

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Chérif Messadia
Souk Ahras



جامعة محمد الشريف مساعدي
سوق أهراس

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

سنة: 2023

قسم علوم التسيير ل م د

مذكرة

مقدمة للحصول على شهادة الماستر

الإلتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي وتأثيره على جودة المراجعة

- دراسة عينية -

الشعبة

علوم التسيير

التخصص

محاسبة وتدقيق

من إعداد :

حكيم أسماء

بن خالية صباح

لجنة المناقشة

الرتبة: أستاذ محاضر-ب- جامعة: سوق أهراس

الرئيس: بن العايش فاطمة

الرتبة: أستاذ محاضر-أ- جامعة: سوق أهراس

المشرف: نبيلة ساسان

الرتبة: أستاذ مساعد-أ- جامعة: سوق أهراس

الممتحن: والي صافية

دفعه: 2023



شكر وعرفان

الحمد لله الذي أماننا على إتمام هذه المذكرة، نحمده على

توفيقة ورعايته

وبعد ...

يطيب لنا أن نتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير لكل من مد يد العون

وساهم في إنجاز هذه المذكرة، وأخص بالذكر

الأستاذة المشرفة، كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كل أعضاء

لجنة المناقشة، الذين سنال شرف مناقشتهم لهذه الدراسة

الشكر موصول إلى كل من شجعنا على إتمام هذا العمل

ولو بكلمة طيبة.



الإهداء

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

الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا

أهدي ثمرة جهدي إلى التي حمتني ومنحتني الحياة، وأحاطتني بحنانها وحرصت على

تعليمي بصبرها وتضحياتها إلى من كان دعائها سر نجاحي "أمي" الغالية حفظها الله

إلى الذي دعمني في مشواري الدراسي وكان وراء كل خطوة خطوتها في طريق العلم

والمعرفة "أبي" الغالي رعاه الله.

إلى من هم أنس عمري ومنزلة ذكرياتي إخواني وأخواتي حفظهم الله

إلى أصدقاء المشوار الدراسي اللاتي قاسمنني لحظاته رعاهم الله ووفقهم.

أسماء

الإهداء

الحمد لله الذي أعمدنا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا بالعافية أهدي

ثمرة جهدي

إلى التي أفضلها عن نفسي، فهي التي ضحت من أجلي والتي لم تدخر جهدا

في سبيل إسعادي أبدا، إليك وحدك "أمي الحبيبة".

إلى الذين هم ملاذي ورمز فخري وإعتزازي..... أخي وأخواتي الأعماء

إلى من كانوا لي أوفياء..... صديقاتي جميعا

وأخيرا إلى كل من ساعدني وكان له دور من قريب أو بعيد في إتمام

هذه الدراسة

صباح

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة موضوع الالتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي وتأثيره على جودة المراجعة، ولغرض تحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي من أجل الحصول على المعلومات الخاصة بالجانب النظري بالإضافة إلى المنهج التحليلي للحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني من خلال توزيع (32) إستمارة استبيان شملت عدد من المهنيين (خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين) والأكاديميين (أساتذة جامعيين)، واستخدم برنامج التحليل الإحصائي (spss) في تحليل البيانات، من خلال إختبار فرضيات الدراسة بإستخدام العديد من الأساليب والاختبارات الإحصائية منها اختبار تحليل الارتباط بحساب معامل الارتباط بيرسون ونموذج الانحدار الخطي البسيط.

حيث توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إرتباط قوية بين "الالتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي" و"جودة المراجعة" إذ أن إلتزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة وفق المعايير والأحكام المهنية يساهم في تحسين جودة المراجعة.

وقد أوصت الدراسة أخيراً على ضرورة قيام الهيئة المنظمة للمهنة بحملات إعلامية لتعريف الجمهور بأخلاقيات مهنة المراجعة وبالذور الذي تلعبه في دفع عجلة التنمية الإقتصادية و الإجتماعية .

الكلمات المفتاحية: أخلاقيات مهنة المراجعة، المراجع الخارجي، جودة المراجعة.

Summary:

This study aimed to address the issue of ethical commitment of the external auditor and its impact on the quality of auditing, and for the purpose of achieving the objectives of the study, the descriptive approach was followed in order to obtain information on the theoretical side in addition to the analytical approach to obtain data related to the field side through the distribution of (32) questionnaire forms that included a number of professionals (accountants, account keepers and certified accountants) and academics (university professors), and the statistical analysis program (SPSS) was used in data analysis, by testing the hypotheses of the study using Many statistical methods and tests, including the correlation analysis test by calculating the Pearson correlation coefficient and the simple linear regression model.

The study found a strong correlation between "the ethical commitment of the external auditor" and "the quality of the audit", as the commitment of the external auditor to professional ethics in accordance with professional standards and provisions contributes to improving the quality of auditing.

Finally, the study recommended the need for the regulatory body of the profession to conduct media campaigns to inform the public about the ethics of the auditing profession and the role it plays in advancing economic and social development.

Keywords: Audit ethics, External auditor, Quality of auditing.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	بسملة
II	شكر وعرهان
III-VI	الإهداء
V-IV	الملخص
IIV-XI	فهرس المحتويات
X	قائمة الأشكال
IX	قائمة الجداول
1	المقدمة
8	الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة والمراجعة الخارجية والمراجع الخارجي
9	تمهيد
10	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة
10	المطلب الأول: نشأة وتطوير المراجعة
14	المطلب الثاني: المفهوم العام للمراجعة
17	المطلب الثالث: أساسيات المراجعة
19	المطلب الرابع: معايير وأنواع المراجعة
25	المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية
25	المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية وأنواعها
29	المطلب الثاني: أهمية المراجعة الخارجية وأهدافها
32	المطلب الثالث: خصائص المراجعة الخارجية وفروضها
34	المطلب الرابع: معايير تنفيذ عملية المراجعة الخارجية
38	المطلب الخامس: خطوات تنفيذ عملية المراجعة الخارجية
42	المبحث الثالث: مفاهيم أساسية حول المراجع الخارجي
42	المطلب الأول: تعريف، دور ومهام المراجع الخارجي

45	المطلب الثاني: الصفات الأخلاقية والشخصية للمراجع الخارجي
47	المطلب الثالث: أتعاب ومسؤوليات المراجع الخارجي
49	المطلب الرابع: حقوق وواجبات المراجع الخارجي
52	خلاصة الفصل
53	الفصل الثاني: الإطار النظري للالتزام الأخلاقي لمهنة المراجعة وجودة المراجعة
54	تمهيد
55	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة
55	المطلب الأول: ماهية أخلاقيات مهنة المراجعة
57	المطلب الثاني: مبادئ وأهمية الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة
60	المطلب الثالث: الأهداف والعوامل المؤثرة في أخلاقيات مهنة المراجعة
62	المطلب الرابع: تنظيم مهنة المراجعة ومصادر أخلاقياتها
63	المبحث الثاني: ماهية جودة المراجعة
63	المطلب الأول: مفهوم وأهمية جودة المراجعة
67	المطلب الثاني: أهداف وخصائص جودة المراجعة
69	المطلب الثالث: فوائد جودة المراجعة والاعتبارات ومقومات المحددة لجودتها
70	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة
74	المبحث الثالث: تأثير الالتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة
74	المطلب الأول: السلوك الأخلاقي ونزاهة المراجعين والوسائل التي تشجع على الإلتزام بأخلاقيات المهنة
75	المطلب الثاني: مقاييس جودة أداء المراجعة
77	المطلب الثالث: ضوابط الجودة حسب معيار المراجعة الدولي 220
80	المطلب الرابع: أثر اخلاقيات المراجع الخارجي على جودة التقارير
84	خلاصة الفصل
85	الفصل الثالث: دراسة على عينة من المهنيين والأكاديميين حول دور أخلاقيات المهنة و أثرها على جودة المراجعة
86	تمهيد

87	المبحث الأول: تصميم الدراسة الميدانية
87	المطلب الأول: التصميم المنهجي للدراسة الميدانية
88	المطلب الثاني: تصميم إستمارة البحث
89	المطلب الثالث: الأدوات الإحصائية المستخدمة
91	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية
91	المطلب الأول: وصف خصائص العينة
95	المطلب الثاني: إختبار طبيعة توزيع بيانات الدراسة
96	المطلب الثالث: تحليل إجابات أفراد العينة حول مجالات الدراسة
107	المبحث الثالث: إختبار الفرضيات
108	المطلب الأول: تحديد علاقة الارتباط بين الالتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي وجودة خدمة المراجعة
109	المطلب الثاني: تأثير إلتزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة على جودة المراجعة
112	خلاصة الفصل
113	الخاتمة
116	قائمة المراجع
127	الملاحق

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
06	يوضح نموذج الدراسة المتبع	01
80	يوضح أثر أخلاقيات مهنة المراجعة على جودة عملية المراجعة	02
81	يوضح أثر الإلتزام بأخلاقيات المهنة على الخصائص النوعية للتقارير المالية	03
82	يوضح نموذج لعلاقات التشابك بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال على جودة المراجعة وسمعة المراجع في ضوء علاقته بمتغيرات معينة	04
91	رسم بياني يوضح توزيع النسب حسب الجنس	05
92	رسم بياني يوضح توزيع النسب حسب الفئة العمرية	06
93	رسم بياني يوضح توزيع النسب حسب المؤهل العلمي	07
94	رسم بياني يوضح توزيع النسب حسب الوظيفة	08
95	رسم بياني يوضح توزيع النسب حسب سنوات الخبرة	09

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
39	الجدول يوضح المعلومات التي يجب على مراجع الحسابات جمعها للتعرف على المؤسسة	01
87	الجدول يوضح الاستبيانات الموزعة والمسترجعة.	02
89	الجدول يبين اتجاهات مقياس ليكارت الخماسي	03
90	الجدول يوضح اختبار الثبات لأداة البحث العلمي	04
91	الجدول يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس	05
92	الجدول يوضح توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية	06
93	الجدول يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	07
94	الجدول يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	08
95	الجدول يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	09
96	الجدول يوضح اختبار طبيعة توزيع بيانات الدراسة	10
97	الجدول يوضح اتجاهات أفراد العينة حول مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة	11
103	الجدول يوضح اتجاهات افراد العينة حول جودة خدمة المراجعة	12
108	الجدول يوضح اختبار الارتباط بين محاور الدراسة	13
109	الجدول يوضح نتائج علاقة التأثير بين الالتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي وجودة خدمة المراجعة	14

حق ك حة

أصبحت مهنة المراجعة محل جدل كبير في عالم المال والأعمال بعد إفلاس وانحيار العديد من الشركات الكبرى عبر العالم بسبب التلاعب في حساباتها وإدارة أرباحها وتشكيك المستثمرين في نظم إدارة عموم الشركات، في حين تعتبر صحة ودقة وموثوقية التقارير المالية للشركات وعدالتها من أساسيات صنع القرار الاستثماري، وعلى إثر ذلك طرح المهتمون إشكالية إخفاق مهنة المراجعة سواء على مستوى منحها الثقة للبيانات المالية للشركات محل المراجعة أو على مستوى الكشف والتحذير والتبليغ عن الاحتيال والتجاوزات من قبل الشركات.

كما إقترن النجاح والرفع من مستوى هذه المهنة بأخلاقيات وسلوكيات مؤديها لكونهم يقدمون معلومات تتصف بالمصدقية و الموثوقية وذلك لاعتماد أطراف عديدة على تلك المعلومات كالحكومات والمستثمرين وغيرهم، وما كان من انحيار كبرى الشركات الأمريكية ذات الثقل الاقتصادي الكبير مثل شركة انرون Enron عام 2001، وشركة وولدكوم Worldcom عام 2002 إلا نتيجة لإخلال مراقبي الحسابات بأخلاق مهنتهم، وقد ارتبط هذا الانحيار بفضائح كبيرة لتلك الشركات وبتورط كبرى مكاتب التدقيق الأمريكية آرثر انرسون Arthur Anderson في واحدة أو أكثر من هذه الفضائح .

وحتى تستطيع مهنة المراجعة الارتقاء بخدماتها، وإضفاء الثقة والشفافية في جودة المعلومات المالية والمحاسبية، وجب على ممارسي هذه المهنة الالتزام بأخلاقياتها ، التي نرى أنها تشكل إحدى الشروط الأساسية لاستخدام المعلومات المحاسبية كأداة لاتخاذ قرارات هامة في الشركة محل المراجعة .

لذلك يمكن القول أن جودة عملية المراجعة ترتبط بدرجة كبيرة بأخلاقيات المهنة التي تتعلق بنجاح المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية أثناء عملية المراجعة، وأن قيام المراجع بتبني قواعد أخلاقيات المهنة يترتب عليه زيادة في القيمة المضافة التي تحققها عملية المراجعة ، وذلك من خلال زيادة الثقة في تقارير المراجعة بما يفي باحتياجات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية ، الأمر الذي ينعكس بإيجاب على مستوى الثقة فيما تقدمه المهنة من خدماتها.

ومن هنا وبناء على ماتم استعراضه يمكننا صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

ما مدى تأثير أخلاقيات المراجع الخارجي على جودة المراجعة ؟

ولمعالجة الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

1- هل توجد علاقة إرتباط معنوية بين الالتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي وجودة خدمة المراجعة

2- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للالتزام بأخلاقيات المهنة على جودة المراجعة؟

فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: توجد علاقة إرتباط بين مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة وجودة خدمة المراجعة

الفرضية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للالتزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة على جودة المراجعة

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة لتحقيق ما يلي:

* التعرف على أخلاقيات مهنة المراجعة والسلوك الأخلاقي.

* معرفة مدى تأثير التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة على جودة المراجعة.

* بيان جودة عناصر الأداء العملي على كافة عملية المراجعة.

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذه الدراسة والذي يهتم بدراسة التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة وتأثيره على جودة المراجعة، حيث أن الإلتزام بأخلاقيات المهنة يعتبر الدافع الأساسي لنجاح عملية المراجعة، وكذلك يكتسب البحث أهميته من الأثر الإيجابي للإلتزام مراجع الحسابات بأخلاقيات المهنة وزيادة ثقة مستخدمي المعلومات ، إذ تمثل ثقة مستخدمي المعلومات المصدر الرئيسي لقوة المهنة، كذلك تأتي أهمية هذا البحث لكونه يدرس مدى تحقيق كفاءة وفعالية خدمة المراجعة والناجحة عن التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة.

أسباب إختيار الموضوع:

الأسباب ذاتية:

* القيمة العلمية التي يحظى بها موضوع الإلتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي وتأثيره على جودة المراجعة.

* تماشي الموضوع مع التخصص المدروس.

* الميول الشخصية للمواضيع المتعلقة بالمراجعة.

الأسباب الموضوعية:

* الإهتمام المتزايد بموضوع أخلاقيات مهنة المراجعة سواء كان ذلك على المستوى العلمي في المعاهد والجامعات أو

على المستوى العملي في مكاتب المراجعة والتدقيق الخاصة والشركات.

* الفضائح الموجودة في مهنة المراجعة.

الدراسات السابقة:

-دراسة كرمية نسرین (2010)، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3

تهدف الدراسة الى إبراز دور حوكمة الشركات من خلال التطرق لمختلف المبادئ والقواعد الجيدة لتسيير الشركات وزيادة كفاءتها ومصداقيتها وبالتالي ضمان جميع الأطراف ذات العلاقة معها من مساهمين، مستثمرين، دائنين.... الخ توصلت الدراسة الى العديد من النتائج أهمها -ادراك الأطراف المهتمة بالمراجعة سواء المهنيين أو الأكاديميين للدور الذي تلعبه أخلاقيات المهنة في تفعيل حوكمة الشركات .

- دراسة (بن عيسى عبد الرحمان، 2016)، تحليل أثر الخصائص الشخصية لمراجع الحسابات على جودة عملية المراجعة، مجلة الأبحاث الإقتصادية، جامعة البليدة 02.

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو اختبار أثر الالتزام بالمعايير الدولية للمراجعة الخارجية على محددات جودة عملية المراجعة، وهذا بالتركيز على المحددات المتعلقة بالعنصر البشري، والتركيز على كل من معايير الكفاءة و الإستقلالية ومدى ارتباطهما وتأثيرهما على جودة المراجعة، تبيان مضمون هذين المعيارين من ظور المعايير الدولية للمهنة، وكذا في الجزائر وأثر الالتزام بهما على جودة ممارسة المهنة.

-دراسة(عبد الوهاب نصرات وبالقاسم بن خلية، 2021)دور التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة للحد ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والادارة ، جامعة وهران 2 .

هدفت الدراسة إلى معرفة دور الإلتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، من خلال توفر مجموعة من المبادئ الأخلاقية(النزاهة،الموضوعية ،السرية ، السلوك المهني)،ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم تصميم استبيان وتوزيعه على مجموعة من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والمراجعة، حيث تم توزيع 66 استبيان على عينة الدراسة ، وتم استرجاع 47صالحة لمعالجتها في البرنامج الإحصائي 25 spss ،

حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود التزام من قبل المراجع الخارجي في الجزائر بأخلاقيات المهنة تمكنه من الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

مميزات الدراسة الحالية:

بعد طرح أهم الدراسات السابقة يمكن عرض مميزات دراستنا عن الدراسات السابقة في النقاط التالية:

-إعتبارها من الدراسات القليلة المهتمة بإبراز الإلتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي وتأثيره على جودة المراجعة ؛

-عرض أهم الوسائل التي تشجع المراجع الخارجي على الإلتزام بأخلاقيات المهنة وإبراز ضوابط جودة المراجعة من خلال معيار المراجعة الدولي 220

-تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في الحدود المكانية(ولاية سوق أهراس) والزمنية(من 01 مارس إلى 25 ماي)

منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:

إعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي وذلك من خلال عرض الموضوع بشكل جيد من خلال القيام بوصف الظاهرة واستخلاص النتائج بشكل علمي منتظم ، وكذلك المنهج التحليلي من خلال استمارة استبيان وتوزيعها على المهنيين والأكاديميين ، وتم استخدام البرنامج الإحصائي (spss) في تحليل البيانات المقدمة واختيار فرضيات الدراسة

حدود الدراسة:

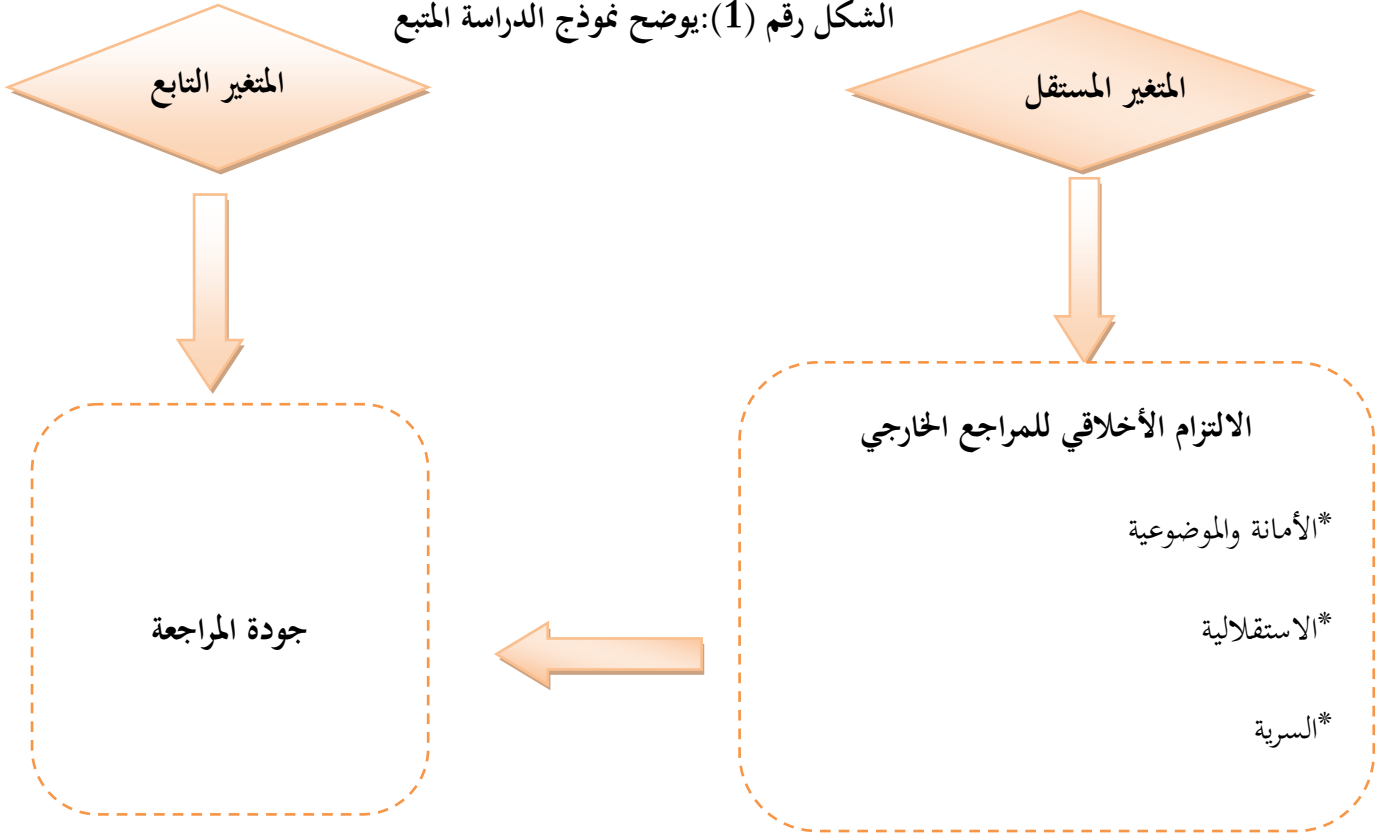
الحدود الزمنية:يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه والممتد من 01 مارس إلى 25 ماي.

الحدود المكانية: تم التطرق من خلال هذه الدراسة إلى الإلتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي وتأثيره على جودة المراجعة، وقد تم إسقاط الجانب النظري لهذه الدراسة على مجموعة من المراجعين الخارجيين، وأخذت وجهة نظر خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ومجموعة من الأكاديميين تخصص محاسبة.

نموذج الدراسة:

بعد الإطلاع على الدراسات السابقة تم التوصل إلى النموذج الإفتراضي التالي الذي نسعى من خلاله إلى التوصل لمعرفة مدى تأثير أخلاقيات المراجع الخارجي على جودة المراجعة .

الشكل رقم (1): يوضح نموذج الدراسة المتبع



تم تقسيم هذه الدراسة البحثية إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي كما يلي:

الفصل الأول بعنوان الإطار النظري للمراجعة والمراجعة الخارجية والمراجع الخارجي، الذي قسم بدوره إلى ثلاث مباحث، حيث في المبحث الأول تطرقنا إلى الإحاطة بمختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمراجعة ونشأتها وأهدافها وفروضها ومفاهيمها وكذلك معاييرها وأنواعها.

أما المبحث الثاني تحت عنوان ماهية المراجعة الخارجية تم تقسيمه إلى خمس مطالب عرضنا من خلالها مفهوم المراجعة الخارجية وأنواعها وأهميتها وخصائص وفروض المراجعة الخارجية وفروض ومعايير تنفيذ عملية المراجعة الخارجية

أما المبحث الثالث تحت عنوان مفاهيم أساسية حول المراجع الخارجي وقد تم تقسيمه إلى أربع مطالب عرضنا من خلالها مفهوم ودور ومهام المراجع الخارجي وحقوقه وواجباته ولأتعابه ومسؤولياته والصفات الأخلاقية والشخصية له.

خصصنا في الفصل الثاني تحت عنوان "الإطار النظري للالتزام الأخلاقي لمهنة المراجعة وجودة المراجعة عرضنا من خلاله مفاهيم عامة حول الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة تعريفها ومبادئها وأهميتها والأهداف والعوامل المؤثرة فيها ومصادرها وتنظيمها.

كما تعرضنا في هذا الفصل أيضا إلى إلى ماهية الجودة مفهومها وأهميتها وأهدافها وخصائصها وفوائدها والاعتبارات والمقومات المحددة لجودتها والعوامل المؤثرة عليها.

وتعرضنا أيضا لسلوك الأخلاقي ونزاهة المراجعين والوسائل التي تشجع على الالتزام بأخلاقيات المهنة تأثير أخلاقيات مهنة المراجعة على جودة المراجعة وضوابط الجودة حسب معيار المراجعة الدولي 220.

وفيما يخص الفصل الثالث فقد تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث ، المبحث الأول تصميم الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني يتمثل في عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية ،أما المبحث الثالث يتمثل في إختبار الفرضيات.

صعوبات الدراسة:

عدم تجاوب بعض الافراد من عينة الدراسة.

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة والمراجعة
الخارجية والمراجع الخارجي

تمهيد:

لقد نشأت المراجعة وتطورت نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها. فالمراجعة بشكل عام تهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية والإدارية والتشغيلية للمؤسسة ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعة لتسيير أنشطتها بغرض تفادي مختلف الأخطاء وحماية ممتلكاتها من حالات الغش والتلاعب والاختلاس.

هناك حاجة ماسة لوجود المراجعة الخارجية، لطمأنة الملاك على حسن وسلامة تسيير مؤسستهم من قبل الإدارة المعينة، ومدى صدق المعلومات المالية المقدمة من قبلهم. وكذلك لطمأنة الأطراف الخارجية المستخدمة لتلك المعلومات مثل: الدائنون، المستثمرون.....، وغيرهم، على صدق وعدالة وشمولية تلك المعلومات.

يتمكن المراجع من تحقيق الأهداف المرجوة من عملية المراجعة في ظل معاييرها، إذ تملّي على المراجع تكوين ملف للعمل وتحديد الوسائل الكفيلة لإثبات الأحداث التي يتسنى من ورائها وكشف الأخطاء والغش والقيام بفحص العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتحقق من عناصر القوائم المالية لها.

لذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية

المبحث الثالث: مفاهيم أساسية حول المراجع الخارجي

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة

إن تطور المراجعة وظهورها جاء تبعاً لتطور الحياة البشرية اجتماعياً واقتصادياً عبر العصور وجاء ذلك لتلبية حاجة المجتمع المتزايدة من البيانات والمعلومات الموثوقة والمعاملة بمدى الأمان عند تسيير أنشطة الشركات والمؤسسات ومدى تحقيقها للأهداف التي أسست من أجلها بغية اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة.

من خلال هذا المبحث سوف نقوم بإعطاء لمحة تاريخية عن المراجعة ومفهومها وأهدافها وفروضها ومفاهيمها وأنواعها.

المطلب الأول: نشأة وتطور المراجعة

أولاً: نشأة المراجعة:¹

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقتها لتلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانتا تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد كلمة "مراجعة" "تدقيق"، "Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع.

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد، 1494 م، في موسوعة لوقاباشيليو.

فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد على تطوير المحاسبة والمراجعة. فقد نشأت حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقتها ذلك لواقع حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المؤسسة وإدارتها مما دعا المساهمين إلى تعيين مراجعي حسابات كوكلاء عنهم بأجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.

¹ محمد احمد كاسب خليفة، حوكمة الشركات ما بين التمويل والتدقيق الداخلي، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية مصر، بدون طبعة، 2020، ص52.

لقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة والتدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581 م حيث تأسست كلية Roxonati، وكانت تتطلب ست سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة. وأصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 م شرطا من شروط موازلة مهنة التدقيق.

ثانيا: التطور التاريخي للمراجعة

في البداية لم تكن هناك حاجة للمراجعة أو حتى أشخاص يقومون بهذه المهمة، فكان كل فرد قادر على إن يتفقد أعماله بنفسه نظرا لقلّة الصفقات وصغر العمليات التجارية التي كانت آنذاك.

ونتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل حياة البشرية ظهرت المراجعة، وأخذت في التطور حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم. وظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مرت بها المراجعة، حيث يمكن تقسيم تلك المراحل إلى خمس مراحل نستعرضها فيما يلي:

* الفترة ما قبل 1500 م:

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية-وخصوصا العائلات المالكة وكانت المراجعة غير معروفة ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بهما نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة. و كان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توكي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر.

وفي عهد الفراعنة في مصر و الإمبراطورية القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المراجع في الساحات العامة، حول الإيرادات والمصروفات. كما وان الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل موسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها، علما أن التدقيق كان يشمل المراجعة التفصيلية، و كان غرضها الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها.¹

¹هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط3، 2006، ص17.

*** الفترة من 1500 م إلى 1850 م :**

في هذه المرحلة اتسع نطاق المراجعة ليشمل النشاط الصناعي وذلك بظهور الثورة الصناعية حيث ازدادت أهمية اكتشاف التلاعب والاختلاس بسبب فصل ملكية رأس المال عن الإدارة، الذي أدى إلى ظهور نظرية الوكالة .
وقد ظهرت في هذه المرحلة اتجاهات جديدة في المراجعة وهي الاعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم بغرض دقة التقارير، كما نشير إلى القبول العام لاستعراض مستقبل للحسابات، سواء للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة.¹

*** الفترة من 1850 م إلى 1905م:**

مع التغييرات الاقتصادية الكبيرة التي عرفت أوروبا عامة وبريطانيا خاصة، وظهور شركات أموال ضخمة ذات عمليات كثيرة، ظهرت حاجة أصحاب رؤوس الأموال إلى رقابة من أوكلت لهم أعمال الإدارة بغرض التأكد من سلامة العائد على رأس المال المستثمر، وهذا ما تطلب وجود مراجع مستقل يقوم بمراجعة عمليات تلك الشركات ونظر لتعدد الأطراف المستفيدة من بيانات الشركة، ظهرت ضرورة الإفصاح المحاسبي والذي يكون على شكل إعلان ميزانية الشركة التي تلخص مركزها المالي ، ولكن المساهمين وذوي العلاقة لا يستطيعون الاطلاع على السجلات المحاسبية للتأكد من تمثيل الميزانية لحقيقة الظروف الاقتصادية ويرجع ذلك لعدم المعرفة لديهم ، أو عدم توفر الزمن الكافي لتلك المهمة، أو تواجد المساهمين في مناطق بعيدة جغرافيا عن مركز الشركة، بالإضافة إلى أن القوانين لا تسمح لجميع الناس بمراجعة الحسابات.

ولهذه الأسباب دعت الحاجة إلى تعيين مراجع خارجي للحسابات، والذي أدى إلى نشأة مهنة المراجعة، علما انه في ذلك الوقت لم تكن هناك ممارسات موحدة لمعالجة حسابات الشركات أو الإفصاح عنها بسبب غياب المبادئ الرسمية.

والجديد في هذه المرحلة هو توجيه الاهتمام نحو الاعتراف بجانب من نظام الرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي، بالإضافة إلى قبول بعض الاختبارات في نطاق محدود مع بقاء العمل بالمراجعة التفصيلية.²

¹ احمد حابي،العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية قسم المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2014، 3/2015، ص4.

² تامر خميس، اتجاهات تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء التشريعات ذات العلاقة، دار توثيقية للنشر والتوزيع ، مصر، بدون طبعة، 2020، صص 67-68.

*الفترة من 1905م إلى 1960م:

في هذه الفترة وخاصة بعد سنة 1940 وبظهور الشركات الكبيرة، وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية المراجعة، حدث ثلاث تغيرات هامة في ممارسة مهنة المراجعة هي:

1-التحول من مراجعة الحسابات مراجعة تفصيلية إلى المراجعة بالعينات كأساس لإبداء الرأي حول مدى عدالة القوائم المالية.

2-تطور في الاختبارات التي كان يقوم بها المراجع لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

3-اعتبار اكتشاف الغش والاحتيال هو احد أهداف عملية المراجعة.¹

الفترة من 1960م إلى ما بعد عام 2000م:

خلال هذه الفترة تطورت المراجعة بشكل ملحوظ نتيجة لظهور العديد من الأحداث والتداعيات التي أدت إلى انهيار الكثير من المؤسسات، الأمر الذي أدى إلى زيادة المسؤولية على المراجعين في اكتشاف غش وتلاعب الإدارة، وخلال هذه الفترة صدرت العديد من المعايير تطالب المراجعين بمسئولية أكبر نحو اكتشاف الغش والتقرير عنه، والتأكيد على أنظمة الرقابة الداخلية ودورها في منع الغش والتلاعب، وان على المراجعين تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية والتقرير عنه للجهات المعنية، كما أصبح المراجع ملزما بالبحث عن تأكيد أو أدلة من مصادر سواء كأداة للمراجعة أو كعنصر يجب إخضاعه للاختبارات في عملية المراجعة في المؤسسات محل المراجعة وكذلك تطور فكرة المراجعة تأسيسا على المخاطر.

وفي عقد التسعينيات من القرن الماضي حصلت تطورات هامة في مهنة المراجعة والمحاسبة من حيث طبيعتها والأساليب المتبعة في عمليات المراجعة ووضع المعايير المنظمة لها، ويرجع هذا التطور للعديد من الأسباب أهمها:

*انتشار مفهوم العولمة في الاقتصاد العالمي والحاجة إلى مكاتب مراجعة ضخمة تخدم عملاءها حول العالم بكفاءة.

* التعقيدات المتزايدة في بيئة الأعمال وتزايد استخدام أنظمة الحاسب الآلي في المؤسسات.

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير العلوم التجارية، قسم علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009، ص5.

*استمرار المنافسة في أعمال المراجعة أدى إلى استخدام التكنولوجيا والى كثير من أساليب تحليل الأعمال المتقدمة في عملية المراجعة.

أما الفترة ما بعد عام 2000م خلال هذه الفترة وحتى اليوم أصبحت المراجعة تقدم العديد من الخدمات الاستشارية وخدمات المراجعة لمختلف فئات المجتمع، ونتيجة لحدوث العديد من حالات الانهيار والفسل لشركات ومؤسسات مساهمة كبرى، والتي كانت تراجع حساباتها من قبل مكاتب مراجعة، أدى ذلك إلى إعادة النظر في العديد من معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة واستقلاليتها، كما أدى ظهور التلاعبات المحاسبية التي شهدتها بعض المؤسسات الأمريكية خلال عامي 2001م، 2002م، في مختلف قطاعات الاقتصاد الأمريكي إلى انهيار وفسل العديد من المؤسسات والشركات الأمريكية، من أمثلة المؤسسات التي أعلنت إفلاسها نتيجة للمخالفات المحاسبية: شركة (XEROX) للتجهيزات المكتبية، ومؤسسة (Global Crossing) للاتصالات، وغيرها من المؤسسات، وعلى إثر ذلك تدخلت المنظمات المهنية الراعية لمهنة المراجعة، حيث تبنت هذه المنظمات بعض الاقتراحات التي تهدف إلى تحسين طرق الرقابة التنظيمية على مهنة المحاسبة والمراجعة.

كما نشأت الحاجة للمراجعة في هذه المرحلة لضمان دقة وسلامة المعلومات المالية التي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم، نظرا لان التدقيق والمراجعة يضيفي الثقة والمصدقية على القوائم المالية وتضيف منفعة للمعلومات المحاسبية تتمثل في دقة وأمانة المحتوى الإخباري لهذه القوائم.¹

المطلب الثاني: المفهوم العام للمراجعة

أولا: التعريف العام للمراجعة

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعريف المراجعة، وهذا باختلاف الأطراف والهيئات الصادرة عنها ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم إلا أنها تصب في نفس الهدف.

¹ محمد محمود دائل الهاشمي، مدى كفاية المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات لتقييم قدرة المؤسسات على الاستمرارية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية قسم المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2013، 2014/3، ص 6-7-8.

ونذكر أهم تعاريف المراجعة فيما يلي:¹

- **التعريف الأول:** يقصد بها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات و المستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمنشأة تحت التدقيق فحصاً إنتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويره لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

- **التعريف الثاني:** المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة. قد جاء هذا التعريف على لسان جمعية المحاسبين الأمريكية.²

- **التعريف الثالث:** عرفت المراجعة بأنها احد فروع المعرفة وعلم من العلوم الإنسانية، كما تعد مهنة مستقلة بذاتها تتطلب نوعاً من التعليم المتخصص والتدريب المنتظم وثقة الجمهور في خدماتها، وقد توافرت للمراجعة كل هذه المقومات منذ زمن بعيد، وحتى وقتنا الحاضر، بل ومن المتوقع أن تزداد ثقة الجمهور بصفة عامة، ومستخدمي القوائم المالية وتقارير المراجعين بصفة خاصة في خدمات المراجعة مستقبلاً، لان مهنة المراجعة تطور نفسها بصفة مستمرة وصادقة تواكب التطورات في بيئة عمل المؤسسة.³

- **التعريف الرابع:** المراجعة هي النشاط الذي يطبق باستقلالية وفقاً لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص، بقصد التقييم ومدى الملائمة ودرجة الثقة وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا وفق المعايير المحددة لها.⁴

- **التعريف الخامس:** مراجعة الحسابات لمنشأة ما تشتمل على دراسة أعمالها والنظم المتبعة في القيام بعملها ذات المغزى المالي وطريقة الرقابة والإشراف عليه وفحص سجلاتها القيود المحاسبية فيها وكذلك مستنداتها وحساباتها الختامية والتحقق من أصولها والتزاماتها وأي بيانات أو قوائم مالية أخرى مستخرجة منها بقصد التثبت من أن الأعمال المحاسبية المعمول عنها مراجعة أو مقدمة عنها بشهادة المراجع صحيحة وتمثل ما تدل عن

¹ احمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، * رسالة ماجستير في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006/2007، ص18.

² محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، السودان، ط1، 2018، ص 25.

³ منال محمد، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي، مجلة إضافات اقتصادية: العدد 3 أبريل 2018، قسم المحاسبة، كلية إدارة أعمال، جامعة الحدود الشمالية، المملكة العربية السعودية، ص56.

⁴ BécoureGean, charles Bouquin Henri, **Audit opérationnel, Entrepreneur**

ait ,Gouvernance et performance, 3eme Edition, Economica, paris, France, 2008, p12

عمليات المنشأة المالية أو نتائجها أو الحقائق المتصلة بها أو مركزها المالي تمثيلاً صحيحاً بدون أي مبالغة أو تقصير يدل هذا التعريف إن المراجعة قد تكون جزئية أي مراجعة جزء معين فقط، من أعمال سواء كان هذا الجزء من أعمالها العادية أو الاستثنائية الغير متكررة أو إجراء بحث معين لمساعدة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية وهو التعريف الشامل.¹

- ويرى البعض أن عملية المراجعة تتضمن عدة نقاط هامة هي:²

1- أن المراجعة عملية منتظمة، تشمل تخطيطاً مسبقاً يتمثل في برامج المراجعة التي يعدها مراجع الحسابات قبل الشروع بتنفيذ عملية المراجعة؛

2- تشمل المراجعة فحص السجلات والمستندات والوثائق وأنظمة الرقابة الداخلية والحصول على المصادقات سواء من داخل المشروع أو من خارجه، وغيرها من الإجراءات التي ينفذها المراجع الخارجي للحصول على الأدلة والقرائن المختلفة، وتعد عملية الحصول على أدلة الإثبات جوهر أو لب عملية المراجعة نظراً لتعدد الأدلة والقرائن وتنوع المعايير المستخدمة لتقييمها؛

3- تشمل المراجعة على إبداء رأي أو إصدار حكم، من قبل مراجع الحسابات، في إطار مجموعة من المعايير التي تستخدم كأساس لتقييم وإصدار الحكم الشخصي لمراجع الحسابات؛

4- تتضمن عملية المراجعة توصيل نتائج الفحص والتدقيق إلى الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية، حيث يقوم مراجع الحسابات بإعداد تقرير يتضمن رأيه الفني المستقل حول القوائم المالية التي قام بفحصها وكافة النتائج الهامة التي توصل إليها؛

ثانياً: الأهداف العامة للمراجعة:

هناك عدة أهداف للمراجعة يسعى إليها أصحاب المنشأة و هي كما يلي :³

1- تمكين المراجع من إبداء رأيه في ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقاً لإطار تقارير مالية محدد؛

¹ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان لنشر والتوزيع، السودان، بدون طبعة، 2016، ص ص 16-17.

² محمد محمود دائل الهاشمي، مرجع سبق ذكره، ص ص 11-12.

³ حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، دار الكتب الوطنية، بنغازي ليبيا، ج1، ط2003، ص1، ص29.

2- تمكين المراجع من إبداء رأيه في ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها؛

3- اطمئنان أصحاب المنشأة على سلامة إدارة المنشأة وسلامة أموالهم المستثمرة ؛

4- اعتماد الآخرين- كالمستثمرين والمقرضين- على الحسابات المدققة في اتخاذ قراراتهم؛

5- سهولة الربط الضريبي نتيجة اعتماد موظفي الضرائب على الحسابات المدققة عند تقدير الضريبة المستحقة؛

*تتمثل أهداف المراجعة بصورة أساسية كالآتي:¹

1-التحقق من أن جميع العمليات المالية قد أثبتت طبقاً للقواعد المحاسبية السليمة بهدف التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية؛

2-إبداء رأي في محايد يعتمد على أدلة وقرائن عن مدى مطابقة القوائم المالية لها وهو مثبت بالدفاتر والسجلات عن مدى دلالة هذه القوائم المالية على نتائج أعمال المشروع من ربح وخسارة خلال فترة زمنية معينة على مركزها المالي في نهاية تلك الفترة؛

3-اكتشاف التزوير والغش والأخطاء التي توجد في المستندات والدفاتر؛

المطلب الثالث: أساسيات المراجعة

أولاً: فروض المراجعة

إن إيجاد فروض للمراجعة عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعدنا على إيجاد نظرية شاملة لها. ومن الملاحظ أن فروض المراجعة لم تلقى الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة، لذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة المراجعة ونوعية المشاكل التي تتعامل معها ، هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة.²

¹معين محمد الحسن حامد العركي، تأثير المراجعة الخارجية على جودة معلومات القوائم المالية، المجلة العربية للنشر العلمي، 2-شباط-2021، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة المشرق الخرطوم السودان، ص 192.

²محمد احمد كاسب خليفة، مرجع سبق ذكره، ص 58.

كما تتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة في الأتي: ¹

- ✓ إن البيانات قابلة للفحص؛
- ✓ عدم وجود تعارض حتمي وضروري بين مصلحة المراجع الخارجي، والإدارة المسئولة عن إعداد المعلومات المالية؛
- ✓ إن وجود نظام جيد للرقابة الداخلية ، يبعد احتمال حدوث الأخطاء، ويعني ضمناً استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أية معايير أخرى مقررة؛
- ✓ إن العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك.؛
- ✓ لا يوجد بالضرورة تعارض بين المراجع ومعدّي المعلومات المالية، لذا يمكن للمراجع الحفاظ على نزعة الشك المهنية لديه؛
- ✓ يتصرف المراجع كمراجع فقط عند مزاولته لمهنته؛
- ✓ يفرض المركز المهني للمراجع الخارجي التزاماتها مهنية عليه تتناسب وهذا المركز.

ثانيا: مفاهيم المراجعة: ²

تعني المفاهيم بصفة عامة الأفكار الأساسية أو أساس التفكير العقلي أو الذهني، ويعرف المفهوم بأنه: إبي فكرة مجردة تخدم وظيفة نظامية.

كما يعرف المفهوم كذلك على انه: فكرة ذهنية مترجمة أو معبرة عنها بلفظ.

ومن هذين التعريفين، نستنتج أن كل لفظ متعارف عليه ومقبول في مجال البحث يعتبر مفهوماً، وتتمثل مفاهيم المراجعة في التعميمات المستنتجة من الفروض، كما أن المفاهيم بدورها تمثل الأساس لتحديد المعايير والأهداف والإجراءات وكذلك تحديد المبادئ الأساسية للمراجعة وبما أن هناك ارتباط قوي ومتكامل بين المحاسبة والمراجعة، فإن المفاهيم المستخدمة في نظرية المحاسبة تعتبر لازمة أيضاً في نظرية المراجعة، ومن أمثلة المفاهيم الأصول، الخصوم، حق الملكية، الدخل، المصروف، لفائض والتكلفة... الخ.

¹ حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص ص 89-90 .

² شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية قسم محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012/2011، ص ص 17-18.

ولنظرية المراجعة العديد من المفاهيم الأساسية التي تضيفها لمفاهيم المحاسبة، ومن مفاهيم المراجعة على سبيل المثال ما يلي:

- ✓ المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة؛
- ✓ الاستقلال؛
- ✓ العناية المهنية اللازمة؛
- ✓ أدلة الإثبات القرائن؛
- ✓ العرض الصادق والعاقل؛
- ✓ حق الاطلاع؛
- ✓ تقرير المراجعة؛

المطلب الرابع: معايير و أنواع المراجعة:

أولاً: معايير المراجعة:

معايير المراجعة عبارة عن مقاييس للأداء. المهني يتعين على المراجع إستفائها عند إجراء عملية المراجعة، وباستعراض الكتابات التي تصدرها التنظيمات المهنية للمحاسبة والمراجعة مثل معهد المحاسبين الأمريكي، معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، مجمع المحاسبين القانونيين بالجلترا وويلز... والتي تختص بإصدار القواعد المنظمة لممارسة أنواع المراجعة. نجد أن هذه الكتابات تبدأ عادة بعرض معايير المراجعة التي وان اختلفت في طرق تبويبها إلا أنها لا تختلف من حيث المضمون أو الجوهر.¹

نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة:

- ✓ المعايير عامة؛
- ✓ المعايير المهنية؛
- ✓ معايير إعداد التقارير؛

¹ محمد نصر الهوارى، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية، مكتبة الشباب القاهرة، مصر، بدون طبعة، 1999، ص 19.

من خلال هذا العنصر سيتم عرض المعايير العامة أولاً، فالمعايير العامة تتعلق بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، ويطلق على المعايير العامة اسم "المعايير الشخصية" وهي كتابي:

1- معيار تأهيل المراجع:

لكي يتم الفحص والمراجعة بدرجة مقبولة وملائمة فان المراجع يجب أن يتوفر لديه كل من التأهيل العلمي والخبرة الكافية، ويجب عليه أن يكون ملماً بكل جوانب المحاسبة فلا يمكن أن يكون مراجعاً كفئاً وناجحاً ما لم يكن ملماً بجوانب التغيرات التي يمكن أن تطرأ على مهنة المحاسبة ومواكبا لها، فتأهيل المراجع ساهم في زيادة ثقة طالبي خدمات المراجع لتقديم رأيه حول القوائم المالية.

وعليه فتأهيل المراجع يعتمد على ثلاثة عناصر:¹

*التأهيل العملي:

على القائم بعملية المراجعة أن يكون مؤهلاً علمياً بحيث يجب أن يكون له مؤهلاً جامعياً في المحاسبة والمراجعة.

وعليه فعلى المراجع أن يبقى دائماً باتصال بعمليات التكوين وبصفة دورية من خلال حضور الملتقيات والندوات التي تقام، وبذلك يتمكن من الوصول إلى أعلى مستويات الأداء من اجل تحقيق رغبات مستخدمي تقاريره من مساهمين ومستثمرين وملاك.....الخ.

فبذلك يعمل المراجع على تلبية حاجات العميل من خلال المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة على شكل تقارير نهائية.

¹ شدري معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، أطروحة دكتوراه علوم التسيير قسم مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس الجزائر 2014/2015، ص 8-9-10.

■ التأهيل المهني:

يجب على المراجع أن يكون ذو كفاءة عالية ومستقلا في تفكيره، ويبدل كل جهده ويولي عناية كافية في عملية المراجعة، ويقوم بالإطلاع المستمر على التطورات الحاصلة في المهنة وملما بالمعايير المحلية والدولية. فالخبرة لا يمكن للمراجع أن يكتسبها إلا عن طريق التدريب وهذا قبل ممارسته للمهنة بصفة مستقلة وبهذا يمكن له أن يكون ملما بمختلف المشاكل التي يمكن أن تعترضه عند ممارسته للمهنة.

■ التعليم المستمر: بالإضافة إلى عنصري التأهيل العلمي والمهني فلا بد أن يدعمها بتعليم مستمر من خلال التحاق المراجع بصفة إجبارية أو اختيارية بمختلف برامج التكوين من ملتقيات، ندوات في مراكز متخصصة في ذلك... الخ، من اجل أن يقوم بتحديث معلوماته ومواكبته لأخر مستجدات المهنة.

2- معايير العمل الميداني: وهي التي تختص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في تطبيق المراجعة وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير¹:

المعيار الأول: قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين:

تتطلب أولا اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة، إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق، تحتاج عملية التدقيق إلى تخطيط دقيق ومتابعة، فينبغي تخطيط دقيق ومتابعة عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفحص وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع، فهو ما يسمى ببرنامج التدقيق حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص.

المعيار الثاني: قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بإجراءات والأساليب المستخدمة والى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن مدى فعالية وكفاءته.

¹زهراء عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2009، ص1، ص34-33-35.

المعيار الثالث:قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات :

ضرورة الحصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية،وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والإنتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

المعيار الرابع:توثيق العمل

يوثق عمل المراجعة دائما بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها،هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات و الإحترازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.

3-معايير إعداد التقرير:

يعتبر تقرير مراجع الحسابات المنتج النهائي المادي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مراجع الحسابات يلعب دورا أساسيا عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية للقرارات،لذلك تم تقسيم معايير إعداد التقرير إلى أربعة معايير هي:¹

3-1- مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: ينص هذا المعيار على انه يجب أن يبين تقرير مراجع الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

3-2 - مدى ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يهدف الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى ما يلي:

- ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة خلال الفترات المختلفة،وضمن عدم تأثير هذه المقارنة بالتغيرات في المبادئ المحاسبية المطبقة.

-بيان طبيعة التغيرات وآثارها على القوائم المالية إذا تعرضت المبادئ المحاسبية إلى التغيير.

¹كمال زواق،المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد،رسالة ماجستير في العلوم التجارية،قسم العلوم التجارية،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر3،الجزائر،2009-2010،صص19-20.

3-3- معيار الإفصاح الكافي: تطبيقاً لهذا المعيار إذا اعتقد المراجع أن هناك أمور تتطلب إيضاحات كافية ولكن إدارة المؤسسة حذفت هذه الإفصاحات ولم تظهرها في القوائم المالية فإنه ينبغي عليه أن يوضح ذلك في تقريره ويتحفظ عند إبداء رأيه بخصوص هذه الإفصاحات.

3-4- معيار إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية: إن الهدف من هذا المعيار هو منع أي تحريف أو تمييع لدرجة المسؤولية التي تقع على عاتق مراجع الحسابات، ولذلك ينبغي أن يعبر المراجع عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة وإذا كان هناك من الأسباب ما يجعله يمتنع عن إبداء رأيه في أمور معينة فإن عليه توضيح تلك الأسباب بشكل محدد وقاطع.

ثانياً: أنواع المراجعة

1- تصنيف المراجعة من حيث هدف المراجعة:

هناك ثلاثة أنواع للمراجعة مراجعة القوائم المالية ، المراجعة التشغيلية ، مراجعة الالتزام.¹

1-1 - مراجعة القوائم المالية:

يتم إجراء مراجعة القوائم المالية لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية الشاملة تتفق مع معايير محددة. وعادة ما تتمثل المعايير في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ورغم يمكن أيضاً مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً للأساس النقدي أو وفقاً لأي أساس محاسبي آخر يناسب المنظمة. وتشمل القوائم المالية بصفة عامة كل من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية، وأيضاً الملاحظات المرفقة بهذه القوائم.

1-2 - المراجعة التشغيلية:

تتمثل المراجعة الخارجية في فحص أية إجراءات تشغيلية بالمنظمة بهدف تقييم كل من الكفاءة والفعالية، بعد إتمام المراجعة، يتم رفع توصيات إلى الإدارة للعمل على تحسين التشغيل ، وكمثال المراجعة التشغيلية، تقييم مدى كفاءة ودقة ورضا العميل عن عملية توزيع الخطابات والطرود التي تتم بواسطة شركة .

¹ ألفين أرينز جيمس لوبنك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، الجزء 2005، ص 23-24.

ونظرا لوجود العديد من المجالات المختلفة التي يمكن أن يتم فيها تقييم فعالية التشغيل، فإنه من المستحيل وصف كيفية تنفيذ المراجعة التشغيلية على نحو نموذجي، حيث يمكن إن يقيم المراجع في إحدى المنظمات مدى ملائمة وكفاية المعلومات التي استخدمتها الإدارة عند اتخاذ قرار بشراء أصل ثابت جديد، بينما يتم في منظمة أخرى تقييم مدى كفاءة تدفق مستندات عمليات البيع، ولا تقتصر المراجعة التشغيلية على جوانب المحاسبة، وإنما يمكن أن تشمل تقييم هيكل المنظمة، أو تشغيل المحاسب الإلكتروني، أو أساليب الإنتاج، أو أنشطة التسويق، أو أي مجال آخر يكون المراجع مؤهلاته.

ويعد تعريف الكيفية التي يتم من خلالها أداء المراجعة التشغيلية والتقرير عن نتائج الخاصة بها أمر صعبا نسبيا بالمقارنة بنوعي المراجعة الآخرين، فالتقييم الموضوعي لمدى كفاءة وفعالية التشغيل يكون أكثر صعوبة بالمقارنة مع مدى الالتزام أو عرض القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها كما أن تقرير معايير لتقييم المعلومات في المراجعة التشغيل بعد أمرا شخصيا وغير موضوعيا إلى حد كبير.

1-3- مراجعة الالتزام:

تهدف إلى تحديد مدى التزام المؤسسة موضوع المراجعة بالسياسات الإدارية المحددة أو القوانين المعمول بها، والمعيار المستخدم لقياس هذا الالتزام قد يكون السياسات التي تتبناها الإدارة أو قانونا ما وما يرتبط به من لوائح تنفيذية.

2- تصنيف المراجعة من حيث الشخص الذي يقوم بها:¹

1-2- المراجعة الخارجية: وهي المراجعة التي يتم إسنادها إلى المراجع مستقل عن إدارة الشركة يعرف بالمراجع الخارجي أو المحاسب القانوني.

2-2- المراجعة الداخلية: وهي المراجعة التي يقوم بها مراجع من داخل الشركة وهو موظف تابع لإدارة الشركة.

¹ احمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، مصر، بدون طبعة، 2008، ص13.

3- تصنيف المراجعة من زاوية الإلزام القانوني:¹

3-1- المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي يجتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة.

3-2- المراجعة الاختيارية: وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال و المركز المالي. إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية

تواجه المؤسسات العديد من المشاكل في حساباتها العامة، لذلك ظهرت المراجعة كوسيلة للإطمئنان والتأكد من صحة هذه العمليات، ولحماية المؤسسة من الإنحراف الإداري، ومن المخاطر التي تحددها. ولقد تطرقنا في هذا المبحث لتعريف المراجعة الخارجية وأنواعها، وأهمية المراجعة الخارجية وأهدافها، و خصائص وفروض المراجعة الخارجية، و معايير وخطوات تنفيذ عملية المراجعة الخارجية.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية وأنواعها

أولاً: تعريف المراجعة الخارجية

حيث هناك عدة تعاريف للمراجعة الخارجية نذكر من بينها ما يلي:

التعريف الأول:

عرف **" BONNAULT " ET " GRMOND "** : المراجعة على أنها إختبار 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 إحترام القواعد

¹ محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3، 2006، ص21.

والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة.¹

التعريف الثاني: تشير المراجعة الخارجية إلى عملية المراجعة المؤداة عن طريق أطراف خارجية عن الشركة محل المراجعة. فعادة ما يتم أداء تلك المراجعات عن طريق خبراء مستقلين عن الشركة وموظفيها طبقا للمتطلبات التي يتم تحديدها عن طريق أو لصالح الأطراف التي تستفيد من أداء عملية المراجعة.²

التعريف الثالث: تعرف المراجعة الخارجية بأنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر بالمشروع فحصا انتقاديا منتظما وذلك للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة الكشوف المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصورها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة لتلك الفترة.³

التعريف الرابع: نوع من أنواع المراجعة غرضها الرئيسي الوصول إلى تقرير حول عدالة تمثيل الميزانية العامة لوضع المؤسسة المالي، وعدالة تمثيل الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن فترة مالية معينة، ولهذا يقوم بها شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المشروع، يطلق على هذا النوع أحيانا بالمراجعة المستقلة.⁴

التعريف الخامس: هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من اجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها ، وذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون ، المستثمرين، البنوك).⁵

¹ بوغيشاوي يوسف، بوزياني عبد الرزاق، شرماط طاهر، المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية من وجهة نظر ممارسي المهنة -حالة الجزائر-، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة د. يحي فارس المدية، العدد 06، 2016، صص 226-227.

² سارة حدة بودريالة ، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه تخصص علوم التسيير ،جامعة عمار ثليجي بالأغواط ،2013/2014، ص5.

³ بوعبيدة محمد، دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصادقية على المصادقية على المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة، دراسة حالة، أطروحة دكتوراه علوم التسيير، جامعة محمد بوقرة بومرداس ، 2020/2021، ص11.

⁴ بن عمارة كهينة، المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة الماجستير علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2012/2013، ص64.

⁵ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص30.

-من خلال ما سبق يمكن بلورة مفهوم حول المراجعة الخارجية بأنها عمل محاسبي يتم من قبل طرف مستقل عن المؤسسة يقوم بفحص سجلات المؤسسة ودفاتها ومستنداتها المحاسبية بدقة شديدة لتقييم المعلومات المالية والتأكد من سلامتها وخلوها من الأخطاء، ثم يصدر في النهاية تقريراً يوضح فيه رأيه الموضوعي والمحايد تماماً حول مدى صدق وصحة القوائم المالية للشركة.

ثانياً : أنواع المراجعة الخارجية

يفرق بين ثلاثة أنواع للمراجعة الخارجية، وهي المراجعة القانونية، المراجعة التعاقدية والمراجعة القضائية.

1-المراجعة القانونية:

وهي المراجعة التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات.¹ تفرض المراجعة القانونية للحسابات بمقتضى القانون الذي يجبر المؤسسات والشركات على تعيين مراجع خارجي من أجل المصادقة على شرعية الحسابات والقوائم المالية ، بحيث يتمتع هذا المراجع الخارجي بالإستقلالية الكاملة اتجاه مجلس الإدارة ، وتنتهي مهمته بإعداد تقرير سنوي يتضمن ملاحظات عن حسابات المؤسسة، كما يبدي فيه رأيه الفني المحايد عن طريق المصادقة (بتحفظ أو من دون تحفظ) أو برفض المصادقة.²

2- المراجعة التعاقدية :

تعتبر المراجعة التعاقدية ذات طابع اختياري ، بحيث لا يلزم أي قانون المؤسسات باللجوء إليها، وإنما تلجأ المؤسسات إلى التعاقد مع مراجع خارجي مستقل من أجل مراجعة مؤسستهم بهدف الإطمئنان على سلامة العمليات المالية والتسييرية، وهذا ما يسمح بإضفاء المزيد من الشفافية والنزاهة في تسيير المؤسسات، ويمكن من خلال المراجعة التعاقدية الإتفاق مع المراجع الخارجي على نطاق ومجال تدخله ، بحيث يمكن أن تكون هذه المراجعة شاملة أو جزئية ، ويقوم بالمراجعة التعاقدية محترف خارجي بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية)المتعاملة مع المؤسسة .

¹بن عمارة كهيبة ،مرجع سبق ذكره،ص 68.

² يرقى كريم،تطور المراجعة الخارجية الاتجاهات الدولية الحديثة للمهنة دراسة حالة،أطروحة دكتوراه علوم تجارية، جامعة البليدة 2، 2016/2017، ص 36.

والتي يمكن تجديدها سنويا.¹

3-المراجعة القضائية :

زاد الاهتمام بالمراجعة القضائية بعد تفاقم الفوائح المالية وعمليات الغش، وما صاحبها من قصور في عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف عمليات الغش المختلفة والحد منها، وتعرف المراجعة القضائية على أنها " عملية التكامل الحاصل بين مهارات المحاسبين والمراجعين بالإضافة إلى مهارات التحقيق "، فحسب هذا التعريف عملية المراجعة القضائية تعتمد على ثلاثة أطراف رئيسية، والمتمثلة في المحاسبون الذين يقومون بمسك الحسابات وإعداد القوائم المالية، والمراجعون الخارجيون الذين يبدون رأيهم في تلك القوائم المالية، بالإضافة إلى المحققون القضائيون كطرف ثالث في هذه العملية، والذين يعتبرون محترفون خارجيون يعينون للقيام بالخبرة القضائية بطلب من المحكمة، كما عرفت أيضا على أنها "خدمة محاسبية ومهنية تنظر إلى ما وراء الأرقام، حتى تساعد في اكتشاف الغش في القوائم المالية، ومحاربة الفساد في الشركات، وتتم هذه العملية من خلال شخص أو فريق عمل مؤهل علميا وعمليا، ويستخدم مهارات متخصصة ومتكاملة في المحاسبة والمراجعة ومهارات البحث والتحقيق والتحري.²

وتعرف أيضا على أنها مجموعة من الإجراءات التي يقوم المراجع بعد الفحص للتحقق من مدى صحة وسلامة القوائم والتقارير المالية بهدف الوصول إلى أدلة ونتيجة مناسبة تساعد القضاة في التعرف على ما وراء الأرقام لكشف حالات الغش والاحتيال من أجل سرعة الفصل في المنازعات القضائية التجارية والاقتصادية والمصرفية والحسابية المعروضة أمام المحاكم المتخصصة.³

نلاحظ أن هناك أنواع متعددة للمراجعة الخارجية تختلف بإخلاف الزاوية التي ينظر إليها من خلالها إلا أننا وضحناها بشكل خاص 3 أنواع ويمكننا التفرقة بينهم كما يلي:

أن المراجعة القانونية ذات طابع عمومي تعين من طرف المساهمين وتهدف إلى المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الصادقة أما المراجعة التعاقدية تعين من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة وتهدف كذلك

¹ يرقى كريم، مرجع سبق ذكره، ص38.

² نفس المرجع السابق، ص38، 39.

³ محمد طويبل ، دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة (المدير) المجلد 09 ، جامعة الجزائر 03 ، العدد 01 ،

2022، ص60.

للمصادقة على شرعية وصدق، والمراجعة القضائية تحدد من طرف المحكمة وتهدف إلى إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية وتقديم مؤشرات بالأرقام.

المطلب الثاني : أهمية المراجعة الخارجية وأنواعها

أولاً: أهمية المراجعة الخارجية: يمكن أن نقف على أهمية المراجعة من خلال النقاط التالية:¹

- تعمل على زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وكفائتها حتى يتسنى لمستعملها اتخاذ أنجع القرارات وتخفيض مخاطر اتخاذ القرارات غير السليمة؛
- تعطي أكثر مصداقية لما تقدمه المؤسسة من بيانات ومعلومات محاسبية لمالكي المؤسسات والمساهمين في رأس مالها؛
- تعمل على توطيد علاقة المؤسسة مع المتعاملين معها من خلال زيادة ثقتهم في المركز المالي للمؤسسة والسيولة التي تتمتع بها وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة حجم التعاملات مع المؤسسة وبالتالي توسع نشاط المؤسسة؛
- تعمل على زيادة المساهمين في المؤسسة وزيادة استثماراتها من خلال استعمالها من طرف المساهمين والمستثمرين المحتملين؛

إن المراجعة الخارجية تقوم بتقديم خدمات متعددة إلى عدة أطراف الذين تكون لهم علاقة بالمؤسسة، والذين يحتاجون إلى معلومات صحيحة لبناء قرارات، وتكون درجة الثقة في هذه المعلومات كبيرة خاصة إذا ما كان مصادق عليها من طرف شخص خارجي مستقل عن المؤسسة، وبالتالي تقرير المراجع الخارجي يخدم عدة أطراف منها:²

¹ عيادي حسين، دور لجان المراجعة في تفعيل العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة الجزائر، 2010/2009، ص 9.

² بوقرن دليلة، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة الماجستير علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2016/2015، ص ص 7-8.

1-إدارة المؤسسة: يقع على عاتق الإدارة اتخاذ قرارات مهمة يجب أن تكون دقيقة وموضوعية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة ولذلك فإن الإدارة تحتاج إلى قاعدة معلومات ذات صبغة قانونية وتتسم بالملائمة والمصدقية ويمكن الوثوق بها.

2- المساهمين: تساعد المراجعة الخارجية المساهمين على الاطلاع على كل ما يجري في المؤسسة وتقديم نوعا من الاطمئنان على ممتلكاتهم، وتفيد في ضمان استخدام الموارد المتاحة بصفة مثلى وبكفاءة عالية.

3-الموردون: تسمح المراجعة الخارجية للموردين بالاطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة مما يحدد درجة تعاملهم معها، فإذا كانت الوضعية المالية للمؤسسة جيدة وهي قادرة على الوفاء بالتزاماتها في الآجال المحددة يوسع الموردون نطاق تعاملهم معها وتكون درجة الثقة أكبر، والعكس صحيح.

4-إدارة الضرائب: تساعد المراجعة الخارجية مصلحة الضرائب على التأكد من المعطيات المقدمة من مديرية المحاسبة والتي على أساسها يتم تحديد الوعاء الضريبي وقيمة الضريبة، فالمراجعة الخارجية تعطي صورة واضحة وصحيحة عن الوضعية المالية ونتائج المؤسسة مما يساعدها على التنظيم الفني الدقيق للضريبة، وهو ما يسمح من التحصيل الفعلي والتقليل من الغش والتهرب الضريبي.

5-نقابة العمال: تساعد المراجعة الخارجية نقابة العمال في التعرف على الصورة الحقيقية للمؤسسة (خاصة المالية) وبالتالي المطالبة بالحقوق اللازمة للعمال من منطلق صحيح، ففي حالة تمتع المؤسسة بمركز مالي جيد تقوم نقابة العمال بالمطالبة برفع الأجور.

6-أهمية المراجعة في تسيير الموارد المتاحة: عملية المراجعة الخارجية تؤدي إلى التوصل إلى نقاط الضعف في التسيير، ويقوم المراجع الخارجي بتقديم نصائح وتوصيات واقتراحات من شأنها رفع درجة الكفاءة الإدارية، وبالتالي استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثالا.

وتتجلى أهمية المراجعة الخارجية أيضا في كونها وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، بحيث تعتمد عليها تلك الأطراف في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها وأهدافها، فيعتمد ملاك المؤسسة

اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه ، ومن هنا تحرص على أن تكون تلك البيانات صحيحة وتعكس الحالة الفعلية والسليمة ، أي تكون مدققة من قبل هيئة فنية محاسبية .¹

ثانيا: أهداف المراجعة الخارجية:

تطورت المراجعة الخارجية عبر العصور، وهذا التطور انعكس على أهدافها فانتقلت من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة ، فمن الأهداف التقليدية نذكر مايلي:²

✓ التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الإعتماد عليها؛

✓ إبداء رأي فني محايد استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية؛

✓ التأكد من وجود رقابة داخلية للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء؛

أما مؤخرا فأصبحت تهدف إلى :³

✓ مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الإنحرافات ؛

✓ تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من طرف المؤسسات؛

✓ المشاركة في تخطيط الإقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية؛

وكذلك تسعى المراجعة الخارجية إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها في ما يلي:⁴

✓ كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل ؛

✓ الفحص الدوري للدفاتر والسجلات والمستندات؛

✓ إظهار السمعة الجيدة للمنظمة وتحسين عملياتها ؛

¹ وجدان علي أحمد هادي، أهمية المراجعة الخارجية في مراقبة أداء المؤسسة، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الجزائر 3، المجلد 16، العدد 23 ، 2020 ، ص 525.

² خيضر خنفري ، المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة، مجلة الدراسات المالية و الإقتصادية ، جامعة بومرداس، العدد 10 ، 2017، ص 156.

³ خيضر خنفري ، مرجع سبق ذكره ، ص 156.

⁴ رشيد حفصي، عبد المالك باسيما، ريم قنون، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، مجلة الدراسات الإقتصادية الكمية، المجلد 07 ، العدد 01 ، جامعة قاصدي مباح ورقلة (الجزائر)، 2021، ص 418.

✓ تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية وأقصى رفاهية ممكنة لأفراد المجتمع وإكتشاف الغش والأخطاء التي قد توجد بالدفاتر؛¹

المطلب الثالث: خصائص المراجعة الخارجية وفروضها

أولا : خصائص المراجعة الخارجية

تتصف المراجعة الخارجية بمجموعة من الخصائص تميزها عن غيرها من الأنواع الأخرى للمراجعة نذكر من بينها ما يلي:²

- المراجعة الخارجية عملية هادفة : تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي يتم تقديمها للأطراف الخارجية ذات المصلحة مع المؤسسة ، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على إحتياجاتهم من المعلومات ، وهو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها . وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تعارض في المصالح وبالتالي سعي الإدارة لتقديم معلومات مضللة من خلال قوائمها المالية. ونظرا لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون للمراجع الخارجي بوصفه خبيرا ومؤهلا مهنيا ومحايدا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.

- المراجعة الخارجية عملية منظمة : يتم ممارسة المراجعة الخارجية في إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة، حيث يبدأ المراجع الخارجي بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالمؤسسة لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص، ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة والضعف فيه.

وعلى ضوء هذا التقييم يقوم المراجع بوضع برنامج المراجعة الخارجية ، ويستكملة بعمليات الفحص الميداني مع تجميع وتقييم الأدلة التي تؤكد رأيه، وينتهي عمله بإعداد تقرير يشمل رأيه في القوائم المالية المعروضة .

- المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل: وتعتبر الحاجة لاستقلال المراجع الخارجي وليدة مسؤوليته تجاه مستخدمي القوائم المالية لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة التي تمكنهم من التحقق من صدق هذه القوائم المالية ،

¹ فداق أمينة، تأثير آليات حوكمة المؤسسات الجزائرية الاقتصادية على جودة المراجعة الخارجية _دراسة ميدانية_، مذكرة الماجستير علوم التسيير، 2008/2009، ص ص 57-58.

² صارة جريو، دور المراجعة الخارجية في الحد من ظاهرة الفساد المالي في المؤسسة الاقتصادية في ظل إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2018/2019، ص ص 18-19.

لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به المراجع المستقل عن العميل ، حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معهم، وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير، ويمكن القول أنه إذا لم يكن المراجع مستقلا فهذا يجعل القوائم المالية محل شك من وجهة نظر مستخدميها وبالتالي لا يمكن الاعتماد على آيه .

- **المراجعة الخارجية عملية اتصال متكاملة :** بالنظر لعملية المراجعة الخارجية نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الإتصال ، حيث أن الرسالة تتمثل في الرأي المهني الذي يبديه المراجع الخارجي في تقريره، ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية ، ويتمثل المستقبل في الأطراف المستعملة للمعلومات المالية.

ثانيا: فروض المراجعة الخارجية

يمكن تعريف الفروض بصفة عامة على أنها معتقدات أو متطلبات أساسية سابقة تعتمد عليها الأفكار والمعتقدات والمقترحات والتوصيات والقواعد الأخرى، وعليه إيجاد فروض للمراجعة عملية ضرورية لحل المشاكل المتعلقة بالمراجعة والتوصل إلى نتائج تساعد على إيجاد نظرية شاملة لها.¹

وتتضمن الفروض التجريبية للمراجعة ما يلي:

- **قابلية البيانات المالية للفحص :** من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر إذن لوجود هذه المهنة، ويعتبر هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها ومن هذه المعايير .(الملائمة، القابلية للفحص ، البعد عن التحيز، القابلية للقياس الكمي).²

- **خلو القوائم المالية وأي معلومات أخرى تقدم للفحص من أي أخطاء غير عادية أو تواطئية :** نجد أن هذا الفرض ضروري ، في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مراجع الحسابات عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباره وأن يستسقي وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد بأنه سوف يكتشف الأخطاء ويثير هذا الفرض نقطة مهمة، وهي مسؤولية المراجع الخارجي في إكتشاف الأخطاء فوجود هذا الفرض قد لا يساعد على إكتشاف الأخطاء غير العادية والتواطئية، ولكن إذا كانت هذه الأخطاء

¹ لخداري عبد الجليل ، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، أطروحة دكتوراه العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2018/2019، ص 11.

² وجدان علي احمد هادي، دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة دراسة حالة، أطروحة دكتوراه العلوم التجارية ، جامعة الجزائر3، 2020/2021، ص 36.

واضحة بحيث يستطيع المراجع اكتشافها خلال إختباراته العادية فإنه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافها ولذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المراجع أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية، ومن ناحية أخرى نرى أن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمشروع والخبرة السابقة تعول على تدعيم هذا الفرض.¹

-وجود نظام سليم للرقابة الداخلية : يبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص، لكن هذا لا يعني استبعاد إمكانية حدوث الخطأ، فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة.²

-استقلال المراجع : الواجب الأساسي لمراجع هو إبداء الرأي على الكشوف المالية على أنها تمثل بصورة صادقة وعادلة عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، وتقديم تقريره لمستخدمي تلك الكشوف، وبما أن عمل المراجع هو القيام بعملية المراجعة بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز، ذلك يعني عدم وجود تعارض بين عمل المراجع والإدارة، ولكن هذا لا يعني أن يكون عدم وجود تعارض حتمي أو دائم، فقد يكون هناك تعارض بين كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمراجع، لذا يجب أن يكون المراجع طرفاً محايداً لأصحاب المؤسسة والإدارة.³

-العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: إن هذا الفرض مستمد من فرض محاسبي وهو فرض إستمرار المشروع، يعني هذا الفرض أنه إذا اتضح إلى مراجع الحسابات أن

إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها (مثلاً عند شراء أحد الأصول) وأن الرقابة الداخلية سليمة ، فإنه يفترض أن

يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل عكس ذلك، والعكس صحيح⁴

المطلب الرابع : معايير تنفيذ عملية المراجعة الخارجية

¹ وجدان علي احمد هادي، مرجع سبق ذكره، ص37.

² بوعبيدة محمد، مرجع سبق ذكره، ص17.

³ نفس المرجع السابق، ص17.

⁴ لخذاري عبد الجليل، مرجع سبق ذكره، ص13.

المراجعة عملية منظمة تحوي مجموعة من القواعد والمعايير، التي من شأنها أن تزيد من فعالية عمليات الفحص والمراجعة وإعداد التقارير، وبالتالي فإن المراجع الخارجي تحكمه أثناء أداء مهامه مجموعة من المعايير المتعارف عليها.¹

1- المعايير الشخصية:

يرتبط هذا النوع من المعايير ارتباطا مباشرا بشخص المراجع الخارجي ومؤهلاته وإمكانياته الشخصية في ميدان المراجعة والشروط التي تتوفر فيه حتى يمكنه القيام بهذه العملية، كما يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت المعايير يمكن تحقيقها عند أداء المهمة وقد تبني المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير ثلاثة وفيما يلي شرح موجز لتلك المعايير:²

أ/ التأهيل العلمي والعملية

يجب أن يكون لدى المراجعين درجات مرتفعة من الفهم لكل من أمور المحاسبة والمراجعة، حيث يضع المعيار الأول من المعايير العامة المسؤولة على المراجعين في إستفتاء متطلبات التدريب والكفاءة من خلال التعليم والخبرة في مجال المراجعة.

يتضمن التدريب الفني والكفاءة ليس فقط التعليم الرسمي وإنما أيضا خبرة المراجع بالمهنة، فإذا كان يتعين على المراجعين أن يكون لديهم تعليم رسمي في المحاسبة والمراجعة، فإنهم أيضا يجب أن يحصلوا على معرفة وكفاءة مهنية في المجال الميداني. بالإضافة إلى ذلك يجب على المراجع أن يكون على علم بأية تطورات جديدة في المحاسبة والمراجعة وأنشطة وأعمال المؤسسة .

ب/ قاعدة الإستقلال

لكي تصل مهنة المراجعة إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي يتم مراجعتها يجب أن تتوفر بعض المعايير التي تدعم هذه المهنة، ولكي تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على هذه القوائم يجب أن يتم مراجعتها من

¹ يرفي كريم ، مرجع سبق ذكره، ص40

² بليمان إيناس ، دور المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية الجزائرية دراسة حالة ،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية جامعة الجزائر 3، 2015/2014، صص38-39 .

قبل شخص يتمتع بالإستقلال والحياد عند إبداء رأيه ، خاصة وأنه يكون هناك أحيانا تعارض بين الإدارة والملاك ، وهذا التعارض يحتاج إلى رأي محايد حول عدالة القوائم المالية .

إذن الإستقلال أحد أهم المفاهيم في مهنة المراجعة وهو يعني قدرة المراجع على العمل بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف .

ج/ العناية المهنية اللازمة

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

- أن يبذل المراجع جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالمراجعة والتنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- أن يعطي أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل؛
- أن يعمل دائما على تطوير خبرته المهنية؛

3- معايير العمل الميداني: ترتبط معايير العمل الميداني لتنفيذ عملية المراجعة وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها من خلال إجراءات المراجعة والمرتبطة بالأهداف المرجو تحقيقها من وراء إستخدام هذه الإجراءات.¹

¹ خالد عبد المنعم زكي لبيب و آخرون، دراسات في المراجعة، جهاز الكتب للنشر، القاهرة مصر ، الطبعة الأولى، 2016/2017، ص427.

وتتمثل هذه المعايير في:¹

الحصول على قرائن وإثباتات كافية نتيجة لعملية الفحص والاستقصاء لتكون أساسا ملائمة لإعداد التقرير حول القوائم المالية؛

- أن يقوم المراجع بتخطيط مسبق ودقيق لعمله وأن يشرف على المساعدين إشراف مناسباً؛
- لا بد من دراسة وافية وشاملة لنظام الرقابة الداخلية للوصول إلى نتائج يمكن الإعتماد عليها مستقبلاً؛

ولهذا المعيار غرضان هما:²

-تحديد مدى الإعتماد على النظام نفسه ، فالمراجع لا يستطيع إعادة إنشاء السجلات المحاسبية لجميع العمليات التي تمت خلال الفترة محل الفحص . فلا بد من وجود نظام محاسبي مرتبط بنظام الرقابة الداخلية يكفل تسجيل جميع العمليات بطريقة سليمة وإنتاج قوائم مالية تعكس هذه الأحداث بحيث يمكن للمراجع الإعتماد عليه.

-من دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه هو تحديد مدى كفاية اختبارات المراجعة التي سيقوم بها المراجع لكي يمكنه من الإقتناع بعدالة القوائم المالية ، وتتأثر خطة عمل المراجع بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة .

3-معايير تقارير المراجعة:

تعتبر تقارير المراجعين الخارجيين خلاصة ونتيجة عملية المراجعة المنفذة من طرفهم ، وتشكل التقارير وسيلة الإتصال الرئيسية التي يتمكن المراجع من خلالها توصيل رأيه الفني المحايد بشأن القوائم المالية محل المراجعة إلى الأطراف المتعددة من مستخدمي القوائم المالية ، وتمثل معايير إعداد التقارير فيما يلي:³

✚ مدى إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها : يقوم هذا المعيار على أساس أنه يجب

أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛

¹ أمينة لعويسي، دور المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية الخاصة بدورة المخزون دراسة حالة ، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2015-2016 ، ص 23.

² بليمام إيناس ، مرجع سبق ذكره ، ص 40.

³ يرفي كريم ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 44-45.

✚ مد الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية: يقوم هذا المعيار على أساس أنه يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت المنشأة ثابتة على تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى؛

✚ مدى إفصاح القوائم المالية : يقوم هذا المعيار على أساس أنه يفترض في أن القوائم المالية تفصح بدرجة كافية عما تضمنه هذه القوائم المالية من بيانات جوهرية ؛

✚ إبداء الرأي عن القوائم المالية : يقوم هذا المعيار على أساس أن يشتمل التقرير على إبداء الرأي عن القوائم المالية بإعتبارها وحدة واحدة ، وفي حالة لم يتمكن من إبداء رأيه ، فيجب أن يشتمل التقرير بيانا واضحا يدل على ذلك .

المطلب الخامس: خطوات تنفيذ عملية المراجعة الخارجية:

1/ التخطيط الجيد لعملية المراجعة :

يمثل التخطيط الجيد أحد العناصر الضرورية لضمان تنفيذ عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، حيث يعد التخطيط الجيد العنصر الأساسي لضمان نجاح عملية المراجعة، ويقصد بتخطيط المراجعة تحديد نطاق وطبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التي سيجريها المراجع لجمع أدلة الإثبات التي تمكنه من إصدار حكم على القوائم المالية. ويستلزم تخطيط المراجعة فهم طبيعة نشاط المؤسسة والأخطار المحيطة بها، ومن ثم يعد تخطيط المراجعة من الأنشطة التي تؤدي إلى تحليل خطر الأعمال بغرض تحسين خطة المراجعة لكي تؤدي إلى اكتشاف معظم الأخطاء. كما يساعد التخطيط لعملية المراجعة في إدارة وتنظيم عملية المراجعة وتكليف المراجعين المساعدين لتنفيذ عملية المراجعة والإشراف عليهم خلال جميع مراحل تنفيذ عملية المراجعة.¹

2/ جمع المعلومات العامة عن المؤسسة :

عندما يبدأ المراجع في مراجعة جديدة تكون معرفته بالمنشأة معدومة أو قليلة، وحتى يتمكن من القيام بعملية المراجعة يتوجب عليه أن يجمع الأدلة الكافية التي تمكنه من أداء عمله على أتم وجه .ومن الأفضل أن يتصل أو يرسل المراجع إلى من سبقه في مراجعة حسابات المنشأة ليستأذنه في قيامه بالمراجعة، وقبل أن يبدأ في عملية المراجعة عليه أن يقوم بمحاولات استطلاعية لتكون عنده فكرة عن عمل المنشأة من حيث الناحية الفنية والسجلات ونظام المراقبة الداخلية . والتعرف على المؤسسة يشكل العنصر الأول في كل مهمة مهما كانت طبيعتها، فهي تسمح بمعرفة السياق الذي تتطور نحوه المؤسسة، فالانتماء إلى مجموعة من الشركات ذات الفرع المهني المحدد، والانتماء إلى اتفاقية جماعية أو الخضوع إلى نظام جبائي خاص، تلك هي العناصر المهمة جدا التي

¹ صارة جريو ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 21-22.

يرجع إليها المراجع لتمكنه من إعطاء ملاحظة أو تقييم مدلول المعلومات المستخدمة التي تدخل في إطار المهام التي يقوم بها، وهذه المعرفة تسمح للمراجع باستخلاص العلاقة الموجودة بين المعطيات المحاسبية والحقائق التي يجدها¹.

ويجب على المراجع جمع عدد مهم من المعلومات ، والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1):المعلومات التي يجب على مراجع الحسابات جمعها للتعرف على المؤسسة

معلومات عامة	معلومات قانونية	معلومات مالية ومحاسبية
-ملف وصف للمؤسسة * اسم المؤسسة * المقر * الهدف الاجتماعي * سيرورة المؤسسة * توظيف المؤسسة * توظيف طغرافي للوحدات * الدور الاجتماعي -إهيكال التنظيمي * عدد العمال * أشخاص الاتصال	-الأنظمة الداخلية للمؤسسة *أصحاب رأس المال *الأوصياء الاجتماعيون *ممثلي العمال *الاتفاقيات الجماعية *القانون الداخلي *العقود الأساسية - الإيجار -الافتراضات -عقود أخرى -فروع الشركة والمساهمين	-النظم والطرق المحاسبية * المخططات المحاسبية * النظام المحاسبي * الإجراءات المحاسبية * خصوصيات المؤسسة حول التقييد المحاسبي و التقييم والتقديم * طرق التجميع - معلومات مالية * تذكارية *لوحة جدول المقارنات متعدد السنوات للميزانيات و حسابات النتائج *نسب الهوامش

المصدر: جميلة الجوزي ، مفيد عبد اللاوي ، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد05 ، الجزائر، 2012 ، ص 211

¹ جميلة الجوزي ، مفيد عبد اللاوي ، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد05 ، الجزائر ، 2012 ، ص 210.

3/ تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية :

تمثل الرقابة الداخلية كل أنظمة التحكم التي تضعها إدارة المؤسسة بغرض الحفاظ على أصولها وممتلكاتها، كما تشمل كل الضوابط التي تهدف إلى تحسين الكفاءة التشغيلية وتعزيز الإلتزام بسياسة المؤسسة.¹

حيث يقوم المراجع في هذه المرحلة بتقييم مدى قدرة الأنظمة والإجراءات الموجودة بالشركة على إعطاء قوائم مالية موثوق فيها، ويسمح له ذلك بتحديد مدى الإعتماد على الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات، وبالتالي تحديد نطاق وتوقيت وإجراءات المراجعة وبرنامج العمل بصفة عامة . كما يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من نوعية وفعالية وكفاية الأنظمة وأنشطة الرقابة الموضوعة من طرف المسيرين والمطبقة من طرف الموظفين في المؤسسة. ويهدف المراجع الخارجي من هذا التقييم إلى التحكم في المعلومات المالية والمحاسبية وتحديد نطاق مجال تدخله في فحص القوائم المالية والمحاسبية، فإذا تيقن أنه يمكن الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فإن عمليات مراجعة الحسابات تمس عينة ضئيلة، أما إذا قدر أنه لا يمكن الإعتماد عليه، فإن عمليات المراجعة تزداد توسعا للتمكن من إعطاء التوصيات اللازمة لزبونه.²

وتمر هذه المرحلة بالخطوات التالية:³

-التقييم الأولي للرقابة الداخلية:

إذا تمكن المدقق من الحصول على معلومات كافية حول نظام الرقابة الداخلية ، يمكنه أن يعطى تقييما أوليا لهذا النظام ، فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته ومصداقيته في حين أن وجد في عملية الفحص لهذا النظام نتائج غير مرضية وجب عدم الاعتماد عليه، فهذا يؤكد وجود نقائص وثغرات تخلق أخطاء مع احتمال وجود تلاعب وغش.

لإستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتين:

- الأولى : تمكن في فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن قوة وضعف النظام .

¹Benoit pigé, gouvernance, contrôle et audit des organisation ,ed economica,2008, p12

² شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2011/2012، ص88.

³ مبارك عبد المنعم الزبير محمد ، تقييم وتطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية الحديثة للحد من الفساد المالي بشركات المساهمة العامة، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2014 ، ص 15.

- الثانية : أكثر شكلية وتمثل في طرح بعض الأسئلة مجمعة في قوائم تدعى قوائم إستقصاء الرقابة الداخلية.

-التقييم النهائي للنظام الرقابة الداخلية:

بإعتماده على إختبارات الاستمرارية السابقة الذكر ، يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند إكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة ، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام . بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبيّنة أثر على المعلومات المالية مع تقديم إقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريراً حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل إحدى الجوانب الايجابية لمهمته.

4/ فحص الحسابات والقوائم المالية :¹

تنجز المرحلة الأخيرة من مراحل المراجعة هي الأخرى في عدة خطوات، بعد التقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية، أي استخراج عيوبه ومزاياه، يعاد النظر في برنامج التدخل، بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى واختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف. وتجدر الملاحظة إلى أنه:

-في حالة جودة الرقابة الداخلية يكون هذا دليلاً مبدئياً على صحة الحسابات لكنه غير كاف ولا بد من تدقيق مباشر للحسابات والقوائم المالية، وإلا فكيف يمكن المصادقة عليها دون فحصها فحصاً فعلياً ؟ يكتفي المراجع في هذه الحالة ببرنامج عمل أدنى لكي يتأكد من عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش، تم إدخاله في العمليات الختامية التي يصعب على نظام المراقبة الداخلية اكتشافها. فقد تسجل مؤونات غير مبررة وقد تسوى حسابات خطأ. ويتضمن البرنامج الأدنى القيام بمراجعة تحليلية (analytique Audit)؛

التي تتمثل في: الاطلاع على موازين المراجعة، فحص سريع للقيود الكبيرة وتدقيق العمليات الممركزة؛ الاطلاع على المعلومات خارج المحاسبة (الموازنات، الإحصائيات التجارية، العقود، محاضر الاجتماعات لس الإدارة والجمعية العامة والمديرية المالية)، دون نسيان التأكد من الأرصدة عن طريق المقارنة ودراسة تطورها من دورة إلى أخرى. وكذا القيام باختبارات السريانية (Validation de Test) عن طريق طلبات المصادقة التي يقدمها المراجع مباشرة ودون وساطة للمتعاملين مع المؤسسة. وعن طريق المشاهدة المادية في الميدان كذلك.

¹ بوقرن دليلة ، مرجع سبق ذكره، ص73

-أما في حالة ضعف نظام المراقبة الداخلية على المراجع توسيع برنامج تدخله وذلك لما لنقاط الضعف من آثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات .

وإذا استبعدنا سلبيات النظام الخطيرة جدا التي لا تسمح بالقيام بأي عمل أي عدم مواصلة العمل ورفض المصادقة على الحسابات والقوائم المالية، فإن على المراجع :

-تدعيم الاختبارات التي كان يتوقع القيام بها في حالة جودة النظام؛

-إضافة اختبارات متممة للاختبارات السابقة.

المبحث الثالث: مفاهيم أساسية حول المراجع الخارجي

المراجعة الخارجية وظيفة يقوم بها طرف محايد مستقل عن المؤسسة محل المراجعة يهدف من خلالها إلى إبداء رأيه عن العدالة قوائمها المالية في تقرير تعتمد عليه الأطراف ذات المصلحة في اتخاذ قراراتها، باعتبار أن التقرير صادر عن شخص مؤهل علميا وعمليا لإصداره .

لقد تطرقنا في هذا المبحث إلى تعريف ودور مهام المراجع الخارجي وصفاته الشخصية والأخلاقية وأتعبه ومسؤولياته وحقوقه وواجباته.

المطلب الأول: تعريف ودور ومهام المراجع الخارجي:

أولا: تعريف المراجع الخارجي:

-**التعريف الأول:** المراجع الخارجي "يتمتع باستقلال كامل أي انه محايد وليس له أي علاقة لا بالإدارة ولا بأقسام وإدارات المشروع وهو مسؤول أمام الجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة، ويسأل أمام الملاك في باقي الشركات، ويقدم تقريره لجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة أو للملاك في باقي الشركات"¹.

- **التعريف الثاني:** عرف المراجع الخارجي حسب المادة 22 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد 42"والتي نصت على كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته،

¹عبد الرحمن عادل خليل، محمد فرح يس محمد احمد، الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الخساسة الإبداعية بالقوائم المالية، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، العدد 1، كلية التجارة، جامعة النيلين، السودان، 2023، ص 275.

مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لإحكام التشريع المعمول به.¹

- التعريف الثالث: ويعرف المراجع الخارجي بأنه "شخص خارجي مستقل يقوم بفحص القوائم المالية التي من إعداد إدارة المؤسسة بغرض إبداء الرأي في مدى عدالة تمثيل هذه القوائم للمركز المالي للمؤسسة ولنتيجة أعمالها، ولكي تكون عملية المراجعة فعالة ويمكن الاعتماد عليها فإنها يجب أن تتم بمعرفة شخص على درجة كافية من الاستقلال عن الأشخاص الذين يخضع عملهم للفحص، فيجب ألا يكون المراجع خاضعا لنفوذ الإدارة أو سلطانها، أو متأثر بآرائها أو متحيزا لوجهة نظرها حتى لا يكون لهذه العوامل أي تأثير على نتائج الفحص الذي يقوم به".²

- التعريف الخامس: المراجع الخارجي:³

هو شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة محل المراجعة، ويعين بواسطة الملاك، يتمتع باستقلال كامل في ممارسته لمهام مراجعته، هدفه الرئيسي هو إبداء رأيه في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة محل المراجعة، وهو مسئول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقاريره ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.

تجدر الإشارة إلى أن هناك عدة ألقاب مختلفة تطلق على المراجع الخارجي في دول مختلفة من العالم منها:

- ✓ المحاسبون المعتمدون؛
- ✓ المحاسبون القانونيون؛
- ✓ مراجع الحسابات؛
- ✓ مراقب الحسابات؛
- ✓ محافظ الحسابات؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادر في 11 جويلية، 2010، ص 7.

² سمية قحموش، دور المراجع الخارجي في الكشف عن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 1، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2022، ص 487.

³ أسامة سعيد عبد الصادق، المراجعة الإستراتيجية والإدارية التحليلية، كلية التجارة، ط 1، مصر 2022/2023، ص 52-53.

ثانيا: دور ومهام المراجع الخارجي:

تتبع مهام المراجع الخارجي من الدور الذي يقوم به. ففي المشروع الخاص يتمثل هذا الدور في حماية مصالح أصحاب حقوق الملكية والتي تتمثل في الحصول على أقصى الأرباح واتخاذها أساسا لمحاسبة الإدارة وتحديد مدى كفاءتها في المحافظة على المركز العالي للمشروع عن طريق وضع السياسات والبرامج المناسبة واتخاذ القرارات السليمة لعملية التنفيذ.

ومن هذا يتضح أن الهدف من المراجعة الكاملة هو التحقق من أن القوائم المالية الختامية تصور النتيجة الحقيقية لعمليات المشروع خلال فترة زمنية معينة، وتظهر المركز المالي بصورة صادقة وعادلة في هذا التاريخ.¹

1-مهام محافظ الحسابات: يقوم محافظ الحسابات بمجموعة من المهام المحددة قانونيا ويمكن تقسيم هذه المهام إلى مهام دائمة ومهام خاصة:²

أ- المهام الدائمة:

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة، ومجلس المديرين أو المسير؛
- ✓ يقدم شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية بمصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

¹ محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 2004/2005، ص191.

² سي محمد لخضر، دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع أفيكول سكيكدة، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، العدد2، المركز الجامعي بربكة، الجزائر، 2019، صص78-79-80.

ب- المهام الخاصة: بالإضافة إلى المهام الدائمة السابقة، يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة، وسميت كذلك لأنها مرتبطة بأحداث قد تحدث أو لا خلال وكالة محافظ الحسابات، وعليه التدخل في حالة حدوث وإعداد تقرير خاص بشأنها، وهي كالاتي:

- ✓ قرار المؤسسة بزيادة أو تخفيض رأس المال أو إلغاء الأفضلية في حق الاكتتاب؛
- ✓ في حالة تمويل شركات المساهمة يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد فيه أن الأصول تساوي على الأقل رأسمال المؤسسة وهذا التقرير هو الذي يتخذ على أساسه قرار التحويل؛
- ✓ إصدار القيم المنقولة
- ✓ عقد جمعية عامة غير عادية؛
- ✓ الإصدار عن طريق اللجوء العلي للادخار خاصة فيما يخص تحديد سعر الإصدار؛
- ✓ إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم؛
- ✓ عرض تعديل حساب الاستغلال وقائمة حساب النتائج والميزانية؛

المطلب الثاني: الصفات الأخلاقية و الشخصية للمراجع الخارجي:

أولاً: الصفات الأخلاقية للمراجع الخارجي:¹

1 الأمانة والموضوعية: يحظر على مراجع الحسابات القيام بالتالي:

*إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنه الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتوقيع على تقارير حسابات لم يدققها هو أو احد العاملين تحت إمرته.

*المصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية

*تدوين بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في إطار مزاولته المهنة.

2 الاستقلالية: يقصد بها التحرر من أية مؤثرات غير مهنية في أداء المراجع لعمله ومراعاة توازن المصالح ولا يجيد عن الحق وان يكون صادقا وتعتبر استقلالية مراجع الحسابات بمثابة ركيزة أساسية وقوية لكفاءة المراجع والمراجعة.

¹مصطفى الباشا محمد عبد الرحمان وآخرون، مدخل تطوير التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات لمواكبة بيئة الحوسبة السحابية-دراسة ميدانية-، مجلة الدراسات والبحوث البيئية، جامعة مدينة السادات، مصر، 2019، ص882.

3 السرية: يحظر على المراجع الحسابات القيام بالتالي: إفشاء المعلومات والأسرار التي اطلع عليها من خلال عمله مراجعاً في الحالات التي يستوجبها القانون وللجهات التي يسمح أو يستوجب تقديم تلك المعلومات والأسرار إليها.

4 السلوك المهني: وتوجد طريقة لمزاولة مهنة مراجع الحسابات وعلى مراجع الحسابات إجراء ما يلي:

*التثبت من أن الدفاتر والسجلات التي يقوم بتدقيقها منظمة حسب الأصول، وان يشير خطياً إلى أي مخالفة يكتشفها، ويطلب معالجتها وتصويبها.

*القيام بإعداد تقارير واقية بشأن الحسابات التي قام بفحصها والالتزام بقواعد المراجعة المعمول بها وكذلك آداب وسلوكيات المهنة في شهادته على صحة وسلامة الحسابات الختامية والميزانيات التي يقوم بمراجعتها.

ثانياً: الصفات الشخصية للمراجع الخارجي:¹

وهي كثيرة ومتعددة نخص بالذكر منها ما يلي:

- 1- الدقة في أداء العمل؛
- 2- الحذر في تصرفاته وتقدير المسؤولية الملقاة على عاتقه؛
- 3- القدرة على التركيز والاستعداد لبذل الجهد وعدم الملل؛
- 4- القدرة على إصدار الأحكام الشخصية الدقيقة عن الوقائع التي تصادفه؛
- 5- الإلمام بالمعلومات الفنية عن المنشأة محل المراجعة؛
- 6- عدم إدعاء العلم بكل شيء؛
- 7- العلم الكافي بأصول ومبادئ المحاسبة والمراجعة وتطبيقاتها، ومتابعة ما يحدث بها من تطورات متلاحقة؛
- 8- قوة الشخصية والقدرة على ضبط النفس؛
- 9- الإلمام بالعلوم الأخرى المرتبطة والمؤثرة في عمله كالقوانين والإدارة والتنظيم... الخ؛
- 10- التمسك الدقيق بآداب المهنة وسلوكياتها.

¹ عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة، القاهرة، مصر، دون ذكر السنة، ص ص 25-26.

المطلب الثالث: أتعاب ومسؤوليات المراجع الخارجي:

أولاً: أتعاب المراجع الخارجي: سوف نقوم بذكر قيمة أتعاب المراجع الخارجي

بالإشارة إلى أتعاب المراجع الخارجي في الجزائر تحدد من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات وهذا ما تسنه المادة 37 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان، سنة 2010 والتي تنص على:

✓ لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي اجر أو امتياز مهما يكن شكله

✓ ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية، وذلك خلافا لما كان معمول به في السابق حيث كانت الأتعاب تحدد وفق لسلم مضبوط قانونياً.¹

حظي موضوع أتعاب المراجع الخارجي باهتمام كبير من قبل الباحثين لما له من أهميته وتأثير على عملية المراجعة والتدقيق، وقد بينت العديد من الدراسات مدى تأثير مستوى أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني، بالإضافة إلى تأثيرها على استمرارية المكاتب المهنية وزيادة حدة المنافسة في سوق المراجعة، علاوة على زيادة التجاوزات المهنية، الأمر الذي يدعو إلى ضرورة بوضع نموذج يمكن من خلاله مساعدة المراجعين الخارجيين والجهات الخاضعة لعملية المراجعة في تحديد أتعاب عملية المراجعة. تعتبر الأتعاب التي يتقاضها المراجع الخارجي إحدى المؤشرات المهمة التي تؤثر على استقلالية وجودة الخدمة التي يقدمها، ففي ظل المنافسة الحادة في سوق المراجعة، تميل الأتعاب المهنية لعملية المراجعة إلى الانخفاض متأثرة بعامل الطلب والعرض، مما يؤثر سلباً على استقلالية المراجع الخارجي وجودة الخدمة التي يقدمها.²

ثانياً: مسؤوليات المراجع الخارجي:

أ-المسؤولية الأساسية للمراجع الخارجي:

تمثل المسؤولية الأساسية للمراجع الحيادي في أن يبين للأطراف الخارجية ما إذا كانت القوائم المالية قد تعرضت بشكل موضوعي وصادق وعادل أم لا؟ وهذا الرأي يتم تضمينه في تقرير المراجع عن صدق وعدالة عرض القوائم

¹الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرجع سبق ذكره، العدد 42.

²حازم فؤاد عليان، أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2010، صص 62-63.

المالية، وذلك لأهمية الرأي للجهات الخارجية المستفيدة من تقرير المراجعة، كما انه تم استبدال عبارة "صحيح وحققي" والتي كانت تستخدم في بداية العهد بالمراجعة عند التعبير عن النتائج المتعلقة بالقوائم المالية بعبارة "عرضت بشكل عادل وصادق" وقد عدلت هذه العبارة بعد أن أدركت المهنة عدم وجود قوائم مالية صحيحة تماما بشكل مطلق.¹

ب-المسئولية القانونية لمراجع الحسابات الخارجي:

يعتبر مراجع الحسابات الخارجي من أرباب المهن المتقدمة، ويقع على عاتقه مسئولية ضرورية القيام بأداء مهام مهنته بالصورة التي تحوز رضا عمليه، وذلك في نفس الوقت الذي يتحتم عليه ضرورة الالتزام بمعايير المراجعة، وأصول العمل المهني للمراجعة الخارجية على الحسابات، ومراعاة المعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها. ويمكن أن يتعرض مراجع الحسابات الخارجي، أثناء قيامه بأداء مهام مهنته وبسببها، لثلاثة صور من المسئولية القانونية:

1-مسئولية جنائية: وتقام دعواها إذا ارتكب مراجع الحسابات الخارجي -بسبب أدائه لمهام مهنته -عملا يمثل جريمة أنتجت ضررا، تعدي أثره نطاق الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، إلى نطاق الإضرار بالمجتمع وإهدار نظامه العام. ولا تنشأ المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، إلا حيثما تواجدت الجريمة الجنائية المنصوص عليها صراحة في القانون.²

2-مسئولية تأديبية: وفق للمادة 63 من القانون 10-01، يتحمل مراجع الحسابات المسئولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها في:

✓ الإنذار؛

✓ التوبيخ؛

✓ التوقيف المؤقت لمدة ستة أشهر؛

✓ الشطب من الجدول؛

¹ تمارة موفق التكريتي، دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات الإدارة الاحتمالية بالتطبيق على ديون المراجع القومي في السودان، مجلة اقتصاد المال والأعمال، العدد2، كلية العلوم والتكنولوجيا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2019، ص290.

² عبد الله عبد السلام أحمد، خالد عبد المنعم زكي لبيب، قضايا معاصرة في المراجعة وحوكمة الشركات، كلية التجارة، القاهرة، مصر، 2023/2022م، ص85-86.

على إن يحتفظ مراجع الحسابات يحق الطعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة ولما كانت المسؤولية التأديبية لها علاقة بشرف المهنة ونزاهتها وسمعتها، قام المشرع الجزائري بسن مرسوم التنفيذي 13-01 المؤرخ في 13 جانفي 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف من طرف الخبير المحاسبي ومراجع الحسابات المعتمد خلال ممارستهم وظائفهم وكذا العقوبات التي تقابلها.¹

3-مسئولية مدنية: تستند هذه المسؤولية إلى عدم بذل المراقب للعناية المهنية الواجبة في أداء مهمته. فالعميل أو الجمهور يتوقع من المراقب مستوى أداء مهني معين تحكمه قواعد الأمانة المهنية وآداب وسلوك المهنة التي تتضمنها قوانين مزاوله المهنة ودساتيرها. والأصل أن تكون هذه المسؤولية تجاه العميل إلا أن الممارسة العلمية في كثير من بلدان العالم تعرضت لمدى مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الطرف الثالث "مستخدمي القوائم المالية المنشورة من غير أصحاب المشروع أو إدارته".²

المطلب الرابع: حقوق وواجبات المراجع الخارجي:

حتى يتمكن المراجع الخارجي من أداء عمله على أحسن وجه وبمعايير موضوعية تتماشى ومتطلبات مهنته، هو ضرورة تمكينه من حقوق مرسومة مسبقا، وواجبات منتظرة، تصان من خلالها مختلف مراحل مصداقية التقارير المعدة من طرف المراجع الخارجي من جهة، وأصحاب المصالح من جهة أخرى

أولا: حقوق المراجع الخارجي:

يترتب عن مهمة المراجع الخارجي حقوق وهي.

1-حق الاطلاع:

للمراجع الخارجي حق الإطلاع وفي أي وقت على الدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالشركة، سواء الإلزامية منها أو الاختيارية وكذلك محاضر الجلسات لمجلس الإدارة والهيئة العامة للمساهمين لمراعاة التقييد بنظام الشركة

¹ محمد حولي، مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، مجلة رؤى اقتصادية، العدد2، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2017ص341.

² محمد توفيق محمد، أصول المراجعة الأصول العلمية والممارسات العلمية في ظل التطورات الدولية والمحلية، كلية التجارة، القاهرة، مصر، 2022م، ص88.

الأساسي وما يتطلبه قانون الشركات، وليتمكن أخيرا من إعطاء رأيه الفني المحايد حول عدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.¹

2- حق الإعلام :

يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون

ومن حقه أيضا أن يعلم هيئات التسيير كتابيا في حالة عرقلة أعماله قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.²

3- الحق في الأتعاب :

وضع المشرع الجزائري سلم أتعاب محافظي الحسابات حتى لا يترك مجالاً للمفاوضات الخاصة بالأتعاب للمساس باستقلالية المحافظ، ولقد حددت المادة 37 من القانون 01/10 الجديد طريقة لذلك بقولها: "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية".³

4- الحق في طلب البيانات والإيضاحات :

حيث كفلت التشريعات لمراجع الحسابات حق الاطلاع على دفاتر المشروع الذي يقوم بمراجعة حساباته وسجلاته ومستنداته، والاطلاع نقصد به هنا الفحص كما يقصد بالدفاتر والسجلات بمفهومها الواسع الذي يشمل الدفاتر والسجلات والبطاقات بأنواعها المختلفة والمستخدمه لأي غرض من الأغراض في المشروع سواء كانت قانونية أو غير قانونية، أصلية أو فرعية، بيانية أو إحصائية، مالية أو إدارية.⁴

¹ عويفات محمد العربي، استجابة محافظي الحسابات لتطبيق المعايير الإحصائية بين معايير التدقيق الجزائري والدولية، أطروحة دكتوراه في تدقيق ومراقبة التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2021/2022، ص 28.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، العدد 42.

³ بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، رسالة ماجستير في قانون الأعمال، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2010/2011، ص 57.

⁴ عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات 1، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، بدون طبعة، 2009، ص 47.

ثانيا: واجبات المراجع الخارجي:

تتمثل واجبات المراجع في الآتي:¹

- 1- فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من الحسابات الختامية؛
- 2-التحقق من قيام الأصول والخصوم وانه مطابق للأسس العامة للمحاسبة؛
- 3- أن يقدم الاقتراحات التي يراها صالحة لحسن سير الشركة؛
- 4- على المراجع أن يتحقق من أن المؤسسة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة؛
- 5- على المراجع أن يراعي سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمؤسسة

¹نسرين الأمين قمر الدين،التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة،رسالة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل،كلية الدراسات العليا،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،السودان،2014،صص83،82.

خلاصة :

في هذا الفصل تم استعراض مفهوم المراجعة ومراحل تطورها وأهدافها وأهميتها وأنواعها والمعايير التي تحكمها، والمراجعة الخارجية مفهومها وأهدافها وأهميتها ومعاييرها، كل ذلك بهدف إيضاح التطور الحاصل في هدف المراجعة من إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة ليتعدى إلى التنبؤ بالوضع المستقبلية للمؤسسة، لإيضاح مدى إدراك مراجعي الحسابات لدورهم، وذلك من خلال مناقشة مهام ومسؤوليات مراجع الحسابات كالمسؤولية المدنية والجنائية والتأديبية، وحقوقه وواجباته وصفاته الشخصية والأخلاقية.

الفصل الثاني: الإطار النظري للالتزام الأخلاقي لمهنة المراجعة

وجودة المراجعة

تمهيد:

تعتبر أخلاقيات مهنة المراجعة من التحديات التي تواجه إدارات الشركات في عصرنا الحالي، وللمراجعين كغيرهم من المهنيين بحاجة ماسة للمبادئ والقيم الأخلاقية حتى يتمكنوا من أداء مهامهم على أحسن وجه وتقديم خدمة للمستفيدين من المهنة بإخلاص وموضوعية وأمانة.

إذ تعتبر ثقة الجمهور في جودة الخدمات التي تقدمها المهنة عاملاً مهماً في نجاحها كما أن ثقة الجمهور بمراجع الحسابات لها أهمية خاصة ، إذ أن زعزعة هذه الثقة تجعل رأي مراجع الحسابات حول عدالة القوائم المالية غير مجد وتصبح المسؤولية الموكلة إليه في إبداء الرأي خالية من معناها الحقيقي .

ومن خلال هذا الفصل سنتناول المباحث التالية:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة

المبحث الثاني: ماهية جودة المراجعة

المبحث الثالث: الالتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة

إن الالتزام بالمبادئ والسلوك الأخلاقي سواء على صعيد الفرد في الوظيفة، أو في مهنة معينة ذات أهمية بالغة لمختلف شرائح المجتمع، حيث أن هذا الأمر يقوي الالتزام بمبادئ العمل الصحيح والصادق ولقد تطرقنا في هذا المبحث إلى تعريف الأخلاقيات ومبادئ وأهمية الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة، الأهداف والعوامل المؤثرة في أخلاقيات مهنة المراجعة وتنظيم مهنة المراجعة ومصادر أخلاقيتها.

المطلب الأول: ماهية أخلاقيات مهنة المراجعة

أولاً: تعريف الأخلاقيات

التعريف الأول: تعرف الأخلاقيات (ETHICS) بوجه عام على أنها مجموعة من المبادئ أو القيم. ويمتلك كل منا مجموعة من القيم التي يعلنها أو لا يعلنها، وتتمثل أمثلة هذه المبادئ أو القيم في القوانين، القواعد التنظيمية، المواعظ الدينية، موثيق العمل للجماعات المهنية مثل المحاسبين، وموثيق السلوك في المنظمات المختلفة.¹

التعريف الثاني: في حين عرفت الأخلاقيات بأنها " مجموعة من القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيئ وبين ما هو صواب وما هو خطأ، فهي إذا تركز في مفهوم الصواب والخطأ في السلوك"².

التعريف الثالث: وتعرف أيضاً، هي مجموعة من المبادئ التي يمتلكها كل فرد والتي تأخذ نمط المعايير التي تحدد الصواب والخطأ.³

التعريف الرابع: هي مجموعة من المبادئ تدور حول أربعة محاور رئيسية هي القيام بأعمال الهادفة، وعدم إلحاق الضرر بالآخرين ، وعدم الخداع في أي تعاملات ، وعدم التحيز في القيام بأي ممارسات لصالح طرف دون الآخر، فإذا تميز أي نشاط في المجتمع بهذه الخصائص يمكن في هذه الحالة الحكم بأخلاقيات هذا النشاط.⁴

¹ ألفين أريتر، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره ، ص 102.

² طه أحمد حسن أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق-دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل -، مقال بمجلة تنمية الرافدين، المجلد 29 العدد 85، العراق ، 2007 ، ص 157.

³ نصيرة قاسم، محمد بشير غوالي ، مدى مساهمة البنية التشريعية الجزائرية في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة دراسة ميدانية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية ، المجلد 05، العدد 01، جامعة قاصدي مبراح ورقلة ، الجزائر، 2019، ص 17.

⁴ عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري ، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير محاسبة، قسم المحاسبة ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، الكويت ، 2012 ، ص ص 9-10

ومما سبق يمكننا تعريف الأخلاقيات بأنها مجموعة من الأسس والقواعد التي من خلالها يحكم الإنسان على تصرفاته وعلى تصرفات من حوله صحيحة أو خاطئة .

ثانيا: تعريف أخلاقيات مهنة المراجعة

التعريف الأول: هي تلك القواعد والمبادئ التي ينبغي أن يلتزم بها المراجع وذلك للمحافظة على كرامة المهنة.¹

التعريف الثاني: الأخلاقيات المهنية لا تقتصر على المبادئ والقواعد الأخلاقية للفرد العادي ، بل تتجاوز ذلك لتشكل مجموعة من القواعد بحيث تصبح قواعد مهنية واقعية وقابلة للتطبيق توجه أصحاب المهنة نحو السلوك المهني ، وذلك يتطلب أن يلتزم المهنيون بالسلوك الأخلاقي الذي يعود بالنفع فيما بعد على المجتمع.²

التعريف الثالث: تعتبر أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ركيزة أساسية لجميع العاملين في مهنة المحاسبة والمراجعة، سواء عملوا في شركات خاصة أو حكومية أو مكاتب مراجعة، فإن عليهم مسؤوليات أخلاقية مهنية تتعلق بالقدرة المهنية وتقديم المعلومات الكاملة والموضوعية المعول عليها في عملهم المحاسبي بعيدا عن التحريف في القوائم المالية.³

التعريف الرابع: لقد استخدمت كلمة الأخلاقيات مع العديد من المسميات والميادين المعرفية، فنجدها قد استخدمت مرة مع العمل، وفي هذا الإطار عرفت أخلاقيات الأعمال بأنها هي كل ما يتعلق بالعدالة، وبعض النواحي مثل التوقعات المجتمع والمنافسة بالنزاهة والأعمال، والعلاقات العامة والمسؤولية الاجتماعية، الزبون والتصرف المنظمي في بلد الأم وخارج الحدود.⁴

¹ نصيرة قاسم ، محمد بشير غوالي ، مرجع سبق ذكره، ص 18.

² إبراهيم المهدي أحمد، يوسف ممدو حميدو ، ما مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بديوان المحاسبة ،مجلة المالية الأكاديمية، العدد1، كلية الإقتصاد والمحاسبة ، جامعة سب، 2018 ، ص 60.

³ نصيرة صالح علي امبادي ، المشاكل التي تواجه المحاسبين المهنيين لتطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في اليمن مجلة الدراسات المالية والمحاسبة والإدارية، العدد 2 ، جامعة عدن، اليمن 2018 ، ص 209.

⁴Wehrich, Heinz and koontz, Harold, Management: Global Perspective, International Edition, McGraw-Hill Inc, NEW York, USA, 1993p70.

ويمكننا من خلال ما سبق نستنتج أن أخلاقيات مهنة المراجعة هي ركيزة أساسية لجميع المهنيين وهي عبارة عن المبادئ والقواعد التي يجب على المراجعين التمسك والالتزام بها للحفاظ على المستوى المهني الرفيع وللتأكيد بأن المهنة تقدم خدماتها بمستوى عال من الأداء بعيدا عن التحريف والتحايل.

المطلب الثاني: مبادئ وأهمية الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة

أولا: مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة

1- الموضوعية والاستقلالية: لا يجوز لمراجع الحسابات أن يعتمد عند ممارسته لمهنة المراجعة في تحريف الحقائق بحيث لا يقدم خدمات استشارية للعميل مهما كانت ، كما لا يجوز أن تخضع أحكامه المهنية لأراء الآخرين، ويجب أن يبقى موضوعيا وحياديا ، وأن يتمتع بالاستقلالية بحيث لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة موضوع المراجعة.¹

كما ينبغي للمحاسب أن يكون عادلا ومتجردا ومحايلا غير متحيز ، وان يتجنب وضع نفسه في موقف تعارض مصلحته مع مصالح من يقدم لهم الخدمة، وان يكون مستقلا - في المظهر والمخبر- وألا ينقاد لتأثير الآخرين عند تكوينه لأحكامه المهنية وتأديته لواجباته الوظيفية والمهنية.²

2- السلوك المهني والمعايير الفنية: يجب أن يلتزم المحاسب المهني بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وينبغي أن يتجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة،³ وعلى المحاسب أن يراعي في تصرفاته قواعد السلوك المهني، وأن يلتزم في أدائه لواجباته المهنية بمعايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.

ويتبين مما سبق أن مبادئ أخلاقيات المحاسب في هذا الميثاق منها ما له أصول مشتركة من الأسس الشرعية والأسس المهنية الوضعية مثل: الثقة، الموضوعية، والكفاية المهنية واتقان العمل، ومنها ما يستند إلى الأسس المهنية التي تتعارض مع أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية مثل مبدأ السلوك المهني والمعايير الفنية.⁴

¹ عبد الوهاب نصرات، بالقاسم بن خليفة، دور التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجزائرية للإقتصاد والإدارة، العدد 02، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2021، ص 150.

² أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكيم المؤسسي، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 363.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 80.

⁴ أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكيم المؤسسي، مرجع سبق ذكره، ص 363.

3-السرية: ينبغي على المحاسب المهني أن يحافظ على معلومات العميل التي اطلع عليها بحكم عمله، حيث أن المعلومات التي تحصل عليها يجب أن تكون سرية ، وأن لا يفشيها لأي جهة سواء داخل المؤسسة أو خارجها، وأن لا يستغلها لمصلحتها الشخصية أو لمصلحة طرف آخر، إلا في حالة تفويض واضح ،والسرية هذه يجب أن تكون مستمرة حتى بعد انتهاء علاقة العمل بينه وبين عميله، في بعض الأحيان قد يطلب من المراجع (المحاسب المهني) الإفصاح عن المعلومات السرية ، وذلك في بعض الحالات التالية:¹

✓ في حالة وجود منازعات قضائية في المحكمة، والمؤسسة المراجعة طرفا فيها.

✓ إذا لم يكن هناك مانع قانوني ، كما في حالة حماية المصالح المهنية للمراجع في الإجراءات القانونية.

4-الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:

وتعني التكتّم عن المعلومات التي يتحصل عليها المحاسب نتيجة الأعمال والمهام التي قام بها، كما ينبغي له عدم استغلالها أو تحقيق فوائد خاصة بطرق مباشرة أو غير مباشرة.²

ويفرض مبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة الإلتزامات التالي على كافة المحاسبين المهنيين:³

-المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية الكفؤة.

-وتأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.

● **الكفاءة المهنية:** ينقسم شق الكفاءة المهنية إلى مرحلتين رئيسيتين: الحصول على الكفاءة المهنية والمحافظة عليها، حيث يتم الحصول على الكفاءة بطرق متنوعة، من بينها:(التعليم المهني، التطور المهني المستمر، بما في ذلك التدريب، الخبرة العملية،...الخ).أما المحافظة عليه فتتطلب وعيا وفهما مستمر للتطورات المهنية والعملية الفنية ذات العلاقة .

¹ عبد الوهاب نصرات، بالقاسم بن خليفة، مرجع سبق ذكره،ص ص 150-151

²مقدم خالد ، عادل طلبة ، فريد عوينات ، تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة على الخصائص الأساسية لجودة المعلومة المالية،مجلة الإقتصاد والتنمية المستدامة،المجلد،04، العدد02 ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،الجزائر، 2021 ، ص 277.

³خديجة ملاك ، راوية دغميم ، أثر الإلتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة على جودة المعلومات الحاسبية ، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد02، جامعة البليدة 2، لونيس علي، 2021 ، ص 91.

- العناية المهنية الواجبة: تتطلب العناية المهنية الواجبة أن يلتزم المحاسب المهني بأداء مهنته على أكمل وجه يستطيع تقديمه و الإهتمام بمصالح العملاء أفضل إهتمام وبما يتفق مع مسؤولية المجتمع بصفة عامة، وهذا ما يتطلب التفاني في الوفاء بمسؤولياتهم تجاه العملاء، أصحاب العمل والمجتمع ، والتفاني في العمل يفرض مسؤولية أداء الخدمات في وقتها وبطريقة متقنة والالتزام بالمعايير الفنية والأخلاقية الواجبة التطبيق .

ثانيا: أهمية الإلتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة

تتمثل أهمية الإلتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة في :¹

1. تمكين مهنة المحاسبة والمراجعة في إعطائها قيمة اجتماعية خصوصا في حالة وجود التزامات أخلاقية لدى المهنيين .
2. الإخلاص في أداء الواجب الملقي على عاتق المحاسبين والمهنيين بما يزيد من ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة والمراجعة .
3. تعزيز الثقة في أداء المحاسبين المهنيين في حالة تقديمهم للخدمات في إطار المسؤولية الأخلاقية أو المساءلة العامة.
4. الحفاظ على نزاهة وكفاءة فعالية البيانات المالية المعروض على مراجع الحسابات والمقدمة من قبل الوحدات الاقتصادية المختلفة.

وكذلك يمكن حصر أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في النواحي التالية:²

- تخفيض مستوى المخاطر التي تتعرض لها مهنة المحاسبة والمراجعة .
- إمكانية تحديد مسؤولية المحاسب المهني في تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل وتفعيل المصلحة العامة .
- مهنة المحاسبة والمراجعة تشبه غيرها من المهن الأخرى كالتطب والهندسة من حيث أهمية الدور التي تقوم به في المجتمع وتقديم بيانات ومعلومات مالية حتى تكون تلك المعلومات ذات فائدة اجتماعية لا بد من يراعى فيها النواحي الأخلاقية.

¹ موسى عيسى محمد بابكر، شيماء عبد الرحيم صالح عبد الله ، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ومدى تأثيرها على جودة ممارسة المهنة، مجلة العلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 01، العدد 1، السودان، 2019 ، ص 101.

² مهيثم عابدين عباس محمد ، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في الحد من التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين، السودان، 2017 ، ص ص 37-38.

المطلب الثالث: الأهداف والعوامل المؤثرة في أخلاقيات مهنة المراجعة

أولاً: العوامل المؤثرة في أخلاقيات مهنة المراجعة

من الخطأ اعتبار أن ليس هناك صلة لمهنة المحاسبة مع أخلاقيات الأعمال، فالتأثيرات متبادلة خاصة في ظل التطورات الإقتصادية والمالية المتسارعة في دنيا الأعمال، ويمكن ملاحظة أهم العوامل المؤثرة في أخلاقيات هذه المهنة بما يأتي¹:

- عدم قدرة المحاسبة في تمثيل أو ترجمة نشاط المنشآت بصورة دقيقة خاصة فيما يتعلق بالتحويلات المالية الكبيرة التي نتج عنها صعوبات في معالجة بعض الوسائل المالية كالمشتقات المالية.

- نتيجة لعدم تطابق المعايير المحاسبية مع متطلبات الأسواق (المالية منها على وجه الخصوص) ظهرت نزعة جديدة نحو التلاعب في المعلومات المحاسبية .

- ضعف الأداء في مهنة التدقيق أثر تأثيراً مباشراً على المهنة المحاسبية انطلاقاً من أن مخرجات الثانية هي المواد الأولية أو مدخلات المهنة الأولى ، ومن أهم صور ضعف الأداء هو الغياب المتزايد لمعيار الاستقلالية .

وعليه فإن أغلب المنظمات والجمعيات والمعاهد المهنية تسعى جاهدة إلى وضع نموذج معياري لما يجب أن تكون عليه الأخلاقيات المهنية وذلك للأسباب الآتية²:

- ✓ تعارض المصالح المادية ؛
- ✓ تعارض المفاهيم المحاسبية ؛
- ✓ تعارض خصائص المعلومات المحاسبية ؛
- ✓ ضعف قدرات التحقق لمستخدمي المعلومات؛
- ✓ ضعف قدرات التحقق لمستخدمي المعلومات المحاسبية ؛
- ✓ التغيير والتطور المستمر في دستور أخلاقيات المهنة .

¹صدام محمد محمود، وآخرون أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية، مجلة جامعة الانبار للعلوم الإقتصادية والإدارية،دراسة حالة عينة من المحاسبين في مدينة تكريت، العدد 7، جامعة تكريت، 2011، ص 413.

²صبايجي نوال، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية دراسات إقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، العدد2، 2015، ص 15.

ثانيا: أهداف الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة

تهدف الالتزامات الأخلاقية إلى تحقيق الأغراض الآتية:¹

- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة ؛
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية ؛
- تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمدقق وحياد مدقق الحسابات في عمله والشروط التي سنهها للاشتغال بالمهنة؛
- بث روح الطمأنينة في نفوس الجمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من زبائن وغيرهم من الجهات والفئات المتعددة ؛
- وضع دليل لمهنة المحاسبة والمراجعة يوضح الآداب والأخلاقيات بين أعضاء المهنة.²

ويتحدد دليل آداب وسلوك مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية على ضوء المسؤوليات المهنية Professional

Responsabilités التي يجب أن يلتزمون بها ، عموما تخدم أدلة أخلاقيات وسلوك المهنة هدفين هما :³

- 1- الإفصاح للجمهور وكافة المهتمين بالمهنة بوجود دليل آداب وسلوك يحكم تصرفات أعضاء مهنة المحاسبة القانونية، وبالتالي ترتفع مكانة تلك المهنة وأعضائها ومهامها، وتزداد الثقة في نتائجهم وتقاريرهم بالإضافة إلى إتاحة الفرص للمحاسبين المهنيين لأداء وظائفهم بكفاءة مرتفعة؛
- 2- وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة من المحاسبين والمراجعين القانونيين باعتبارها تمثل الحد الأدنى لمتطلبات استمرارهم كمزاولين لعملهم المهني .

¹ تغريد سالم الليلة ، دور الإلتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية دراسة حالة في جامعة الموصل،مجلة تنمية الرافدين ، العدد 98 ، جامعة الموصل ، 2010 ، ص90.

² هيثم عابدين عباس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 39.

³ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص 136-137.

المطلب الرابع : تنظيم مهنة المراجعة ومصادر أخلاقياتها

أولاً: مصادر أخلاقيات العمل المهني

إن أخلاقيات المهنة بشكل عام تتأثر بشكل كبير بالقيم والتقاليد الاجتماعية والتشريعات المعمول بها في الدولة، وبالتالي تتحدد وترسم طبيعة العلاقة بين المدراء والعاملين داخل المؤسسات وكذلك العلاقة مع الأفراد ذوي العلاقة في المجتمع، ويوجد ثلاثة مصادر رئيسية لأخلاقيات المهنة بشكل عام هي¹:

1- القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات: تمثل كل من القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الجهات المخولة سواء على الصعيد الدولي أو المحلي مصدراً أساسياً لأخلاقيات المهنة، حيث تتحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية من خلال تطبيق هذه القوانين والتشريعات.

2- العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية : حيث تشكل أيضاً العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية مصدراً مهماً لأخلاقيات العمل المهني وخصوصاً المعتقدات الدينية لما لها من أثر كبير على الالتزام بأخلاقيات المهنة ، حيث تستند جميع هذه العمليات على القيم الأخلاقية المتبادلة بين الأفراد

3- الاعتقادات الشخصية للفرد: حيث يتم من خلال هذه الاعتقادات تحديد المعايير التي تربط بشكل أساسي بسلوك الفرد وحرية في التصرف المناسب وفقاً لإعتقاداته.

ثانياً : تنظيم مهنة المراجعة في ظل الإلتزامات الأخلاقية²

إن المهنة المحاسبية هي وسيلة وليست غاية أو هدف بحد ذاته وقد تطورت مهنة المحاسبة بتطور الحياة الإقتصادية وتشعبها وتداخلها وتحولت هذه المهنة من وسيلة لخدمة الإدارة فقط إلى وسيلة لخدمة المجتمع وحماية حقوقه والتقليل من خطر الفساد والإفساد لأبناء المجتمع، وبهذا تطورت لتكون عاملاً مساعداً لبيان مدى كفاءة إدارة المشروع سواء كان القطاع عاماً أو خاصاً، وقد تزايدت عدد الدراسات التي تبحث في قياس مستوى الفكر الأخلاقي للمحاسبين في الفترة الأخيرة وهدفها التعرف على كيفية توصل المحاسبين للأحكام المهنية في إطار وجود تضارب بين كل من النفع الشخصي وما تقضيه المبادئ الأخلاقية وما يوجد في بعض الأحيان من تعارض بين

¹ إبراهيم المهدي أحمد، يوسف ممدو حميدو، مرجع سبق ذكره ، ص 64

² تغريد سالم الليلة، مرجع سبق ذكره، ص ص 91-92

واجب الأعضاء نحو مهمتهم ونحو المجتمع واهتماماتهم الشخصية وواجباتهم بالإخلاص لصاحب العمل، ويأتي هنا دور المنظمات المهنية في وضع الالتزامات الأخلاقية لأعضائها لتضمن المستوى العالي لأدائهم وتحافظ على ثقة الجمهور بهذه المهنة، إن مهنة المحاسبة تشهد العديد من التطورات مع بداية العقد الحالي خلال المحاولات التي تقوم بها المنظمات والهيئات الدولية المعنية بشؤون المحاسبة مثل (IFAC-IASB-AICPA-FASB) واللجان التي شكلها (AICPA)، ومنها لجنة (coso)، ولجنة (treadway) واللجان التي شكلها (IFAC) ومنها لجنة الإمتثال، ولجنة التعليم، ولجنة تكنولوجيا المعلومات، وجنة الأخلاق، فضلا عن المعايير الصادرة عن مجلس معايير لتدقيق والدستور الأخلاقي الصادر عن هيئة المحاسبة ويتمثل الهدف في الوصول إلى مهنة المحاسبة قوامها الإلتزامات الأخلاقية التي يجب توافرها عند ممارسة المهنة .

المبحث الثاني: ماهية جودة المراجعة:

تشكل عملية جودة المراجعة الخارجية، قضية محورية بالنسبة للقائمين على تنظيم المهنة، والممارسين والدارسين، وذلك باعتبارها محدد رئيسي يتضمن العديد من المتغيرات التي تؤثر على سمعة وتطوير المهنة بشكل عام. فيمكن النظر إلى عملية جودة المراجعة لمراجعا الخارج، بأنها منتج نهائي لما يقوم به من أفعال وإجراءات.

وقد تطرقنا في هذا المبحث إلى مفهوم وأهمية وأهداف وخصائص جودة المراجعة وفوائدها والاعتبارات والمقومات المحددة لجودتها والعوامل المؤثرة عليها.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية جودة المراجعة:

أولاً: مفهوم جودة المراجعة: رغم الاهتمام المتزايد بجودة المراجعة من قبل الهيئات المهنية والباحثين، إلا أنه لم يتم التوصل حتى الآن إلى تحديد مفهوم واضح وشامل لجودة المراجعة، وذلك لتعدد واختلاف وجهات نظر الفئات المستفيدة من مراجعين، ومعدّي القوائم المالية، ومستخدمي القوائم المالية.

التعريف الأول: يمكن تعريف جودة المراجعة بأنها درجة الثقة التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية، كما يمكن تعريفها بأنها مقياس لمقدرة المراجع الخارجي على تقليل تحيز البيانات المحاسبية وزيادة دقتها.¹

التعريف الثاني: أما مجمع المحاسبين القانونيين حسب نشرة معايير المراجعة رقم 4 والتي تم إصدارها سنة 1974 فقد أوضح بان جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المهنة للمراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني، ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة.²

التعريف الثالث: تعرف جودة عملية المراجعة بأنها: "أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وفقا لمعايير المراجعة وآداب وقواعد السلوك المهني ومعايير الرقابة على جودة عملية المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل من خلال التعليم المستمر على تحقيق وتلبية أهداف ورغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية."³

التعريف الرابع : تشير جودة المراجعة إلى مدى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة. وقد تتفاوت جودة أداء عملية المراجعة، إلا أن جودة المراجعة العالية يجب أن ترتبط بجودة عالية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية، حيث أن القوائم المالية التي تم مراجعتها بمعرفة مراجعين ذوي جودة عالية تكون أقل احتمالا لاحتوائها على أخطاء ومخالفات جوهرية.⁴

التعريف الخامس: كما يشير (RIADH MANITA) "إلى أن جودة المراجعة لا تقتصر على محدداتها التقليدية، وهي كفاءة واستقلالية المراجع، والتي عجزت عن مواجهة وتفسير الأزمات المالية المعاصرة، ولكن النظرة الحديثة لمفهوم المراجعة، تشمل تعريف جودة المراجعة على أساس أعمال المراجعة وإجراءاتها، وعلى المراجعين أن

¹ سامح محمد رضا رياض أحمد، أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح، وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد 31، 4 ديسمبر 2012، الجامعة الأردنية، الأردن، ص 743.

² رشيد حفصي، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 1، سبتمبر 2022، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص 54.

³ أسامة سيد عبد الصادق، مرجع سبق ذكره، ص 94.

⁴ سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، يوليو 2008، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، ص 6.

يوسعوا مجالات الفحص نظرا لخصائص البيئة الحالية من تعقد الأعمال والحاجة الكبيرة إلى التنبؤ، وهذا كي تشمل أعمال المراجعة البعد الاستراتيجي للمنشأة وكذلك المرتبطة بمخاطر المراجعة".¹

بالرجوع إلى مجمل التعاريف السابقة لجودة المراجعة فإنه بإمكاننا أن نستخلص النقاط التالية:

- صعوبة تحديد جودة المراجعة، وذلك لعدم وجود محددات مرجعية لقياسها، وكذلك تعدد الأطراف المهتمة بجودة المراجعة، واختلاف وجهة نظرهم إليها، مما يجعل هذا المفهوم نسبي؛
- إن مفهوم جودة المراجعة يشمل على جودة فعلية لاحقة مرتبطة بالخصائص العامة للمراجعة، وجودة مدركة حسب نظرة وتوقعات مختلف الأطراف المهتمة بالمراجعة؛
- إن مفهوم جودة المراجعة على أساس الالتزام بالمعايير والأحكام المهنية، غير كافي لتحديد مستوى الجودة العالية التي تتطلبها البيئة الاقتصادية، وبالتالي فتحديد جودة المراجعة وفق هذا المفهوم يمثل المستوى الأدنى المطلوب لجودة المراجعة؛

- أن مفهوم جودة المراجعة وفق المدخل التقليدي (الكفاءة والاستقلالية)، غير كافي لتحديد مستوى عالي من الجودة ، وذلك لكونها تنحصر ضمن مرحلة التخطيط لمهمة المراجعة فقط، ولكن يجب أن يتم قياس الجودة وفق مجمل الخصائص المرتبطة بأعمال ومهام المراجعة والممارسة المهنية لها.

التعريف الشامل: إن جودة المراجعة هي أداء خدمات المراجعة بكفاءة وفعالية عالية، وفق المعايير والأحكام المهنية، مع الاستقلالية في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش المكتشف، وهذا من أجل تلبية توقعات واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة.

ثانيا: أهمية جودة المراجعة:

وتتمثل أهمية جودة المراجعة لتلك الأطراف في أن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية ولكنها حريصة في الحصول على مراجعة ذات مستوى عالي من الجودة لقوائمها المالية وذلك من أجل إضفاء الثقة والمصدقية

¹ موسى رحمان، فاتح سردوك، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 34، مارس 2014، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ص 190.

على هذه القوائم المالية لكافة المستفيدين لتتمكن من معرفة الوضع المالي للمنشأة، وزيادة حصتها السوقية بين مثيلاتها في السوق، ومعرفة أماكن الضعف واحتمال الفشل والتعثر من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة.¹

تكمن أهمية جودة المراجعة والتدقيق في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة، والمتمثلة في تقرير مراجع الحسابات، الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة ويمكن بيان بعض هذه الأطراف كما يلي:

- مراجع الحسابات: يهتم مراجع الحسابات بان تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله؛
- إدارة الشركة: تعتبر إدارة الشركة المسئولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فان تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية. ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة؛
- البنوك: تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية. وما لا شك فيه أ، جودة عملية المراجعة سوف تؤثر ايجابيا على جودة قراراتهم؛
- الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المراجعة من قبل مراجع قانوني خارجي لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناء على تلك القوائم. ولا شك أن جودة المراجعة سوف تؤثر كثيرا على قراراتهم في منح الائتمان؛
- الهيئات والأجهزة الحكومية: تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات. وتوسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة والتدقيق وفقا لمستوى عال من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة؛
- الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة: تسعى كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة إلى إلزام مكاتب المراجعة والتدقيق بتحقيق مستوى عال من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في

¹ منال محمد، مرجع سبق ذكره، ص 61.

مكانها اللائق بين المهن الأخرى وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.¹

المطلب الثاني: أهداف وخصائص جودة المراجعة:

أولاً: أهداف جودة المراجعة:

تسعى جودة المراجعة إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها في ما يلي:²

- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل؛
- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة؛
- توفير الإرشادات حول الإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهنة المراجعة؛
- تساعد على رفع معنويات أعضاء مكتب المراجعة؛
- تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجا يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة؛
- الفحص الدوري للدفاتر والسجلات والمستندات؛

هناك أهداف أخرى لجودة المراجعة:3

- توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهنة المراجعة؛
- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة؛
- المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة وبالالتزام بتطبيق المعايير المهنية؛
- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل؛
- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات، وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام، وتقليل الوقت والجهد المبذول في إعادة العمل؛

¹ محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود الرياض، 18-19 مايو 2010، ص 14-15.

² رشيد حفصي، مرجع سبق ذكره، ص 55.

³ منال محمد، مرجع سبق ذكره، ص 61-62.

- تساعد على معنويات أعضاء مكتب المراجعة وترفع من روحهم المعنوية؛
- تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجا يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة؛
- المساهمة في الجهد الوطني من اجل الارتقاء بمستوى المهنة، تساعد الحد من تعرض المراجعين للمشاكل والمسائلات القانونية وتجنبيهم الاتهام بالتقصير وأداء الواجب المهني؛

ثانيا: خصائص جودة المراجعة: هناك عدة خصائص¹:

- أ- الأهمية: مدى أهمية القضية التي تخضع للاختيار في المراجعة، وبالتالي يمكن أن تقيم بأبعاد متعددة، مثل الحجم المالي للعميل؛ وتأثير أداء العميل على المجتمع أو على القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية.
- ب- الموثوقية أو إمكانية الاعتماد: هل تعكس نتائج عملية المراجعة والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختيارها، وهل جميع التأكيدات في تقرير المراجعة أو ما تقدمه عملية المراجعة من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها في عملية المراجعة.
- ج- الموضوعية: هل تم انجاز عملية المراجعة بطريقة عادلة ونزيهة بدون ضرر أو محاباة، فالمراجع يجب أن يشكل تقييماته ورأيه بشكل كامل اعتمادا على الحقائق والتحليل الأساسي.
- د- المجال: هل تحدد خطة مهمة المراجعة بشكل ملائم جميع العناصر المطلوبة لمراجعة ناجحة، وهل يتم تنفيذ عملية المراجعة بشكل كامل بطريقة مرضية لجميع العناصر المطلوبة للخطة المحددة للمهمة.
- هـ- التوقيت الملائم: هل يتم تسليم نتائج المراجعة في الوقت الملائم، وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة، أو تسليم نتائج المراجعة عندما تكون مطلوبة لاتخاذ قرار حول سياسة معينة، أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة.

¹قدوري منال، دور لجان المراجعة في تقييم ودعم جودة عملية المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه في دراسات محاسبية وجبائية وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2021/2020، صص 13-14.

و-الوضوح: هل كان تقرير المراجعة واضحاً وموجزاً في تقديم نتائج عملية المراجعة، وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال والنتائج وأي توصيات يمكن أن تفهم فوراً من قبل القائمين على التنفيذ والقائمين على العملية التشريعية الذين قد لا يكونون خبراء في القضايا التي حددت، ولكن قد يحتاجون للعمل وفقاً للتقرير.

ز-الكفاءة: هل خصصت الموارد اللازمة لعملية المراجعة بشكل معقول، في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد عملية المراجعة.

ح-الفعالية: هل لقيت نتائج واستنتاجات وتوصيات المراجعة الرد أو الاستجابة الملائمة من قبل المنشأة التي تمت مراجعة أعمالها.

المطلب الثالث: فوائد جودة المراجعة والإعتبرات و المقومات المحددة لجودتها:

أولاً: فوائد جودة المراجعة:

إن جودة المراجعة يمكن أن ينتج عنها العديد من الفوائد يمكن تلخيصها بما يلي:¹

أ- إن جودة المراجعة تمكن الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة في اتخاذ القرارات السليمة؛

ب- تحسب وثائق وأوراق العمل، وتساعد على العمل بروح الفريق؛

ج- الحرص على تعيين مراجعين أكثر قدرة وكفاءة؛

د- تعمل على زيادة ثقة الجمهور وتحسين نظرة المجتمع لمهنة مراجعة الحسابات، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة أتعاب المراجع بصورة إيجابية على جميع أعضاء المهنة؛

هـ- تعتبر وسيلة تسويقية مقنعة تمكن مكاتب المراجعة من المحافظة على النوعية الجيدة من العملاء، وجذب

العملاء الجدد، وزيادة حصتها السوقية في ظل ظروف المنافسة، وفرض قيود على الإعلان؛

و- التقليل من الأخطاء العملية؛

ز- تؤدي إلى موضوعية أكبر في أداء الأعمال والحفاظ على الاستقلالية في العلاقات مع العملاء؛

ح- تشكيل قاعدة متينة لمراجعة أعمال شركات أخرى، في حالة العمل بمراجعة النظير/الند/الزميل/الفحص المتعمق.... الخ؛

¹أسامة سعيد عبد الصادق، مرجع سبق ذكره، ص 95-96.

ط- مساعدة مكاتب المراجعة على تجنب العقوبات المهنية والقانونية، جراء أي مخالفة أو تقصير في أعمال المراجعة، يؤدي إلى تدني مستوى جودة المراجعة، مما ينعكس سلباً على سمعة مكتب المراجعة وقد يؤدي إلى تصفيته؛

ثانياً: الإعتبارات والمقومات المحددة لجودة المراجعة:

أشارت العديد من الدراسات إلى مجموعة من الإعتبارات والمقومات التي يعكس توافرها جودة المراجعة، وهذه المقومات والإعتبارات هي:¹

- ✓ حجم منشأة المراجعة؛
- ✓ عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة؛
- ✓ صدق تقارير منشأة المراجعة؛
- ✓ مدة استمرار منشأة المراجعة في مراجعة المنشأة محل المراجعة؛
- ✓ هيكلية عملية المراجعة؛
- ✓ خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة؛
- ✓ التقدم التقني في أداء المهنة؛
- ✓ المنافسة بين منشآت المراجعة؛
- ✓ عدد الساعات التي تم إنجاز المراجعة خلالها؛
- ✓ نسبة الأتعاب من المنشأة محل المراجعة إلى إجمالي أتعاب منشأة المراجعة؛

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة:

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

أ: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجعة

¹ أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 2007، ص 11.

- **حجم مكتب المراجعة:** يعتبر حجم مكتب المراجعة احد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة، فهناك مكاتب المراجعة الصغيرة ومكاتب المراجعة المتوسطة، ومكاتب المراجعة الكبيرة، وهناك العديد من المعايير المستخدمة في التمييز بين مكاتب المراجعة منها على سبيل المثال عدد الشركاء أو عدد العاملين بالمكتب 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 اهتمام واسع من قبل الباحثين.¹
- **سمعة مكتب المراجعة:** حيث توجد علاقة طردية بينهما فكلما كانت سمعة مكتب المراجعة طيبة كلما دل ذلك على ارتفاع جودة المراجعة والعكس صحيح وتقاس سمعة مكتب المراجعة باستمرار التعامل معه حيث أن مكتب المراجعة حسن السمعة يستطيع المحافظة على عملائه وإضافة عملاء جدد.²
- **عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة:** يعتبر عدد القضايا أحد المؤشرات على جودة المراجعة حيث انه كلما زادت جودة المراجعة كلما قل احتمال فشل عملية المراجعة وبالتالي يقل احتمال رفع القضايا ضد المراجع.³
- **المنافسة بين مكاتب المراجعة:** تعمل مهنة المراجعة كأية مهنة أخرى في سوق مفتوحة تقوم على المنافسة بين أعضائها لجذب العملاء، خصوصا مع زيادة عدد مكاتب المراجعة، وعدد المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة، كما تعتبر المنافسة السمة المميزة لسوق خدمات المراجعة عند الارتباط المبدئي بخدمة المراجعة. ويعد العمل على توافر المنافسة الشريفة بين مكاتب المهنة أحد مقومات نجاح ممارسي المهنة، وان

¹ عبد السلام سليمان قاسم الاهدل المعيد، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير العلوم التجارية قسم المحاسبة ومراجعة، كلية التجارة، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص 9.

² حسن شلقايم محمود، تحليل آثار علاقات التداخل بين مكونات ومحددات جودة التقارير المالية ومكونات ومحددات جودة المراجعة الخارجية على تقييم كفاءة الإدارة في تعظيم قدرات المنشأة، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، العدد الأول، يناير 2021، كلية التجارة، جامعة دمياط، مصر، ص 545.

³ نورة محمدي، مفيدة بن عثمان، محددات جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في منطقة ورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2022، ص 141.

انتشار المنافسة غير الشريفة وتفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب تعتبر من التحديات المعاصرة التي تواجهها مهنة المحاسبة والمراجعة.¹

- **مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة محل المراجعة:** فيما يخص العلاقة الترابطية بين مدة المراجع وجودة المراجعة، فيعتقد البعض أن مدة المراجع المطولة تعوق الاستقلال والموضوعية، بينما يعتقد البعض الآخر أن المدة الطويلة للمراجع تزيد من معرفته وكفاءته بصناعة العميل؛ فكلما زاد تخصص مكتب المراجعة في صناعة عميل المراجعة كلما دل ذلك على ارتفاع جودة المراجعة والعكس صحيح، ويقاس بطول الفترة التي ظل فيها المراجع قائما المراجع قائما بمراجعة حسابات وقوائم الشركة. كم انه كلما زاد تخصص المراجع في صناعة العميل كلما زادت مدة بقاءه بمراجعة حسابات العميل لزيادة عملة بأمر الشركة وتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وعلم معدي القوائم المالية بخبرة المراجع وقدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية وينعكس ذلك حتما على جودة المراجعة.²

ب:العوامل المتعلقة بالمراجع وفريق عمله

- **استقلالية المراجع وفريق عمله:** يعتبر موضوع استقلالية المراجع الخارجي من أهم الموضوعات التي تناولتها الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية، حيث تتمثل الإستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المراجع وفريق عمله وتمتعهم بكامل حقوقهم المدنية وعدم تعرضهم لعقوبات سابقة.³
- **إلتزام المراجع وفريق عمله بالمعايير المهنية للمراجعة:** إن قيام المراجع وفريق عمله بالالتزام بتطبيق المعايير المهنية يقود بالتأكيد لرفع جودة المراجعة، ويعود ذلك إلى أن تلك المعايير تشكل الأسلوب الذي تتم به ممارسة مهنة المراجعة وبذلك يكون لها تأثيرا على جودة المراجعة، ولذلك ينبغي على المراجع وفريق عمله الإلتزام بهذه المعايير للرفع من جودة أدائه.⁴
- **خبرة المراجع وفريقه:** هناك العديد من الدراسات التي توصلت إلى أن المراجعين الأكثر خبرة يكونوا ذوي أداء أفضل من المراجعين الأقل خبرة، أي أن الخبرة لها انعكاس إيجابي على كفاءة وجودة عملية المراجعة، كما توصلت هذه الدراسات إلى أن الشركات ومديري المراجعة في المكاتب الثمانية الكبار أكثر

¹ عبد السلام سليمان قاسم الاهدل المعيد، مرجع سبق ذكره، ص 13-14.

² نورة محمدي، مفيدة بن عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 141.

³ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2008، ص 26.

⁴ احمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 105.

قدرة على صياغة وعرض مشاكل تخطيط المراجعة من المراجعين الأوائل، وان مراد هذا الاختلاف هو عامل الخبرة الأمر الذي يعني وجود ارتباط إيجابي بين مدة ممارسة عملية المراجعة أو مدة الخبرة المهنية وجودة المراجعة.¹

- **اتصال المراجع وفريق عمله بالمؤسسة محل المراجعة:** يساعد هذا العامل في الحصول على المعلومات المهمة التي تساعد المراجع وفريق عمله على فهم طبيعة نشاط المؤسسة محل المراجعة، والحصول على أدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر وحتى يتحقق الغرض من هذا الاتصال فلا بد أن يكون له هدف محدد لتحقيق الاتصال الجيد بين المراجع وفريق عمله وإدارة المؤسسة محل المراجعة.²
- **الإشراف الجيد على المساعدين:** تعتبر متابعة أعمال المساعدين أو أعضاء فريق المراجعة والإشراف عليهم من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة أداء عملية المراجعة. وفي حقيقة الأمر يعتبر عدم المتابعة والإشراف على أعمال المساعدين من أهم العوامل الرئيسية لفشل عملية المراجعة، ويحدث ذلك عادة بسبب ضغوط العمل بما لا يمكن من مراجعة أوراق العمل لمتابعة أعمال فريق العمل. وتتضمن عملية المتابعة والإشراف إصدار التعليمات للمساعدين، التعرف على المشاكل الهامة التي تعترض الإنجاز، مراجعة ما تم أدؤه من مهام، وحسم أي اختلاف في وجهات النظر بين أعضاء الفريق، ونظرا لأهمية أعمال المتابعة والإشراف على أعمال المساعدين وتأثير ذلك على جودة المراجعة أولت لها المنظمات المهنية لتلك المهمة إهتماما كبيرا، وذلك ضمن تخصيصها ضمن معايير المراجعة.³
- **التكوين المستمر للمراجع وفريق عمله:** تمثل برامج التعليم المهني المستمر أحد أهم صور التطور المهني الذي يساعد على تمتع المراجع وفريق عمله بالكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء عملية المراجعة بصورة تحقق جودتها، انه من الضروري ان يقوم المراجع وفريق عمله بتطوير أسلوب أدائهم لعلمهم ذاتيا من خلال مواكبتهم للتطورات السريعة في مجال مهنة المراجعة وذلك من خلال برنامج التعليم المستمر.⁴

¹ احمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 106.

² حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، أطروحة دكتوراه تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2012، ص ص 63-64.

³ أحمد محمد عبد النور، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 33-34.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 27.

المبحث الثالث: الالتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة

يلعب السلوك الأخلاقي للمراجع دوراً أساسياً في زيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية في دقة القوائم المالية لأن مصداقيتها تعني توفير معلومات ملائمة تمكن من اتخاذ قرارات راشدة ومناسبة وفعالة تسهم في تحقيق التطور والكفاءة والفعالية في أداء مهنة المراجعة.

ولقد تطرقنا في هذا المبحث إلى السلوك الأخلاقي ونزاهة المراجعين والوسائل التي تشجع على الإلتزام بأخلاقيات المهنة ومقاييس جودة أداء الجودة وضوابط الجودة وأثر أخلاقيات المراجع الخارجي على جودة المراجعة.

المطلب الأول: السلوك الأخلاقي ونزاهة المراجعين والوسائل التي تشجع على الإلتزام بأخلاقيات المهنة

أ: السلوك الأخلاقي ونزاهة المراجعين:¹

تقدم وظيفة المراجعة فرصة اتخاذ القرارات والأحكام للمراجعين ، كما تحملهم مسؤولية مساندة القرارات التي تتخذها مستخدمو القوائم المالية ، لذلك يجب أن يتخذ المراجعون قراراتهم بغض النظر عن الضغوط التي يمكن أن يتعرضوا لها وللقيام بذلك يجب أن يكون لديهم إحساس كبير بالسلوك الأخلاقي المناسب كما يجب أن يتمتعوا بالنزاهة والأمانة والتي بدونها لن نستطيع خدمة احتياجات مهنة المحاسبة والمجتمع ككل ، حيث أن المراجعة من الموضوعات التي لها قيمة هامة من اقتصاديات الدول المختلفة ، ومازال هنالك طلب على خدمات المراجعة ، وفي نفس الوقت فإن أهدافها وأساليبها قد أثبتت جدارتها من خلال أطراف متعددة في المجتمع كأنه له مصلحة مالية في جودة هذه الخدمة .

ويجب أن يتفهم طلبة المحاسبة ما يلي:

أ- المحاسبة العامة ومعايير المراجعة .

ب- المناخ الأخلاقي والقانوني الذي يعمل فيه المراجع .

ج- المسؤوليات التي يتحملها المراجع حينما يقوم بالمراجعة .

د- الأساليب المستخدمة لتحقيق أهداف المراجعة .

و- طبيعة وحدود مخرجات المراجعة .

¹نسرين الأمين قمر الدين، مرجع سبق ذكره، ص 45-46.

ب: الوسائل التي تشجع المراجع الخارجي على الإلتزام بأخلاقيات المهنة

من بين أهم الوسائل التي تشجع المراجعين على الإلتزام بأخلاقيات المهنة نذكر:¹

- تطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين ؛

- ممارسة رقابة الجودة لأعمال المراجعة ؛

- الخوف من معاقبته ومقاطعته من طرف العملاء ومن ثم طرده من السوق؛

- محاولة إكتساب ثقة العميل من خلال الاعتقاد السائد بأن النوعية والتكلفة وتوفر الخدمة العوامل الوحيدة

المؤثرة على الاحتفاظ بولاء العميل لمكاتب المراجعة ؛

- القيام بالأمر الصحيح من خلال الإعتقاد السائد لدى منظري الأخلاقيات والقادة العظماء في تاريخ البشرية

بأنه يجب أن نعمل الشيء الصحيح والأخلاقي ؛

- وجوب إحترام معايير المراجعة الدولية باعتبارها الأداة التي تعبر عن الصفات المهنية والشخصية للمراجع

الخارجي، فضلا عن الخطوات الرئيسة اللازمة لعملية المراجعة

المطلب الثاني: مقياس جودة أداء المراجعة

هناك طريقتان شائعتان لقياس جودة أداء عملية المراجعة أشار إليهما كريشنان وشوور

(Krishnan and Schauer, 2000):²

1- طريقة القياس المباشرة: يتم قياس جودة أداء عملية المراجعة باستخدام منهج مباشر ويقوم هذا المنهج على

الإفتراض أن احتمالية الكشف والتبليغ عن أي اختراقات تتعلق بعقد المراجعة سوف ينعكس في مخرجات عملية

المراجعة مثل الأخطاء التي قد يرتكبها المراجعين وبما أن هذه الطريقة تعتمد أكثر احتمال اكتشاف التحريفات

والإبلاغ عنها ، وتظهر في خصائص معينة لعملية المراجعة، مثل إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع،

والأخطاء التي يرتكبها المراجع ، ومدى الإلتزام بمعايير المراجعة .

2- طريقة القياس الغير مباشرة: قياس جودة أداء عملية المراجعة بطريقة غير مباشرة، أي عن طريق استخدام

وسائل بديلة، يكون من خلال بحث العلاقات التي تتعلق بجودة أداء عملية المراجعة . حيث تفرض طبيعة خدمات

¹ بلال قندوز، آيت محمد مراد، أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية ودورها في مجابهة الفساد المالي حالة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ، مجلة

الحقوق والعلوم الإنسانية ، العدد الإقتصادي، جامعة زيان عاشور باللفة، 2018، ص ص 169-170

² سارة حدة بودريالة، مرجع سبق ذكره، ص ص 103-105.

المراجعة على مستخدمي القوائم المالية ضرورة الإعتماد على معطيات واقعية لتقييم جودة أداء عملية المراجعة الخارجية. وفي ضوء المعلومات العامة عموماً، فإن الاختيار بين هذه المعطيات يكون محدود نسبياً ، لذلك يتم البحث أو الإعتماد على بدائل أخرى لتقييم جودة أداء المراجعة، والتي يمكن ملاحظتها من قبل هؤلاء المستخدمين . وغالبا ما تتمثل البدائل التي يتم استخدامها في تقييم جودة المراجعة في حجم مكتب المراجعة وسمعته .

ومن الناحية التاريخية أكدت مهنة المحاسبة والمراجعة على أهمية التأكيد على أداء عملية المراجعة عن طريق استخدام وسائل عديدة منها المتطلبات الصارمة للدخول والعمل في المهنة والحدود الدنيا لمستويات التأهيل المهني والعملي ووضع قواعد وآداب وسلوك المهنة، ووجود تنظيمات مهنية ولجان مشكلة عن طريق تلك التنظيمات وأعضاء المهنة بالإضافة إلى تكوين لجان عمل لاقتراح توصيات وتحسينات تتعلق بتعزيز جودة عملية المراجعة.¹

ولقد فرق البعض (على سبيل المثال Teoh and wong 1993; Moreland 1995; Balsam et al 2003) بين جودة المراجعة المدركة وجودة المراجعة الفعلية حيث تقوم جودة المراجعة المدركة على مدى إدراك ووعي مستخدمي القوائم المالية، في حين أن جودة المراجعة الفعلية تشير إلى مدى قدرة المراجع على الاكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات المحاسبية . وعلى الرغم من صعوبة ملاحظة جودة المراجعة الفعلية قبل التقييم اللاحق لعملية المراجعة، إلا أن العديد من الباحثين قد حاولوا قياسها سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة، حيث أن هناك العديد من الدراسات تؤكد على أن منشآت المراجعة الكبيرة تقدم خدمة المراجعة بجودة عالية بالمقارنة بمنشآت المراجعة الصغيرة، ومع ذلك فإن نتائج بعض الدراسات جاءت مخالفة لهذا الإتجاه، وهذا ما دفع " Lam and chang 1994" إلى القول بأنه يمكن تقييم جودة المراجعة بطريقة أكثر فعالية إذا تم التقييم على أساس كل خدمة على حدا وليس على أساس حجم منشأة المراجعة. ويعتبر مقياس حجم منشأة المراجعة (منشآت المراجعة الكبيرة ومنشآت المراجعة الصغيرة) هو الأكثر إستخداما لقياس جودة المراجعة، وكذلك فقد استخدمت بعض الدراسات أتعاب المراجعة كمقياس للجودة ، واستخدم " palmrore 1988" النزعات القانونية مع المراجع كمقياس لجودة المراجعة، وكذلك krishnan and schauer 2000 فقد اعتمد على مدى الالتزام

¹نسرين الأمين قمر الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 120.

بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما يرتبط مباشرة باحتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية.¹

المطلب الثالث: ضوابط الجودة حسب معيار المراجعة الدولي 220

تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة ، وهي عنصر رئيسي في نظرية المراجعة ، حيث أن مهنة المراجعة كغيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيئات مهنية محلية ودولية وتلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيئات، وتنعكس في الإجراءات المتبعة في القيام بمهمة المراجعة، كما تمثل معايير المراجعة النموذج الذي يقتدي به المراجع في ممارسته المهنية، وتعتبر عن قواعد إرشادية يمكن للمراجع الرجوع إليها في تقييم أداءه المهني.²

وتتم الرقابة على الجودة من خلال مجموعة من عناصر الرقابة على جودة مكاتب المراجعة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين وفقا لما جاء بمعيار المراجعة الدولي 220 وتتضمن:³

1- مسؤوليات القيادة على الجودة داخل المكتب: يجب أن يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية الجودة الشاملة ، بحيث أن الشريك المسؤول ملزم بوضع إجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقرر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء مهمات المكتب ، وتوثيق المكتب لهذه البيانات والإجراءات وإبلاغها لموظفيه وتقييم مدى الإمتثال لمتطلبات الإستقلالية . وأن يعمل المكتب على:

- توكيل مسؤولياته الإدارية بحيث لا تطغى الإعتبارات التجارية على جودة العمل؛
- يجب أن تكون سياسات وإجراءات المكتب الخاصة بتقييم الأداء والتعويض والترقية للموظفين مصممة لإظهار التزام الشركة بالجودة الذي له الأهمية الأولى؛
- الإلتزام بسياسات وإجراءات المكتب المعمول بها لرقابة الجودة؛
- أداء العمل الذي يتفق مع المعايير المهنية ومتطلبات الأنظمة واللوائح المعمول بها.

¹سمير كامل محمد عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 8-9.

²طرابلسي سليم، طواف فاتح ، أثر التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات وآداب المهنة على جودة خدمات المراجعة في الجزائر دراسة حالة ، المجلد 13، العدد 1، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية الجزائر، 2020 ، ص 973-974.

³محمد حولي، مسعود، تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة وأثره على جودة أداء مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر دراسة ميدانية، مجلة العلوم الإجتماعية والإنسانية ، المجلد 21 ، العدد 02، جامعة باتنة، 2020، ص 618.

2- قبول العملاء الجدد والإستمرار مع القدامى : يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الإرتباط ، بأن الإجراءات المناسبة الخاصة وقبول العملاء واستمرار العلاقة وارتباطات المراجعة معهم قد تم إتباعها ، ويجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الخصوص مناسبة . فيجب على الشريك المسؤول عن الإرتباط الحصول على معلومات قبل قبول الإرتباط مع عميل جديد ، وعند إتخاذ القرار بالإستمرار في ارتباطه القائم ، وعند قبول ارتباط جديد مع عميل حالي . في حالة كون العميل جديد ، يقوم الشريك المسؤول بتقييم وضعه في السوق من ناحية سمعته وقدرته التنافسية وقدرة شركته على الإستمرار، ويقوم بتقييم علاقة الإدارة لضغوط عليه، أما العملاء القدامى فإنه يتم تقييم إمكانية الإستمرار معهم، حيث يتم تقييم العلاقة معهم في الفترات السابقة وبالأخص مدى وجود تضارب بينهم ومدى ممارسة العميل لضغوطات على المراجع للتأثير على رأيه أو منعه من الحصول على الأدلة الضرورية ، وبالأخص يأخذ بعين الإعتبار:¹

- مدى استقامة المالكين والمدراء الأساسيين للشركة وأولئك الذين لهم مسؤولية التحكم المؤسسي ؛
 - فيما إذا كان الفريق المكلف بالمهمة يتمتع بالكفاءة التي تمكنه من القيام بالمهمة، ولديه الوقت و الموارد الضرورية
- 3 -فحص رقابة الجودة على أداء المراجعة :²

يتطلب الأداء الجيد قيام الشريك المسؤول بمتابعة عملية مراجعة الرقابة على الجودة لدى المكتب من خلال :

- تعيين فاحص لرقابة جودة الإرتباط؛
 - مناقشة الأمور الجوهرية التي تظهر أثناء ارتباط المراجع ، بما فيه التي تم تحديدها من خلال فحص رقابة جودة الإرتباط ؛
 - أن لا يؤرخ تقرير المراجعة ، ما لم يستكمل فحص رقابة جودة الإرتباطة.
- ويتعين على القائم بفحص جودة المراجعة عمل تقييم موضوعي للأحكام الجوهرية التي قام بها فريق الإرتباط ، والإستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير المراجع ، ويجب أن يتضمن هذا التقييم ما يلي :
- فحص القوائم المالية وتقرير المراجع المقترح ؛
 - مناقشة الأمور الجوهرية مع الشريك المسؤول عن الإرتباط؛
 - تقييم الإستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير المراجع.

¹ محمد حولي، مسعود، مرجع سبق ذكره، ص620.

² نفس المرجع السابق ، ص621.

كما يجب على فاحص رقابة جودة المراجعة عند فحصها ، أن يأخذ في الحسبان :

- تقييم فريق الإرتباط لإستقلال المكتب فيما يتعلق بإرتباط؛
- ما إذا كان قد تم عمل التشاور المناسب بشأن الأمور التي تتضمن آراء مختلفة، أو الأمور الصعبة الأخرى، والنتائج المترتبة على تلك المشاورات؛
- ما إذا كانت أوراق المراجعة المختارة للفحص ، تعكس العمل الذي تم أدائه فيما يتعلق بالأحكام الشخصية الجوهرية وتدعم الإستنتاجات التي تم التوصل إليها .

4- المتطلبات الأخلاقية لرقابة الجودة: من واجب شريك الارتباط دراسة ما إذا كان أعضاء فريق الإرتباط ملتزمون بالمتطلبات الأخلاقية المرتبطة بالجزئين (أ) و (ب) من دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي تتضمن: النزاهة ، الموضوعية ، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، سرية المعلومات ، والسلوك المهني كما يجب على شريك الإرتباط توثيق المشاكل المحددة وكيفية حلها.¹

5-الموارد البشرية : يجب أن تضع الشركة السياسات والإجراءات المصممة بهدف تزويدها بتأكد معقول بأن لديها عاملين وكفاءة ذو قدرات والإلتزام بالمبادئ الأخلاقية الضرورية لأداء إرتباطاتها طبقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والأخلاقية بالإضافة إلى تمكين الشركة أو شركاء الإرتباط من إصدار التقارير التي تعد ملائمة في تلك الظروف المحيطة .

ومن أهم السياسات والإجراءات المتخذة التي تخص تطور العاملين لدى الشركة منها :

التعيين، تقييم الأداء، القدرات ، الكفاءة ، التطوير الوظيفي ، الترقية التعويض وتقدير الإحتياجات الشخصية.²

وفي الجزائر في إطار التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر ، فقد أعطى القانون 10-01 للمجلس الوطني للمحاسبة صلاحيات كانت محتكرة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين سابقا ، وذلك من خلال إنشاء عدة لجان متساوية الأعضاء لممارسة مهام المجلس ، ومن بين هذه اللجان لجنة

¹ محمد ياسين بن دغي ، بلال شيخي، أهمية وآثار تطبيق معيار المادة الدولية للمراجعة 220 رقابة الجودة على مراجعات المعلومات المالية التاريخية دراسة حالة الجزائر، مجلة العلوم الإدارية والمالية ، المجلد 06 ، العدد 02 ، جامعة بومرداس (الجزائر)، 2020 ، ص 13.

² محمد ياسين بن دغي ، بلال شيخي، مرجع سبق ذكره، ص 16.

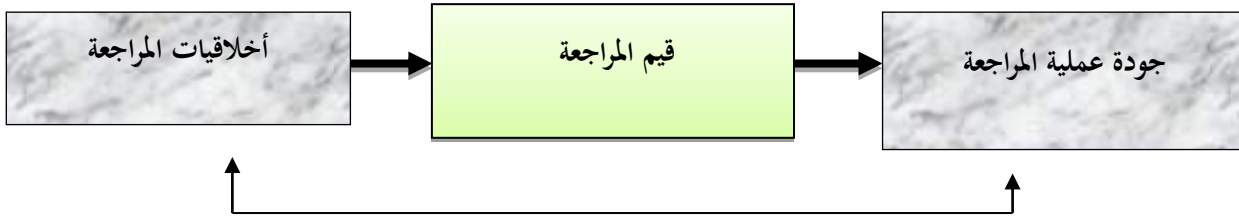
مراقبة الجودة ، وتعتبر مراقبة الجودة من بين المهام الجديدة التي أتى بها القانون الجديد وهي جد مهمة للرفع من جودة أداء المهنيين ، وهو ما ينعكس حتما على مكانة المهنة في المجتمع ، وتتولى لجنة مراقبة الجودة المهام التالية:¹

- ✓ -إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات ؛
- ✓ إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية ؛
- ✓ ضمان جودة المراجعة الموكلة للمهنيين ؛
- ✓ ضمان متابعة مدى احترام قواعد الإستقلالية والأخلاقيات ؛

المطلب الرابع: أثر أخلاقيات المراجع الخارجي على جودة التقارير

إن أخلاقيات مهنة المراجعة تعتبر دافعا وموجه رئيسيا لكل من جودة المراجعة وقيم المراجعة ، حيث قام (Ussahwanitchakit,2012) باختبار أثر دراسة الإلتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة وبين قيم المراجعة وبين جودة المراجعة ، وقد تبين من نتائج الدراسة أن أخلاقيات مهنة المراجعة تؤثر بشكل ايجابي على قيم المراجعة وكذلك على جودة مهنة المراجعة ، وكذلك فإن قيم المراجعة تؤثر بشكل ايجابي على جودة المراجعة ، ويتضح ذلك من خلال الشكل التالي :

شكل رقم 02 : أثر أخلاقيات مهنة المراجعة على جودة عملية المراجعة



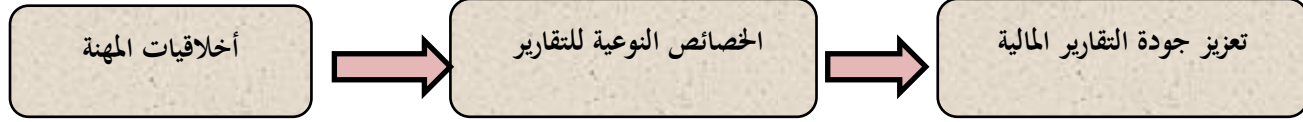
المصدر:علا رسلان محمود المغير، مد التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني ، المجلة العربية للنشر العلمي ، العدد 34 ،مركز البحث وتطوير الموارد البشرية رماح، الأردن، 2021، ص 73

إضافة إلى ذلك فإن هناك علاقة بين الإلتزام بأخلاقيات المهنة وبين جودة التقارير المالية، حيث إنه كلما كان هناك التزام بأخلاقيات المهنة كلما عزز ذلك جودة التقارير المالية ، والشكل التالي يوضح أثر الإلتزام بأخلاقيات

¹طرابلسي سليم ، طواف فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 975

المهنة على الخصائص النوعية للتقارير المالية والتي ينتج عنها تعزيز جودة التقارير المالية ¹.

الشكل رقم 03: أثر الإلتزام بأخلاقيات المهنة على الخصائص النوعية للتقارير المالية



المصدر: علا رسلان محمود المغير، مد التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني ، المجلة العربية للنشر العلمي ، العدد 34 ، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية رماح، الأردن، 2021، ص 74

وفي ضوء العلاقة بين أخلاقيات الأعمال واتخاذ القرار وسمعة المراجع توصلت دراسة (klopotan&others,2020) إلى أن التزام المراجع الخارجي بميثاق أخلاقيات الأعمال من شأنه زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة ، وتحسين سمعة المراجع سواء بين زملاء المهنة أو بين عملاء المراجعة ومساعديه ، كما أشارت دراسة (Alrabba2018) أن التزام المراجع الخارجي بميثاق أخلاقيات الأعمال يؤدي إلى تحسين جودة أحكامه المهنية.²

إذ يجب على المدقق احترام هذه السلوكيات والمتمثلة في حياده واستقلالته وعليه تقديم درجة جودة تتناسب مع هذه السلوكيات وقد أكد ذلك مجمع المحاسبين الأمريكي بأن المراجع يعتبر محلاً بأداب المهنة إذا لم يراعي في اتفاقياته مع العميل درجة الجودة للخدمة المقدمة مع تناسب ذلك أيضاً مع قيمة أتعابه وحجم العمل، كما يجب عليه ألا يقوم بإبرام عقود تكون الأتعاب فيها مرتبطة بالرأي الذي يبديه على القوائم المالية للعميل أو يتوقف على نتائج أعمال المراجع حتى تتأثر درجة جودة الخدمة المقدمة.³ حيث أصبح من الضروري أن يكون لكل مهنة أو نشاط ميثاق أخلاقي معن وموثق يحدد السلوك الجائز والسلوك غير الجائز ، والهدف من ذلك هو حماية كل الأطراف ذات العلاقة من أي فساد قد يترتب عن عدم الإلتزام بهذه المعايير الأخلاقية ، وينعكس التزام المراجع بأداب سلوك المهنة على عدة جوانب منها أن هذا الإلتزام يسهم في بناء العلاقة بين المراجعين على أسس جيدة

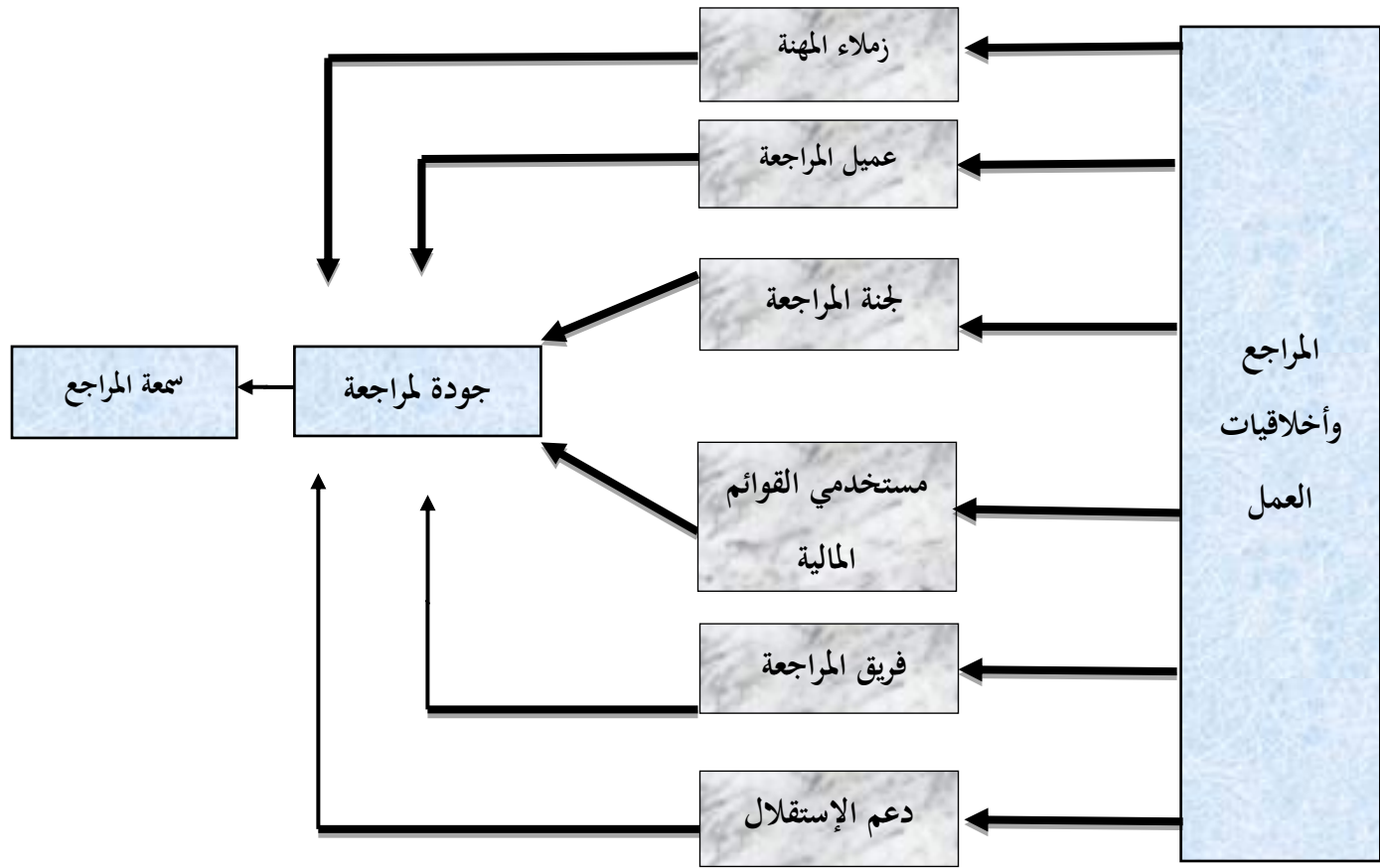
¹علا رسلان محمود المغير، مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني ، المجلة العربية للنشر العلمي ، العدد 34 ، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية رماح، الأردن، 2021، ص 73-74.

²حسن شلقامي محمود حمد، مرجع سبق ذكره، ص 162.

³أحلام أحمد أبو رياش ، أثر معدل دوران المراجع على جودة المراجعة دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة ، 2013 ، ص 44.

ترفض أي شكل من أشكال المنافسة الضارة وغير المشروعة ، وكذلك يسهم هذا الإلتزام في وفاء المراجع بمسؤولياته أمام العملاء باعتباره وكيلا عنهم بحيث يرفض التنازل عن استقلاليته لصالح الإدارة على حساب العملاء.¹ حيث أن الشكل التالي يوضح آثار تبني المراجع أخلاقيات الأعمال على جودة المراجعة وسمعة المراجع في ضوء علاقته بمتغيرات معينة:

الشكل رقم 04 : نموذج لعلاقات التشابك بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال على جودة المراجعة وسمعة المراجع في ضوء علاقته بمتغيرات معينة



المصدر: حسن شلقامي محمود حمد، نموذج مقترح لقياس آثار تبني المراجع الخارجي الأعمال على جودة المراجعة وسمعة المراجع، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة

دمياط، المجلد 3، العدد الأول، 2022، ص 163

¹ عبد النبي محمد فرج ، مصطفى مصباح الحضيري، قواعد آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا وآلية تطبيقها ، مجلة العلوم الإقتصادية والسياسية، الجامعة الأسمرية الإسلامية ، العدد التاسع ، كلية الإقتصاد والتجارة ، زليتن 2017، ص 329.

حيث يوضح الشكل:1

- 1- لا يجوز للمراجع أن يحل محل زميل له إذا طلب منه ذلك إلا بشروط، وأن تسود روح التضامن والزمالة في التعامل بين المراجعين، وضرورة حل النزاعات بين المراجعين بالتراضي؛
 - 2- المحافظة على سرية بيانات العاملين بالمنشأة محل المراجعة؛
 - 3- تتأثر جودة المراجعة بمدى وجود لجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة، ومكونات تلك اللجنة، وقوتها، والمؤهلات العلمية لأعضائها؛
 - 4- يعتبر المراجع وكيلا عن المساهمين ومستخدمي القوائم المالية في التقرير عن كفاءة استخدام الإدارة في استخدام الموارد المتاحة؛
 - 5- التوزيع المتوازن لأدوار العمل داخل الفريق والالتزام بالدور المحدد له داخل الفريق، وتقييم أعضاء الفريق تقييما موضوعيا في ضوء الأداء الفعلي، والحرص على التنمية المهنية المستمرة للحفاظ على أعلى معايير الكفاءة في أداء العمل
 - 6- يعتبر الإستقلال حجر الزاوية عند أداء مهنة المراجعة حيث يتطلب من المراجع القيام بعمله دون التعرض لأي ضغوط تؤثر على عمله ورأيه الفني والمحايد.
- ومن خلال ما سبق يمكننا القول أن إلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة يؤدي إلى زيادة ثقة هؤلاء المستخدمين في ما تتضمنه القوائم والتقارير المالية من معلومات تساهم في ترشيد ودقة القرارات المالية الإستثمارية ما يؤدي في النهاية إلى تعظيم جودة المراجعة.

¹حسن شلقامي محمود حمد ، مرجع سبق ذكره، ص ص 163-166-168-170-171-173

خلاصة

تم في هذا الفصل استعراض السلوك الأخلاقي ونزاهة المراجعين والوسائل التي تشجع على الإلتزام بأخلاقيات المهنة ومقاييس جودة أداء المراجعة وكذلك ضوابط الجودة حسب معيار المراجعة الدولي 220 وأثر أخلاقيات المراجع الخارجي على جودة التقارير لتوضيح أن لجودة المراجعة علاقة كبيرة بأخلاقيات المهنة لذا نجد أن عدم الإلتزام بقواعد السلوك الأخلاقي يؤدي إلى غياب أخلاقيات مهنة المراجعة الأمر الذي يتطلب تحديد ضوابط لأخلاقيات مهنة المراجعة وتثبيت قيم السلوك الأخلاقي لتحقيق جودة المراجعة.

الفصل الثالث: دراسة على عينة من المهنيين
والأكاديميين حول دور أخلاقيات المهنة و أثرها على
جودة المراجعة

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى أساسيات التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة وكذلك جودة المراجعة وإبراز مدى تأثير الالتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة ، كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية على عينة من الأكاديميين (أساتذة جامعيين مختصين في المحاسبة والمراجعة)، والمهنيين (خبراء محاسبين ، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين)، وهذا من أجل إعطاء وجهات نظر حول مدى الالتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي واثره على جودة المراجعة، وعليه لإختبار الفرضيات المتعلقة بموضوع الدراسة سنحاول في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية من خلال توزيع إستمارة تحتوي على أسئلة مندرجة تحت محاور محددة لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى

-المبحث الأول : تصميم الدراسة الميدانية

-المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

-المبحث الثالث: إختبار نتائج الاستبيان

المبحث الأول: تصميم الدراسة الميدانية

لقد تم تخصيص هذا المبحث لغرض التصميم المنهجي للدراسة التطبيقية، حيث تناولنا فيه المنهج المتبع في الدراسة الميدانية ومختلف الأساليب المنهجية والإحصائية المستعملة وكذلك عرض وتحليل بيانات ونتائج أفراد العينة

المطلب الأول: التصميم المنهجي للدراسة الميدانية

أولاً: المجتمع الإحصائي وعينة الدراسة وأسباب الاختيار:

يشتمل مجتمع الدراسة على فئتين رئيسيتين من المهنيين (خبراء محاسبين، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين) وأساتذة أكاديميين ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة، وذلك في سوق أهراس حيث تعود أسباب اختيارنا لهذه الفئة لأنهم مختصين في مجال المحاسبة والمراجعة.

ثانياً: إختيار العينة:

نظراً لقلة العينة المستهدفة بالإضافة إلى محدودية الإمكانيات للباحثين، فقد تقرر استخدام أسلوب العينة العشوائية الذي من خلاله تم توزيع استمارة على عينة مكونة من 32 فرداً من الأكاديميين والمهنيين، حيث تم إسترجاع 32 إستمارة قابلة لتحليل بنسبة إستجابة قدرة ب 100%.

الجدول رقم(2) يوضح الاستبيانات الموزعة والمسترجعة.

البيان	الموزعة	النسبة	المسترجعة	النسبة	المعتمدة	النسبة
خبير محاسبي	2	6,3	2	6,3	2	6,3
محافظ حسابات	3	9,4	3	9,4	3	9,4
محاسب معتمد	2	6,3	2	6,3	2	6,3
أستاذ جامعي	9	28,1	9	28,1	9	28,1
أخرى	16	50	16	50	16	50
المجموع	32	100	32	100	32	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إستمارة الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أنه تم توزيع 32 إستبيان وقد تم إسترجاعها كلها، حيث خضعت للتقييم الذي نتج عنه عدم إستبعاد أي استبيان وبذلك فإن عينة الدراسة تبقى هيا نفسها 32 فردا.

المطلب الثاني: تصميم إستمارة البحث

تم الشروع في اعداد أسئلة الاستبيان ثم تم عرضها على الاستاذة المشرفة لتصحيحها ثم تم عرضها على محكمين من الكلية بحيث قدموا لنا مجموعة من الملاحظات تم اخذها بعين الاعتبار، تم توزيع الاستبيان على خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين أساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة وآخرون.

وتتكون الاستمارة من:

المقدمة: قمنا فيها بتقديم فكرة عن دراستنا وتوضيح الغرض منها، مع تأكيدنا بأن المعلومات التي سوف تقدم سيتم التعامل معها بسرية تامة وهذا لغرض البحث العلمي فقط، وفي الأخير قدمنا الشكر لكل من ساهم في التجاوب معنا.

المضمون:تضمن مجموعة من الأسئلة تم توزيعها على ثلاث محاور رئيسية كالتالي:

-**المحور الأول:**أسئلة عامة حول العينة المدروسة

-**المحور الثاني:** يحتوي على 16 عبارة متعلقة بمدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة.

-**المحور الثالث:**يحتوي على 14 عبارة متعلقة بجودة خدمة المراجعة.

وقد تم صياغة أسئلة الإستبيان وفقا للمتغيرات الرئيسية للدراسة التي تم التطرق إليها في الجانب النظري مع مراعاة استخدام العبارات والكلمات السهلة والواضحة المتداولة، والتي هي في متناول جميع أفراد العينة المستجوبة، ولقد تم إعداد الإستمارة وفق الخطوات التالية:

-**تحديد المشكلة:**التمثلة في محاولة معرفة مدى إلتزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة وتأثيرها على جودة المراجعة.

-**تحديد متغيرات البحث:** انطلاق من النموذج المفترض للدراسة والذي يحدد المتغير المستقل (مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة) والمتغير التابع (جودة خدمة المراجعة)

-تحديد طبيعة الأسئلة: تم الاعتماد في هذه الاستمارة على نوعين من الأسئلة:

*أسئلة مغلقة على سلم ليكارت **Likert** الخماسي في توزيع أوزان إجابات أفراد العينة من أجل تحديد درجة الموافقة، مستوى الاستخدام ودرجة التأثير كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (3) يبين اتجاهات مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	01	02	03	04	05
المتوسط المرجح	1-1.79	1.80-2.59	2.60-3.39	3.40-4.19	4.20-5

المصدر: إيهاب عبد السلام محمود، تحليل البرنامج الإحصائي **spss**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 22.

المطلب الثالث: الأدوات الإحصائية المستخدمة:

تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية من أجل القيام بقراءة ودراسة أجوبة عينة الدراسة حول مدى الالتزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة وخدمة جودة المراجعة، ومن هذه الأدوات نجد.

1- إختبار ألفا كرونباخ (**Cronbach's Alpha**): لتأكد من ثبات كلا المحورين (مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة وكذا جودة خدمة المراجعة).

2- المتوسط الحسابي المرجح (**Moyenne Arithmétique Pondérée**): من اجل معرفة متوسط إجابات الباحثين حول بحوث الاستبيان ومقارنتها بالمتوسط الفرضي المقدر ب(2) لأن التنقيط يتراوح من (1) إلى (05). وكذا لأجل اتخاذ القرار بشأن مدى الالتزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة وكذا خدمة جودة المراجعة.

3- الانحراف المعياري (**EcarType**): من أجل معرفة مدى وجود فروق بين أفراد الدراسة لكل من مدى الالتزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة وكذا خدمة جودة المراجعة،

4-إختبار تحليل الارتباط بحساب معامل الارتباط بيرسون(Pearson): من أجل معرفة مدى وجود علاقة بين مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة وخدمة جودة المراجعة محل الدراسة، ومن ثم تحديد طبيعتها ودرجة هذه العلاقة ، والجدول التالي يوضح أنواع الارتباط واتجاه العلاقة بين المتغيرين.

5-نموذج الإنحدار الخطي البسيط: يعتبر النموذج من الأساليب الإحصائية الدقيقة التي يتم الاعتماد عليها لمعرفة العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل،

6-إختبارطبيعة توزيع بياناتالدراسة(Shapiro-Wilk)و(Kolmogorov-Smirnov):فصد معرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ،حيث تم إستعمال اختبارين يوفرهم برنامجSpss، الأول هو اختبار كولموغوروفسميرنوف والثاني اختبار شبيرو ويلك.

ثانيا: قياس صدق أداة الدراسة وثباتها

بمعنى حساب معامل ألفا كرومباخ لقياس درجة مصداقية إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبيان، ويعتمد هذا المعامل على قياس مدى ثبات الداخلي لأسئلة الاستبيان ومقدرتها على إعطاء نتائج متوافقة لردود المجيبين اتجاه الأسئلة.

استخدمنا معامل ألفا كرومباخ لاختبار ثبات الاستمارة، ويعتمد هذا المعامل على قياس مدى الثبات الداخلي لأسئلة الاستبيان وقدرتها على إعطاء نتائج متوافقة لردود المجيبين تجاه أسئلة الاستبيان، حيث يوضح الجدول التالي ثبات أداة الدراسة:

الجدول(4):يوضح اختبار الثبات لأداة البحث العلمي

عدد العبارات	معامل ألفا كرومباخ
32	0.737

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرومباخ يساوي 0.737 وهي قيمة محصورة بينالصفري والواحد، كما أنها أكبر من 0.6 وهو مؤشر ممتاز، مما يعني أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية جدا من الثبات والصدق، بمعنى أنه إذا تم إعادة توزيع نفس عدد الاستمارات على نفس العينة أو عينة ماثلة من مجتمع الدراسة فإن نسبة التطابق في الإجابات تكون أكبر من 60% مما يعني أن الاستمارة تمتاز بالثبات والصدق (أنظر الملحق 2).

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

سيتم في هذا المبحث التطرق إلى وصف خصائص العينة حول مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة وكذا جودة خدمة المراجعة، وأخيرا مناقشة الفرضيات واستخلاص النتائج.

المطلب الأول: وصف خصائص العينة

من خلال هذا المطلب سنحاول عرض الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية للمستجوبين والمتمثلة في متغيرات الجنس، الفئة العمرية، المؤهل العلمي الوظيفة، سنوات الخبرة.

أولا: توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

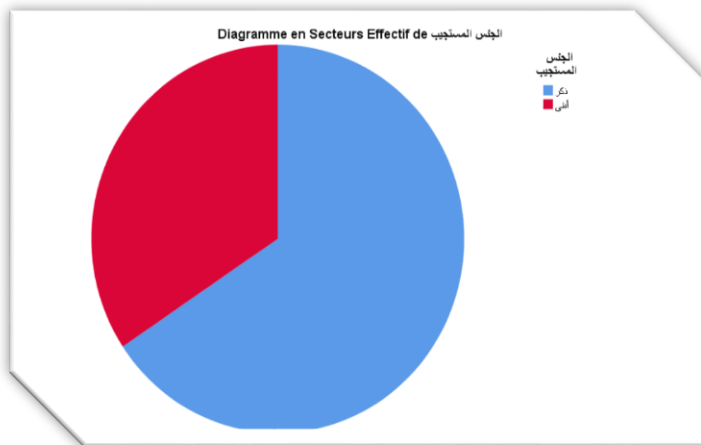
يمكن توضيح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس من خلال الجدول التالي:

الجدول(5): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة %
ذكر	21	65,6
أنثى	11	34,4
المجموع	32	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss)

الشكل (5): يوضح توزيع النسب حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج (spss)

نلاحظ من خلال الشكل المبين اعلاه أن 65,6% بتكرار بلغ 21 من عينة الدراسة يمثل ذكور، بينما باقي أفراد العينة أي ما نسبته 34,4% منهم ذهبت للإناث بتكرار بلغ 11 يمثل إناث.

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية:

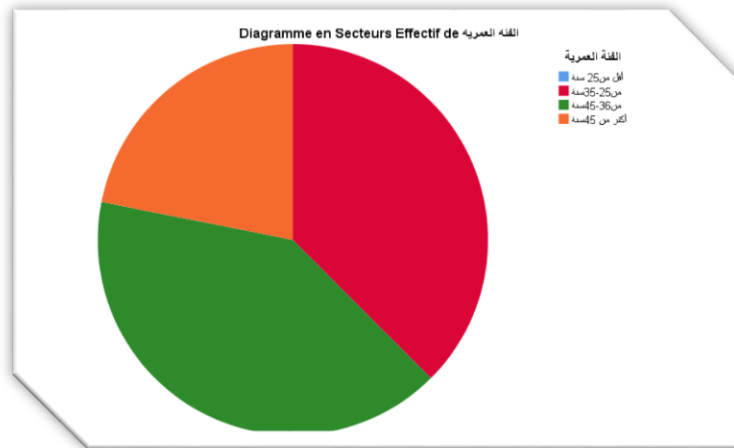
يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر وفق للنسب التي يوضحها الجدول التالي

الجدول(6): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية

النسبة %	التكرارات	الفئة العمرية
-	-	أقل من 25 سنة
37,5	12	من 25-35 سنة
40,6	13	من 36-45 سنة
21,9	7	أكثر من 45 سنة
100	32	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss)

الشكل (6): يوضح توزيع النسب حسب الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss)

نلاحظ من خلال الشكل المبين لتوزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية أن الفئة العمرية (من 36-45 سنة) تحصلت على أكبر نسبة مئوية وهي 40,6% بتكرار 13، أما الفئة العمرية (من 25-35) فقد بلغ مجموع تكرارهم 12 بنسبة 37,5، في حين الفئة العمرية (أكثر من 45 سنة) كانت نسبتها 21,9 بتكرار 7، بينما لا يوجد من أفراد العينة من هم أقل من 25 سنة.

ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

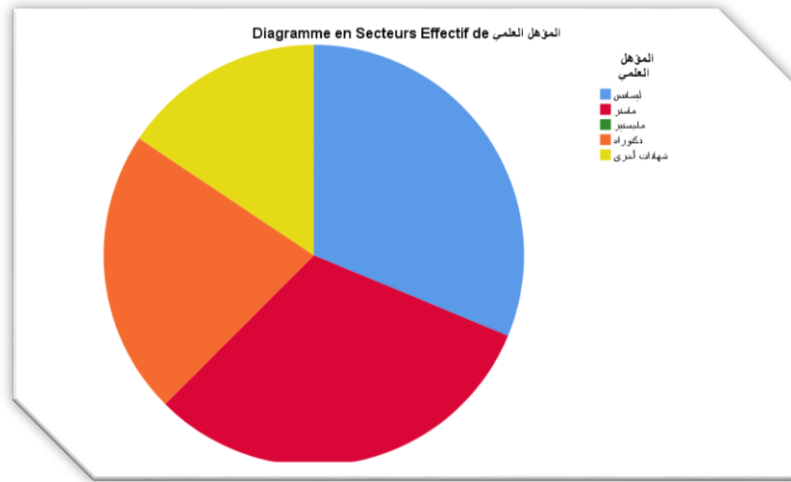
يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير المؤهل العلمي وفق لنسب التي يحددها الجدول التالي:

الجدول (7): يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

النسبة %	التكرارات	المؤهل العلمي
31,3	10	ليسانس
31,3	10	ماستر
21,9	7	دكتوراه
15,6	5	شهادات أخرى
100	32	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss)

الشكل (7): يوضح توزيع النسب حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss)

نلاحظ من خلال الشكل المبين لتوزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي أن نسبة 31,3% من أفراد العينة ماستر وليسانس وهذا يدل على ان أفراد العينة ذو كفاءات، ونسبة 21,9% من أفراد العينة أصحاب شهادات الدكتوراه، ونسبة 15,6% من أفراد العينة لديهم شهادات أخرى وهذا يدل على أن أفراد مؤهلين علميا.

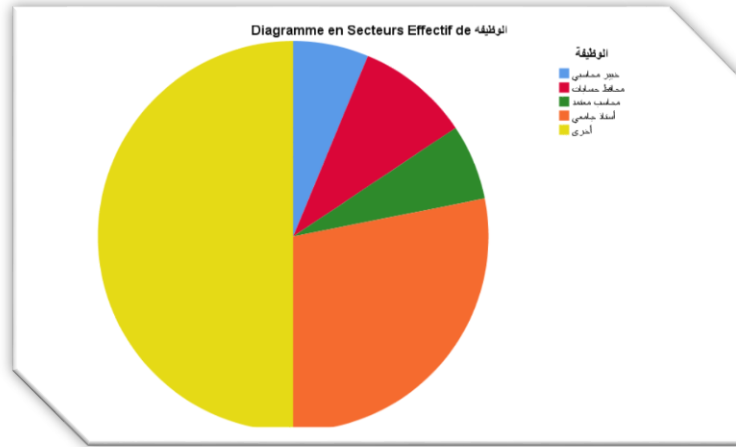
رابعا: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الجدول (8): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

النسبة %	التكرارات	الوظيفة
6,3	2	خبير محاسبي
9,4	3	محافظ الحسابات
6,3	2	محاسب معتمد
28,1	9	أستاذ جامعي
50	16	أخرى
100	32	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على برنامج (spss)

الشكل (8): يوضح توزيع النسب حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss)

نلاحظ من خلال الشكل المبين لتوزيع أفراد العينة حسب الوظيفة أن نسبة 50% يمارسون وظائف أخرى، ونسبة 28,1% يمارسون وظيفة أستاذ جامعي ونسبة 9,45% يمارسون وظيفة محافظ حسابات، و 6,3% يمارسون وظيفة خبير محاسبي ومحاسب معتمد.

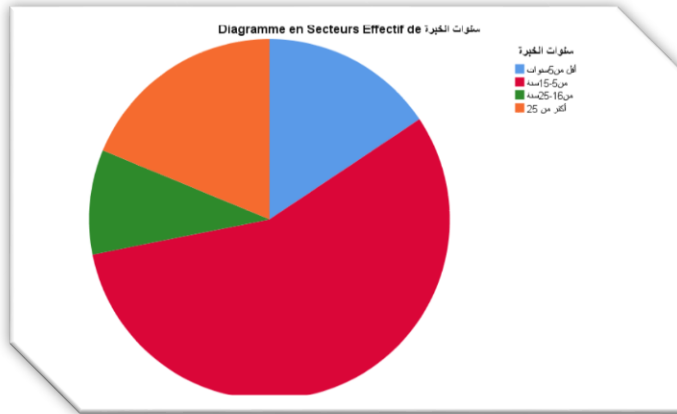
خامسا: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

الجدول(9): يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة %	التكرارات	سنوات الخبرة
15,6	5	أقل من 5 سنوات
56,3	18	من 5-15 سنة
9,4	3	من 16-25 سنة
18,8	6	أكثر من 25 سنة
100	32	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss)

الشكل(9): يوضح توزيع النسب حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج (spss)

نلاحظ من خلال الشكل المبين لتوزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة أن نسبة 56,3% من أفراد العينة لديهم خبرة بين 5 و 15 سنة، ونسبة 18,8% لديهم خبرة أكثر من 25 سنة، و 15,6% لديهم خبرة أقل من 5 سنوات، و 9,4% لديهم خبرة بين 16 و 25 سنة ، وهذا يدل على ان أفراد العينة تتمتع بالخبرة الكافية في مجال عملها.

المطلب الثاني: اختبار طبيعة توزيع بيانات الدراسة

قصد معرفة مدى طبيعة توزيع بيانات البحث نستعمل اختبارين يوفرهم برنامج spss، الأول هو اختبار كولموغوروفسميرنوف والثاني اختبار شبيرو ويلك ، بحيث توضع الفرضيات لهذا الاختبار كما يلي :

• فرضية العدم (H_0): بيانات محاور الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، وتقبل هذه الفرضية لما يكون مستوى المعنوية (Sig) أكبر من 0,05

• فرضية البديل (H_1): بيانات وحاور الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي وتقبل هذه الفرضية لما يكون مستوى المعنوية (Sig) أقل من 0,05 .

بالاعتماد على برنامج spss كانت النتائج الاختبار كما يلي:

الجدول (10): يوضح اختبار طبيعة توزيع بيانات الدراسة

اختبار شبيرو ويلك			اختبار كولموغوروف			
المعنوية	درجة الحرية	الإحصائية	المعنوية	درجة الحرية	الإحصائية	
0,115	32	0,947	0,200	32	0,118	المحور (X)
0,101	32	0,945	0,002	32	0,202	المحور (y)

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

• قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لبيانات محور مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة (X) وفق اختبار كولموغوروف سميرونوف مساوية للقيمة 0,200، أما وفق اختبار شبيرو ويلك مساوية للقيمة 0,115، وبما أن حجم العينة أقل من 50 (عدد أفراد العينة 32) فإننا سنتعمد على اختبار شبيرو ويلك، وبالتالي نقبل الفرضية (H_0) ونرفض الفرضية (H_1)، بمعنى بيانات المحور الثاني (X) تتبع التوزيع الطبيعي.

• قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لبيانات جودة خدمة المراجعة (Y) وفق اختبار كولموغوروف سميرونوف مساوية للقيمة 0,002، أما وفق اختبار شبيرو ويلك مساوية للقيمة 0,101، وبما أن حجم العينة أقل من 50 (عدد أفراد العينة 32) فإننا سنتعمد على اختبار شبيرو ويلك، وبالتالي نقبل الفرضية (H_0) ونرفض الفرضية (H_1)، بمعنى بيانات المحور الثالث (Y) تتبع التوزيع الطبيعي

المطلب الثالث: تحليل إجابات أفراد العينة حول مجالات الدراسة

أولاً: تحليل نتائج المحور الثاني

من خلال هذا المحور سيتم تحليل نتائج المحور الثاني والذي يتمحور حول مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة.

والجدول التالي يلخص نتائج المحور الثاني:

الجدول(11):يوضح إتجاهات أفراد العينة حول مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة

الإتجاه	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	البيان
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%	
موافق بشدة	0,41	4,31	13	16	3	-	-	العبارة 1
			40,6	50	9,4	-	-	
موافق	0,59	3,71	4	17	9	2	-	العبارة 2
			12,5	53,1	28,1	6,3	-	
موافق	0,38	3,93	5	20	7	-	-	العبارة 3
			15,6	62,5	21,9	-	-	
محايد	1,46	2,87	2	10	7	8	5	العبارة 4
			6,3	31,3	21,9	25	15,6	
محايد	1,44	3,31	4	14	5	6	3	العبارة 5
			12,5	43,8	15,6	18,8	9,4	
موافق	1,14	3,87	10	13	5	3	1	العبارة 6
			31,3	40,6	15,6	9,4	3,1	
موافق	0,67	4,18	12	16	2	2	-	العبارة 7
			37,5	50	6,3	6,3	-	
موافق بشدة	0,24	4,62	20	12	-	-	-	العبارة 8
			62,5	37,5	-	-	-	
موافق	1,65	3,34	4	16	4	3	5	العبارة 9
			12,5	50	12,5	9,4	15,6	
موافق بشدة	0,43	4,37	15	14	3	-	-	العبارة 10
			46,9	43,8	9,4	-	-	
موافق	1,37	3,71	9	12	6	3	2	

			28,1	37,5	18,8	9,4	6,3	العبارة 11
موافق	0,22	4,31	10	22	-	-	-	العبارة 12
بشدة			31,3	68,8	-	-	-	
موافق	0,77	3,75	5	18	5	4	-	العبارة 13
			15,6	56,3	15,6	12,5	-	
موافق	1.12	3,90	9	16	4	1	2	العبارة 14
			28,1	50	12,5	3,1	6,3	
موافق	0,37	4,12	8	20	4	-	-	العبارة 15.
			25	62,5	12,5	-	-	
موافق	0,45	4,25	12	16	4	-	-	العبارة 16
بشدة			37,5	50	12,5	-	-	
موافق	0,09	3,91	متوسط إجمالي الإجابات					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss)

يظهر الجدول السابق رأي أفراد العينة من أكاديميين ومهنيين حول مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية تتراوح بين (2,87-4,62)، بانحرافات معيارية تتراوح بين (0,22-1,65) بدرجة تقديرية بين محايد و موافق وموافق بشدة وهذا يشير إلى وجود تشتت مقبول بين الإجابات لأغلب الفقرات ، وعليه سيتم شرح فقرات المحور الثاني كل واحدة على حدا.

1- يتميز مراجع الحسابات بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية أثناء أداء عمله: أجاب 16 فرد من العينة بموافق بنسبة 50% و 13 فرد من العينة بنسبة 40,6% و 3 أفراد من العينة بنسبة 9,4%، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي نجده يساوي 4,31 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق بشدة، كما أن قيمة الانحراف المعياري 0,41 تعبر عن تشتت منخفض حول متوسط الإجابات.

2- نقابة المحاسبين والمراجعين تقوم بإصدار نشرات دورية تحدد فيها أخلاقيات مزاوله مهنة المحاسبة: أجاب 17 فرد من العينة بموافق بنسبة 53,1% و 9 أفراد أجابوا بمحايد بنسبة 28,1% و 4

أفراد من العينة أجابوا بموافق بشدة بنسبة 12,5% و فردين من العينة أجابوا بغير موافق بشدة بنسبة 6,3%، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي نجده يساوي 3,71 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق، كما أن قيمة الانحراف المعياري 0,59 تعبر عن تشتت مقبول حول متوسط الإجابات.

3- تظهر أخلاقيات المهنة ضمن متطلبات التكوين و التربصات المرتبطة بمهنة المحاسبة: أجاب 20 فرد من العينة بموافق بنسبة 62,5% و 7 أفراد بمحايد بنسبة 21,9% و 5 أفراد من العينة بموافق بشدة، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي نجده يساوي 3,93 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق، كما أن قيمة الانحراف المعياري 0,38 تعبر عن تشتت منخفض حول متوسط الإجابات.

4- وجود تعارض بين مسؤوليات المحاسب مع بعض الاحتياجات الداخلية يؤدي إلى أن يعمل المحاسب بخلاف المعايير المهنية: أجاب 10 أفراد بموافق بنسبة 31,3%، و 8 أفراد من العينة بغير موافق بنسبة 25% و 7 بمحايد بنسبة 21,9% و 5 بغير موافق بشدة، و فردين بموافق بشدة، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي نجده يساوي 2,87 أي أن اتجاه الإجابة هو محايد ، كما أن قيمة الانحراف المعياري 1,46 تعبر عن تشتت كبير حول متوسط الإجابات.

5- يتأثر مراجعو الحسابات بتضارب المصالح سواء كانت بدوافع شخصية أو مالية أو تجارية أو وظيفية: أجاب 14 فرد من العينة بموافق بنسبة 43,8% و 6 أفراد بغير موافق بنسبة 18,8% و 5 بمحايد بنسبة 15,6% و 4 أفراد من العينة بموافق بشدة بنسبة 12,5% و 3 بغير موافق بشدة بنسبة 9,4%، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي نجده يساوي 3,31 أي أن اتجاه الإجابة هو محايد، كما أن قيمة الانحراف المعياري 1,44 تعبر عن تشتت كبير حول متوسط الإجابات.

6- يتجنب مراجعو الحسابات بأن ترتبط أسماءهم بتقارير تحتوي على بيانات مالية محرفة أو مضللة أو تتضمن نوع من الغموض الذي قد يؤدي إلى التضليل: أجاب 13 فرد من العينة بموافق بنسبة 40,6% وكذلك 5 أفراد أجابوا بمحايد بنسبة 15,6% و 3 أفراد بغير موافق بنسبة 9,4% و فرد واحد من العينة أجاب بغير موافق بشدة بنسبة 3,1%، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي نجده يساوي

3,87 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق، كما أن قيمة الانحراف المعياري 1,14 تعبر عن تشتت كبير حول متوسط الاجابات.

7- يقوم مراجعو الحسابات بتأدية مهامهم باجتهد وفقا للمعايير المهنية والفنية المطبقة:أجاب 16 فرد من العينة بموافق بنسبة 50% و 12 فرد أجاب بموافق بشدة بنسبة 37,5% وأجاب فردين من العينة بمحايد وكذلك بغير موافق بنسبة 6,3% ، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي نجده يساوي 4,18 أي ان اتجاه الإجابة هو موافق، كما أن قيمة الانحراف المعياري 0,67 تعبر عن تشتت مقبول حول متوسط الاجابات.

8-يمنتع مراجعو الحسابات عن الكشف عن أية معلومات سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل دون تفويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني وقانوني يتطلب الكشف عن هذه المعلومة:أجاب 20 فرد من العينة بموافق بشدة بنسبة 62,5% و 12 فرد أجاب بموافق بنسبة 37,5%،وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي نجده يساوي 4,62 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق بشدة، كما أن قيمة الانحراف المعياري 0,24 تعبر عن تشتت منخفض حول متوسط الإجابات.

9-يتجنب المراجع الإعلان عن نفسه والخدمات التي يقدمها بصورة تلحق الضرر بالمهنة وتسيء إلى الآخرين:أجاب 16 فرد من العينة بموافق بنسبة 50% و 5 أفراد بغير موافق بشدة بنسبة 15,6% و 4 أفراد بموافق بشدة وكذلك بمحايد بنسبة 12,5% و 3 أفراد أجابوا غير موافق بنسبة 9,4%،وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي نجده يساوي 3,34 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق، كما أن قيمة الانحراف المعياري 1,65 تعبر عن تشتت كبير.

10-عندما يقوم المراجع بتأدية خدمات للعملاء الذين تتضارب مصالحهم أو يكونوا في حالة نزاع مع بعضهم البعض يجب أن يلتزم بالحياد والسرية:أجاب 15 فرد من العينة بموافق بشدة بنسبة 46,9% و 14 فرد من العينة أجابوا بموافق بنسبة 43,8% و 3 أفراد أجابوا بمحايد بنسبة

9,4%، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي نجده يساوي 4,37 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق بشدة، كما أن قيمة الانحراف المعياري 0,43 تعبر عن تشتت منخفض حول متوسط الإجابات.

11- إن وجود علاقة شخصية أو عائلية لمراجع الحسابات مع العملاء تشكل تهديدا على المبادئ الموضوعية والحياد: أجاب 12 فرد من العينة بموافق بنسبة 37,5% و 9 أفراد أجابوا بموافق بشدة بنسبة 28,1% و 6 بمحايد بنسبة 18,8% و 3 أفراد أجابوا بغير موافق بنسبة 9,4% وفردين بغير موافق بشدة بنسبة 6,3%، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي نجده يساوي 3,71 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق، كما أن قيمة الانحراف المعياري 1,37 تعبر عن تشتت كبير حول متوسط الاجابات.

12- يمارس المراجع الخارجي سلوك النزاهة للتأكد على أمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها: أجاب 22 فرد من العينة بموافق بنسبة 68,8% واجاب 10 أفراد بموافق بشدة بنسبة 31,3%، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي نجده يساوي 4,31 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق بشدة، كما أن قيمة الانحراف المعياري 0,22 تعبر عن تشتت منخفض حول متوسط الإجابات.

13- تؤثر المسؤولية المدنية على المراجع الخارجي ببذل العناية الممكنة لاكتشاف موطن الغش في القوائم المالية: أجاب 18 فرد من العينة بموافق بنسبة 56,3% وأجاب 5 أفراد بمحايد وموافق بشدة بنسبة 15,6% وأجاب 4 أفراد بغير موافق بنسبة 12,5%، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي نجده يساوي 3,75 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق، كما أن قيمة الانحراف المعياري 0,77 تعبر عن تشتت مقبول حول متوسط الإجابات.

14- يتمتع المراجع بثقافة العمل وفق أخلاقيات المهنة ولو في الظروف التي تقتضي التحايل لخدمة مصالح العميل: أجاب 16 فرد من العينة بموافق بنسبة 50% وأجاب 9 أفراد بموافق بشدة بنسبة 28,1% وأجاب 4 أفراد بمحايد بنسبة 12,5% وفردين بغير موافق بشدة بنسبة 6,3% وأجاب فرد واحد بغير موافق بنسبة 3,1%، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي نجده يساوي 3,90 أي أن اتجاه

الإجابة هو موافق ، كما أن قيمة الانحراف المعياري 1,12 تعبر عن تشتت كبير حول متوسط الإجابات.

15- يقدم المراجع الخارجي تقاريره في الوقت المحدد حتى يتمكن أصحاب المصالح من اتخاذ قراراتهم في الوقت المناسب: أجاب 20 فرد من العينة بموافق بنسبة 62,5% وأجاب 8 أفراد بموافق بشدة بنسبة 25% وكذلك 4 أفراد بمحايد بنسبة 12,5%، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي نجده يساوي 4,12 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق ، كما أن قيمة الانحراف المعياري 0,37 تعبر عن تشتت منخفض حول متوسط الإجابات

16- يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية التأديبية عند عدم بذل العناية وفق المعايير المحلية المتعارف عليها لكشف الغش: أجاب 16 فرد من العينة بموافق بنسبة 50% و 12 فرد أجابوا بموافق بشدة بنسبة 37,5% و 4 أفراد بمحايد بنسبة 12,5%، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي نجده يساوي 4,25 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق بشدة ، كما أن قيمة الانحراف المعياري 0,45 تعبر عن تشتت منخفض حول متوسط الإجابات.

ويبين المتوسط الحسابي للمحور الثاني الذي بلغ 3,91 وانحراف معياري قدر ب 0.09 تأييد أفراد العينة لأغلب فقرات المحور الثاني.

ثانيا: تحليل نتائج المحور الثالث

من خلال هذا المحور سيتم تحليل نتائج المحور الثالث والذي يتمحور حول جودة خدمة المراجعة.

والجدول التالي يلخص نتائج المحور الثالث:

الجدول (12): يوضح اتجاهات افراد العينة حول جودة خدمة المراجعة

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق	فقرات المحور الثالث
			بشدة	بشدة			بشدة	
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	0.82	3,78	6	17	5	4	-	1
			18,8	53,1	15,6	12,5	-	
موافق	1,03	3,53	4	16	6	5	1	-2
			12,5	50	18,8	15,6	3,1	
موافق بشدة	0.38	4,25	11	18	3	-	-	-3
			34,4	56,3	9,4	-	-	
موافق	1,03	4,15	14	13	2	2	1	-4
			43,8	40,6	6,3	6,3	3,1	
محايد	1.61	3,25	5	11	7	5	4	5
			15,6	34,4	21,9	15,6	12,5	
موافق	0.72	3,71	4	19	5	4	-	-6
			12,5	59,4	15,6	12,5	-	
موافق	1.46	3,78	9	15	3	2	3	-7
			28,1	46,9	9,4	6,3	9,4	
موافق	1.54	3,93	14	9	4	3	2	-8
			43,8	28,1	12,5	9,4	6,3	
موافق	0.89	4,06	13	10	7	2	-	-9
			40,6	31,3	21,9	6,3	-	

موافق	0.25	4,46	15	17	-	-	-	-10
بشدة			46,9	53,1	-	-	-	
موافق	0.64	4	8	18	4	2	-	11
			25	56,3	12,5	6,3	-	
موافق	1,08	3,87	9	14	7	-	2	-12
			28,1	43,8	21,9	-	6,3	
موافق	0.58	4,15	11	16	4	1	-	13
			34,4	50	12,5	3,1	-	
موافق	0.31	4,43	15	16	1	-	-	14
بشدة			46,9	50	3,1	-	-	
موافق	0,17	3,95	متوسط اجمالي الاجابات					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المخرجات برنامج (spss)

يبين الجدول السابق نتائج المحور الثالث من الاستبيان والذي يعبر عن رأي أفراد العينة حول جودة خدمة المراجعة حيث أن المتوسط الحسابي يتراوح بين (3,25-4,46)، والانحراف المعياري يتراوح بين (0,17-1,61) بدرجة تقديرية بين محايد و موافق وموافق بشدة وهذا يشير إلى وجود تشتت مقبول بين الإجابات لأغلب الفقرات ، وعليه سيتم شرح فقرات المحور الثالث كل واحدة على حدا.

1-تتم جودة المراجعة بإشباع رغبات جميع أطراف المهتمة بعملية المراجعة: أبدى 17 من أفراد العينة رأيهم حول الفقرة بموافق بنسبة 53,1% و 6 أفراد بموافق بشدة بنسبة 18,8% و 5 أفراد أجابوا بمحايد بنسبة 15,6%، بالإضافة إلى 4 أفراد أجابوا بغير موافق بنسبة 12,5%، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 3,78 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق، بانحراف معياري قدر ب 0,82 الذي يعبر عن التشتت مقبول حول متوسط الإجابات.

2-يوجد مفهوم محدد ومتفق عليه بين الباحثين والأكاديميين والمهنيين لجودة المراجعة: أبدى 16 فرد من العينة بموافق بنسبة 50% واجب 6 أفراد بمحايد بنسبة 18,8% وأجاب 5 أفراد بغير موافق

بنسبة 15,6%، وكذلك 4 أفراد أجابوا بموافق بشدة بنسبة 12,5% وفرد واحد بغير موافق بشدة، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 3,53 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق، بانحراف معياري قدر ب 1,03 الذي يعبر عن التشتت الكبير حول متوسط في الإجابات.

3- إدراك المراجعين التزاماتهم ميدانيا على تطبيق المعايير العامة للمراجعة ترتبط بشكل مباشر بجودة المراجعة: أبدى 18 فرد من العينة بموافق بنسبة 56,3% وكذلك 11 فرد أجاب بموافق بشدة بنسبة 34,4% و 3 أفراد بمحايد بنسبة 9,4%، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 4,25 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق بشدة، بانحراف معياري قدر ب 0,38 الذي يعبر عن تشتت منخفض حول متوسط الإجابات.

4- دعم التأهيل العلمي والعملية لمحافظ الحسابات يؤثر على جودة المراجعة: أجاب 14 فرد من العينة بموافق بشدة بنسبة 43,8% و 13 فرد أجابا بموافق بنسبة 40,6% وأجاب فردين من العينة بمحايد وكذلك غير موافق بنسبة 6,3% وفرد واحد أجاب بغير موافق بشدة، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 4,15 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق، بانحراف معياري قدر ب 1,03 الذي يعبر عن التشتت الكبير حول متوسط الإجابات.

5- استخدام وسائل الدعاية والإعلان في استجلاب العملاء ومنافسة زملاء المهنة من العوامل المؤثرة سلبا على جودة المراجعة: أجاب 11 فرد من العينة بموافق بنسبة 34,4% و 7 أفراد أجابوا بمحايد بنسبة 21,9% و 5 أفراد أجابوا بموافق بشدة وكذلك بغير موافق بنسبة 15,6% و 4 أفراد أجابوا بغير موافق بشدة، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 3,25 أي أن اتجاه الإجابة هو محايد، بانحراف معياري قدر ب 1,61 الذي يعبر عن تشتت كبير حول متوسط الاجابات.

6- تقرير المراجع يتضمن الاستخدام الأمثل للموارد المادية المتاحة يؤثر على جودة المراجعة: أجاب 19 فرد من العينة بموافق بنسبة 59,4% وأجاب 5 أفراد بمحايد بنسبة 15,6% وأربعة أفراد بموافق بشدة وكذلك غير موافق بنسبة 12,5% وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 3,71 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق، بانحراف معياري قدر ب 0,72 الذي يعبر عن تشتت مقبول حول متوسط الإجابات.

7- تفي محتويات تقارير المراجعة باحتياجات الأطراف الداخلية والخارجية ذوي المصلحة بالمؤسسة: أجاب 15 فرد من العينة بموافق بنسبة 46,9% و 9 أفراد أجابوا بموافق بشدة بنسبة 28,1% و 3 أفراد بمحايد وكذلك غير موافق بشدة بنسبة 9,4% وفردين بغير موافق بنسبة 6,3%، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 3,78 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق ، بانحراف معياري قدر ب1,46 الذي يعبر عن التشتت الكبير حول متوسط الإجابات

8- تتمتع مكتب المراجعة بالشهرة وبالسمعة الحسنة يؤثر على جودة عملية المراجعة: أجاب 14 فرد من العينة بموافق بشدة بنسبة 43,8% و 9 أفراد أجابوا بموافق بنسبة 28,1% و 4 أفراد بمحايد بنسبة 12,5% و 3 أفراد أجابوا بغير موافق بنسبة 9,4% وفردين بغير موافق بشدة بنسبة 3,6%، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 3,93 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق ، بانحراف معياري قدر ب1,54 الذي يعبر عن التشتت الكبير حول متوسط الإجابات.

9- قبول عضو أو أكثر من أعضاء فريق المراجعة للهدايا ذات القيمة المعتبرة من الشركة محل المراجعة يؤثر سلبا على جودة المراجعة: أجاب 13 فرد من العينة بموافق بشدة بنسبة 40,6% وأجاب 10 أفراد بموافق بنسبة 31,3% و 7 أفراد بمحايد بنسبة 21,9% وفردين بغير موافق بنسبة 6,3%، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 4,06 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق، بانحراف معياري قدر ب0,89 الذي يعبر عن تشتت مقبول حول متوسط الإجابات.

10- وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة من وسائل تحسين جودة المراجعة: أجاب 17 فرد من العينة بموافق بنسبة 53,1% و 15 فرد أجابوا بموافق بشدة بنسبة 46,9%، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 4,46 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق بشدة، بانحراف معياري قدر ب0,25 الذي يعبر عن تشتت منخفض حول متوسط الإجابات.

11- تتمتع أعضاء فريق المراجعة بخبرات ومهارات في مجالات أخرى غير المحاسبة والمراجعة يؤثر ايجابيا على جودة المراجعة: أجاب 18 فرد من العينة بموافق بنسبة 56,3% وأجاب 8 أفراد بموافق بشدة بنسبة 25% و 4 أفراد بمحايد بنسبة 12,5% وفردين بغير موافق بنسبة 6,3%، وبلغ المتوسط

الحسابي قيمة 4 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق، بانحراف معياري قدر ب0,64 الذي يعبر عن تشتت مقبول حول متوسط الإجابات.

12- عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة يؤثر إيجابيا على جودة خدمة المراجعة: أجاب 14 فرد من العينة بموافق بنسبة 43,8 % و 9 أفراد بموافق بشدة بنسبة 28,1 % و 7 أفراد أجابوا بمحايد بنسبة 21,9 % وفردين بغير موافق بشدة بنسبة 6,3 %، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 3,87 % أي أن اتجاه الإجابة هو موافق، بانحراف معياري قدر ب1,08 الذي يعبر عن التشتت الكبير حول متوسط الإجابات.

13- تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في تقديم أعمال المراجعة في الوقت المناسب دون تأخير: أجاب 16 فرد من العينة بموافق بنسبة 50 % و 11 فرد أجاب بموافق بشدة بنسبة 34,4 % وأجاب 4 أفراد بمحايد بنسبة 12,5 % وفرد أجاب بغير موافق بنسبة 3,1 %، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 4,15 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق، بانحراف معياري قدر ب0,58 الذي يعبر عن تشتت مقبول حول متوسط الإجابات.

14- التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة يساهم في تحسين جودة المراجعة: أجاب 16 فرد من العينة بموافق بنسبة 50 % و 15 أجابوا بموافق بشدة بنسبة 46,6 % وفرد واحد بمحايد بنسبة 3,1 %، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 4,43 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق بشدة، بانحراف معياري قدر ب0,31 الذي يعبر عن تشتت منخفض حول متوسط الإجابات.

ويبين المتوسط الحسابي للمحور الثالث الذي بلغ 3,95 و بانحراف معياري قدر ب 0,41 أي تأييد أفراد العينة لأغلب فقرات المحور الثالث.

المبحث الثالث: إختبار الفرضيات

سيتم في هذا المبحث إختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: تحديد علاقة الارتباط بين الالتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي وجودة خدمة المراجعة

اولا: اختبار الارتباط بين محاور الدراسة باستخدام معامل الارتباط **Person**

الغرض من هذه الخطوة هو تحديد مقدار الارتباط بين المتغيرين التابع والمستقل، كذا تحديد نوع العلاقة بينهما، هل العلاقة طردية أم عكسية، حيث:

H0: عدم وجود علاقة إرتباط معنوية بين الالتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي و جودة خدمة المراجعة .

H1: توجد علاقة إرتباط معنوية بين الالتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي و جودة خدمة المراجعة .

ولاختبار العلاقة بين المتغيرين تم استخدام معامل الارتباط بيرسون وتحليل النتائج يكون بالاعتماد على الشكل التالي:

عكسية	1-	-0.5	0.5	1	طردية
قوية		ضعيفة		قوية	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على رفيق في منهجية كتابة مذكرة التخرج مع دليل لكيفية استخدام برنامج .ssps

الجدول (13): يوضح اختبار الارتباط بين محاور الدراسة

محاور الدراسة	المحور (x)	المحور (y)
المحور (X) مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة	1	(0,001)0,551
المحور (y): جودة خدمة المراجعة	(0,001)0,551	1

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج (spss)

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل الارتباط بين محوري X و Y مساوي للقيمة 0.55 بمستوى أكبر من 0.5 وبالرجوع إلى السلم السابق نلاحظ أن القيمة تقع في مجال أكبر من 0.5 بالموجب وبالتالي علاقة طردية قوية نوعاً ما، وبالتالي نرفض فرضية العدم H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 أي يوجد علاقة معنوية بين مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة و خدمة جودة المراجعة.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية 2 تأثير التزام المراجع بأخلاقيات المهنة على جودة الخدمة

H_0 : عدم وجود علاقة تأثير معنوية بين الإلتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي وجودة خدمة المراجعة.

H_1 : وجود علاقة تأثير معنوية بين الإلتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي وجودة خدمة المراجعة.

إذ يمكن تلخيص النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): يوضح نتائج علاقة التأثير بين الإلتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي وجودة خدمة المراجعة

المعنوية sig	المحسوبة T	العامل الموحد	الخطأ المعياري	B	
		Beta			
0,001	3,617	0,551	0,210	0,760	مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة
0,242	1,194		0,824	0,985	المعامل الثابت

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (spss)

من خلال هذا الجدول يمكن كتابة معادلة الانحدار الخطي البسيط على الشكل التالي:

$$Y=0,76x+0,98$$

- كما نلاحظ أن قيمة Sig للمتغير المستقل "مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة" بلغت 0,001 أي أقل من 0,05، أي نقبل الفرضية البديلة H_1 ونرفض الفرضية الصفرية H_0 وهذا يدل على وجود علاقة تأثير معنوية بين الإلتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي وجودة خدمة المراجعة.

-ونلاحظ أن قيمة الثابت b_0 قد بلغت (0,985) وهي قيمة المتغير التابع (جودة خدمة المراجعة) كما قدر معامل الانحدار للمتغير المستقل (X_1) (مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة) ب 0,760 وهذا يفسر أن التغير في المتغير المستقل (X_1) بوحدة واحدة يؤدي إلى التغير في المتغير التابع y بمعدل (0,760).

ومن خلال نموذج الانحدار الخطي البسيط نلاحظ أن الالتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي له تأثير إيجابي على جودة المراجعة ، حيث أن أي سلوك أخلاقي يمارسه المراجع الخارجي في سبيل تحسين خدمة المراجعة سيؤدي حتما لدعم وتحسين جودة خدمة المراجعة.

تحليل النتائج المتحصل عليها:

من خلال الدراسة الميدانية لآراء عينة من الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والمراجعة وكذلك مجموعة من المهنيين .

تم التوصل إلى:

- كانت إجابات أفراد العينة بالموافقة حول المحور الأول والذي يهدف إلى معرفة مدى إلى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح قيمة (3.51) مما يعني أن أغلب أفراد العينة موافقون على أن المراجعين الخارجيين يتحلون بالاستقلالية والنزاهة والسرية والموضوعية أثناء تأدية العمل دون أي ضغوط خارجية أو داخلية من خلال الاطلاع وفحص جميع السجلات والدفاتر المحاسبية وهذا ما نلمسه من خلال القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحاسبات والمحاسب المعتمد في الحالات التي تؤثر على قواعد والسلوك المهني.
- كانت إجابات أفراد العينة أغلبها موافق حول فقرات المحور الثاني المتمثل في جودة خدمة المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.95) مما يعني أن أفراد العينة موافقون على أن دعم التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة وأن إدراك المراجعين والتزامهم ميدانيا على تطبيق المعايير العامة للمراجعة ترتبط بشكل مباشر بجودة المراجعة، كذلك معايير الرقابة على جودة المراجعة من وسائل تحسين جودة المراجعة وهذا ما نلمسه من خلال المعيار الدولي 220 للرقابة على الجودة.

من بين النتائج المتوصل إليها في الدراسة التطبيقية أيضا هي النتائج المرتبطة بإختبار الفرضيات

- وقد أظهرت نتائج إختبار الفرضية الأولى وجود علاقة إرتباط طردية قوية نوعا بين المتغير التابع والمستقل أي يوجد علاقة معنوية بين مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة وجودة خدمة المراجعة وذلك كما أشار معيار المراجعة الدولي 220 في الفقرة السادسة من المعيار إلى عناصر الرقابة على جودة المراجعة أهمها

المتطلبات المهنية التي يقصد بها التزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلالية والأمانة والموضوعية والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة وتعتبر هذه العناصر، وخاصة استقلالية المراجع الحسابات، بمثابة العمود الفقري لجودة المراجعة إذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي معايير المراجعة لن تكون ذات أهمية كبرى، وبالتالي نجد علاقة متبادلة بين الالتزام بمعايير المراجعة وجودة عملية المراجعة.

- قد أظهرت نتائج اختبار الفرضية الثانية أن قيمة للمتغير المستقل "مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة" بلغت (0,001) أي أقل من (0,005) وبالتالي وجود تأثير معنوي بين مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة وجودة خدمة المراجعة. كما أشارت دراسة (klopota&others,2020) إلى أن التزام المراجع الخارجي بميثاق أخلاقيات الأعمال من شأنه زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة، وتحسين سمعة المراجع سواء بين زملاء المهنة أو بين عملاء المراجعة ومساعديه، وكما أشارت أيضا دراسة (Alrabba2018) أن التزام المراجع الخارجي بميثاق أخلاقيات الأعمال يؤدي إلى تحسين جودة أحكامه المهنية. وذلك ما يؤدي في النهاية إلى تعظيم جودة المراجعة.

خلاصة الفصل:

تعرضنا من خلال هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية التي كانت بعنوان "التزام الأخلاقي للمراجع الخارجي وتأثيره على جودة المراجعة" بهدف اختبار فرضيات البحث (قبولها أو رفضها) من اجل الوصول إلى نتائج الدراسة، ولقد تم الاعتماد في انجاز هذا العمل على طريقة الاستبانة من اجل جمع المعلومات وقد قسمناها إلى محورين أساسيين حيث كان المحور الأول بعنوان "مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة" أما الثاني فهو الأداء "جودة خدمة المراجعة" ثم وزعنا على أكاديميين ومهنيين للإجابة عليها، وهدفنا من خلالها الإجابة على إشكالية البحث، وبعد استرجاع الاستمارات قمنا بتفريغها وتحليل بياناتها باستخدام أساليب إحصائية عديدة كالنسب المئوية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، اختبار ألفا كرونباخ، وكذا معادلة الانحدار ثم قمنا بعرض وتحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية والإجابة عن الأسئلة واختبار الفرضيات.

خاتمة

خاتمة:

إن لمهنة المراجعة أخلاقيات تحكمها وتميزها عن غيرها من المهن الأخرى، وتتمثل في المبادئ والقيم الأخلاقية التي تعد بمثابة مقياس للأداء المهني المثالي، وارتبط موضوع أخلاقيات المهنة بمهنة المراجعة الخارجية نتيجة الفضائح والأزمات المالية التي شهدتها القطاع المالي و الاقتصادي العالمي ، فقد أدت هذه الأحداث إلى بروز أزمة الثقة في جودة الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة وإلى الدور الحقيقي الذي يلعبه مراجع الحسابات. الأمر الذي دفع بالعديد من الدول إلى تبني سياسات إصلاحية لمهنة المراجعة الخارجية من أجل مساندة التغيرات الدولية، والجزائر كغيرها من الدول كانت سباقة حيث قامت في هذا الإطار بإصدار عدة قوانين وقرارات عبر مراحل تاريخية مختلفة أهمها ما حمله قانون 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وشملت الإصلاحات قانون أخلاقيات مهنة المراجعة الصادر عام 1996، حيث تم في عام 2015 إصدار قوانين جديدة لأخلاقيات وآداب مهن محافظ الحسابات والخبير المحاسبي.

اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى: نرفض الفرضية العدمية **H0** ونقبل الفرضية البديلة **H1** وبالتالي يوجد علاقة

معنوية بين مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة و جودة خدمة المراجعة عند مستوى معنوية 0.05.

- الفرضية الثانية: نرفض الفرضية العدمية **H0** نقبل الفرضية البديلة **H1** وهذا يدل على وجود علاقة تأثير

معنوية بين الإلتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي وجودة خدمة المراجعة عند مستوى المعنوية 0.05.

قد حاولنا في دراستنا هذه إبراز تأثير التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة على جودة خدمة المراجعة.

ومن خلال الدراسة النظرية والميدانية توصلنا إلى النتائج التالية:

- أخلاقيات مهنة المراجعة تعتبر بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية والتي تحكم الممارسات التي يتم تنفيذها في بيئة العمل، وتمثل مجموعة من المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح وما هو خاطئ في عمل المراجعين.

- جودة المراجعة تتحقق من خلال التزام محافظ الحسابات بكل من معايير المراجعة المهنية المتعارف عليها، وآداب وقواعد السلوك المهني، ومعايير الرقابة على جودة المراجعة، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات التي تم إكتشافها في القوائم المالية.

- التزام المراجعين الخارجيين بأخلاقيات وآداب المهنة ساهم بصورة كبيرة في تحسين جودة خدمة المراجعة حيث بلغت قيمة معامل الارتباط لبيرسون 0.55.

التوصيات والاقتراحات:

- ضرورة قيام الهيئة المنظمة للمهنة بحملات إعلامية لتعريف الجمهور بأخلاقيات مهنة المراجعة وبالذور الهام الذي تلعبه في دفع عجلة التنمية الإقتصادية والإجتماعية.

- التركيز على تدريس أخلاقيات وآداب مهنة المراجعة لطلبة الدراسات العليا في المحاسبة والمراجعة.

- ضرورة إنشاء نقابة وهيئات المحاسبين والمراجعين في الجزائر لإصدار نشرات دورية تحدد فيها أخلاقيات مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة.

- تطوير نظام الرقابة الخارجية في الوحدات الاقتصادية لغرض تعزيز الالتزامات الأخلاقية.

- الاستفادة من تجارب الدولية الأخرى في مجال المحاسبة والمراجعة والاجتهادات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

الأفاق المستقبلية:

* المشكلات المهنية المعاصرة التي تمس خدمة المراجعة.

* أثر تبني المراجع الخارجي أخلاقيات المهنة على كفاءة الاستثمار بالشركات.

* تحسين أداء مراجعة الحسابات لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات.

قائمة المراجع

أولا: الكتب

- أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكيم المؤسسي، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، مصر، بدون طبعة، 2008
- أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 2007.
- أسامة سعيد عبد الصادق، المراجعة الإستراتيجية والإدارية التحليلية، كلية التجارة، ط1، مصر، 2023/2022.
- ألفين أرينز جيمس لوبنك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، الجزء 1، 2005.
- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- تامر خميس، اتجاهات تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء التشريعات ذات العلاقة، دار توثيق للنشر والتوزيع، مصر، بدون طبعة، 2020.
- حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق، دار الكتب الوطنية، بنغازي ليبيا، ج1، ط1، 2003.
- خالد عبد المنعم زكي لبيب و آخرون، دراسات في المراجعة، جهاز الكتب للنشر، القاهرة مصر، الطبعة الأولى، 2017/2016.
- زهراء عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009.
- عبد الله عبد السلام أحمد، خالد عبد المنعم زكي لبيب، قضايا معاصرة في المراجعة وحوكمة الشركات، كلية التجارة، القاهرة، مصر، 2023/2022م.
- عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات 1، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، بدون طبعة، 2009.

- عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة، القاهرة، مصر، دون ذكر السنة.
- محمد احمد كاسب خليفة، حوكمة الشركات مابين التمويل والتدقيق الداخلي ، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية مصر، بدون طبعة، 2020.
- محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3، 2006.
- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، السودان، ط1، 2018.
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2008.
- محمد توفيق محمد، أصول المراجعة الأصول العلمية والممارسات العلمية في ظل التطورات الدولية والمحلية، كلية التجارة، القاهرة، مصر، 2022م.
- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 2005/2004.
- محمد نصر الهوارى، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية، مكتبة الشباب القاهرة ، مصر، بدون طبعة، 1999.
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط3، 2006.

ثانيا: الملتقيات والمجلات

- إبراهيم المهدي أحمد، يوسف ممدو حميدو، ما مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بديوان المحاسبة ،مجلة المالية الأكاديمية، العدد1، كلية الإقتصاد والمحاسبة ، جامعة سببه، 2018.
- بلال قندوز، آيت محمد مراد، أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية ودورها في مجابهة الفساد المالي حالة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ، العدد الإقتصادي، جامعة زيان عاشور بالجلفة، 2018.

- بوعيشاوي يوسف، بوزياني عبد الرزاق، شرماط طاهر، المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية من وجهة نظر ممارسي المهنة - حالة الجزائر-، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة د. يحي فارس المدية، العدد 06، 2016.
- تغريد سالم الليلة ، دور الإلتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية دراسة حالة في جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين ، العدد 98 ، جامعة الموصل، 2010.
- تمارة موفق التكريتي، دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات الإدارة الاحتياطية بالتطبيق على ديون المراجع القومي في السودان، مجلة اقتصاد المال والأعمال، العدد 2، كلية العلوم والتكنولوجيا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2019.
- جميلة الجوزي ، مفيد عبد اللاوي ، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، الجزائر ، 2012.
- حسن شلقامي محمود، تحليل آثار علاقات التداخل بين مكونات ومحددات جودة التقارير المالية ومكونات ومحددات جودة المراجعة الخارجية على تقييم كفاءة الإدارة في تعظيم قدرات المنشأة، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، العدد الأول، يناير 2021، كلية التجارة، جامعة دمياط، مصر.
- خديجة ملاك ، راوية دغميم ، أثر الإلتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة على جودة المعلومات المحاسبية ، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 02، جامعة بلبيدة 2 لونيس علي، 2021.
- خيضر خنفري ، المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة، مجلة الدراسات المالية والإقتصادية ، جامعة بومراس ، العدد 10، 2017.
- رشيد حفصي، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 1، سبتمبر 2022، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- رشيد حفصي، عبد المالك باسيمان، ريم قنون، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 07 ، العدد 01 ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)، 2021.
- سامح محمد رضا رياض أحمد، أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح، وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد 31، 4، ديسمبر 2012، الجامعة الأردنية، الأردن.

- سمية قحموش، دور المراجع الخارجي في الكشف عن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 1، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2022.
- سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، يوليو 2008، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
- سميرة صالح علي امبادي، المشاكل التي تواجه المحاسبين المهنيين لتطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في اليمن مجلة الدراسات المالية والمحاسبة والإدارية، العدد 2، جامعة عدن، اليمن 2018.
- سي محمد لخضر، دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع أفيكول سكيكدة، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، العدد 2، المركز الجامعي بريك، الجزائر، 2019.
- صبايحي نوال ، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي ، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية دراسات إقتصادية ، جامعة زيان عاشور بالجلفة، العدد 2، 2015.
- طرابلسي سليم، طواف فاتح ، أثر التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات وآداب المهنة على جودة خدمات المراجعة في الجزائر دراسة حالة ، المجلد 13 ، العدد 1، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية الجزائر، 2020.
- طه أحمد حسن أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق-دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل - مقال بمجلة تنمية الرافدين، المجلد 29 العدد 85، العراق ، 2007.
- عبد الرحمن عادل خليل، محمد فرح يسمحمد احمد، الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، العدد 1، كلية التجارة، جامعة النيلين، السودان، 2023.
- عبد النبي محمد فرج ، مصطفى مصباح الحضيري، قواعد آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا وآلية تطبيقها ، مجلة العلوم الإقتصادية والسياسية، الجامعة الأسمرية الإسلامية ، العدد التاسع ، كلية الإقتصاد والتجارة ، زليتن 2017.
- عبد الوهاب نصرات، بالقاسم بن خليفة، دور التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، المجلة الجزائرية للإقتصاد والإدارة ، العدد 02 ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2021.
- علا رسلان محمود المغير، مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني ، المجلة العربية للنشر العلمي ، العدد 34 ، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية رماح، الأردن، 2021.

- محمد حولي، مسعود، تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة وأثره على جودة أداء مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية ، المجلد 21 ، العدد 02، جامعة باتنة، 2020.
- محمد حولي، مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 2، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2017.
- محمد طويلب، دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة (المدير) المجلد 09 ، جامعة الجزائر 03 ، العدد 01 ، 2022.
- محمد ياسين بن دغي ، بلال شيخي، أهمية وآثار تطبيق معيار المادية الدولي للمراجعة 220 رقابة الجودة على مراجعات المعلومات المالية التاريخية دراسة حالة الجزائر، مجلة العلوم الإدارية والمالية ، المجلد 06 ، العدد 02 ، جامعة بومرداس (الجزائر)، 2020.
- مصطفى الباشا محمد عبد الرحمان وآخرون، مدخل تطوير التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات لمواكبة بيئة الحوسبة السحابية-دراسة ميدانية-، مجلة الدراسات والبحوث البيئية، جامعة مدينة السادات، مصر، 2019.
- معن محمد الحسن حامد العركي، تأثير المراجعة الخارجية على جودة معلومات القوائم المالية، المجلة العربية للنشر العلمي، 2-شباط-2021، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة المشرق الخرطوم السودان.
- مقدم خالد ، عادل طلبة ، فريد عوينات ، تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة على الخصائص الأساسية لجودة المعلومة المالية، مجلة الإقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04 العدد 02 ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر، 2021.
- منال محمد، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي، مجلة إضافات اقتصادية: العدد 3 أبريل 2018، قسم المحاسبة، كلية إدارة أعمال، جامعة الحدود الشمالية، المملكة العربية السعودية.
- موسى رحمان، فاتح سردوك، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 34، مارس 2014، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
- موسى عيسى محمد بابكر، شيماء عبد الرحيم صالح عبد الله ، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ومدى تأثيرها على جودة ممارسة المهنة، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 01، العدد 1، السودان، 2019.

- نصيرة قاسم، محمد بشير غوالي ، مدى مساهمة البنية التشريعية الجزائرية في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة دراسة ميدانية،المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية ،المجلد05، العدد01 ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،الجزائر، 2019.
- نورة محمدي، مفيدة بن عثمان، محددات جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في منطقة ورقلة،مجلة أداء المؤسسات الجزائرية،العدد2،،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،الجزائر،2022.
- وجدان علي أحمد هادي، أهمية المراجعة الخارجية في مراقبة أداء المؤسسة،مجلة إقتصاديات شمال اقتصاديات شمال إفريقيا،جامعة الجزائر3، المجلد16،العدد 23 ، 2020.

ثالثا: القوانين والمراسيم:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد42،الصادر في 11 جويلية،2010.

رابعا: الأطروحات والرسائل

- أحلام أحمد أبورياش ، أثر معدل دوران المراجع على جودة المراجعة دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة ، 2013.
- احمد حابي،العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر،أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية قسم المحاسبة والتدقيق،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2014،3/2015.
- احمد محمد مخلوف،المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية،رسالة ماجستير في علوم التسيير،قسم علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،الجزائر،2006/2007.
- أمينة لعويسي، دور المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية الخاصة بدورة المخزون دراسة حالة ، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2015-2016.

- بليمام إيناس ، دور المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة ،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية جامعة الجزائر 3، 2015/2014.
- بن جميلة محمد،مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة،رسالة ماجستير في قانون الأعمال،قسم القانون الخاص،كلية الحقوق،جامعة منتوري قسنطينة،الجزائر،2011/2010.
- بن عمارة كهينة،المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية،مذكرة الماجستير علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2013/2012.
- بوعبيدة محمد،دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصدقية على المصدقية على المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة،دراسة حالة، أطروحة دكتوراه علوم التسيير، جامعة محمد بوقرة بومرداس ، 2021/2020.
- بوقرنديلية، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر،مذكرةالماجستير علوم التسيير ،جامعة أحمد بوقرة بومرداس،2016 /2015.
- حازم فؤاد عليان،أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية،رسالة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل،كلية التجارة،الجامعة الاسلامية،غزة،فلسطين،2010.
- حمادي نبيل،أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية،أطروحة دكتوراه تخصص مالية ومحاسبة،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر3،الجزائر،2012/2011.
- سارة حدة بودربالة ، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية دراسة ميدانية،أطروحة دكتوراه تخصص علوم التسيير ،جامعة عمار ثليجي بالأغواط،2014/2013.
- شدرى معمر سعاد،التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية،أطروحة دكتوراه علوم التسيير قسم مالية مؤسسة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة أحمد بوقرة،بومرداس الجزائر 2015/2014.
- شريقي عمر،التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،جامعة سطيف1، 2012/2011.
- صارة جريو، دور المراجعة الخارجية في الحد من ظاهرة الفساد المالي في المؤسسة الاقتصادية في ظل إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر ، أطروحة دكتوراه علوم التسيير،جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف،2019/2018.

- صدام محمد محمود، وآخرون أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية، مجلة جامعة الانبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، دراسة حالة عينة من المحاسبين في مدينة تكريت، العدد 7، جامعة تكريت، 2011.
- عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير محاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012.
- عبد السلام سليمان قاسم الاهدل المعيد، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير العلوم التجارية، قسم المحاسبة ومراجعة، كلية التجارة، جامعة الحديدة، اليمن، 2008.
- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير العلوم التجارية، قسم علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009.
- عويفات محمد العربي، استجابة محافظي الحسابات لتطبيق المعاينة الإحصائية بين معايير التدقيق الجزائري والدولية، أطروحة دكتوراه في تدقيق ومراقبة التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2022/2021.
- عيادي حسين، دور لجان المراجعة في تفعيل العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة الجزائر، 2010/2009.
- فداق أمينة، تأثير آليات حوكمة المؤسسات الجزائرية الإقتصادية على جودة المراجعة الخارجية _دراسة ميدانية_، مذكرة الماجستير علوم التسيير، 2008/2009.
- قدوري منال، دور لجان المراجعة في تقييم ودعم جودة عملية المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه في دراسات محاسبية وجباية وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021/2020.
- كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010، ص 19-20.
- لخزاري عبد الجليل، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، أطروحة دكتوراه العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2018/2019.

- مبارك عبد المنعم الزبير محمد ، تقييم وتطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية الحديثة للحد من الفساد المالي بشركات المساهمة العامة، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2014 .
- 28-محمد محمود دائل الهاشمي،مدى كفاية المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات لتقييم قدرة المؤسسات على الاستمرارية،أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية قسم المحاسبة والتدقيق،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر3،2013،2014/3.
- نسرين الأمين قمر الدين،التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة،رسالة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل،كلية الدراسات العليا،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،السودان،2014.
- هيثم عابدين عباس محمد ، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في الحد من التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية،مذكرة ماجستير في المحاسبة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين، السودان، 2017.
- وجدان علي احمد هادي، دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة دراسة حالة،أطروحة دكتوراه العلوم التجارية ، جامعة الجزائر3، 2020/2021.
- يرقى كريم،تطور المراجعة الخارجية الاتجاهات الدولية الحديثة للمهنة دراسة حالة،أطروحة دكتوراه علوم تجارية، جامعة البليدة 2، 2016/2017.

خامسا :الملتقيات:

- محمد علي جبران،العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن،الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة،المملكة العربية السعودية،جامعة الملك سعود الرياض،18-19 مايو 2010.

سادسا : المراجع باللغة الأجنبية:

- BécoureGean ,charles Bouquin Henri, **Audit opérationnel,Entrepreneur ait ,Gouvernance et performance**,3eme Edition, Economica,paris,France,2008.

- Benoipigé, gouvernance, **contrôle et audit des organisation** ,ed economica,2008.
- Wehrich, Heinz and Koontz, Harold, Management: Global Perspective, International Edition, McGraw-Hill Inc, NEW York, USA, 1993.



الملاحق



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد شريف مساعدي سوق أهراس
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



الشعبة: علوم التسيير

المستوى: الثانية ماستر

التخصص: محاسبة وتدقيق

الموضوع: استمارة استبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته الأخ الكريم/الأخت الكريمة تحية طيبة وبعد:

من خلال التحضير لنيل شهادة الماستر للسنة الجامعية 2023/2022 نتوجه إليكم بالشكر والاحترام راجين تعاونكم معنا لإستكمال متطلبات البحث العلمي في تخصص المحاسبة والتدقيق من خلال مذكرة تحت عنوان "الإلتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة" دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين، ونرجو منكم التفضل والإطلاع على هذا الإستبيان والإجابة على الأسئلة بكل دقة وموضوعية وذلك بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة من أجل خدمة البحث العلمي بالشكل الأمثل ، ونؤكد حرصنا الشديد على سرية المعلومات المقدمة من قبلكم وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط ، ولكم منا جزيل الشكر.

تحت إشراف الأستاذة:

نبيلة ساسان

من إعداد:

بن غالية صباح

عكيك أسماء

المحور الأول: معلومات عامة

1-الجنس:

ذكر أنثى

2-الفئة العمرية :

أقل من 25 سنة من 25-35 سنة من 36-45 سنة أكثر من 45 سنة

3-المؤهل العلمي :

ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه شهادات أخرى

4-الوظيفة :

خبير محاسبي محافظ الحسابات محاسب معتمد أستاذ جامعي أخرى

5-سنوات الخبرة :

أقل من 5 سنوات من 5-15 سنة من 16-25 سنة أكثر من 25 سنة

المحور الثاني: مدى إلتزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة

البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1- يتميز مراجع الحسابات بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية أثناء أداء عمله.					
2-نقابة المحاسبين والمراجعين تقوم بإصدار نشرات دورية تحدد فيها أخلاقيات مزاوله مهنة المحاسبة.					
3- تظهر أخلاقيات المهنة ضمن متطلبات التكوين و التربصات المرتبطة بمهنة المحاسبة.					
4- وجود تعارض بين مسؤوليات المحاسب مع بعض الاحتياجات الداخلية يؤدي إلى أن يعمل المحاسب بخلاف المعايير المهنية					
5- يتأثر مراجعو الحسابات بتضارب المصالح سواء كانت بدوافع شخصية أو مالية أو تجارية أو وظيفية.					

					6- يتجنب مراجعو الحسابات بأن ترتبط أسماؤهم بتقارير تحتوي على بيانات مالية محرفة أو مضللة أو تتضمن نوع من الغموض الذي قد يؤدي إلى التضليل.
					7- يقوم مراجعو الحسابات بتأدية مهامهم باجتهاد وفقا للمعايير المهنية والفنية المطبقة.
					8- يتمتع مراجعو الحسابات عن الكشف عن أية معلومات سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل دون تفويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني وقانوني يتطلب الكشف عن هذه المعلومة.
					9- يتجنب المراجع الإعلان عن نفسه والخدمات التي يقدمها بصورة تلحق الضرر بالمهنة وتسيء إلى الآخرين.
					10- عندما يقوم المراجع بتأدية خدمات للعملاء الذين تتضارب مصالحهم أو يكونوا في حالة نزاع مع بعضهم البعض يجب أن يلتزم بالحياد والسرية.
					11- إن وجود علاقة شخصية أو عائلية لمراجع الحسابات مع العملاء تشكل تهديدا على المبادئ الموضوعية والحياد.
					12- يمارس المراجع الخارجي سلوك النزاهة للتأكد على أمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.
					13- تؤثر المسؤولية المدنية على المراجع الخارجي ببذل العناية الممكنة لاكتشاف موطن الغش في القوائم المالية.
					14- يتمتع المراجع بثقافة العمل وفق أخلاقيات المهنة ولو في الظروف التي تقتضي التحايل لخدمة مصالح العميل.
					15- يقدم المراجع الخارجي تقاريره في الوقت المحدد حتى يتمكن أصحاب المصالح من اتخاذ قراراتهم في الوقت المناسب.
					16- يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية التأديبية عند عدم بذل العناية وفق المعايير المحلية المتعارف عليها لكشف الغش.

المحور الثالث: جودة خدمة المراجعة

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	البيان
					1- تَتم جودَة المراجَعَة بإشباع رغبات جميع أطراف المهتمَة بعملية المراجَعَة
					2- يوجد مفهوم محدد ومتفق عليه بين الباحثين والأكاديميين والمهنيين لجودَة المراجَعَة
					3- إدراك المراجعيين بالتزامهم ميدانيا على تطبيق المعايير العامة للمراجَعَة ترتبط بشكل مباشر بجودَة المراجَعَة
					4- دعم التأهيل العلمي والعملية لمحافظ الحسابات يؤثر على جودَة المراجَعَة
					5- إستخدام وسائل الدعاية والإعلان في إستجلاب العملاء ومنافسة زملاء المهنة من العوامل المؤثرة سلبا على جودَة المراجَعَة
					6- تقرير المراجع يتضمن الإِستخدام الأمثل للموارد المادية المتاحة يؤثر على جودَة المراجَعَة
					7- تفي محتويات تقارير المراجَعَة بإحتياجات الأطراف الداخلية والخارجية ذوي المصلحة بالمؤسسة
					8- تتمتع مكتب المراجَعَة بالشهرة وبالسمعة الحسنَة يؤثر على جودَة عملية المراجَعَة
					9- قبول عضو أو أكثر من أعضاء فريق المراجَعَة للهدايا ذات القيمة المعتبرة من الشركة محل المراجَعَة يؤثر سلبا على جودَة المراجَعَة
					10- وجود معايير للرقابة على جودَة المراجَعَة من وسائل تحسين جودَة المراجَعَة.
					11- تتمتع أعضاء فريق المراجَعَة بخبرات ومهارات في مجالات أخرى غير المحاسبة والمراجَعَة يؤثر ايجابيا على جودَة المراجَعَة
					12- عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجَعَة

					يؤثر إيجابيا على جودة خدمة المراجعة
					13- تساهم قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في تقديم أعمال المراجعة في الوقت المناسب دون تأخير
					14- التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة يساهم في تحسين جودة المراجعة.

ملحق (2): قيمة ألفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité	
Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach
30	,737

ملحق (3): الإحصائيات المتعلقة بخصائص العينة

الجنس المستجيب					
Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
65,6	65,6	65,6	21	ذكر	Valide
100,0	34,4	34,4	11	أنثى	
	100,0	100,0	32	Total	

الفئة العمرية					
Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
37,5	37,5	37,5	12	من 25-35 سنة	
78,1	40,6	40,6	13	من 36-45 سنة	
100,0	21,9	21,9	7	أكثر من 45 سنة	
	100,0	100,0	32	Total	

المؤهل العلمي

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
31,3	31,3	31,3	10	ليسانس	Valide
62,5	31,3	31,3	10	ماستر	
84,4	21,9	21,9	7	دكتوراه	
100,0	15,6	15,6	5	شهادات أخرى	
	100,0	100,0	32	Total	

الوظيفة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
6,3	6,3	6,3	2	خبير محاسبي	Total
15,6	9,4	9,4	3	محافظ حسابات	
21,9	6,3	6,3	2	محاسب معتمد	
50,0	28,1	28,1	9	أستاذ جامعي	
100,0	50,0	50,0	16	أخرى	
	100,0	100,0	32	Total	

سنوات الخبرة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
15,6	15,6	15,6	5	أقل من 5 سنوات	Valide
71,9	56,3	56,3	18	من 5-15 سنة	
81,3	9,4	9,4	3	من 16-25 سنة	
100,0	18,8	18,8	6	أكثر من 25	
	100,0	100,0	32	Total	

الملحق رقم (04): إحصائيات المحور الثاني من الاستبيان

Statistiques descriptives

Variance	Moyenne	N	
,822	3,7813	32	تهتم جودة المراجعة بإشباع رغبات جميع أطراف المهمة بعملية المراجعة
1,031	3,5313	32	يوجد مفهوم محدد ومتفق عليه بين الباحثين والأكاديميين والمهنيين لجودة المراجعة
,387	4,2500	32	إدراك المراجعين إلتزاماتهم ميدانيا على تطبيق المعايير العامة للمراجعة ترتبط بشكل مباشر بجودة المراجعة
1,039	4,1563	32	دعم التأهيل العلمي والعملية لمحافظ الحسابات يؤثر على جودة المراجعة
1,613	3,2500	32	إستخدام وسائل الدعاية والإعلان في استجلاب العملاء ومناقسة زملاء المهنة من العوامل المؤثرة سلبا على جودة المراجعة
,725	3,7188	32	تقرير المراجع يتضمن الإستخدام الأمثل للموارد المادية المتاحة يؤثر على جودة المراجعة
1,467	3,7813	32	تفي محتويات تقارير المراجعة بإحتياجات الأطراف الداخلية والخارجية ذوي المصلحة بالمؤسسة
1,544	3,9375	32	تمتع مكتب المراجعة بالشهرة وبالسعة الحسنة يؤثر على جودة عملية المراجعة
,899	4,0625	32	قبول أو أكثر من أعضاء فريق المراجعة للهدايا ذات القيمة المعتبرة من الشركة محل المراجعة يؤثر سلبا على جودة المراجعة
,257	4,4688	32	وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة من وسائل تحسين جودة المراجعة
,645	4,0000	32	تمتع أعضاء فريق المراجعة بخبرات ومهارات في مجالات أخرى غير المحاسبة والمراجعة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة
1,081	3,8750	32	عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة يؤثر إيجابيا على جودة خدمة المراجعة
,588	4,1563	32	تساهم قواعد سلوك وأداب مهنة المراجعة في تقديم أعمال المراجعة في الوقت المناسب دون تأخير
,319	4,4375	32	التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة يساهم في تحسين جودة المراجعة
,172	3,9576	32	جودة خدمة المراجعة
		32	N valide (liste)

يتميز مراجع الحسابات بالإستقلالية والنزاهة والموضوعية أثناء أداء عمله

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
9,4	9,4	9,4	3	محايد	Valide
59,4	50,0	50,0	16	موافق	
100,0	40,6	40,6	13	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

نقابة المحاسبين والمراجعين تقوم بإصدار نشرات دورية تحدد فيها أخلاقيات مزاوله مهنة المحاسبة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
6,3	6,3	6,3	2	غير موفق	Valide
34,4	28,1	28,1	9	محايد	
87,5	53,1	53,1	17	موافق	
100,0	12,5	12,5	4	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

تظهر أخلاقيات المهنة ضمن متطلبات التكوين والتربصات المرتبطة بمهنة المحاسبة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
21,9	21,9	21,9	7	محايد	Valide
84,4	62,5	62,5	20	موافق	
100,0	15,6	15,6	5	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

وجود تعارض بين مسؤوليات المحاسب مع بعض الإحتياجات الداخلية
يؤدي إلى أن يعمل المحاسب بخلاف المعايير المهنية

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
15,6	15,6	15,6	5	غير موافق بشدة	Valide
40,6	25,0	25,0	8	غير موافق	
62,5	21,9	21,9	7	محايد	
93,8	31,3	31,3	10	موافق	
100,0	6,3	6,3	2	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

يتأثر مراجعو الحسابات بتضارب المصالح سواء كانت بدوافع شخصية أو
مالية أو تجارية أو وظيفية

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
9,4	9,4	9,4	3	غير موافق بشدة	Valide
28,1	18,8	18,8	6	غير موافق	
43,8	15,6	15,6	5	محايد	
87,5	43,8	43,8	14	موافق	
100,0	12,5	12,5	4	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

يتجنب مراجعو الحسابات بأن ترتبط أسماءهم بتقارير تحتوي على بيانات مالية

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
3,1	3,1	3,1	1	غير موافق بشدة	Valide
12,5	9,4	9,4	3	غير موافق	
28,1	15,6	15,6	5	محايد	
68,8	40,6	40,6	13	موافق	
100,0	31,3	31,3	10	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

يقوم مراجعو الحسابات بتأدية مهامهم باجتهد وفقا للمعايير المهنية والفنية المطبقة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
6,3	6,3	6,3	2	غير موافق	Valide
12,5	6,3	6,3	2	محايد	
62,5	50,0	50,0	16	موافق	
100,0	37,5	37,5	12	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

يتمتع مراجعو الحسابات عن الكشف عن أية معلومات سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل دون تفويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني وقانوني

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
37,5	37,5	37,5	12	موافق	Valide
100,0	62,5	62,5	20	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

يتجنب المراجع الإعلان عن نفسه والخدمات التي يقدمها بصورة تلحق الضرر بالمهنة وتسيء إلى الآخرين

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
15,6	15,6	15,6	5	غير موافق بشدة	Valide
25,0	9,4	9,4	3	غير موافق	
37,5	12,5	12,5	4	محايد	
87,5	50,0	50,0	16	موافق	
100,0	12,5	12,5	4	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

عندما يقوم المراجع بتأدية خدمات للعملاء الذين تتضارب مصالحهم أو يكونوا في حالة نزاع مع بعضهم البعض يجب أن يلتزم بالحياد والسرية

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
9,4	9,4	9,4	3	محايد	Valide
53,1	43,8	43,8	14	موافق	
100,0	46,9	46,9	15	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

إن وجود علاقة شخصية أو عائلية لمراجع الحسابات مع العملاء تشكل تهديداً على المبادئ الموضوعية والحياد

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
6,3	6,3	6,3	2	غير موافق بشدة	Valide
15,6	9,4	9,4	3	غير موافق	
34,4	18,8	18,8	6	محايد	
71,9	37,5	37,5	12	موافق	
100,0	28,1	28,1	9	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

يمارس المراجع الخارجي سلوك النزاهة للتأكد على أمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
68,8	68,8	68,8	22	موافق	Valide
100,0	31,3	31,3	10	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

تؤثر المسؤولية المدنية على المراجع الخارجي ببذل العناية الممكنة
لإكتشاف موطن الغش في القوائم المالية

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
12,5	12,5	12,5	4	غير موفق	Valide
28,1	15,6	15,6	5	محايد	
84,4	56,3	56,3	18	موافق	
100,0	15,6	15,6	5	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

يتمتع المراجع بثقافة العمل وفق أخلاقيات المهنة ولو في الظروف التي
تقتضي التحايل لخدمة مصالح العميل

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
6,3	6,3	6,3	2	غير موفق بشدة	Valide
9,4	3,1	3,1	1	غير موفق	
21,9	12,5	12,5	4	محايد	
71,9	50,0	50,0	16	موافق	
100,0	28,1	28,1	9	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

يقدم المراجع الخارجي تقاريره في الوقت المحدد حتى يتمكن أصحاب
المصالح من اتخاذ قراراتهم في الوقت المناسب

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
12,5	12,5	12,5	4	محايد	Valide
75,0	62,5	62,5	20	موافق	
100,0	25,0	25,0	8	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية التأديبية عند عدم بذل العناية
وفق المعايير المحلية المتعارف عليه لكشف الغش

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence	
12,5	12,5	12,5	4	محاييد Valide
62,5	50,0	50,0	16	موافق
100,0	37,5	37,5	12	موافق بشدة
	100,0	100,0	32	Total

الملحق رقم (05): إحصائيات المحور الثالث من الاستبيان

Statistiques descriptives

Variance	Moyenne	N	
,822	3,7813	32	تهتم جودة المراجعة بإشباع رغبات جميع أطراف المهمة بعملية المراجعة
1,031	3,5313	32	يوجد مفهوم محدد ومنفق عليه بين الباحثين والأكاديميين والمهنيين لجودة المراجعة
,387	4,2500	32	إدراك المراجعين إلتزاماتهم ميدانيا على تطبيق المعايير العامة للمراجعة ترتبط بشكل مباشر بجودة المراجعة
1,039	4,1563	32	دعم التأهيل العلمي والعملية لمحافظ الحسابات يؤثر على جودة المراجعة
1,613	3,2500	32	إستخدام وسائل الدعاية والإعلان في استجلاب العملاء ومنافسة زملاء المهنة من العوامل المؤثرة سلبا على جودة المراجعة
,725	3,7188	32	تقرير المراجع يتضمن الاستخدام الأمثل للموارد المادية المتاحة يؤثر على جودة المراجعة

1,467	3,7813	32	تفي محتويات تقارير المراجعة باحتياجات الأطراف الداخلية والخارجية ذوي المصلحة بالمؤسسة
1,544	3,9375	32	تمتع مكتب المراجعة بالشهرة وبالسمعة الحسنة يؤثر على جودة عملية المراجعة
,899	4,0625	32	قبول عضو أو أكثر من أعضاء فريق المراجعة للهدايا ذات القيمة المعتبرة من الشركة محل المراجعة يؤثر سلبا على جودة المراجعة
,257	4,4688	32	وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة من وسائل تحسين جودة المراجعة
,645	4,0000	32	تمتع أعضاء فريق المراجعة بخبرات ومهارات في مجالات أخرى غير المحاسبية والمراجعة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة
1,081	3,8750	32	عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة يؤثر إيجابيا على جودة خدمة المراجعة
,588	4,1563	32	تساهم قواعد سلوك وأداب مهنة المراجعة في تقديم أعمال المراجعة في الوقت المناسب دون تأخير
,319	4,4375	32	التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة يساهم في تحسين جودة المراجعة
,172	3,9576	32	جودة خدمة المراجعة
		32	N valide (liste)

CORRELATIONS

/VARIABLES=x y

/PRINT=TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

تهتم جودة المراجعة بإشباع رغبات جميع أطراف المهنة بعملية المراجعة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence	
12,5	12,5	12,5	4	غير موفق
28,1	15,6	15,6	5	محايد
81,3	53,1	53,1	17	موافق
100,0	18,8	18,8	6	موافق بشدة
	100,0	100,0	32	Total

يوجد مفهوم محدد ومتفق عليه بين الباحثين والأكاديميين والمهنيين لجودة المراجعة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence	
3,1	3,1	3,1	1	غير موفق بشدة Valide
18,8	15,6	15,6	5	غير موفق
37,5	18,8	18,8	6	محايد
87,5	50,0	50,0	16	موافق
100,0	12,5	12,5	4	موافق بشدة
	100,0	100,0	32	Total

إدراك المراجعين إلتزاماتهم ميدانيا على تطبيق المعايير العامة للمراجعة ترتبط بشكل مباشر بجودة المراجعة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence	
9,4	9,4	9,4	3	محايد Valide
65,6	56,3	56,3	18	موافق
100,0	34,4	34,4	11	موافق بشدة
	100,0	100,0	32	Total

دعم التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات يؤثر على جودة المراجعة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
3,1	3,1	3,1	1	غير موافق بشدة	Valide
9,4	6,3	6,3	2	غير موافق	
15,6	6,3	6,3	2	محايد	
56,3	40,6	40,6	13	موافق	
100,0	43,8	43,8	14	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

إستخدام وسائل الدعاية والإعلان في استجلاب العملاء ومنافسة زملاء المهنة من العوامل المؤثرة سلباً على جودة المراجعة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
12,5	12,5	12,5	4	غير موافق بشدة	Valide
28,1	15,6	15,6	5	غير موافق	
50,0	21,9	21,9	7	محايد	
84,4	34,4	34,4	11	موافق	
100,0	15,6	15,6	5	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

تقرير المراجع يتضمن الإستخدام الأمثل للموارد المادية المتاحة يؤثر على جودة المراجعة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
12,5	12,5	12,5	4	غير موفق	Valide
28,1	15,6	15,6	5	محايد	
87,5	59,4	59,4	19	موافق	
100,0	12,5	12,5	4	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

تفي محتويات تقارير المراجعة باحتياجات الأطراف الداخلية والخارجية ذوي المصلحة بالمؤسسة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
9,4	9,4	9,4	3	غير موافق بشدة	Valide
15,6	6,3	6,3	2	غير موفق	
25,0	9,4	9,4	3	محايد	
71,9	46,9	46,9	15	موافق	
100,0	28,1	28,1	9	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

تمتع مكتب المراجعة بالشهرة وبالسمعة الحسنة يؤثر على جودة عملية المراجعة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
6,3	6,3	6,3	2	غير موافق بشدة	Valide
15,6	9,4	9,4	3	غير موافق	
28,1	12,5	12,5	4	محايد	
56,3	28,1	28,1	9	موافق	
100,0	43,8	43,8	14	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

قبول عضواً أو أكثر من أعضاء فريق المراجعة للهدايا ذات القيمة المعتبرة من الشركة محل المراجعة يؤثر سلباً على جودة المراجعة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
6,3	6,3	6,3	2	غير موافق	Valide
28,1	21,9	21,9	7	محايد	
59,4	31,3	31,3	10	موافق	
100,0	40,6	40,6	13	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة من وسائل تحسين جودة المراجعة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
53,1	53,1	53,1	17	موافق	Valide
100,0	46,9	46,9	15	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

تمتع أعضاء فريق المراجعة بخبرات ومهارات في مجالات أخرى غير المحاسبة والمراجعة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
6,3	6,3	6,3	2	غير موفق	Valide
18,8	12,5	12,5	4	محايد	
75,0	56,3	56,3	18	موافق	
100,0	25,0	25,0	8	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة يؤثر إيجابيا
على جودة خدمة المراجعة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
6,3	6,3	6,3	2	غير موافق بشدة	Valide
28,1	21,9	21,9	7	محايد	
71,9	43,8	43,8	14	موافق	
100,0	28,1	28,1	9	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

تساهم قواعد سلوك وأداب مهنة المراجعة في تقديم أعمال المراجعة
في الوقت المناسب دون تأخير

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
3,1	3,1	3,1	1	غير موافق	Valide
15,6	12,5	12,5	4	محايد	
65,6	50,0	50,0	16	موافق	
100,0	34,4	34,4	11	موافق بشدة	
	100,0	100,0	32	Total	

التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة يساهم في تحسين جودة المراجعة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence	
3,1	3,1	3,1	1	محاييد Valide
53,1	50,0	50,0	16	موافق
100,0	46,9	46,9	15	موافق بشدة
	100,0	100,0	32	Total

الملحق (6): معادلة الانحدار الخطي البسيط

Récapitulatif des modèles			
R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
,551	,304	,280	,352

مدى التزام المرجع الخارجي بأخلاقيات المهنة. La variable indépendante est

ANOVA					
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Régression	1,617	1	1,617	13,083	,001
Résidu	3,708	30	,124		
Total	5,325	31			

مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة La variable indépendante est

Coefficients					
	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta		
مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة	,760	,210	,551	3,617	,001
(Constante)	,985	,824		1,194	,242

الملحق رقم 7: اختبار طبيعة التوزيع

Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة	,118	32	,200*	,947	32	,115
جودة خدمة المراجعة	,202	32	,002	,945	32	,101

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق رقم 8: معامل الارتباط

Corrélations			
		مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة	جودة خدمة المراجعة
مدى التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة	Corrélation de Pearson	1	,551**
	Sig. (bilatérale)		,001
	N	32	32
جودة خدمة المراجعة	Corrélation de Pearson	,551**	1
	Sig. (bilatérale)	,001	
	N	32	32

** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

قائمة الأساتذة المحكمين

الرقم	اسم و لقب المحكم	الرتبة	التخصص	الإمضاء
01	عزالدين خوار	استاذ مساعد	مفاهيم	
02	بطلوك تو الواسي	استاذ	مالية المحاسبة	
03	رفاعة عبد العزيز	استاذ	مالية المحاسبة	
04	سولم بطلوك الواسي	استاذ	محاسبة	