- احتمال وجود لجنة مراجعة لدى العميل تدعم استقلال المراجع.

ومن جهة ثانية فقد توصلت بعض الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وحجم العميل وقوته المالية.¹

2- هيكل الرقابة الداخلية:

إن كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المساهمة أدى إلى تعدد وتنوع وتعتقد العمليات داخلها، مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات، ولتحقيق الإدارة لأهدافها كان لابد لها من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق بها.

وقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل وإجراءات يتبناها المشروع للمحافظة على الأصول، واختيار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها، وتنمية كفاءة العمل، وتشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعة.

¹ - محمد بن خالد بن عبد العزيز اليحي، أثر الاستثمار الأجنبي على جودة المراجعة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2013، ص: 10.

الفصل الأول..... جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

ويتضح من التعريف السابق أن أهداف الرقابة الداخلية تشتمل على الآتي: المحافظة على الأصول، والاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفعالية التشغيل، الاستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية.

إن وجود هيكل رقابة داخلية فعال يعتبر أحد المفاهيم المتعارف عليها في المراجعة من الوجهتين النظرية والعملية، ويقلل من كمية أدلة الإثبات التي يجب جمعها وأضاف أن الرقابة الداخلية الجيدة تمنع وقوع الكثير من الاختلاسات بأكثر مما يكتشفه المراجعون الأكفاء.

يعد فهم هيكل الرقابة الداخلية أحد العوامل المؤثرة على مدى قبول الوحدة الاقتصادية كعميل لدى المراجع، كما يساعد ذلك على تحديد أتعاب عملية المراجعة ولأهمية دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية وأثرها على عملية المراجعة، فقد تناولت العديد من الدراسات أثر ذلك على جودة المراجعة، وتوصلت إلى أن وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية يعتبر أحد العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي على جودة المراجعة.¹

3-تعقد مهام المراجعة:

إن تعتقد مهمة المراجعة يعتبر أحد أهم المحددات الرئيسية لشكل وتفاصيل برنامج المراجعة والذي يتمثل في الإجراءات المحددة مقدما لجمع الأدلة. ويشير المراجع إلى أن تعقد المهمة يعتبر بمثابة مرادف إما لصعوبة المهمة أي كمية الطاقة الذهنية المطلوبة التي يجب أن يوليها الفرد لأداء المهمة أو كمية التجهيز البشري لأداء المهمة أو هيكل المهمة (المدخلات، التجهيز، والمخرجات).

ولقد تناولت بعض الدراسات العلاقة بين تعقد مهام المراجعة لدى العميل وجودة المراجعة، وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متعارضة حول اتجاه تلك العلاقة. حيث توصلت دراسة إلى أن كمية العراقيل التي تواجهها عملية المراجعة وفهم عمل العميل يعتبران من العوامل المؤثرة على الجودة. كما توصلت دراسة أخرى إلى أ، تعتقد مهمة المراجعة العديد من الآثار السلبية على جودة أحكام المراجعة، وأنه يمكن تحسين جودة الأحكام المهنية من خلال ممارسة عملية المراجعة بالطرق التالية:

- إعادة هيكلة مهمة المراجعة عن طريق استخدام مساعدات القرار.
- إحداث تغييرات في برامج التدريب واستخدام نظم الخبرة في مجال المراجعة.
- فهم المستوى السليم لتعقد مهمة المراجعة.²

¹ - محمد محمد، المظهر أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 56.

² - أحمد نور، مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص: 570.

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل أهم الدراسات النظرية التي تستهدف إلى معرفة المفاهيم والأنواع المعايير المتعلقة بجودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها للمراجع من خلال المباحث الثلاثة، ففي المبحث الأول تم التطرق إلى عموميات حول المراجعة الخارجية التي تقوم على سلسلة من الخطوات المتصلة وهي التي تشكل الأساس الذي من خلاله يتبلور الرأي الفني للمراجع، أما من خلال المبحث الثاني تم التطرق إلى تقرير المراجعة الخارجية الذي يكون تقارير المراجع في صورة واضحة وبسيطة، من أجل صياغة الصورة المطلوبة سواء كانت معايير المراجع الجزائي أو محتوى تقارير المراجعة وأخير جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها.

وتعتبر المراجعة الخارجية ذات مصداقية ملائمة في تقارير المراجع وجودته العالية، ويمكن القول أن للمراجعة مهام وأنواع ومعايير تقرير المراجعة الخارجية محل المراجعة.

الفصل الثاني

دراسة إسنيانيتها ليئة

المراجع الخارجي الجزائي

"الوادي"



تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري من الفصل الأول إلى عموميات حول المراجعة الخارجية، وتقارير المراجعة الخارجية وجودة تقرير المراجعة الخارجية، وجودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها. كان لابد من إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية بتوزيع استبيان بعد ما تم تحكيمه من طرف عدد من الأساتذة على مراجع الخارجي (محافظي الحسابات) لولاية الوادي، حيث تضمنت الاستمارة مجموعة من المحاور متضمنة مجموعة من الأسئلة هي في الأصل إجابات عن الإشكالية المطروحة ومحاولة منا لإثبات أو نفي الفرضيات ، قمن بتحليل نتائج الاستبيان باستخدام أساليب التحليل الإحصائي كالتكرار والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الارتباط وذلك من خلال الاستعانة بالبرنامج SPSS 21.

وقد قسمت الدراسة التطبيقية كما يلي:

● المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

- المطلب الأول: بيانات الدراس
- المطلب الثاني: قائمة الاستبيان

● المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية

- المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص وعينة الدراسة
- المطلب الثاني: عرض نتائج الإحصاء الوصفي
- المطلب الثالث: الاختبارات الإحصائية

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

تقوم الدراسة الميدانية أساسا على دراسة وتحليل الوصفي في عرض البيانات والنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة التي تهدف

المطلب الأول: بيانات الدراسة

بغية تحقيق أهداف الدراسة قمنا بإسقاط الموضوع على الجانب النظري وتم ذلك باستخدام الاستبيان ولقد اعتمدت على أساسيين من البيانات.

أولا: البيانات الثانوية.

وهي تمثل بيانات الجانب النظري، واعتمدت على مراجعة الخارجية والاطلاع على الكتب والدراسات السابقة في مجال جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها، من أجل إثراء في هذه الدراسة.

ثانيا: البيانات الأولية.

وهي البيانات الجانب الميداني للدراسة التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لحصر وتجميع البيانات ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام spss21.

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان.

تناول هذا المطلب كيفية إعداد الاستبيان، إضافة إلى هيكله.

أولا: تصميم استمارة الاستبيان.

تم إعداد قائمة الاستبيان بناء على الكتب ودراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، مع مراعات عدة جوانب أثناء إعداد أسئلة أهمها:

- أن تكون واضحة وليس لها غموض؛
- أن تكون هذه الأسئلة مرتبطة بالأهداف المراد الوصول إليها؛
- وقد تم توزيع قائمة الاستبيان على الأفراد العينة وذلك باستخدام عدة طرق أهمها؛
- الاتصال المباشر بأفراد العينة؛
- إيداع الاستمارات على مستوى المكاتب المراجع والأساتذة المحاسبين الجامعيين والمختصين في هذا المجال؛

ثانيا: هيكل ومجتمع وأدوات الدراسة

1- هيكل الدراسة

تضمنت القاعدة هذا الاستبيان (23) سؤالا توزعت على جزئين:

الجزء الأول: والمتمثلة في العمر، المؤهلات العلمية، التخصص العلمي، المنصب الذي يشغله، عدد سنوات الخبرة

الفصل الثاني.....دراسة إستبائية لبيئة المراجع الخارجي الجزائري "الوادي"

المكتسبة مما يدل على الخصائص الديمغرافية للعينة.

الجزء الثاني: تم تقسيم محاور الاستبيان كما يلي: تضمنت استمارة الاستبيان 18 سؤالاً بوبت في 3 محاور، وتم تبويب أسئلة الاستبيان وفق المحاور التالية:

المحور الأول: يتضمن أسئلة حول أهمية المراجعة الخارجية، والتي تبدأ من السؤال 01 إلى 06.

المحور الثاني: يتعلق بالأسئلة المتعلقة بتقرير المراجعة الخارجية من السؤال 07 إلى 12.

المحور الثالث: يتعلق بالأسئلة المتعلقة بالعوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وهي من 13 إلى 18.

2- مجتمع الدراسة وحدودها.

أ-مجتمع الدراسة: في اختيار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين لديهم الخبرة

العلمية والعملية والقدرة على الحكم فيما يتعلق بالعوامل المحددة لعمل المراجعة الخارجية.

ويتحدد مجتمع هذه الدراسة في الفئات التالية:

- الفئة الأولى: أساتذة جامعيين أصحاب اختصاصات ذات الصلة بالحاسبية؛

- الفئة الثانية: المهنيين المعتمدين خبراء محاسبين، محافظي حسابات، محاسبين معتمدين).

وتم توزيع الاستبيان على 50 فرد من أفراد العينة، وتم استرجاع 43 استبيان كما هو موضح في الشكل التالي:

الجدول رقم (2-1): الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	50	100 %
عدد الاستمارات المفقودة	2	4 %
عدد الاستمارات الملغاة	5	10 %
عدد الاستمارات الواردة	43	86 %

المصدر: من إعداد الطلبة

ب- حدود الدراسة: وتتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- الحدود المكانية: الغرض من هذه الدراسة هو استبيان مدى تأثير العوامل في جودة تقارير المراجعة

الخارجية، وتتمثل في استقصاء آراء الأكاديميين والمهنيين في ولاية الوادي.

- الحدود الزمانية: مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطان بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة وهو شهر

أفريل 2017.

- الحدود البشرية: شملت هذه الدراسة كل الفئات ذات العلاقة بالموضوع خبراء الحاسبية، محافظي

الحسابات، محاسبين معتمدين.

الفصل الثاني.....دراسة إستبائية لبيئة المراجع الخارجي الجزائري "الوادي"

-الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالإجابة على الموضوع النظري للبحث.

3-أدوات الدراسة: عملية فرز وتحليل الإجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان، قصد بناء قاعدة معطيات والتي يتم إعدادها بالاعتماد على برنامج SPSS 21 وهذا بالاستبعاد الاستمارات الملغاة والمفقودة تم تفريغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول مصفوفي يتضمن 23 عمودا و43 سطرا، وحيث تم تخصيص خانة لكل جواب في الاستمارة، وهكذا حصلنا على قاعدة معطيات لاستبيان تتكون من (23*43) والتي تساوي معطيات.

ولقد تم تعميم هذه المعطيات بالاعتماد على أسلوب ليكارت الثلاثي:

الجدول رقم (2-2): مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها

الدرجة	3	2	1
التصنيف	موافق	محايد	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

معامل ألفا كرونباخ: إن معامل الارتباط ألف من بين الطرق المستخدمة لتقييم الثقة والثبات وتتسم بدرجة عالية من الدقة من حيث قدرتها على قياس درجة التوافق أو الاتساق فيما بين المحتويات المتعددة للمقياس المستخدم.

الجدول رقم (2-3): معامل ألفا كرونباخ

اجمالي المحاور	ألفا كرونباخ	معامل الصدق
18	0.733	0.856

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل ألفا يصل إلى 0.733 حيث يعتبر ذو مستوى جيد من الثقة والثبات وهذا يعني أن هناك استقرار بدرجة كبيرة في نتائج الاستبيان.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى كل من الخصائص الديمغرافية وإلى عرض نتائج الإحصاء الوصفي.

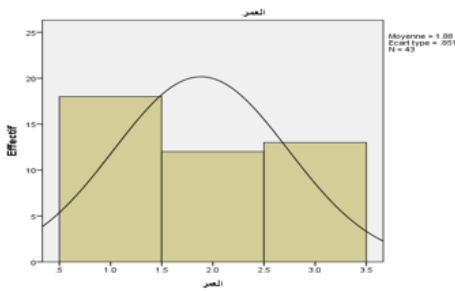
المطلب الاول: التحليل الوصفي لخصائص وعينة الدراسة

بعد التعرف على كل من المجتمع وعينة الدراسة وحصرها بعد عملية تفريغ البيانات ووضعها في جداول ، يتم تحليلها إحصائيا لإعطاء صورة دقيقة عن مضمون الجداول وبالتالي تحديد النتائج المتوصل إليها ، وقد تم الاستعانة في ذلك بجوانب إحصائية كالتكرار، النسب والوسط الحسابي المرجح ، الانحراف المعياري وذلك باستخدام برنامج SPSS، حيث قمنا بتحليل العينة الإحصائية المكونة من 43 وذلك بتوزيعها حسب كل من العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المنصب الذي يشغله، عدد سنوات الخبرة المهنية المكتسبة، واستعملنا في ذلك أساليب التحليل الإحصائي المتمثلة في التكرار والنسب المئوية باستخدام البرنامج الإحصائي.

أولاً: توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

يوضح الجدول الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

الشكل (1-4) بين الفئات العمرية للعينة



الجدول رقم (2-4) بين الفئات العمرية للعينة

العمر	التكرار	النسبة %
من 25-35 سنة	18	41.9%
من 35-50 سنة	12	27.9%
أكبر من 50 سنة	13	30.2%
المجموع	43	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

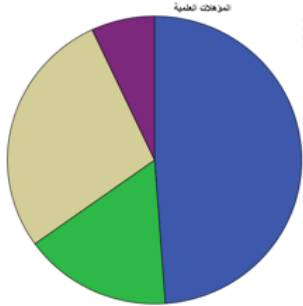
يتضح من خلال الجدول رقم (2-4) والشكل البياني () أن الفئة العمرية التي تبدأ من 25 سنة إلى 35 سنة تمثل أعلى نسبة من عينة الدراسة، حيث تقدر هذه النسبة بـ 41.9%، في حين أن المبحثن ضمن الفئة العمرية من 35 سنة إلى 50 سنة، فقد بلغوا نسبة 27.9%، وأخيرا فإن الفئة العمرية أكبر من 50 سنة فقد احتلت المرتبة الثانية بنسبة 30.2%. ويرجع هذا الشرط للخبرة المفروضة على المتربصين والغلق المؤقت لتربص الراغبين في الحصول على اعتماد.

الفصل الثاني.....دراسة إستبائية لبيئة المراجع الخارجي الجزائري "الوادي"

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب المؤهلات العلمية

يمكن توزيع أفراد عينة حسب متغير المؤهل العلمي كما في الجدول الموالي:

الشكل (2-5) بين المؤهلات العلمية للعينة



الجدول رقم (2-5) يبين المؤهلات العلمية للعينة

المؤهلات العلمية	التكرار	النسبة %
ليسانس	21	48.8%
ماستر	3	7%
ماجستير	7	16.3%
دكتوراه	12	27.9%
المجموع	43	100%

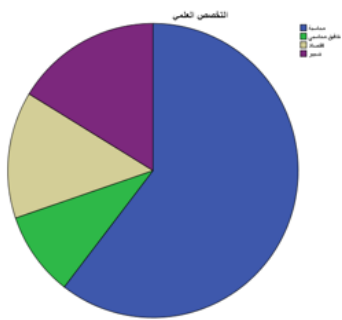
المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

يمكن أن نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-5) والشكل البياني (2) بأن المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث نجد أن أغليبيتهم حاصلين على شهادة ليسانس بنسبة 48.8% أيما يعدل 21 فرد، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادة دكتوراه 27.9% أي ما يعدل 12 فرد، في حين تبلغ نسبة أفراد العينة الحائزين على شهادة ماجستير ما يعادل 16.3% أي 7 أفراد، أما الباقي والذي نسبته 7.0% فيمثل الحاصلين على شهادة ماستر أي ما يعدل 3 أفراد.

ثالث: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

يمكن توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة كما في الجدول التالي:

الشكل (3-6) بين التخصصات العلمية للعينة



الجدول رقم (2-6) يبين التخصصات العلمية للعينة

التخصص العلمي	التكرار	النسبة %
محاسبة	26	60.5%
تدقيق محاسبي	4	9.3%
اقتصاد	6	14%
تسيير	7	16.2%
المجموع	43	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (2-6) والشكل البياني (3) الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المتغير المؤهل العلمي، نلاحظ أن نسبة محاسبة هي أعلى نسبة وهي 60.5%، وعدد تكرارها 26 فردا، ما بالنسبة لتدقيق محاسبي والتي

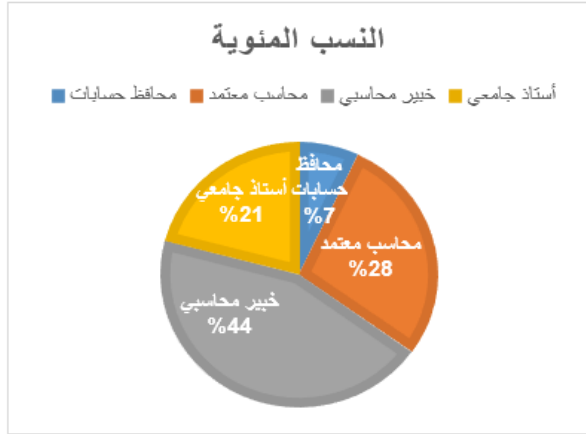
الفصل الثاني.....دراسة إستبائية لبيئة المراجع الخارجي الجزائري "الوادي"

نسبته 9.3% وعدد أفراد 4، أما اقتصاد نسبته 14.0% وتكراره 6، أما تسير فنسبته 16.3% وتكراره 7 من إجمالي العينة.

رابعاً: توزيع أفراد العينة حسب المنصب الذي يشغله

يمكن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المنصب الذي يشغله كما في الجدول التالي:

الشكل (4-7) بين توزيع الوظائف



الجدول رقم (2-7) يبين الوظيفة لعينة الدراسة

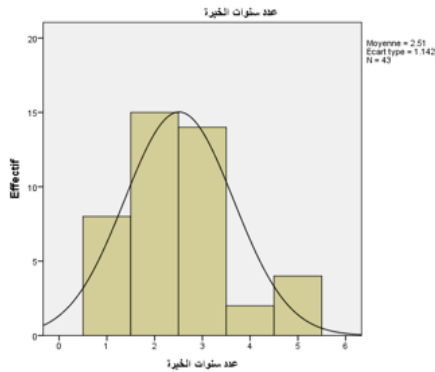
المنصب الذي يشغله	التكرار	النسبة %
محافظ حسابات	3	7%
محاسب معتمد	12	27.9%
خبير محاسبي	19	44.2%
أستاذ جامعي	9	20.9%
المجموع	43	100%

المصدر : من اعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول رقم(2-7) والشكل رقم (1.2)، إن نسبة كل من محافظ حسابات بلغت نسبته 7.0%، أما محاسب معتمد فبلغت نسبته 27.9%، أما خبير محاسبي 44.2%، أستاذ جامعي وصلت نسبتهم 20.9%، وذلك لأجل عدم الانحياز إلى فئة دون الأخرى وحتى أيضا لا تكون النتائج المتحصل عليها مستمدة من فئة المهنيين فقط أو الأكاديميين فقط وحتى يكون هناك تزاوج بين النتائج المتحصل عليها

خامساً: توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة: يمكن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

الشكل (5-8) بين عدد سنوات الخبرة لعينة الدراسة



الجدول رقم (2-8) يبين عدد سنوات الخبرة لعينة الدراسة

الخبرة	التكرار	النسبة %
أقل من 5 سنوات	8	18.6%
من 5 إلى 10 سنوات	15	34.9%
من 11 إلى 15 سنة	14	32.5%
من 16 إلى 20 سنة	2	4.7%
أكثر من 20 سنة	4	9.3%
المجموع	43	100%

المصدر : من اعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

الفصل الثاني..... دراسة إستبائية لبيئة المراجع الخارجي الجزائري "الوادي"

من خلال جدول رقم (2-8) والشكل البياني رقم (5) نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات هم 8 أفراد أي نسبة 18.6% من إجمالي العينة، بينما عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات فكان عددهم 15 فردا أي نسبة 34.9%، أما الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 11 إلى 15 سنة فكان عددهم 14 فردا بنسبة 32.6%، وأيضا الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 16 إلى 20 سنة فكان عددهم 2 أفراد بنسبة 4.7%، وأخير الأفراد الذين تتراوح خبرتهم أكثر من 20 سنة فكان عددهم 4 أفراد أي ما يعادل نسبة 9.3% من إجمالي العينة.

المطلب الثاني: عرض نتائج الإحصاء الوصفي

من خلال هذه العنصر سوف نحاول عرض ووصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة، ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت، حيث قمنا بحساب طول الفئة والذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات (من 1 إلى 2، 2 إلى 3) على عدد الخيارات المتاحة أمام المستجوبين (موافق، محايد، غير موافق) وعليه يساوي طول الفئة $3/2 = 0.66$.

جدول رقم (2-9): معايير تحديد الاتجاه

الرأي	غير موافق	محايد	موافق
المتوسط الحسابي	من 1 إلى 1.66	من 1.67 إلى 2.33	من 2.34 إلى 3

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

المحور الأول: مدى أهمية المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية ومدى الالتزام بها

الجدول رقم (2-10): مدى أهمية المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية ومدى الالتزام بها

العبارات	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية المعتمدة والغير معتمدة والإفصاح عنها	1	2	40	2.91	0.366	موافق
	2.3%	4.7%	93.0			
معرفة الإدارة بكامل مهام المراجع يقلل من فجوة التوقعات	0	7	36	2.84	0.374	موافق
	0	16.3	83.7			
يصدر المراجع تقريرا متحفظا في حالة عدم إجراء عملية إرسال المصادقات	4	11	28	2.56	0.666	موافق
	9.3	25.6	65.1			
كفاءة وخبرة مراجعي الحسابات تمهد الوصول إلى تقارير مالية ذات شفافية وجودة عالية	2	4	37	2.81	0.500	موافق
	4.7	9.3	86.0			
للمراجعة الخارجية دور مهم في إضفاء مصداقية للكشوفات المالية	0	5	38	2.88	0.324	موافق

الفصل الثاني.....دراسة إستبائية لبيئة المراجع الخارجي الجزائري "الوادي"

			88.4	11.6	0	
موافق	0.660	2.60	30	9	4	تقيم المراجعة الخارجية المؤسسة الاقتصادية محل المراجعة عن مدى التزامها بالقوانين واللوائح القانونية في ممارسة الأنشطة المختلفة
			69.8	20.9	9.3	
موافق	0.26761	2.7674				المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بأسس المراجعة الخارجية، حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.7674) والذي يقع بين (2.43 و3) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكارت الثلاثي، وهي الفئة التي تشير إلى موافق والتي تؤدي رضا وموافقة أغلبية الأفراد العينة على ضرورة وجودة هذه العناصر، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.26761) وهي نسبة متوسطة.

وحتى تؤدي النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- تحليل الفقرة رقم 1 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.91 وانحراف معياري 0.366 مما يدل على أفراد العينة توافيق على مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية المعتمدة والغير معتمدة والإفصاح عنها.

2- تحليل الفقرة رقم 5 المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.88 وانحراف معياري 0.324 مما يدل على معرفة الإدارة بكامل مهام المراجع يقلل من فجوة التوقعات.

3- تحتل الفقرة رقم 2 المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2.8 وانحراف معياري 0.374 مما يدل على أن يصدر المراجع تقريراً متحفظاً في حالة عدم إجراء عملية إرسال المصادقات.

4- تحتل الفقرة رقم 4 المرتبة الرابعة بمتوسط حساب 2.81 وانحراف معياري 0.500 مما يدل على أن كفاءة وخبرة مراجعي الحسابات تمهد الوصول إلى تقارير مالية ذات شفافية وجودة عالية.

5- تحتل الفقرة رقم 6 المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 2.60 وانحراف معياري 0.660 مما يدل على أن للمراجعة الخارجية دور مهم في إضفاء مصداقية للكشوفات المالية.

6- تحتل الفقرة رقم 3 المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 2.56 وانحراف معياري 0.666 مما يدل على أن تقييم المراجعة الخارجية المؤسسة الاقتصادية محل المراجعة عن مدى التزامها بالقوانين واللوائح القانونية في ممارسة الأنشطة المختلفة.

المحور الثاني: مدى مساهمة تقرير المراجع الخارجي في حماية الأصول والتأكد من مصداقية القوائم المالية

الفصل الثاني.....دراسة إستبائية لبيئة المراجع الخارجي الجزائري "الوادي"

الجدول رقم (2-11): مدى مساهمة تقرير المراجع الخارجي في حماية الأصول والتأكد من مصداقية القوائم المالية

العبارة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	النسبة %	النسبة %	النسبة %	
يبدى مراجع الخارجي رأيه الفني المحايد يجب أن يتمتع بالاستقلالية في العمل والنزاهة والموضوعية	1	5	37	2.84	0.433	موافق
	2.3	11.6	86.0			
يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها كوحدة واحدة	1	9	33	2.74	0.492	موافق
	2.3	20.9	76.7			
في حالة عدم موافقة الإدارة على بعض التعديلات الجوهرية فإن رأي المراجع يجب أن يأتي متحفظا	2	18	23	2.49	0.592	موافق
	4.7	41.9	53.5			
دليل الإثبات الذي يحصل عليه مراجع الحسابات أكثر موثوقية من الذي يحصل عليه من المؤسسة.	1	11	31	2.70	0.513	موافق
	2.3	25.6	72.1			
يتملك مراجع الحسابات التحويل الكامل في الوصول إلى أدلة الإثبات دون أي عوائق	5	6	32	2.63	0.691	موافق
	11.6	14.0	74.4			
تتمثل المميزات الرئيسية لجودة التقرير في الملائمة والمصداقية والتجانس	1	5	37	2.84	0.433	موافق
	2.3	11.6	86.0			
المجموع				2.7054	0.31880	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بأسس المراجعة الخارجية، حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.7054) والذي يقع بين (2.43 و3) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكارت الثلاثي، وهي الفئة التي تشير إلى موافق والتي تؤدي رضا وموافقة أغلبية الأفراد العينة على ضرورة وجودة هذه العناصر، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.31880) وهي نسبة فوق متوسطة.

وحتى تؤدي النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

الفصل الثاني..... دراسة إستبائية لبيئة المراجع الخارجي الجزائري "الوادي"

- 1- تحتل الفقرة رقم 7 و 12 المرتبات السبعة بمتوسط حسابي 2.84 وانحراف معياري 0.433 مما يدل على أن يبدى مراجع الخارجي رأيه الفني المحايد يجب أن يتمتع بالاستقلالية في العمل والنزاهة والموضوعية، وتتمثل المميزات الرئيسية لجودة التقرير في الملائمة والمصادقية والتجانس.
- 2- تحتل الفقرة رقم 8 المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي 2.74 وانحراف معياري 0.492 مما يدل على أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها كوحدة واحدة.
- 3- تحتل الفقرة رقم 10 المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي 2.70 وانحراف معياري 0.513 مما يدل على أن دليل الإثبات الذي يحصل عليه مراجع الحسابات أكثر موثوقية من الذي يحصل عليه من المؤسسة.
- 4- تحتل الفقرة رقم 11 المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي 2.63 وانحراف معياري 0.691 مما يدل على أن يمتلك مراجع الحسابات التخويل الكامل في الوصول إلى أدلة الإثبات دون أي عوائق.
- 5- تحتل الفقرة رقم 9 المرتبة حدي عشر بمتوسط حسابي 2.49 وانحراف معياري 0.592 مما يدل على أن في حالة عدم موافقة الإدارة على بعض التعديلات الجوهرية فإن رأي المراجع يجب أن يأتي متحفظا.

المحور الثالث: مدى تأثير العوامل على جودة المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية.

الجدول رقم (2-12): مدى تأثير العوامل على جودة تقارير المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية

الانجاء	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	العبارات
			العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
موافق	0.529	2.65	29	13	1	يقوم المكتب بتكليف فرد أو مجموعة من أفراد المكتب بإعطاء التوجيهات والاستشارات لحل المسائل المتعلقة بأمر الأمانة والموضوعية والاستقلالية والسرية لموظفي المكتب
			67.4	30.2	2.3	
موافق	0.735	2.47	26	11	6	يؤثر تخصص مكتب المراجعة في نشاط المنشآت محل المراجعة
			60.5	25.6	14.0	
موافق	0.703	2.49	26	12	5	يؤدي تقدم الخدمات الاستشارية لمنشأته محل المراجعة
			60.5	27.9	11.6	
موافق	0.695	2.40	22	16	5	العدد الكبير من الدعاوى المرفوعة ضد مكتب المراجعة.
			51.2	37.2	11.6	
موافق	0.558	2.70	32	9	2	يتم التأكيد على الاستقلال الذهني للمراجع في برامج التدريب والإشراف وأثناء تنفيذ عمليات المراجعة
			74.4	20.9	4.7	
موافق	0.581	2.74	36	5	3	يؤثر ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعملي لأعضاء فريق المراجعة
			81.4	11.6	7.0	

الفصل الثاني.....دراسة إستبائية لبيئة المراجع الخارجي الجزائري "الوادي"

المجموع		2.5736	0.27531	موافق
---------	--	--------	---------	-------

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بأسس المراجعة الخارجية، حيث بلغ المتوسط الحساب (2.5736) والذي يقع بين (2.43 و 3) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكارت الثلاثي، وهي الفئة التي تشير إلى موافق والتي تؤدي رضا وموافقة أغلبية الأفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.27531) وهي نسبة متوسطة.

وحتى تؤدي النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- تحتل الفقرة رقم 18 المرتبة الثاني عشر بمتوسط حسابي 2.74 وانحراف معياري 0.581 مما يدل على أن يؤثر ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعملية لأعضاء فريق المراجعة.

2- تحتل الفقرة رقم 17 المرتبة الثالث عشر بمتوسط حسابي 2.70 وانحراف معياري 0.558 مما يدل على أنه يتم التأكيد على الاستقلال الذهني للمراجع في برامج التدريب والإشراف وأثناء تنفيذ عمليات المراجعة.

3- تحتل الفقرة رقم 13 المرتبة الرابع عشر بمتوسط حسابي 2.65 وانحراف معياري 0.529 مما يدل على أن يقوم المكتب بتكليف فرد أو مجموعة من أفراد المكتب بإعطاء التوجيهات والاستشارات لحل المسائل المتعلقة بأمور الأمانة والموضوعية والاستقلالية والسرية لموظفي المكتب.

4- تحتل الفقرة رقم 15 المرتبة الخامس عشر بمتوسط حسابي 2.49 وانحراف معياري 0.703 مما يدل على يؤدي تقدم الخدمات الاستشارية لمنشأته محل المراجعة.

5- تحتل الفقرة رقم 14 المرتبة السادس عشر بمتوسط حسابي 2.47 وانحراف معياري 0.735 مما يدل على أنه يؤثر تخصص مكتب المراجعة في نشاط المنشآت محل المراجعة.

6- تحتل الفقرة رقم 16 المرتبة السابع عشر بمتوسط حسابي 2.40 وانحراف معياري 0.695 مما يدل على أن العدد الكبير من الدعاوى المرفوعة ضد مكتب المراجعة.

المطلب الثالث: الاختبارات الإحصائية

تطرقنا في هذا المطلب إلى إجراء كل من حساب معامل الارتباط وإجراء اختبار كاي² للاستقلالية وفي الأخير اختبار الفرضيات (T) لعينة واحدة ((one-sample t-test).

أولاً: معامل الارتباط: يوضح الجدول التالي إلى العلاقة بين المحاور الثلاثة:

الجدول رقم (2-13): معامل الارتباط

	tot1	tot2	tot3
Corrélation de Pearson	1	.527**	.561**
Sig. (bilatérale)		.000	.000
N	43	43	43
Corrélation de Pearson	.527**	1	.509**
Sig. (bilatérale)	.000		.000
N	43	43	43
Corrélation de Pearson	.561**	.509**	1
Sig. (bilatérale)	.000	.000	
N	43	43	43

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-13) نلاحظ أن كل الارتباطات بين جميع محاور الدراسة ذات علاقة طردية قوية، بدلالة إحصائية معنوية عالية عند مستوى دلالة 5 %

وستتطرق فيما يلي إلى كل الارتباطات بالتفصيل:

- (1) كانت درجة الارتباط بين المحورين الأول والثاني والتي قدرت بـ 52.7% وهي علاقة طردية قوية وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5 % أي تقبل الفرض البديل وكانت قيمة معنويتها (0.000).
 - (2) العلاقة بين المحورين الأول والثالث كانت علاقة طردية قوية قدرت بـ 56.1 % ذات دلالة إحصائية عالية عند مستوى معنوية 5% أي تقبل الفرض البديل وكانت قيمة معنويتها (0.000).
 - (3) العلاقة بين المحورين الثاني والثالث كانت علاقة طردية قوية قدرت بـ 50.9 % ذات دلالة إحصائية عالية عند مستوى معنوية 5% وكانت قيمة معنويتها (0.000).
- كانت العلاقة بين المحورين الأول والثالث علاقة طردية قوية قدرت بـ 56.1% وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% وكانت قيمة معنويتها (0.000).

الفصل الثاني..... دراسة إستبائية لبيئة المراجع الخارجي الجزائري "الوادي"

ثانيا: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الأول

الجدول رقم (2-14) يوضح اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بأهمية المراجعة الخارجية

الرقم	الفقرات	قيمة T	الدلالة sig	القرار
1	مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية المعتمدة والغير معتمدة والإفصاح عنها	52.075	0.000	ذات دلالة إحصائية
2	معرفة الإدارة بكامل مهام المراجع يقلل من فجوة التوقعات	49.806	0.000	ذات دلالة إحصائية
3	يصدر المراجع تقريرا متحفظا في حالة عدم إجراء عملية إرسال المصادقات	25.204	0.000	ذات دلالة إحصائية
4	كفاءة وخبرة مراجعي الحسابات تمهد الوصول إلى تقارير مالية ذات شفافية وجودة عالية	36.884	0.000	ذات دلالة إحصائية
5	للمراجعة الخارجية دور مهم في إضفاء مصداقية للكشوفات المالية	58.300	0.000	ذات دلالة إحصائية
6	تقيم المراجعة الخارجية المؤسسة الاقتصادية محل المراجعة عن مدى التزامها بالقوانين واللوائح القانونية في ممارسة الأنشطة المختلفة	25.890	0.000	ذات دلالة إحصائية
	القيمة العامة T للأهمية المراجعة الخارجية	67.814	0.000	ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر جدول أعلاه نتائج اختبار "T" للعينة البسيطة، فتشير النتائج أن القيمة T العامة بلغت (67.814) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل 0.05 إذا عبارات المحور كلها ذات دلالة إحصائية.

الجدول رقم (2-15): يوضح اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بتقرير المراجع الخارجي

الرقم	الفقرات	قيمة T	الدلالة sig	القرار
1	يبدى مراجع الخارجي رأيه الفني المحايد يجب أن يتمتع بالاستقلالية في العمل والنزاهة والموضوعية	43.006	0.000	ذات دلالة إحصائية
2	يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها كوحدة واحدة	36.540	0.000	ذات دلالة إحصائية
3	في حالة عدم موافقة الإدارة على بعض التعديلات الجوهرية فإن رأي المراجع يجب أن يأتي متحفظا	27.540	0.000	ذات دلالة إحصائية
4	دليل الإثبات الذي يحصل عليه مراجع الحسابات أكثر موثوقية من الذي يحصل عليه من المؤسسة.	34.457	0.000	ذات دلالة إحصائية
5	يتملك مراجع الحسابات التخويل الكامل في الوصول إلى أدلة الإثبات دون أي عوائق	24.943	0.000	ذات دلالة إحصائية
6	تتمثل المميزات الرئيسية لجودة التقرير في الملائمة والمصادقية والتجانس	43.006	0.000	ذات دلالة إحصائية
	القيمة العادلة T لتقرير المراجع الخارجي	55.647	0.000	ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

الفصل الثاني.....دراسة إستبائية لبيئة المراجع الخارجي الجزائري "الوادي"

يظهر جدول أعلاه نتائج اختبار "T" للعينة البسيطة، فتشير النتائج أن القيمة T العامة بلغت (55.647) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل 0.05 وفي إذا عبارات المحور كلها ذات دلالة إحصائية.

الجدول رقم (2-16): يوضح اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بالعوامل المؤثرة للمراجعة الخارجية

الرقم	الفقرات	قيمة T	الدلالة sig	القرار
1	يقوم المكتب بتكليف فرد أو مجموعة من أفراد المكتب بإعطاء التوجيهات والاستشارات لحل المسائل المتعلقة بأمور الأمانة والموضوعية والاستقلالية والسرية لموظفي المكتب	32.844	0.000	ذات دلالة إحصائية
2	يؤثر تخصص مكتب المراجعة في نشاط المنشآت محل المراجعة	21.989	0.000	ذات دلالة إحصائية
3	يؤدي تقدم الخدمات الاستشارية لمنشآت محل المراجعة	23.218	0.000	ذات دلالة إحصائية
4	العدد الكبير من الدعاوى المرفوعة ضد مكتب المراجعة.	22.605	0.000	ذات دلالة إحصائية
5	يتم التأكيد على الاستقلال الذهني للمراجع في برامج التدريب والإشراف وأثناء تنفيذ عمليات المراجعة	31.711	0.000	ذات دلالة إحصائية
6	يؤثر ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعملي لأعضاء فريق المراجعة	30.963	0.000	ذات دلالة إحصائية
	القيمة العادلة T العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية	61.300	0.000	ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يظهر جدول أعلاه نتائج اختبار "T" للعينة البسيطة، فتشير النتائج أن القيمة T العامة بلغت (61.300) ومستوى الدلالة ((sig) 0.000 وهي أقل 0.05 إذا عبارات المحور كلها ذات دلالة إحصائية.

من أجل تحليل فقرات الاستبائية، نعلم أن تكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0,05 ولاختبار الفرضيات تم استخدام اختبار الإشارة اللامعلمية (sing test)، إذ يستخدم هذا الاختبار للتحقق من مجتمع إحصائي مع وسط المجتمع، ويستخدم اختبار الإشارة لتحديد اتجاه الفروق بين آراء المجتمع.

1-اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر المهنيين والأكاديميين حول أهمية المراجعة الخارجية وتقرير المراجع الخارجي، والعوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية.

سيتم اختبار هذه الفرضية من خلال الفرضيات الفرعية المشكلة لها، وسوف يتم الاعتماد نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المحاور.

أ -اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

الفصل الثاني..... دراسة إستبائية لبيئة المراجع الخارجي الجزائري "الوادي"

لاختبار هذه الفرضية سيتم استخدام نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة والنتائج مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم: (2-17) نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) بين المحاور والمؤهلات العلمية

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
أهمية المراجعة الخارجية	بين المجموعات	639	3	213	3.505	.024
	داخل المجموعات	2.369	39	061		
	المجموع	3.008	42			
تقرير المراجع الخارجي	بين المجموعات	463	3	154	1.582	.209
	داخل المجموعات	3806	39	098		
	المجموع	4.269	42			
العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية	بين المجموعات	454	3	151	2.164	.108
	داخل المجموعات	2.729	39	070		
	المجموع	3.183	42			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال جدول التباين السابق أن مستوى الدلالة بالنسبة للمحاور الاول مع المؤهلات العلمية توجد فوق لأن مستوى الدلالة 0.024 أقل من 0.05 يعني توجد دلالة إحصائية، أما بالنسب إلى المحور الثاني والثالث لا توجد فوارق أي أن مستوى الدلالة أكبر من 0.05.

ب- اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

لاختبار هذه الفرضية سيتم تحليل الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة والنتائج مبينة في الجدول التالية:

الجدول رقم (2-18): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) بين المحاور وسنوات الخبرة

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
أهمية المراجعة الخارجية	بين المجموعات	566	4	141	2.201	087
	داخل المجموعات	2.442	38	064		
	المجموع	3.008	42			
تقرير المراجع الخارجي	بين المجموعات	880	4	220	2.468	061
	داخل المجموعات	3.389	38	089		
	المجموع	4.269	42			
العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية	بين المجموعات	510	4	127	1.810	147
	داخل المجموعات	2.674	38	070		
	المجموع	3.183	42			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

الفصل الثاني.....دراسة إستبائية لبيئة المراجع الخارجي الجزائري "الوادي"

نلاحظ من خلال جدول التباين السابق أن مستوى الدلالة لجميع المحاور لا توجد فروق ذات دلالة نرفض الفرض العدمي H_0 ، وقبل الفرض البديل H_1 ، حول أهمية المراجعة الخارجية وتقرير المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية عند مستوى معنوية 5%

ج-اختبار الفرضية الفرعية الثالث:

لاختبار هذه الفرضية سيتم تحليل الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة والنتائج مبينة في الجدول التالية:

الجدول رقم (2-19): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) بين المحاور والمنصب الذي يشغله.

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
أهمية المراجعة الخارجية	بين المجموعات	390	3	130	1.937	.140
	داخل المجموعات	2.618	39	067		
	المجموع	3.008	42			
تقرير المراجع الخارجي	بين المجموعات	305	3	102	999	.403
	داخل المجموعات	3.964	39	102		
	المجموع	4.269	42			
العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية	بين المجموعات	261	3	087	1.163	.336
	داخل المجموعات	2.922	39	075		
	المجموع	3.183	42			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال جدول التباين السابق أن مستوى الدلالة لجميع المحاور أيضا لا توجد فروقات وبالتالي نرفض الفرض العدمي H_0 ، وقبل الفرض البديل H_1 ، حول أهمية المراجعة الخارجية وتقرير المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية عند مستوى معنوية 5%

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها عن طرق توزيع الاستبيان والتي تهدف إلى إبراز الدور الذي تقوم به العوامل المؤثرة في جودة تقارير المراجعة الخارجية وذلك على مجموعة من المهنيين والاكاديميين المتمثلين في أساتذة الجامعة المتخصصين في المجال ومحافظي الحسابات، خبراء محاسبين، محاسبين معتمدين، وبعد تحليل النتائج التي جاء بها الاستبيان والمدرجة في برنامج (SPSS 21)، لاحظنا ان العوامل المؤثرة لها دور في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية من خلال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية وتصريح عنها في تقرير المراجع الخارجي.

خاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع العوامل المؤثرة في جودة تقارير المراجعة الخارجية ومعالجة إشكالية البحث التي تدور حول ما هي العوامل المؤثرة في جودة تقارير المراجعة الخارجية في الوادي، وبالتالي محاولة معرفة العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة وإيجاد الوسائل التي ترفع من كفاءة عملية المراجعة، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى كما تناولنا في الدراسة النظرية للفصل الأول جودة تقارير المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها، ممهدين بذلك لدراسة أهم مكونات هذه العملية والمتمثلة في ماهية المراجعة، والمراجعة الخارجية، كذلك أنواع ومعايير المراجعة الخارجية، وتقارير المراجعة الخارجية أهميتها ومعايير التقرير الجزائية، وتطرقنا إلى العوامل المؤثرة لعملية المراجعة من خلال الإلتزام بمختلف معاييرها، وبغية إعطاء أكثر فعالية لهذه العملية تناولنا اهتمامات المنظمات والهيئات المهنية التي تقوم بعملية الرقابة والإشراف على المراجع، أما الدراسة الميدانية فقد اعتمدت على الاستبيان موجهة إلى عينة المراجع الخارجي بولاية الوادي.

✓ اختبار صحة الفرضيات:

من خلال دراستنا لموضوع العوامل المؤثرة في جودة تقارير المراجعة الخارجية وما تطرقنا له في الشق النظري والدراسة الميدانية من خلال اختبار الفرضيات المطروحة في بداية الدراسة تم التوصل إلى:

° **الفرضية الأولى:** أظهرت الدراسة صحة الفرضية الأولى، حيث تعتبر المراجعة الخارجية هي تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مؤهل وحيادي للتحقيق من صحة المعلومات، وتقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة.

° **الفرضية الثانية:** يشير البحث إلى صحة الفرضية الثانية، تعتبر تقارير المراجعة الخارجية هو وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علميا وعمليا، يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية.

° **الفرضية الثالثة:** يشير البحث إلى صحة الفرضية الثالثة أي أن جودة المراجعة تعني الإلتزام بمعايير المراجعة ومعايير الأداء للأفراد داخل المؤسسة محل المراجعة.

° **الفرضية الرابعة:** يشير أيضا إلى صحة الفرضية الرابعة أي أن جودة تقرير المراجع الخارجي وهي ما تتمتع به من المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التضليل.

° **الفرضية الخامسة:** أثبتت الدراسة والنتائج المتواصلة إليها أنها توجد عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية من بينها العوامل التي تربط بمكتب المراجعة وعوامل مرتبطة بمؤسسة محل المراجعة وعوامل مرتبطة بفريق المراجعة.

✓ نتائج الدراسة:

بعد إجراء الإحصائي المطلوب واختبار الفرضيات ومن خلال كل ما طرح في الجانب النظري والدراسات السابقة بغرض تحديد العوامل المؤثرة على جودة المراجع الخارجي، وبتالي تقليل الفروقات الواقعة بين الإدراكات لمختلف أطراف المهنة سواء من جانب مراجع الحسابات أو متلقي هذه الخدمة وهم مستخدمي القوائم المالية وقد تم التواصل إلى النتائج التالية:

° يحتاج التأهيل العلمي إلى عملية تطوير دائم ومستمر من طرف الجامعات والمعاهد الوطنية بغية مسايرة الإصدارات الحديثة وذلك من خلال الإلمام بمعايير المراجعة والمحاسبة.

° إن تحسين جودة الخدمات المقدمة من طرف مكاتب المراجعة والنهوض بمهنة المراجعة ينتج عن إتباع تلك المكاتب لسياسات وإجراءات رقابة الجودة.

° توجد عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية تتمثل في حجم وسمعة المكتب، عدد سنوات الخبرة، الاستغلال والحياد.... الخ.

● التوصيات:

بناءً على النتائج السابقة يمكن الخروج بمجموعة من الاقتراحات والتوصيات:

° على المؤسسات المشرفة على المهنة أن تشمل دوراً أكثر فعالية فيما يتعلق بتثقيف المجتمع بطبيعة عملية المراجعة ودور المراجع وواجباته ومسؤولياته المهنية.

° العمل على استحداث آليات كفيلة لرفع مستوى عمل المراجع الخارجي.

° توفير الدعم الإداري للمراجعين في مكاتب المراجعة لمحافظة على الاستغلال للمراجعين حيث أن ذلك يرفع مستوى جودة المراجعة.

° ضرورة تقديم المراجعين لخدماتهم لعملاء عند لجوئهم إليهم في عمليات التدقيق وتوفير الشروط المهنية اللازمة، وتقديم مختلف المعلومات المهنية اللازمة لتلبية احتياجاتهم حيث إن ذلك يدعم جودة المراجعين في مكاتب المراجعة.

● أفاق البحث:

إن النتيجة التي توصلنا إليها توجب بأن التركيز سينصب على هذا النوع من المواضيع ألا وهي المراجعة الخارجية باعتبارها أداة فعالة لتقييم تقرير المراجعة ولتحقيق أهداف المؤسسة، وهذا ما سيفتح أفاق كبيرة لدراسة هذا الموضوع مثال ذلك:

- ° تطوير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر؛
- ° مدى تأثير تقارير المراجع الخارجي؛
- ° مدى تأثير مستوى المهني والعلمي للمراجع على جودة المراجعة؛
- ° مدى تأثير جودة خدمة العملاء على جودة المراجعة؛



قائمة المراجع

✓ كتب بالعربية:

- 1- احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان-الأردن، 2009.
- 2- أحمد نور، مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1990.
- 3- ألفين اريتر، جيمس لويك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، احمد حامد حجاج، دار للنشر، الرياض، 2002.
- 4- أمين السيد احمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.
- 5- أمين السيد احمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 6- إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان، الأردن، 2009.
- 7- إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار رائد للنشر، ط1، عمان-الأردن، 2012.
- 8- التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2004.
- 9- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة، الأردن، 2009.
- 10- حمد، المراجعة والرقابة المالية: المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008.
- 11- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 12- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
- 13- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسير للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2011.
- 14- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 15- عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية، مصر.
- 16- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق رأس المال والتجارة الالكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 17- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار الميسرة للنشر، ط1، عمان، الأردن، 2006.

- 18- الفيومي محمد، ليبب عوض، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الازاريطه، الإسكندرية، مصر، 1998.
- 19- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات-الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005.
- 20- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار الجامعية، مصر، 2002.
- 21- محمد بتوين، المراجعة ومراقبة الحسابات في النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، بن عكنون، الجزائر، 2008.
- 22- محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.
- 23- محمد سمير العبات، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، 1998.
- 24- محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجة، الدار الجامعية، مصر، 2002.
- 25- محمد مظهر أحمد، تقييم جودة المراجعة في دولة قطر، دراسة نظرية مقارنة، 2009.
- 26- نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009.
- 27- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، ط2، 2004.
- 28- وليم توماس وامرسوننكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، للنشر، الرياض، 2006.

✓ المذكرات:

- 1- بن شابي هنية، العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافضي الحسابات في الجزائر، دراسة حالة عينة من محافضي الحسابات -بسكرة-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015 - 2016.
- 2- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009.
- 3- خيراني العيد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافضي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
- 4- سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق مصر، 2013.
- 5- عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

- 6- عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة جامعة اليمن، 2008.
- 7- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر، 2009.
- 8- علاء الدين صلاح عودة، أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2011.
- 9- لعبي هاتوا خلف، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية، مذكرة ماجستير، الأكاديمية العربية في الدنمارك، بغداد، 2009.
- 10- لقلطي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008.
- 11- محمد بن خالد بن عبد العزيز اليحي، أثر الاستثمار الأجنبي على جودة المراجعة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2013.
- 12- محمد سعيد دحدور، مجالات مساهمة الإفصاح العالمي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2009.
- 13- مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، مذكرة ماجستير في المحاسبة الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2013.

✓ القوانين:

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 42، المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات، ق10-01، المادة 22.
- 2- جمانة حنظل التميمي، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة البصرة، المجلد الخامس، العدد 10، 2013.
- 3- سامح محمد رضا رياض أحمد، أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاساتها على التوزيعات النقدية في الشركات المساهمة المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المركز الجامعي، الأردن، المجلد 8، العدد 4، 2012.
- 4- علاء محمد ملو العين، مجدي مليجي عبد الحكيم، قياس مستوى شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بمنشآت الأعمال السعودية، مجلة الإدارة العامة، المركز الجامعي الأردن، المجلد 53، العدد 2، فيفري 2013.
- 5- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الجديدة.

✓ المداخلات:

- 1- صبا يحي نوال، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مداخلات من الملتقى الدولي الثالث حول: آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثير على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة الوادي، الجزائر، 2013.

✓ أطروحة:

- 2- شكري معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، أطروحة دكتوراة، تخصص مالية مؤسسية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2015.

✓ المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Mokhtar Belaiboud. Pratique de l'audit conforme aux normes IAS/IFRS et au SCF. Bert edition. Alger, 2011, p10.

الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ملحق رقم 01

تخصص: تدقيق محاسبي

قسم: العلوم المالية ومحاسبية

استمارة استبيان تدخل ضمن متطلبات اعداد مذكرة ماستر أكاديمي بعنوان:

" العوامل المؤثرة في جودة تقارير المراجعة الخارجية "

تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لمذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر في تدقيق محاسبي يسعدني أن أضع بين أيديكم استبانة البحث والخاصة بموضوع: **العوامل المؤثرة في جودة تقارير المراجعة الخارجية.**

يسعدني ويشرفني سيدي، سيدتي اختياريكم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء هذا الموضوع لذلك اطلب من سيادتكم التعاون وملء هذا الاستبيان بدقة وموضوعية لأن آراءكم المستمدة من واقع الخبرة العلمية ستكون ذات أهمية كبيرة في الوصول إلى نتائج إيجابية.

نتعهد لكم أن تحاط مساهمتكم بالسرية التامة ولأغراض هذا البحث وستظهر نتائجه بشكل مكتمل وغير متعلقة بشخص أو مكتب معين بجانب الحرص على سريتها عملاً بمقتضيات الأمانة العلمية.

شكرا على حسن تعاونكم
لكم منا عظيم الشكر والاحترام

إشراف الأستاذ:

د. مصطفى عوادي

من إعداد الطلبة:

سهام منصور

علي قـدة

صفاء علالي

الموسم الجامعي: 2017/2016

أولاً: البيانات الشخصية

الرجاء وضع علامة (x) في المربع المناسب:

1. العمر:

☐ من 25 إلى 35 سنة ☐ من 35 إلى 50 سنة ☐ أكبر من 50 سنة

2. المؤهلات العلمية:

☐ ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ ماستر

3. التخصص العلمي:

☐ محاسبة ☐ تدقيق محاسبي ☐ اقتصاد ☐ تسيير

4. المنصب الذي يشغله:

☐ خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد

☐ أستاذ جامعي

5. عدد سنوات الخبرة:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ من 10 إلى 15 سنة
☐ من 15 إلى 20 سنة ☐ أكثر من 20 سنة

ثانيا: محاور الاستبيان

المحور الأول: مدى أهمية المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية ومدى الالتزام بها

الرقم	فقرات الاستبيان	موافق	محايد	غير موافق
01	المسؤولية الكبيرة للمراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية المعتمدة والغير معتمدة والإفصاح عنها			
02	معرفة الإدارة بكامل مهام المراجع يقلل من فجوة التوقعات			
03	يصدر المراجع تقريراً متحفظاً في حالة عدم إجراء عملية إرسال المصادقات			
04	كفاءة وخبرة مراجعي الحسابات تمهد الوصول إلى تقارير مالية ذات شفافية وجودة عالية.			
05	للمراجعة الخارجية دور مهم في إضفاء مصداقية للكشوفات المالية			
06	تقييم المراجعة الخارجية المؤسسة الاقتصادية محل المراجعة عن مدى التزامها بالقوانين واللوائح القانونية في ممارسة الأنشطة المختلفة			

المحور الثاني: مدى مساهمة تقرير المراجع الخارجي في حماية الأصول والتأكد من مصداقية القوائم المالية

الرقم	فقرات الاستبيان	موافق	محايد	غير موافق
01	يبدى مراجع الخارجي رأيه الفني المحايد يجب أن يتمتع بالاستقلالية في العمل والنزاهة والموضوعية			
02	يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها كوحدة واحدة.			
03	في حالة عدم موافقة الإدارة على بعض التعديلات الجوهرية فإن رأي المراجع يجب أن يأتي متحفظاً			
04	دليل الإثبات الذي يحصل عليه مراجع الحسابات أكثر موثوقية من الذي يحصل عليه من المؤسسة.			
05	يملك مراجع الحسابات التخويل الكامل في الوصول إلى أدلة الإثبات دون أي عوائق.			
06	تتمثل المميزات الرئيسية لجودة التقرير في الملائمة والمصداقية والتجانس.			

المحور الثالث: مدى تأثير العوامل على جودة المراجعة في المؤسسات الاقتصادية

رقم	فقرات الاستبيان	موافق	محايد	غير موافق
01	يقوم المكتب بتكليف فرد أو مجموعة من أفراد المكتب بإعطاء التوجيهات والاستشارات لحل المسائل المتعلقة بأمور الأمانة والموضوعية والاستقلالية والسرية لموظفي المكتب			
02	يؤثر تخصص مكتب المراجعة في نشاط المنشآت محل المراجعة			
03	يؤدي تقدم الخدمات الاستشارية لمنشأته محل المراجعة			
04	العدد الكبير من الدعاوى المرفوعة ضد مكتب المراجعة.			
05	يتم التأكيد على الاستقلال الذهني للمراجع في برامج التدريب والإشراف وأثناء تنفيذ عمليات المراجعة			
06	يأثر ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعملي لأعضاء فريق المراجعة			