وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الشريف مساعدية
سوق أهراس
كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية
قسم علوم التسيير

Université Mohamed Chérif Messadia Souk Ahras
Faculté Des Science économiques, gestion et science commerciales

السنة الجامعية: 2022-2023

مذكّرة

ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

مساهمة المراجع الخارجي في الحد من اثر مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية -استطلاع اراء عينة من المهنيين والاكاديميين في الجزائر-

الشعبة

علوم المالية و المحاسبة

التّخصص

محاسبة و تدقيق

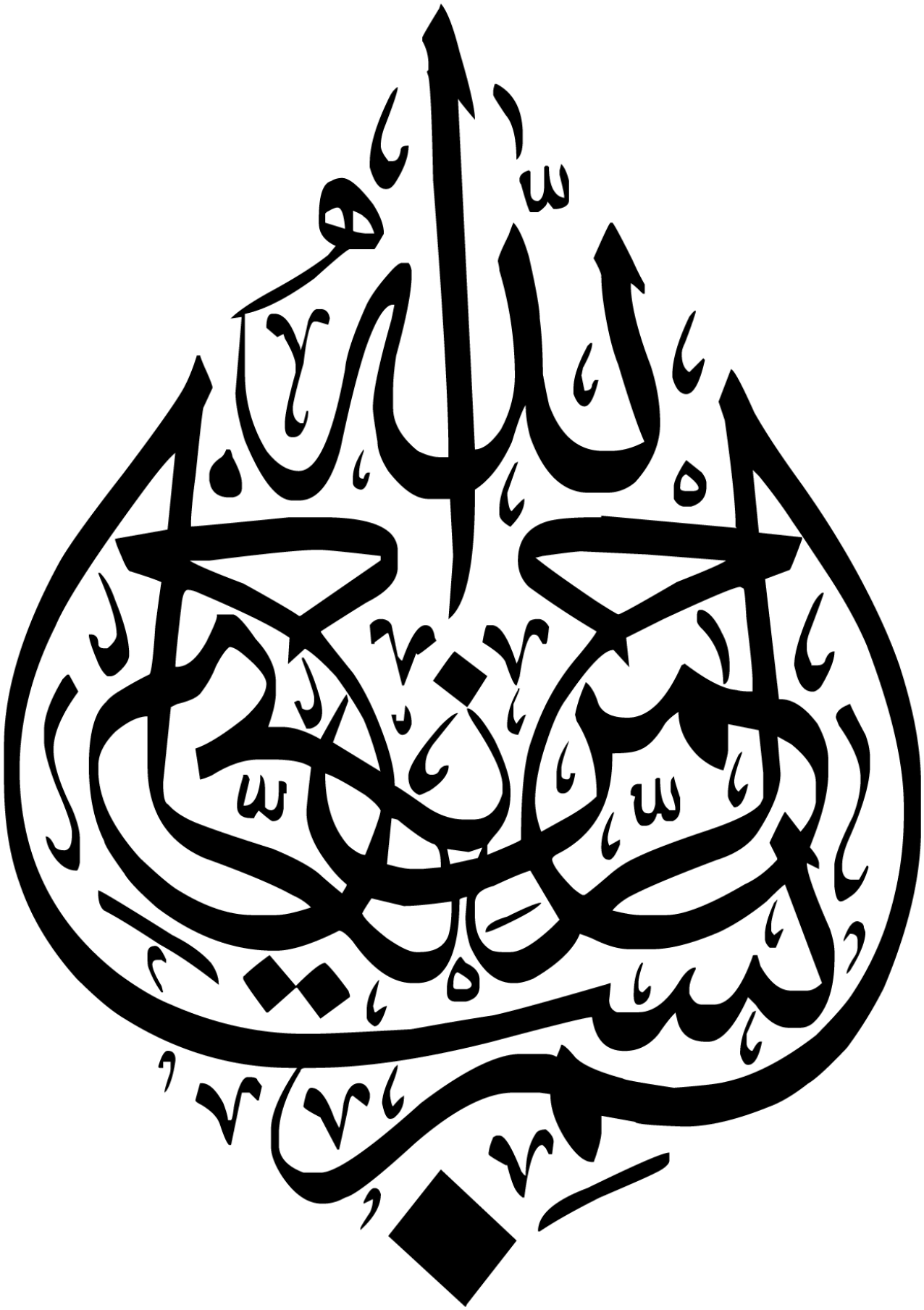
من إعداد

دريدي علاء الدين
دوايسية محمد

لجنة المناقشة

الرئيس: حاب الله شريف	أستاذ محاضر أ	جامعة سوق اهراس
المشرف: بوقفة علاء	أستاذ محاضر	جامعة سوق اهراس
المناقش: لعلايبية عبد المالك	أستاذ محاضر أ	جامعة سوق اهراس

رقم...../ 23



شكر وعرفان

الحمد والشكر لله الحي القيوم أولا وأخيرا وامتثالا لقوله صلى الله عليه وسلم:

" من لا يشكر الناس لا يشكر الله"

نتوجه بجزيل الشكر وجميل العرفان للأستاذ " بوقفة علاء" الذي تكرم بقبول

الإشراف على هذه المذكرة وعلى جميع التوجيهات والملاحظات والنصائح.

كما لا يفوتنا ان نتقدم بوافر التقدير والاحترام لأعضاء اللجنة المحترمين على

عناء قراءة المذكرة وقبولها وتصويبها.

وكذلك نتقدم بخالص الشكر الى كل من حرسنا من أساتذة كلية العلوم الاقتصادية

و العلوم التجارية و علوم التسيير بجامعة محمد الشريف مساعدية سوق اهراس والى

كل موظفي المكتبة وجزاهم الله كل خير.

وفي الاخير نشكر كل من قدم لنا يد العون والمساعدة من قريب او من بعيد ونسأل

الله عز وجل أن يجعل ذلك في ميزان حسناتهم انه قريب مجيب

الإهداء

مرت قاطرة البحث بكثير من العوائق، ومع ذلك حاولت أن أتخطاها بثبات بفضل من الله ومنه

الحمد لله الذي وفقنا في هذا العمل المتواضع الذي اهديه مع أسمى عبارات الحب والامتنان:

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

إلي أبي نور دربي الذي ساندني وتعب من أجل إتمام مسيرتي الدراسية.

إلى أمي التي طالما رافقني بدعائها وحرصها علي.

إلى اخوتي وأحبتي واصدقائي وكل من ساهم في نجاحي من قريب أو بعيد

إلى الأساتذة المحترمين

إلى كل من بعث في نفسي روح الأمل في الأوقات الصعبة وقدم لي يد المساعدة

حريدي علاء الدين

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة مدى مساهمة المراجع الخارجي في الحد من اثر مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية، و ذلك من وجهة نظر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و الأساتذة الجامعيين في الجزائر، و لتحقيق اهداف الدراسة و اختيار الفرضيات المناسبة للموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي، اذ تم بناء و توزيع استبيان على محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين و الأساتذة الجامعيين في الجزائر، كما قام الباحثان بتحليل بيانات الاستبيان من خلال برنامج spss 22

و استخدام اختبار anova و معامل الارتباط بيرسون، و قد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن مساهمة المراجع الخارجي في الحد من أثر مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية تتمثل في تقديم توجيهات وتعليقات بناءة، كشف الغش والتلاعب، توفير ضمانات للأطراف الخارجية، الامتثال للمعايير المهنية، تعزيز الشفافية والمساءلة، وزيادة الثقة في السوق المالي،

الكلمات المفتاحية:

المراجع الخارجي، المراجعة الخارجية، جودة المراجعة، مخاطر المراجعة، موثوقية البيانات المالية.

Summary :

This study aims to determine the extent to which the external auditor contributes to reducing the impact of audit risks on the reliability of financial statements, This is from the point of view of accountants, bookkeepers and university professors in Algeria, and To achieve the objectives of the study and choose the appropriate hypotheses for the subject, the descriptive approach was relied on, a questionnaire was built and distributed to account governors, accountants and university professors in Algeria, The researchers also analyzed the questionnaire data through the spss 22 program And the use of the Anova test and the Pearson correlation coefficient, The study reached a set of results, the most important of which is that the contribution of the external auditor in reducing the impact of audit risks on the reliability of financial statements is to provide constructive guidance and comments, detect fraud and manipulation, provide guarantees to external parties, comply with professional standards, enhance transparency and accountability, and increase confidence in the financial market.

Keywords:

External Auditor, External Audit, Audit Quality, Audit Risk, Reliability of Financial Statements.

الفـهـارس

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
مقدمة	1
الفصل الأول الفصل الأول: مسؤولية المراجع الخارجي على موثوقية البيانات المالية	7
تمهيد	8
المبحث الأول: الاطار النظري للمراجعة الخارجية	9
الطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية	9
المطلب الثاني: أهداف و أهمية المراجعة الخارجية	10
المطلب الثالث: خطوات تنفيذ عملية المراجعة	12
المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية	16
المطلب الأول: المعايير الشخصية	16
المطلب الثاني: معايير الأداء المهني	19
المطلب الثالث: معاير اعداد التقارير	21
المبحث الثالث: جودة المراجعة الخارجية واثرها على موثوقية البيانات المالة	24
الطلب الأول: جودة المراجعة الخارجية	24
المطلب الثاني: الهيئات و الجهات المهنية لضمان جودة المراجعة	25
المطلب الثالث:الأثر على موثوقية البيانات المالية	28
خلاصة الفصل	30
الفصل الثاني: مخاطر المراجعة	31
تمهيد	32
المبحث الأول: ماهية مخاطر المراجعة	33
الطلب الأول: مفهوم مخاطر المراجعة	33
المطلب الثاني: مكونات مخاطر المراجعة	35
المبحث الثاني: علاقة مخاطر المراجعة بجودة المراجعة	38
الطلب الأول: قياس مخاطر المراجعة	38
المطلب الثاني: مستويات مخاطر المراجعة	42
المطلب الثالث: اثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة	44
المبحث الثالث: مسؤولية المراجع الخارجي في ضبط مخاطر المراجعة	47
الطلب الأول: العوامل التي تحدد مسؤولية المراجع الخارجي	48
المطلب الثاني: انواع مسؤولية المراجع الخارجي	49
المطلب الثالث: مسؤولية المراجع الخارجي في تخفيض مخاطر المراجعة	52
خلاصة الفصل	56

فهرس المحتويات

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	**57**
تهيد	**58**
المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة	**59**
المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة.	**59**
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة	**62**
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة التطبيقية و تحليل النتائج	**64**
المطلب الأول: عرض خصائص عينة الدراسة التطبيقية:	**64**
المطلب الثاني: تقييم إجابات عينة الدراسة بالنسبة للمحور الأول من الاستبيان	**70**
المطلب الثالث: تقييم إجابات عينة الدراسة بالنسبة للمحور الثاني من الاستبيان	**71**
المطلب الرابع: تقييم إجابات عينة الدراسة بالنسبة للمحور الثالث من الاستبيان	**74**
المبحث الثالث: تفسير النتائج واختبار الفرضيات	**76**
المطلب الأول: تفسير نتائج الفرضية الاولى	**76**
المطلب الثاني: تفسير نتائج الفرضية الثانية	**78**
المطلب الثالث: تفسير نتائج الفرضية الثالثة	**80**
خلاصة الفصل:	**87**
خاتمة	**88**
قائمة المراجع	**93**
الملاحق	**100**

فهرس الجداول

العنوان	الصفحة
الجدول رقم (01)	40
الجدول رقم (2)	60
الجدول رقم (3)	63
الجدول رقم (4)	64
الجدول رقم (5)	66
الجدول رقم (6)	68
الجدول رقم (7)	69
الجدول رقم (8)	70
الجدول رقم (9)	71
الجدول رقم (10)	74
الجدول رقم (11)	76
الجدول رقم (12)	77
الجدول رقم (13)	78
الجدول رقم (14)	79
الجدول رقم (15)	81
الجدول رقم (16)	83
الجدول رقم (17)	85

فهرس الأشكال

العنوان	الصفحة
الشكل رقم (01): خطوات التعرف على المنشأة	**13**
الشكل رقم(2): الفئة العمرية	**65**
الشكل رقم (3): المؤهل العلمي	**67**
الشكل (4): الوظيفة	**68**
الشكل رقم (5): الخبرة العلمية	**69**

مقدمة عامة

في عالم الأعمال المعقد والديناميكي، تأتي المراجعة الخارجية كشاهد موثوق وحيد على صحة ونزاهة العمليات المالية، إنها العين التي تراقب بدقة وتقيم بحرفية الأرقام والبيانات التي تشكل أساس القرارات الاستراتيجية والاستثمارية، تعد المراجعة الخارجية أداة حاسمة لضمان شفافية وموثوقية البيانات المالية، وتعكس التزام المؤسسات بمبادئ النزاهة والتحكم المالي و ترتكز على دقة واستقلالية المراجعين الخارجيين، الذين يمتلكون خبرة ومعرفة متخصصة في المحاسبة والتدقيق، يقومون بتفحص السجلات المالية والإجراءات المحاسبية للشركات بدقة للكشف عن الأخطاء أو التلاعبات التي قد تؤثر على مصداقية البيانات المالية

إن تأثير مخاطر المراجعة على مصداقية البيانات المالية كبير إذا كانت مخاطر المراجعة عالية تزداد احتمالية وجود أخطاء في البيانات المالية، مما يؤدي إلى قرارات غير صحيحة من قبل أصحاب المصلحة لذلك، يعد التخفيف من مخاطر المراجعة أمرًا ضروريًا لضمان دقة ومصداقية البيانات المالية.، على الرغم من الدور الحاسم للمراجعة الخارجية في التخفيف من مخاطر المراجعة، إلا أن هناك تحديات والقيود في تعزيز موثوقية البيانات المالية من خلال المراجعة الخارجية، لا يمكن التقليل من تأثير الاحتيال وتحيز الإدارة على مخاطر المراجعة وموثوقية البيانات المالية

تعد موثوقية البيانات المالية ضرورية لضمان أن المستثمرين وأصحاب المصلحة يمكنهم اتخاذ قرارات مستنيرة بشأن الصحة المالية للمؤسسة، يمكن أن تعرض مخاطر المراجعة دقة ومصداقية البيانات المالية للخطر، مما يجعل من الضروري التخفيف من مخاطر المراجعة، كما تلعب المراجعة الخارجية دورًا مهمًا في التخفيف من مخاطر المراجعة من خلال تقديم رأي مستقل وموضوعي حول دقة وموثوقية البيانات المالية، ومع ذلك توجد تحديات وقيود في تعزيز موثوقية البيانات المالية من خلال المراجعة الخارجية، مما يبرز الحاجة إلى التحسينات المستمرة في معايير وممارسات المراجعة.

1-الإشكالية الرئيسية:

بغية الالمام بحيثيات الموضوع و الخوض فيه بصفة مفصلة نطرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن للمراجع الخارجي أن يساهم في الحد من أثر مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية؟

وليتسنى فهم الموضوع قمنا بإعادة صياغة الإشكالية الرئيسية الى مجموعة من التساؤلات الفرعية:

1) ما هي مسؤولية المراجع الخارجي في ضبط مخاطر المراجعة؟

2) كيف تأثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة؟

3) كيف يمكن للمراجع الخارجي اكتشاف مخاطر المراجعة والحد من أثرها على موثوقية البيانات المالية

2-فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: يساهم المراجع الخارجي في الحد من إثر مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية.

الفرضية الثانية: يحرص المراجع الخارجي على تحديد المصادر المتوقعة لمخاطر المراجعة والحد من تأثيرها على موثوقية البيانات المالية.

الفرضية الثالثة: يفضل المراجع الخارجي طريقة القياس النوعي على طريقة القياس الكمي في تقدير مخاطر المراجعة.

3- أهمية الدراسة وأهدافها:

تتجلى أهمية هذه الدراسة في انها تعرض العديد من المخاطر الممكنة عند أعداء البيانات المالية وتوضح كيف يمكن المراجعة الخارجي وقدرته في اكتشاف التحريفات الجوهرية وتقيم مخاطر المراجعة وتقديم توصيات للحد من تأثيرها على موثوقية البيانات المالية كما تساهم الدراسة في تحسين جودة عملية المراجعة الخارجي، وكذلك تعزيز دور المراجع الخارجي في توفير ضمان مصداقية البيانات المالية، وتبين أنّ دور المراجع الخارجي يمثل جزءا اساسيا لمؤسسات المالية.

4- الهدف من الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى:

الالمام بمختلف المفاهيم و الجوانب المتعلقة بالمراجعة الخارجية و مخاطر التي تتعرض اليها.

- تحليل مدى مساهمة المراجع الخارجي في الحد من أثر مخاطر المراجعة علي موثوقية البيانات المالية

- دراسة العوامل المؤثرة في أداء المراجع الخارجي وتحديد دورهم في تعزيز الثقة في البيانات والتقارير المالية وتشمل هذه العوامل منها المعرفة الجيدة والقدرة علي تحليل المخاطر المالية والالتزام بالمعايير المهنية والاخلاقيات المهنية وغيرها من العوامل المهمة التي يتم التركيز عليها في هذه الدراسة.

- تحديد مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة.

- تحديد العوامل التي تساهم في نجاح عملية المراجعة، وتحسين جودة ودقة التقارير المالية وزيادة الثقة في الشركات و المؤسسات التي يتم مرجعتها.

5- اسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار الموضوع لي اسباب منها:

- ارتباط الموضوع بمجال التخصص (محاسبة والتدقيق)

- الرغبة في معرفة ميدان المراجعة الخارجية والتعرف على ما يحيطها من إجراءات.

- موضوع الدراسة يندرج ضمن التخصص

- الرغبة في اكتساب معارف جديدة

6- حدود الدراسة:

- **البعد الزمني:** تم اجراء الدراسة الحالية ابتداء من شهر مارس لغاية شهر جوان لسنة 2023

- **البعد المكاني:** تمت الدراسة على مستوى مكاتب محافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين وخبراء محاسبين واساتذة جامعيين لولاية سوق أهراس

7-منهج الدراسة:

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والتي تعكس إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات المذكورة سابقا اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال إبراز وتوضيح مفاهيم متعلقة بمتغيرات الدراسة وكافة التعاريف والنظريات والخطوات ووصفها على طبيعتها. أما الجزء التطبيقي لدراستنا اعتمدنا فيه على المنهج التحليلي كونه الطريقة الأنسب في تحليل كافة المعطيات وإعطاء أدق النتائج وكذا توضيح العلاقة بين متغيرات البحث باستخدام أدوات التحليل الإحصائي البرنامج SPSS 22 حيث يعتبر المنهج الأنسب لوصف الظاهرة وصفا دقيقا، وتحليل البيانات التي تم جمعها عن طريق توزيع الاستبيانات وتفسيرها بغية الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

8-الدراسات السابقة :

بغية اثراء موضوعنا والحصول على معلومات قد تفيدنا وتساعدنا على بلوغ اهداف الدراسة قمنا بالرجوع لمجموعة من الدراسات السابقة المتمثلة في:

دراسة **نورة محمدي، ومفيدة بن عثمان** بعنوان "محددات جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ورقلة، 2021، تبحث هذه الدراسة في العوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بمنطقة ورقلة. ولتحقيق هذا الهدف استخدمنا أداة الاستبيان الذي وزع على عينة مكونة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة في منطقة ورقلة. بينت نتائج الدراسة أن هناك تأثير معنوي إيجابي ضعيف يميل إلى حياد أتعاب المراجعة على جودة المراجعة، وأن بقية العوامل المقترحة في الدراسة والمتمثلة في كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية، استقلالية وموضوعية مراجع الحسابات، خصائص مكتب المراجعة والتزام مكتب المراجعة بإجراءات عداد التقارير تؤثر بصورة معنوية موجبة ومهمة على جودة عملية المراجعة

دراسة **سارة حدة بودربالة، ابراهيم بورنان:** بعنوان محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة 2014 تطرقت هذه الدراسة الي جودة المراجعة الخارجية الذي يعول عليها الكثير للارتقاء بمستوي الاداء المهني لمكاتب المراجعة الخارجية وتعزيز قدراتهم علي مواجهة المنافسة في ظل

التغيرات التي تشهدها البيئة الجزائرية من تحول وانفتاح علي الاقتصاد العالمي وتبني معايير المحاسبة الدولية وتكييف نظامها المحاسبي وفقا لهذه المعايير من اجل الحد من المشاكل التي تطرحها التطبيقات المحاسبية.

دراسة **أرزاق محمد كرسوع**: مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيض من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، 2008، تهدف هذه الدراسة الي تعريف علي الأنواع المختلفة لمخاطر المراجعة ومن تم استخدام الأساليب العلمية وإبداء المقترحات لتخفيض هذه المخاطر إلى أدني حد ممكن و التعرف علي الأداء المهني للمراجع الخارجي من خلال تطبيق معايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني المتعلقة بمخاطر المراجعة و مدى تأثير المؤهل العلمي واستقلال المراجع الخارجي في ممارسة مهنته لتخفيض الأنواع المختلفة للمخاطر داخل مكاتب وشركات المراجعة، وتقديم التوصيات التي يمكن أن تساهم في حل مشاكل مخاطر المراجعة بالنسبة للمراجعين، تجنبا لرفع قضايا عليهم أمام المحاكم، ولزيادة ثقة الرأي العام في مهنة المحاسبة والمراجعة

دراسة **لخذاري عبد الجليل** بعنوان: اثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة دكتوراه، 2019/2018، هدفت هذه الدراسة الى التطرق الى مفاهيم بيئة المراجعة و المداخل في أداء اعمال المراجعة الا وهو المراجعة على أساس المخاطر و أيضا بعض المفاهيم المتعلقة بمخاطر المراجعة و جودة المراجعة و مدى تطور المسؤولية المهنية للمراجع في ظل بيئة الاعمال الحديثة، و تطرقت أيضا الى معرفة مدى قيام مراجع الحسابات بتفهم و تقييم مخاطر المراجعة و الربط بين مخاطر المراجعة و جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية

دراسة **بريش خالد** تحت عنوان: مساهمة المراجع الخارجي في الحد من اثر مخاطر المراجعة على مستلزمات الإفصاح في القوائم المالية، رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، 2015/2014، هدفت هذه الدراسة الى توضيح استخدام نماذج مخاطر المراجعة في ظل المحيط الذي يتسم بعدم التأكد، للرفع من قدرة المراجع في اكتشاف التحريفات الجوهرية في الافصاحات التي تعرضها المؤسسة في قوائمها المالية، بهدف الرفع من كفاءة وجودة عملية المراجعة الخارجية ووضع اطار عملي لقياس و ضبط مخاطر المراجعة اثناء أداء عملية المراجعة، اضف الى ذلك تأثير متطلبات الإفصاح على راي المراجع وتقييمه للمخاطر.

ما يميز هذه الدراسة عن سابقاتها: اننا حاولنا قدر الإمكان ابراز دور المراجع الخارجي في التقليل من اثر مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية وهذا من خلال تحديد مخاطر المراجعة و دراسة كيفية التقليل منها الى اقل حد ممكن.

الفصل الأول: مسؤولية المراجع الخارجي على موثوقية البيانات المالية

تمهيد:

تعتبر المراجعة الخارجية الركيزة والأداة الأساسية في تقديم رأي فني محايد، حول عدالة سلامة البيانات المالية، ويتم ذلك عن طريق ا التقارير الذي يعده المراجع الخارجي لأصحاب المصالح، فهنا يجب على المراجع الخارجي الالتزام بالمعايير والجودة المهنية وبذل العناية اللازمة المنصوص عليها في القواعد والتعليمات في مجال المراجعة الخارجية، لضمان صدق وموثوقية البيانات المالية.

ولدراسة هذا الموضوع قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث؛

المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الدولية.

المبحث الثالث: جودة المراجعة الخارجية وأثرها على موثوقية البيانات المالية.

المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية

تعمل المراجعة الخارجية بمثابة فحص مستقل لدقة وموثوقية البيانات المالية و يستكشف هذا المبحث الإطار النظري للمراجعة الخارجية، ويوضح أهدافها و أهميتها، كما يسلط الضوء على الخطوات التي يتبعها المراجعون الخارجيون في تنفيذ عملية المراجعة،

يشير المراجعة الخارجية إلى عملية مراجعة والتحقق من البيانات المالية التي تعدها المنظمة الإدارة، و الغرض الأساسي من المراجعة الخارجية هو توفير تأكيد لأصحاب المصلحة بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء وتعكس صورة دقيقة وموثوقة للمركز المالي للمؤسسة وأدائها، و هذا ضروري للحفاظ على الشفافية والمساءلة ، وكذلك لتمكين اتخاذ قرارات مستنيرة من قبل المستثمرين والدائنين والأطراف المعنية الأخرى، تلعب المراجعة الخارجية أيضًا دورًا حاسمًا في الحفاظ على نزاهة الأسواق المالية ، من خلال تعزيز الثقة في عملية إعداد التقارير المالية.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية

هناك عدة تعاريف للمراجعة الخارجية نذكر منها:

تشير المراجعة الخارجية الى عملية مراجعة تتم عن طريق اطراف خارجية عن الشركة محل المراجعة، فعادة ما يتم أداء تلك المراجعات عن طريق خبراء مستقلين عن الشركة و موظفيها طبقا للمتطلبات التي يتم تحديدها عن طريق الأطراف التي تستفيد من أداء عملية المراجعة.[1]

ولقد عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية AAA على أنها "عملية منهجية للحصول على أدلة تتعلق بعناصر تدل على احداث اقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى استيفاء هذه العناصر للمعايير المحددة ، وإبلاغ نتائج التقييم إلى الطرف المناسب".[2]

[1] سارة حدة بودربالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص علوم تسيير، فرع محاسبة، قسم علو التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، 2014/2013، ص5

[2] صبرينة العايب، المراجعة الخارجية في ظل اعتماد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماجيستر في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2013/2012، ص10

و يمكن تعريفها أيضا بانها عملية نظامية مستقلة و موثوقة للحصول على دليل المراجعة وتقييمه بموضوعية لتحديد مدى الإيفاء بمعايير المراجعة.[3]

عرف كل من (Lionel et Gérard) المراجعة الخارجية على انها " الاختبار والفحص الذي يقوم به مهني كفء ومستقل، من اجل إبداء رأيه على دقة وعدالة ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة المعنية بالمراجعة.[4]

من التعاريف السابقة يمكن اشتقاق ما يلي: المراجعة الخارجية هي عملية منظمة يقوم بها شخص أو هيئة خارج المؤسسة، بشكل مستقل عن الإدارة ، حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص سجلات وأنظمة الرقابة الداخلية التحقق من صحة وعدالة تمثيلها للنتائج خلال فترة زمنية معينة بطريقة نقدية وحيادية فنية، وإبداء الآراء في شكل تقارير لإبلاغ الأطراف ذات الصلة.

المطلب الثاني: أهداف و أهمية المراجعة الخارجية

تعتبر عمليات المراجعة الخارجية جزءًا أساسيًا من عملية إعداد التقارير المالية للمنظمات، فهي توفر تقييمًا مستقلاً وموضوعيًا للبيانات المالية للمؤسسة، وتقيم فعالية الضوابط الداخلية، وتحدد المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على الأداء المالي والسمعة، في هذا المطلب، سنناقش أهداف وأهمية المراجعة الخارجية

أولا: اهداف المراجعة الخارجية

تتمثل أهداف المراجعة الخارجية في اهداف رئيسية و اهداف فرعية نلخصها فيما يلي:

1 –أهداف رئيسية:

- تزويد إدارة المؤسسة بمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه قصوره، من خلال التوصيات المقدمة من المراجعين الخارجيين في تقاريرهم، بهدف تحسين أداء ذلك النظام[5].

[3] سارة حدة بودربالة، مرجع سبق ذكره، ص5

[4] بريش خالد، مساهمة المراجع الخارجي في الحد من اثر مخاطر المراجعة على مستلزمات الإفصاح في القوائم المالية، مذكرة ماجيستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة جباية و تدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2015/2014، ص3

[5] عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010/2009، ص53

- التحقق من صحة ودقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ودرجة الاعتماد عليها.[6]

2-أهداف فرعية: ونلخصها في النقاط التالية:[7]

- اعتماد الادارة عليها في رسم وتقرير السياسات الادارية و اتخاذ القرارات في المستقبل.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية و تمكينهم من اتخاذ القرارت المناسبة للاستثمار
- مساعدة مصلحة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة المناسب
- تقديم التقارير المختلفة و ملئ الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المراجع.

ثانيا: أهمية المراجعة الخارجية:

تخدم المراجعة الخارجية جهات كثيرة لذا سنذكر أهميتها لهذه الجهات و من بينها نذكر:

1-ادارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على القوائم المالية المعتمدة من قبل مدققين خارجيين مستقلين وحياديين، مما يزيد من الثقة بالقوائم. وهي أيضًا طريقة لإثبات أن إدارة المؤسسة تقوم بعملها بنجاح، مما يؤدي إلى إعادة انتخاب أعضاء مجلس الإدارة ، فضلاً عن زيادة المكافئات لهم.[8]

2-المساهمين: تمكنهم من اتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم الى الوجهة التي تحقق لهم اكبر عائد ممكن، و طمأنتهم بان أموالهم محمية من السرقة والاختلاس.[9]

3-البنوك والمؤسسات الإقراض الأخرى: تلعب هذه المؤسسات دورا هاما في التمويل قصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسعها لهذا فإنها تقوم بدراسة وتحليل القوائم المالية وتقرير المراجع قبل الشروع في منحها القروض.[10]

---

[6] وجدان علي احمد هادي، دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2021/2020، ص25

[7] وجدان علي احمد هادي، مرجع سابق، ص25

[8] محامي زليخة، دور المراجعة الخارجية في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية للبنوك التجارية، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2022/2021، ص5

[9] سارة حدة بودربالة، مرجع سبق ذكره، ص10

[10] وجدان علي احمد هادي، مرجع سابق، ص21

4-الجهات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم الصادرة عن المؤسسات لأغراض متنوعة ، بما في ذلك مراقبة النشاط الاقتصادي ، ووضع السياسة الاقتصادية للدولة ، أو تحصيل الضرائب ، ولا يمكن للدولة تنفيذ هذه الإجراءات دون قائمة موثوقة معتمدة من جهة محايدة.[11]

المطلب الثالث: خطوات تنفيذ عملية المراجعة

ان عملية المراجعة تتضمن فحصًا منهجيًا للمواد أو العمليات أو الإجراءات لتحديد مجالات التحسين أو لضمان الامتثال للمعايير المعمول بها، و في هذا المطلب سوف نستكشف الخطوات التي ينطوي عليها تنفيذ عملية مراجعة فعالة.

لكي يقوم المراجع الخارجي بمهمته يجب اتباع مجموعة من الخطوات الرئيسية وهي:

أولا: التعرف على المؤسسة المعنية بالمراجعة

هي اهم خطوة تنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية، و يجب زيارة المنشأة و القيام بفحص عام بالشكل الذي يمكنه من التخطيط لعملية المراجعة، و يجب على المراجع الخراجي الاطلاع على ما يلي:[12]

- تاريخ تأسيس الشركة قانونيا و يحدد مدى مسؤولياتها عن العمليات التي اتمها المؤسسون قبل تمام تأسيسها.
- غرض الشركة حتى يتعرف على العمليات التي تخالف هذا الغرض.
- مدة الشركة لأنها بعد انتهائها تصبح الشركة منقضية قانونيا ما لم يصدر قرار من الشركة بالتجديد.
- راس المال الشركة حتى يتبع سدادة وتنفيذ أحكام النظام بالنسبة للمتأخرين عن سداد الاقساط المطلوبة في حالة شركة المساهمة.

[11] محامي زليخة،، مرجع سابق، ص6

[12] وجدان علي احمد هادي، مرجع سابق، ص70

ونلخص خطوات التعرف على المنشأة في الجدول التالي:

الشكل رقم (01): خطوات التعرف على المنشأة

أ- اعمال اولية واتصالات اولى مع المؤسسة	- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة - التنظيم المهني - عناصر المقارنة بين المؤسسات - حوار مع المسؤولين - زيارات ميدانية - الاطلاع على الوثائق الداخلية
ب- انطلاق الاعمال	- تكوين ملف دائم عن المؤسسة - اعداد برنامج المراجعة الأولى

المصدر: وجدان علي احمد الهادي، دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2021/2020، ص72

ثانيا: فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية

قبل ان نخوض في إجراءات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حري بنا ان نوضح بصورة مختصرة مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومقوماته كما يلي:

1- **نظام الرقابة الداخلية:** يتكون هذا النظام من بيئة الرقابة و إجراءات الرقابة، و يتضمن كل السياسات و الإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة و دارة الشركة، للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع من النظام و كفاءة انجاز الاعمال، متضمنا منع و اكتشاف التلاعبات المالية والاخطاء، دقة و استكمال السجلات المحاسبية، و اعداد قوائم مالية ذات ثقة بصورة وقتية.[13]

[13] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص78

2- **مقومات نظام الرقابة الداخلية:**[14]

- البناء التنظيمي للمؤسسة.
- النظام المحاسبي
- وجود مراجعة داخلية
- التدريب وسياسة التوزيع
- معايير ومستويات الأداء
- الإجراءات الوقائية

بعد المقدمة السابقة الموجزة عن نظام الرقابة الداخلية، نقوم بتوضيح الخطوات الفرعية التي يتبعها المراجع في سبيل دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية.[15]

و تتمثل إجراءات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في النقاط التالية:[16]

أ- جمع الاجراءات:

- استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصانع
- ملخصات اجراءات، ملخصات الادلة الكبيرة

ب- اختبارات التطابق: تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام و حقيقته.

ج- تقييم أولى لنظام الرقابة الداخلية: نقاط القوة و الضعف

د- اختبارات الاستمرارية: اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع.

هـ- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية: نقاط القوة و الضعف و القصور في النظام و النتائج المتحصل عليها.

[14] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص79

[15] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، نفس المرجع، ص79

[16] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، نفس المرجع، ص79

ثالثا: فحص الحسابات و القوائم المالية

بعد ان ينتهي المراجع من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلة يبدأ فب القيام بإجراءات هذه الخطوة و ذلك من خلال:[17]

أ- تحديد اثار تقييم نظام الرقابة الداخلية: اعادة النظر في برنامج المراجعة من خلال تخفيفه او تدعيم البرنامج بإجراءات اضافية.

ب- اختبار السريانية والتطابق:

- اختبار التطابق (إعادة النظر في المعلومة، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية)
- اختبار التطابق بواسطة الوثائق الداخلية
- اختبار التطابق بواسطة المصادقات الخارجية
- اختبار التطابق بواسطة المشاهدة المادية

ج- انهاء عملية المراجعة:

- فحص الأحداث ما بعد الميزانية
- فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الاضافية
- اعادة النظر في اوراق العمل
- اصدار الرأي

[17] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص82

المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجيّة:

تعتمد المراجعة كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها الّتي تصدرها الهيئات المهنيّة، وتلقى القبول العام، حيث تنعكس على الإجراءات الّتي تتبع بصدد القيام بواجبات هذه المهنة، وقد أصدر مجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكيين قائمة بمعايير المراجعة سوف نتو لها في هذا المبحث.

المطلب الأوّل: المعايير العامّة (الشخصيّة):

تتعلّق هذه المعايير بالتكوّين الشخصّي للقوائم بعمليّة المراجعة والمقصود من هذه المعايير أنّ الخدمات المهنيّة يجب أن تقدّم على درجة من الكفاءة المهنيّة بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنّها عامّة: لأنّها تمثل مطالب أساسيّة تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني، وإعداد التقارير بصورة ملائمة.

وتعتبر شخصيّة لأنّها تنص على الصفات الشخصيّة الّتي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي، ومن ثمّ يمكن القول بأنّه للحصول على تقرير يتضمن رأيا فنيّا محايدا له أهميّة، يتعين أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة وأن يتمتع بالاستقلال المطلوب ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليه، وتتكوّن المعايير العامّة من:[18]

أوّلا. الكفاءة والتدريب Trainning and qualifacations :

تنتج أهميّة هذا المعيار من وجود أطراف متعدّدة على رأي المراجع الخارجي عن القوائم الماليّة الختاميّة للشركة ممّا تطلب معه ضرورة توافر الثقة لدى هؤلاء الأطراف في مدى كفاءة وحيادة القائمين بعمليّة المراجعة. [19] ولن تتحقق هذه الثقة إلاّ من خلال توفر شروط هما:[20]

[18] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب ناصر علي، المراجعة الخارجيّة مفاهيم أساسية وآليات التطبيق وفق المعايير المتعارف عليها والمعايير الدوليّة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2002، ص 49.

[19] سارة حدّة بودوبالة، مرجع سبق ذكره، ص 140

[20] لقليطي الاخضر ، قاسم وديع ، معيار العناية المهنية اللازمة للمراجعة في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية –دراسة تحليلية–، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، الطبعة 8، العدد 1، 2021، ص 176.

1. التأهيل العلمي والعملي للمراجع:

حرصت التشريعات في مختلف دول العالم على اشتراط قدر واف من التأهيل العلمي والخبيرة العملية فيمن يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث وضعت مختلف المنظمات المهنية شروط وقواعد ما يكفل توافر الكفاءة العلمية والعملية للممتهنين لضمان أداء العملية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، حيث يعتبر التأهيل العلمي والخبرة العملية المهنية مكملان لبعضهما البعض، فالتدريب المهني يحتاج إلى إحاطة مستمرة بالتطورات التنظيمية والتشريعية والمهنية التي يكون لها تأثير على العمل.

2. التأهيل السلوكي للمراجع:

يمكن التأهيل السلوكي والأخلاقي المراجع من الارتقاء بالمهنة والمحافظة على كرامتها وتقاليدها وأدائها، فمراجع الحسابات يجب أن تتوافر فيه صفات شخصية وأخلاقية تؤهله لأداء واجبه المهني وأهم هذه الصفات الأمانة والنزاهة، والمحافظة على أسرار العملاء والصدق والصبر والدقة في العمل والحذر في التصرفات والمقدرة على التركيز وتقدير المسئولية.

ثانيا. الاستقلاليّة (الحيادة):

تتمثل أهمية هذا المعيار من مدى وثيقة ودرجة الاعتماد على رأي المراجع الخارجي، ويتحددان بمدى استقلال وحيادة المراجع في ابداء ذلك الرأي، فالأطراف ذات المصالح ومستخدمي القوائم الماليّة غالبا ما تكون مصالحهم متعارضة إلى حدّ كبير، ومن ثمّ فهي تحتاج إلى رأي فنيّ محايد عن الأحوال الماليّة للمشروع. ويلجأ المراجع الخارجي باستمرار إلى تدعيم ذلك الاستقلال، حتى لا يفقد مركزه أمام تلك الأطراف ذات المصلحة.[21]

وقد حدّد حزام هشام اللواسي مفهوم الاستقلال في مجالين:[22]

- **الاستقلال الذاتي:**

هو استقلال الحقيقة والذهن، ومقوّمات هذا الاستقلال تتعلق بذات المراجع، أي تتعلق بشخصه وتكوينه العلمي والمهني والخلقي وخبرته العلميّة، فالصّدق والأمانة واللّياقة وأداء الواجب والإخلاص في العمل والقدرة على

[21] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب ناصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 59.

[22] حزام هشام اللواسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة طرابلس، الطبعة الأولى، 2003، ص 121.

الاجتهاد بصورة صائبة والمثابرة والتقصي واستكشاف الحقائق كلّها مقوّمات شخصيّة تخلق إطارا فكرياّ يتجسد في الاستقلال والحيادة والالتزام بهما.

- **الاستقلال الموضوعي** :

وهو الاستقلال في المظهر، بمعنى أن يكون متحررا من أية التزامات أو مصالح مع العميل (إدارة المنشأة أو مالكيها)، لهذا فإنّه يجب عدم وجود أيّة مصالح ماديّة للمراجع أو أحد أفراد أسرته في المنشأة الّتي يقوم بمراجعة عملياتها وذلك خلال الفترة الخاضعة للتدقيق، والّتي سيدلي برأيه عن مدى سلامة العمليات الماليّة خلالها، وهذا بطبيعة الحال خلاف أتعابه المتفق عليها.

لذلك فإنّه لكي تحافظ مهنة المراجعة على دورها داخل المجتمع يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمراجع الخارجي باتجاهين: الذاتي والموضوعي، دون الفصل بينهما لأنّ فقدان أحدهما يضعف أو قد يلغي الاتجاه الاخر.

ثالثا. العناية المهنيّة اللاّزمة:

يتطلب المعيار العام الأخير أن يقوم المراجع بأداء العناية المهنيّة اللاّزمة في انجاز التكاليف بالمراجعة متضمنا إعداد تقارير المراجع، ويعترف هذا المعيار بأنّه حتى إذا المراجع قديرا ومستقلا، فإنّ هذه الصفات بمفردها لن تؤدي بالضرورة إلى مراجعة ناجحة. فبالإضافة إلى امتلاكه هذه الصفات يجب أن يكون المراجع حي الضمير والوفاء بما كلّف به.

ويمكن النظر إلى هذا المعيار على أنّه يتضمن معايير المراجعة التسعة الأخرى. إذ يجب على المراجع أن يلاحظ معايير العمل الميداني ومعايير التقرير لكي يحقق الوفاء بمفهوم بذل العناية الواجبة. ويمكن تحقيق معايير العمل الميداني ومعايير التقارير إذا كان قد تمّ تدريب المراجع واكتسابه الخبرة ولديه الاتجاه الذهني المستقّل، وبغير ذلك لا يمكن الوفاء بمجموعتي المعايير هاتين.[23]

[23] كمال خليفة أبو زيد، سمير كمال عيسى، رجب السيّد راشد، المراجعة الخارجيّة للقوائم الماليّة، المطبوعات الجامعيّة، مصر، 2008، ص ص 28-29.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني:

تتمثل معايير العمل الميداني في نموذج يوضح القواعد العامّة لأداء عمليّة تدقيق الحسابات، موضوع بواسطة المنظمات المهنية أو نتيجة للعرف المهني أو التشريعي أو الاتفاق بين أعضاء المهنة كأساس لما يجب اتباعه وكمقياس لمدى كفاءة الأداء، بحيث يحدد الأهداف ويوضح الأساليب المراد تحقيقها، والّتي تمثّل ما يجب على المدقق إتباعه، وقد قسّمت معايير العمل الميداني إلى ثلاثة معايير هي:[24]

أوّلا. الإشراف والتخطيط Adequate planning and supervision :

يتطلب هذا المعيار أن يقوم مدقق الحسابات بعمليّة التخطيط لما سوف يقوم به عند البدء بعملية التدقيق، ويتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين والاشراف عليهم ومتابعة ما يوّكل إليهم من أعمال والقيام بعمليّة التخطيط والاستفادة منها بفضل تجنب مدقق الحسابات في وقت مبكّر قبل نهاية السنة الماليّة للعميل، حيث أنّه يساعد لتكون الكفاءة أفضل لدى المدقق.

وعمليّة التخطيط الّتي يجب أن يقوم بها المدقق يمكن أن تشمل تخطيط ومتابعة عمليّة تقييم نظام الرقابة الداخليّة، وكذلك تحقيق أصول وخصوم المنشأة، والفحص المستندي وكذلك قائمة نتيجة أعمال المنشأة.

ونجد أنّ تخطيط مهمة التدقيق يتضمن تحديد الاستراتيجيّة الشاملة للمهمة المتوقعة، فضلا عن نطاق الفحص، أمّا الاشراف فإنّه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في النهاية أم لا.

نلاحظ أنّ معيار الإشراف والتخطيط قد ازدادت أهميته في الوقت الحاضر بسبب:

- أنّ المدقق يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخليّة عند قيامه بعمليّة التدقيق.
- الاعتماد المتزايد على استخدام المعاينة الاحصائية.
- تغيير أساليب ومفاهيم التدقيق عمّا كانت عليه في السابق، مثل استخدام التطبيق المستمر.

[24] محمد مشيد مطبوعة مستوفاة لمقياس معايير المراجعة الدولية كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3 تخصص محاسبة ومراجعة، 2019، ص15-16

بسبب تغير في نظام تشغيل البيانات المستخدمة في المنشأة محلّ التدقيق.[25]

ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخليّة:

تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية وكافة الطرق الّتي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية والارتقاء الكفاءة الانتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الاداريّة الموضوعة مقدما، وتعتبر إدارة المؤسسة مسؤولة بشكل كامل عن تنظيم وتنفيذ الرقابة.[26]

ونجد أنّ هذا المعيار وهو تقييم نظام الرقابة الداخليّة يؤدي إلى تحقيق غرضين:[27]

- الاعتماد على النظام نفسه: حيث أنّ المدقق لا يستطيع إعادة إنشاء سجلات محاسبيّة لتسجيل جميع العمليات الّتي تمّت، حيث أنّ عدد وجود نظام رقابة داخلي يكفل تسجيل جميع العمليات بطريقة صحيحة وإعداد القوائم الماليّة تعكس الوضع المالي الصحيح للمنشأة.

أمّا في حالة ضعف نظام الرقابة الداخليّة فإنّ ذلك يتطلب بذل جهد كبير من المدقق ربّما لا يعوّض هذا الضعف.

إنّ دراسة نظام الرقابة الداخليّة يحدّد مدى الاختبارات الّتي سيقوم بها مدقق الحسابات حتى يصل إلى القناعة الكافية بمدى عدالة القوائم الماليّة.

يمرّ تقييم نظام الرقابة الداخليّة الّذي يقوم به مدقق الحسابات بثلاثة خطوات:[28]

- **الخطوة الأولى**: دراسة نظام الرقابة الداخليّة، كما هو موضوع أو كما هو مصمم، يقوم المراجع بجمع المعلومات عن المنشأة ونظام الرقابة المصمم واجراءاته والضوابط المختلفة المكونّة له بهدف تكوين نظرة عامّة عن كل نواحي الرقابة الداخليّة وفهم بيئة النظام وتدفق العمليات بالمنشأة.
- **الخطوة الثانية**: فحص واختبار مدى الالتزام بإجراءات وضوابط الرقابة الداخليّة الموضوعة.

يهدف المراجع إلى التحقق من أنّ الاجراءات وضوابط الرقابة الداخليّة الموضوعة منفذة كما هي موضوعة.

---

[25] غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، 2006، ص 42.

[26] براق محمد لقليطي الأخضر، أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 11، المجلد 02، 2014، ص 54.

[27] غسان فلاح المطارنة مرجع سبق ذكره، ص 43.

[28] كمال السيد أحمد العثماوي، عادل عبد الرحمان، أحمد عبد المولي الضياغ، أساسيات المراجعة ومعاييرها، أعضاء منظمة الإدارة العربية، الطبعة الأولى، دون نشر، 2008، ص 221 – 222.

● **الخطوة الثالثة:** تقييم النظام بشكل نهائي وتحديد مدى امكانيّة الاعتماد عليه لاستكمال عمليّة المراجعة.

عقب جمع الحقائق والمعلومات من تصميم نظام الرقابة وفحص الطريقة الّتي يتم بها تنفيذه وتطبيقه.

ثالثا: كفاية أدلة قرائن الاثبات:

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على ضرورة حصول المراجع على أدلةّ وقرائن إثبات كافية.

فإنّ أدلة وقرائن الأثبات تتمثل في المعلومات الّتي تمكن المراجع من الوصول إلى النتائج الّتي على أساسها يقوم بإبداء رأيه في القوائم الماليّة، ورغم أنّ بعض عناصر تلك القوائم ليست جدليّة أو متنازع عليها، ولكنّها جميعا تحتاج إلى إبداء الرأي الموضوع المعتمد على دليل أو قرينة.

وتحقيقا لتلك المهمّة يسعى المراجع في عمله إلى الحصول على أكبر إقناع ممكن أثناء قيامه بعمله لإقامة الدليل عن صدق أو كذب البيانات الّتي تحويها القوائم الماليّة تحقيقا للإثبات في المراجعة.[29]

المطلب الثالث :معايير إعداد التقارير.

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي المراجع الخارجي، حيث يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقرير عام للتعبير عن الر أي يبين فيه أداء مهمته، يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية. ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي المراجع الخارجي بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر. يعبر المراجع الخارجي من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، يقوم المراجع الخارجي بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها. [30]

[29] سارة حدة بودوبالة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

[30] بن الصديق محمد، واقع المراجعة الخارجيّة بين التشريع الجزائري والمعايير الدوليّة للمراجعة – دراسة استبيانية–، مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة – بومرداس–، الجزائر، 2015، ص 39.

لا يضمن المراجع صحة وحقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال بل يعطي تأكيدا معقولا بأنّ القوائم الماليّة خالية من الأخطاء والمخالفات الجوهريّة.[31]

وتتمثل معايير إعداد تقارير فيما يلي:[32]

المعيار الأوّل: استخدام المبادئ المحاسبيّة المتعارف عليها.

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أنّ الحسابات والقوائم الماليّة قد أعدّت وفقا للمبادئ المحاسبيّة المتعارف عليها، ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق المطبقة فيها المبادئ، ويتطلب من المدقق إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبيّة المستخدمة في إعداد الحسابات الختاميّة والقوائم الماليّة مبادئ متعارف عليها أم لا للمبادئ المحاسبيّة. إنّ المبدأ يلقى تأييدا واستخداما ملائما وليس ضروري أن يكون استخدامه من قبل أغلبيّة المحاسبين، وينبغي على المدقق التركيز على أنّ المبادئ المستخدمة تحقق أمرين:

1. تحديد تأثير عمليات المشروع، وإنّما تستخدم الأساس السليم الملائم لتحقيق إرادات ويعمل في تحقيقها في الفترات المحاسبيّة المتعلقة بها.

2. أن تتضمن اجراءات إعداد وعرض القوائم المالية وعدم الانحياز وأن تعبر بأقصى درجة ممكنة عن الصدق في البيانات الّتي توفرها الطرق المحاسبيّة للمهتمين بالمركز المالي.

المعيار الثاني: قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبيّة:

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى تجانس أو ثبات استخدام المبادئ المحاسبيّة من فترة إلى أخرى، وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابليّة القائمة الماليّة المقارنة وبيان طبيعة التغيّرات الّتي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.

المعيار الثالث: قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم الماليّة:

يجب أن يتضمن التقرير تحقيق عن كفاية وملائمة الإفصاح، كما تعبّر عنها القوائم الماليّة والّتي ينبغي أن تشمل البيانات والمعلومات والعرض السليم للقوائم، ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات

[31] ادريس عبد السلام الشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، دار الكتب الوطنية، بنغازي –ليبيا– ،2008، ص 29.

[32] زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الاولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان –الأردن –، 2009، ص 36.

المتعلقة بالأصول والخصوم والّتي تتطلب إيضاحات عند اعداد القوائم الماليّة وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.

ومن المفيد أن يأخذ المدقق الاعتبارات التاليّة للحكم على ملائمة الإفصاح وكفايته:

- أنّ الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامّة للجمهور.
- القوائم الماليّة المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامّة.
- أنّ محتويات القوائم الماليّة ظاهرة بشكل صريح وكامل ولا تحمل أكثر من معنى شكا في معناها.

المعيار الرابع: قاعدة إبداء الرأي في القوائم الماليّة:

يسعى المدّقق للتعبير عن رأيه في القوائم الماليّة كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء رأيه في أمور معينة، فيجب عليه أن يتضمن تقريره الأسباب الّتي أدّت إلى ذلك، وينبغي أن يوّضح تقريره بصورة واضحة وطبيعيّة الفحص الّذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم الماليّة. ويتخذ المدّقق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم عدّة مواقف طبقا لقواعد التدقيق منها:

- إبداء رأي دون تحفظات.
- إبداء رأي ينطوي على تحفظات.
- إبداء رأي مخالف.

المبحث الثالث: جودة المراجعة الخارجية وأثرها على موثوقية البيانات

تمثّل جودة المراجعة مطلب لكافة أطراف عملية المراجعة (مراجعة الحسابات، إدارة العميل، مستخدم البيانات المالية)، ذلك أنّ المجتمع المالي يتوقع من المراجع الخارجي أن يضمنا في تقريره النزاهة الموضوعية والحيادية واكتشاف الأخطاء الجوهرية ومنع صدور القوائم المالية المظللة ونسعى في هذه الدراسة إلى تعريف جودة وماهية محددة جودة المراجع الخارجية لتحضي بالثقة والموثوقين.

المطلب الأول: مفهوم وأهميّة جودة المراجعة:

جودة المراجعة هي عملية تقييم وتحليل المواد أو الوثائق المكتوبة أو المنتجات أو العمليات بهدف التحقق من مدى صحتها واتساقها وملائمتها للمعايير المحددة كم تُعتبر أمرًا حاسمًا في العديد من المجالات، بما في ذلك الأعمال التجارية والأبحاث العلمية والنشر وتطوير البرمجيات والصناعات الأخر

1. مفهوم جودة المراجعة الخارجية:

عرّفها مكتب المحاسب العام الأمريكي GAO 2004 بأنّها قيام المراجع بعملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها لتوفير تأكيد معقول بأن القوائم المالية الّتي تمت مراجعتها والإفصاحات ذات الصلة، وقد تمّ اعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما وعدم وجود مخالفات جوهرية ترجع إلى الأخطاء والغش، بينما يرى مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي IAA SB 2013 أنّ جودة المراجعة تتحقق عندما يمكن الاعتماد على رأي المراجع في القوائم المالية الّتي يستند على أدلة الاثبات الكافية والمناسبة الّتي حصل عليها فريق عمل المراجعة.[33]

2. أهمية جودة المراجعة:

يعتبر تدقيق وأداء عملية المراجعة بمستوى عال من الجودة على درجة كبيرة من الأهميّة كما تعتبر زيادة جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة منها وذلك لأسباب عدة منها:[34]

- **التقليل من تعارض مصالح الأطراف المختلفة:** يستند مفهوم الوكالة على الاعتراف بجود صراعات بين الأطراف المختلفة من أصحاب المصالح في الشركة، لهذا جاءت المراجع الخارجية المستقلة لتخفيف حدّة

[33] محمد صابر حمودة السيّد، أثر جودة المراجعة الخارجيّة على فترة تأخير تقدير المراجعة، دجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد الأول، المجلد الثاني، 2017، ص254.

[34] سارة حدّة بودوبالة، ابراهيم بورنان، مرجع سبق ذكره، ص 93 – 95.

التضارب في المصالح، وبهدف ما يرتبط بها من تكاليف الوكالة، لذا تتطلب إدارة الشركة جودة المراجعة بدرجة عاليّة لرغبتها في زيادة مصداقيّة المعلومات المالية للتخفيف من القيود الّتي تفرض عليها من الأطراف المختلفة.

- **توفير معلومات تقسّم بالموثوقية:** إن من أهم المداخل لتبرير الطلب على المراجعة الخارجية هي المساهمة الّتي يقدمها المراجع في سوق الأوراق المالية من خلال تقديم المعلومات الموثوقة إلى السوق، وهذا المدخل المسمى بالمدخل المعلوماتي الّذي يركز على دور المعلومات المالية في نقل المعرفة، كما يكون عليه المستقبل والّتي من خلالها يمكن تحسين بيئة القرار الاستثماري.
- **تضيق فجوة التوقعات في المراجعة:** تعدّ ثقة المجتمع والوفاء بالتوقعات أحد أهم الثوابت لتواجد وانتشار ممارسة أي مهنة بالأخص خلال ممارسة المهنة بصدق، يتم كسب ثقة الدولة وبالتالي فرض التأثير على تحديد طبيعة ونوعيّة الممارسة والمشاركة في تطويرها وسن الأنظمة والقواعد السلوكية الّتي تحكمها.

المطلب الثاني: محددات جودة المراجعة الخارجية:

تحظى البيانات المالية لأية شركة باهتمام دائم وعميق للعديد من الأطراف سواء طرف تلك المرتبطة بها مباشرة من فئتي المحاسبين والمراجعين أو الحكومات أو المجتمعات وكذلك المستثمرين وبالتالي يعتبر التحسين المستمر لجودة المراجعة تلك البيانات أمرا طبيعيا أو ضروريا يواجه المهتمين بجودة مراجعة البيانات المالية للشركات مشكلة تحديد كيفية تقييم جودة المراجعة الخارجية لأنها تشكّل مفهوما يختلف من طرف لآخر، كما لا يمكن ملاحظة جودة عمليات المراجعة بشكل مباشر إلا بمحددات منها: [35]

1. **الكفاءة المهنية والخبرة العلمية للمراجع:** تعتبر الكفاءة المهنية والخبرة العلمية من بين العوامل المؤثرة على كفاءة وفعالية عملية المراجعة من خلال تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية، كما أن الخدمة المهنية تتطلب بالكفاءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة. ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين، الأولى الحصول على الكفاءة المهنية، والثانية المحافظة على الكفاءة المهنية، مما لا شك فيه فإن إجراءات المراجعة

[35] نورة محمدي، مفيدة بن عثمان، **محددات جودة المراجعة الخارجية من جهة نظر المراجعين الخارجيين**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية (ABPR)، المجلد 02، العدد 02، 2021، ص 139 – 140.

كافة تتطلب قدرا من الحكم الشخصي، ومن ثم فإنه بغض النظر عن قدر التعلم الرسمي الذي حصل عليه المراجع فإنه لن يكون كافيا وحده كأساس لإبداء رأيه، ولهذا فإن هذا التعليم الرسمي والمنهجي يجب أن يدعمه خبرة كافية وذلك بالشكل الذي يمكن المراجع من إجراء ما يلزم من تقديرات حكمية وشخصية عند أداء مهمة المراجعة.

2. **استقلالية المراجع وموضوعيته:** يعتبر استقلال المراجع المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى، كما أنه حجر الزاوية لمهنة المراجعة وأساس الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، ويشمل استقلال المراجع على: الحق في الإشراف على مندوبيه وتوجيه أعمالهم بدون أي تدخل من الشركة التي يقوم بمراجعتها، والحرية التامة في اختيار إجراءات وطرق الفحص التي يقوم بها، بالإضافة إلى حرية التعبير عن الرأي في التقرير الذي يدلي به على القوائم المالية بدون خوف من اتخاذ إجراءات انتقادية ضده، ان استقلال المراجع بعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة المراجعة حيث أنه المراجع غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة غير ألا تتطلب تحقيق الاستقلال بصورة مطلقة حيث أن ذلك يمثل وضعا مثاليا لا يمكن تحقيقه في الواقع، بل ينبغي الوصول الى أقصى قدر ممكن منه في ظل الظروف السائدة.[36]

3. **أتعاب المراجعة الخارجية:** تمثل أتعاب المراجعة الخارجية المقابل الّذي يتقاضاه المراجع عند قيامه بعملية المراجعة. فيمكن النظر لعلاقتها بجودة المراجعة من خلال نظرة مزدوجة، فقد يؤدي ارتفاع قيمة هذه الأتعاب إلى تحسين جودة الأداء المهني للمراجع.[37]

4. **التخطيط الصناعي للمراجع الخارجي:** يعد التخصص المهني للمراجع أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة المراجعة وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة والانفتاح للأسواق.[38]

---

[36] رشيد حفصي، العوامل المؤثر علي جودة المراجعة من وجهة نظرة المراجع الخارجي، المجلة الجزائرية الدراسات المحاسبية والمالية المجلد 8، العدد 1، ص 55.

[37] نورة محمدي، مفيدة بن عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 139.

[38] نورة محمدي، مفيدة بن عثمان، نفس المرجع، ص 140.

5. **حجم المنشأة المراجعة:** يقاس حجم مكتب المراجعة بعدد ونوعيّة العملاء حيث أنّ مكاتب المراجعة الكبيرة الّتي لديها عدد كبير من العملاء من المؤسسات المالية والشركات المساهمة تقدم خدمات مراجعة ذات جودة عالية أكبر من مكاتب المراجعة الصغيرة ذات العدد القليل من العملاء الّذين أغلبهم من الأفراد وشركات الأشخاص.

6. **الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة:** تتوافق جودة المراجع الخارجية على مبدأ استقلالية وكفاءة المراجع والّتي تعني قدرة المراجع على مقاومات ضغوطات العملاء و تمسكّه بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني وإتمام عمليّة المراجعة الخارجيّة في الوقت المحدّد والمتفق عليه بما ينعكس في النهاية على اكتشافه الأخطاء والمخالفات الجوهرية الواردة في التقارير المالية والتقرير عنها، وأنّ الفشل في ذلك يطلق عليه فشل في عملية المراجعة الخارجية والّذي يؤدي إلى تعرّض المراجع للمساءلة المهنيّة أو ما يطلق عليه الدعاوي القضائية من قبل مستخدمي القوائم الماليّة وذلك تعويضا لما لحق بهم من درار واعتمادهم على معلومات مظللة.

7. **شهرة مكتب المراجعة:** الشهرة هي السمعة الطيبة والثقة في مصداقية تقارير المراجع، وتأتي بعد سنوات من العمل الجاد وتقديم خدمات ذات جودة عالية الّتي تساهم في تحقيق شهرة مكتب المراجعة كالتخصص في نشاط منشأة معينة والحجم الكبير للمكتب، والانتشار الجغرافي لفروعه، أو عدم وجود قضايا دعوية مرفوعة عليه، تحاول مكاتب المراجعة ذات السمعة العالية المحافظة على هذه السمعة لكونها معيار أو مؤشر بتعمد عليه العملاء والطرف الثالث في الحكم على جودة المراجعة الخارجيّة. [39]

8. **المنافسات بين مكاتب المراجعة:** إنّ المنافسة بين المنشآت المراجعة تؤدي إلى زيادة جودتها ويختلف بعض الكتاب مع هذا الرأي حيث يرون أنّها عكس ذلك، وذلك نظرا لأنّ المنافسة تؤدي إلى تخفيض الأتعاب.

9. **عدد الساعات الّتي تم الإنجاز عملية المراجعة خلالها:** أشارت بعض الدّراسات إلى إمكانيّة استخدام الزمن المستغرق في عمليّة المراجعة كمؤشر لقياس جودتها، حيث يمكن القول بوجود علاقة طردية بين الزمن

[39] بشير صالح محمد الخير، **دور جودة المراجعة الخارجيّة في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبيّة**، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة والتحويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2017، ص 79 -80.

الفعلي لمستفيدي عمليّة المراجعة وجودتها، ولكن عدد ساعات المراجعة قد لا يرتبط في كثير من الأحيان بجودتها.

10. **نسبة مساهمة منشأة العميل في الإجراء الكلي لمنشأة المراجعة:** إن زيادة نسبة مساهمة المنشأة محلّ المراجعة في الإيراد الكلي للمنشأة المراجعة غالبا ما يؤثر على استقلال مراجع الحسابات بصورة سلبية وبالتالي على جودة المراجعة.[40]

المطلب الثالث: أثر جودة المراجعة الخارجية على موثوقية البيانات المالية:

تعد جودة المراجعة الخارجية أمرًا حاسمًا في ضمان موثوقية البيانات المالية. فعندما تتم مراجعة البيانات المالية بشكل دقيق ومنهجي من قبل مراجعين خارجيين مؤهلين، يتم التحقق من صحة وشمولية البيانات المالية المقدم

1. تعريف موثوقية البيانات المالية Financial Statements Reliability :

تعد البيانات المالية بمثابة الطريقة الرئيسية لإيصال المعلومات المالية، إذ توضح البيانات المالية الوضع المالي للمنشاة فضلاً عن التغيرات المالية في وقت معين أو خلال فترة من الزمن، حيث يكمن الغرض الأساسي من البيانات المالية في إبلاغ المعلومات الأطراف الخارجية والداخلية حول القرارات المالية التي تم تحقيقها .وللاعتراف في البيانات المالية لابد أن يجتمع بها أربعة معايير أساسية هي:

- **التعاريف:** إن البند يلبي تعريف عنصر من البيانات المالية .
- **الجوهري:** سمة مهمة في قياس وحدات المال مع موثوقية كافية.
- **الأهمية:** إذ تعد المعلومات على أنها قادرة على إحداث فرق في اتخاذ القرارات المتعلقة المستخدم إلى قيمة الشركة وإدارتها المالية.[41]
- **الموثوقية (المصداقية):** ويقصد بها إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية والوثوق بها عند اتخاذ القرار.

[40] عبد العظيم عثمان محمد خليفة، أثر التشغيل الالكتروني للبيانات المالية على جودة مراجعة الخارجية في الحد من الممارسات المحاسبية الابداعية، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017، ص 134.

[41] محمد علي نصر، سالم الشائبي، **تكيف نظم الرقابة الداخلية مع استخدام تكنولوجيا والمعلومات وأثرها على موثوقية البيانات المالية**، رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص 43 – 44.

وحتى تتوفر خاصية الموثوقية لابد أن تتمتع المعلومات المحاسبية بقدر كافي من الموضوعية(قابلية)، وأن تمثل المعلومات الظاهرة موضوع البحث بصدق وحياد وبعيد عن التحيز وخالية من الاخطاء الى حد منطقي ومقبول، وتمثل عرضاً أمينا وصادقاً. وحتى تتحقق هذه الخاصية ينبغي ان تتمتع المعلومة بالخصائص التالية:

- **الصدق**: وتعني وجود اتفاق وتطابق بين المقاييس المحاسبية والظواهر الاقتصادية موضوع القياس، بمعنى أن تكون المعلومات معبرة عن حقيقة الوضع المالي.
- **القابلية للتحقق**: وهي زيادة التأكيد بأن القياس المحاسبي يمثل ما يعرض فعلاً. فالمعلومات المحاسبية القابلة للتحقق هي التي تقدم نتائج متطابقة جوهرياً إذا تمت من قبل أشخاص يستخدمون نفس طرق القياس. وكذلك تكون قادرة على إثبات كونها خالية من الخطاء والتحيز.
- **الحياد**: ويقصد بذلك ألا تؤثر المعلومات المحاسبية في مستخدمي المعلومات، وعدم تفضيل مجموعة على مصالح مجموعة أخرى.[42]

[42] علاء بوقفة، **الاصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم تجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، **ورقلة**، 2012، ص 24.

خلاصة الفصل:

مسؤولية المراجع الخارجي على موثوقية البيانات المالية هي أمر حيوي في عملية المراجعة الخارجية، يعتبر المراجع الخارجي مهنياً مستقلاً ومعتمدًا لتقييم صحة وموثوقية البيانات المالية التي تقدمها الشركات والمؤسسات حيث يقوم المراجع الخارجي بتقييم العمليات المحاسبية والتحقق من صحة التسجيلات المالية والقوائم المالية وبناءً على تقييمه المستقل، يقدم توصيات وملاحظات حول جودة التقارير المالية والضوابط الداخلية للشركة.

المراجع الخارجي مسؤول عن ضمان توافر المعلومات المالية الدقيقة والموثوقة للجمهور والمستثمرين، يجب عليه القيام بعملية المراجعة بمستوى عالٍ من الحذر والاهتمام، وفقًا للمعايير المهنية والأطر القانونية والتنظيمية المعمول بها، وفي حالة اكتشاف أخطاء أو تلاعب في البيانات المالية يجب على المراجع الخارجي إبلاغ الشركة والمستثمرين بشكل فوري واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح الأخطاء وتحسين جودة التقارير المالية.

بالتالي مسؤولية المراجع الخارجي تكمن في ضمان الشفافية والموثوقية في تقديم المعلومات المالية، وذلك يعزز الثقة والنزاهة في السوق المالية ويساهم في صيانة النظام المالي ككل.

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة

تمهيد:

ان انهيار كبرى الشركات مثل worldcom و enron، اثر على مهنة المحاسبة و المراجعة و أدى ذلك الى فقدان المستخدمين الثقة بالمهنة و خاصة بعدما تبين ان احد اشهر مكاتب المحاسبة و المراجعة متورط فيها، و هذا جعل الدول تهتم بجودة المراجعة الخارجية اكثر.

يمتلك مراجع الخارجي دور كبير في تخفيض مخاطر المراجعة فانه يجب عليه ان يقوم بتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة التي تناسب العنصر او نوع معين من المعاملات ومستوى الخطر المعرض له، كون ذلك يقدم ضمانا معقول عن اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية نتيجة تدني خطر المراجعة الى اقل مستوى ممكن مما يؤدي الى زيادة جودة المراجعة الخارجية من خلال دعم راي المراجع الخارجي و هذا ما يعطي موثوقية للبيانات المالية و يلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية من توقعه بخلوها من الأخطاء و التحريفات.

وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق الى مفهوم مخاطر المراجعة، مكوناتها، مستوياتها وأيضا اثرها على جودة المراجعة الخارجية، و مسؤولية المراجع الخارجي في تخفيض هذه المخاطر.

وقد قسمنا الفصل الى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية مخاطر المراجعة

المبحث الثاني: علاقة مخاطر المراجعة بجودة المراجعة

المبحث الثالث: مسؤولية المراجع الخارجي في ضبط مخاطر المراجعة

المبحث الأول: ماهيّة مخاطر المراجعة

تهدف عملية المراجعة الى مساعدة متخذي القرارات عن طريق امدادهم بمعلومات عن القوائم المالية من خلال تقرير المراجع الخارجي الذي يبدي فيه رايه بصدق و استقلالية عن مدى صحة و سلامة القوائم المالية، و هنا يجب الإشارة الى أهمية تحديد مخاطر المراجعة المقبولة، و سنتطرق في هذا المبحث الى مفهوم المراجعة الخارجية و مكوناتها.

المطلب الأوّل: تعريف مخاطر المراجعة وتقسيماتها

أولا: تعريف مخاطر المراجعة:

تشير كلمة مخاطر في معناها اللفظي الى احتمال الحصول على نتيجة سيئة او خسارة او غير ذلك بسبب عدم التأكد، والمراجع مطلوب منه ان يصدر تقريرا يبدي فيه رايه حول عدالة القوائم المالية، وهناك عدة طرق للوصول الى هذا الرأي ولكن لا يوجد ضمان بأن تقرير المراجع صحيح بسبب أمور غير مكتشفة، اذن دائما هناك مخاطر.[43]

عرّفت لجنة معايير المراجعة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في نشر معايير المراجعة رقم IAS No 200/200 مخاطر المراجعة بأنّها مخاطر الّتي تعبّر عن رأي غير ملائم عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية".[44]

وعرّف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) مخاطر المراجعة في المعيار SAS 47 بأنّها تلك المخاطر الّتي يمكن أن تنتج عن فشل المراجعة دون علمه في تعديل الرأي الّذي يبديه بالشكل الملائم في القوائم الماليّة الّتي تحتوي عن أخطاء جوهرية مقصودة أو غير مقصودة.[45]

---

[43] حولي محمد، دريس خالد، مخاطر المراجعة و مجالات مساهمة مراجع الحسابات في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية –دراسة ميدانية لآراء عينة من مراجعي الحسابات في الشرق الجزائري–، جامعة باجي مختار، عنابة، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، المجلد 14، العدد 01، 2021، ص70

[44] بريش خالد، مرجع سبق ذكره ص 16.

[45] لخذاري عبد الجليل، زين يونس، مدخل تحليل مخاطر المراجعة لرفع كفاءة وجودة المراجعة الخارجية، مجلّة الدراسات الاقتصادية والعالميّة، العدد 10، ج 01، الجزائر، 2017، ص 21.

ومن التعريفات نستخلص أنّ مخاطر قيام المراجع الخارجي بإبداء رأي غير مناسب في التقرير الّذي يصدره حول القوائم المالية للمؤسسة محلّ المراجعة، في حين تحتوي تلك البيانات المالية على أخطاء جوهريّة.

ثانيا: أهمية تحليل وتقدير مخاطر المراجعة:

تظهر أهمية تحليل وتقدير مراجع الحسابات لخطر المراجعة عند تخطيط عملية المراجعة أو تنفيذها أو إعداد التقرير وبإبداء الرأي في القوائم المالية والذي يكون في الحالات الآتية: [46]

- رفض المراجع القوائم المالية التي لا تحتوي على تحريفات جوهرية رفض غير صحيح أو قبولها رغم احتوائها على تحريفات جوهرية قبول خاطئ
- مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء ذات التأثير الجوهري في صدق وسلامة القوائم المالية تعبر عن جودة المراجعة
- اتخاذ المراجع لقرارات مرتبطة بعملية المراجعة التي تتمثل في حكمه على سلامة نظام الرقابة الداخلية، تحديد مدى وحجم الاختبارات الجوهرية، تحديد مدى وحجم إجراءات الفحص التحليلي إعادة تصنيف الحسابات حسب قابليتها لتوليد نوع معين من الخطر
- تعديل المراجع، خطة المراجعة، وإجراءات المراجعة، المخطط وعليه كلما تراكمت سنوات الخبرة لدى المراجع يكون تقديره للخطر بصورة سليمة.

[46] لخذاري عبد الجليل، زين يونس، **مرجع سبق ذكره**، ص22 – 23

المطلب الثاني: مكوّنات مخاطر المراجعة:

أصبحت مخاطر المراجعة من اهم العوامل التي يجب على المراجع الخارجي ان يأخذها بعين الاعتبار عند بداية التخطيط لعملية المراجعة، لذا وجب عليه البحث والكشف عنها لتحسين جودة المراجعة الخارجية، وتتمثل مكونات مخاطر المراجعة فيما يلي:

أولا: تقييم مخاطر الملازمة:

عرّفت المنظمات المهنية الخطر المتأصّل أو الملازم على أنّه مخاطر ملازمة تتعلق بطبيعة العناصر أو الحساب المعني.[47]

و هي قابلية رصيد حساب معيّن أو مجموعة من المعاملات يمكن أن تكون خاطئة بشكل جوهريّ منفرد أو عندما تجمع من المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أي طوائف أخرى مع عدم وجود ضوابط داخليّة، ولتقدير المخاطر الملازمة يجب على مدّقق الحسابات تقييم عوامل منها: [48]

1. على مستوى البيانات الماليّة:

- خبرة الإدارة والمعرفة لديها والتغيرات الإداريّة.
- طبيعة المنشأة.
- الضغوطات الّتي تتعرض لها الإدارة.
- العوامل المؤثّرة على القطاع الّذي تنتمي له المنشأة.

[47] محمد صديق عبد العزيز، سارة محمد بومة محمد، أسعد المبارك حسين، المراجعة الداخلية ودورها في تقليل مخاضر المراجعة، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلد 2، العدد 18، ص 171.

[48] أرزاق أيوب، محمد كرسوع، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عمليّة المراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 133 – 134.

2.1. على مستوى رصيد الحسابات والمعاملات:

- يمكن حسابات البيانات الماليّة أن تكون قابلة للتحريف.
- التعقيد في المعاملات الأساسية والأحداث الأخرى الّتي تتطلب خبير.
- قابلية الأصول للخسارة أو الاختلاس.
- معاملات لم تخضع للمعالجات الحياديّة.

ومن ناحية أخرى فإنّه لا يمكن لمراجع الحسابات التحكم في الخطر المتلّزم ولكنّه يحتاج إلى تقدير هذا النوع من الخطر وذلك حتى يستطيع تخطيط عمليّة المراجعة وهذا اعتمادا على الحكم المهني لمراجع الحسابات، وكلّما زاد الخطر المتلازم كلّما زاد الجهد المبذول عن مستوى أقل من المستوى الحقيقي.

ثانيا: تقييم المخاطر الرقابية:

تعرف مخاطر الرقابة على أنّها المخاطر الّتي تحدث نتيجة أخطاء جوهرية في الحسابات دون أن تتوفر إمكانيّة منعها أو اكتشافها في الوقت المناسب من خلال النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخليّة، أي أنّها تشير إلى قصور نظام الرقابة الداخليّة في منع أو اكتشاف أو تصحيح الأخطاء بعد وقوعها في فترة قصيرة من خلال التطبيق التلقائي للنظام.[49]

وعرف معيار المراجعة الأمريكيّة رقم 107 وكذا معيار المراجعة الدولي رقم 200 خطر الرقابة أنّه إمكانية حدوث تحريف في تأكيد ما قد يكون جوهري بمفرده، أو بعد إضافته لتعريفات أخرى مع عدم قدرة نظام الرقابة الداخليّة على منع هذا التعريف في الوقت المناسب. [50]

[49] عمّار حاج دحو، قالون جيلالي، التدقيق على تقييم مخاطر الرقابة الداخليّة ودوره في تحسين أداء المؤسسة، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018، ص 81.

[50] بوقفة علاء، التحديات التي تواجه المراجع الخارجي في الجزائر في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة – استطلاع آراء عينة من مراجعي الحسابات في الجزائر، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 3، العدد 1، 2017، ص 31.

ومن بين العوامل الّتي تؤثر على خطر الرقابة ما يلي: [51]

- **ضعف الإجراءات الرقابية باستخدام تكنولوجيا المعلومات:** فعلى الرّغم من المزايا المرتبطة باستخدام هذا النوع من التكنولوجيا وهي السرعة وقلّة التكلفة إلاّ أنّه محفوف بالكثير من المخاطر، وبالتالي يجب على المراجع أن يعمل على تقييم مدى استخدام التكنولوجيا.

- **ضعف الاجراءات الرقابية المرتبطة بمدى خبرة الأشخاص وفصل الاختصاصات:** مع ازدياد تعقيد وتكرار تطبيقات قياس القيمة العادلة، ينبغي على المراجع تقييم مدى خبرة الأشخاص القائمين على تحديد قياسات القيمة العادلة وأثر البيئة الرقابيّة على فاعليّة هذه الخبرة في الوصول إلى قياسات أفضل بعيدة عن التحيّز كما ينبغي عليه التأكّيد من أنّ قياسات القيمة العادلة مناسبة فيما يتعلق بفصل الاختصاصات وتحديد مهام ومسؤوليات العاملين بالمؤسّسة، مثلا فصل مهام مسؤوليّة الاحتفاظ بالأصول عن مهام مسؤوليّة القياس.

- **عدم فعاليّة عناصر الرقابة:** ترتبط المخاضر الجوهريّة في الغالب بمعاملات هامّة غير روتينية قليلة الحدوث وكذا أمور تعتمد على الحكم الشخصي، كالتقديرات المحاسبيّة الخاصّة بالقيمة العادلة والّتي يشوبها قدر كبير من عدم اليقين في قياسها وفي المقابل عناصر الرقابة الروتينيّة غالبا ما تكون غير فعّالة في مواجهة تلك المخاطر، ممّا ينبغي على المراجع فهم مدى قيام المؤسسة تصميم نظام الرقابة من أجل مثل هذه المخاطر.

- **عدم النزاهة في إعداد أنظمة الرقابة:** هناك علاقة بين تفهّم المراجع لنزاهة الإدارة وتقديره لمخاطر التحريفات الجوهريّة، فكلّما كانت هناك معلومات تفيد بأنّ الإدارة على درجة عالية من الموضوعيّة والنزاهة كلما انخفضت المخاطر والعكس صحيح.

ثالثا: تقييم مخاطر الاكتشاف:

حدّد الاتحاد الدّولي للمحاسبين في المعيار رقم 400 تعريف مخاطر الاكتشاف بأنّها تلك المخاطر الّتي تنتج عن عدم قدرة اجراءات المراجعة الجوهريّة عن اكتشاف المعلومات الخاطئة في رصيد حساب معيّن أو مجموعة من

[51] بوقفة علاء، التخصص النوعي للمراجع الخارجي وأثره في التقليل من مخاطر المراجعة والارتقاء بجوده الأداء المهني، المجلة الجزائريّة للتنمية الاقتصادية، العدد 9، 2021، ص 108.

المعاملات والّتي قد تكون جوهريّة منفردة أو عندما تجتمع مع معلومات خاطئة في أيّ أرصدة حسابات أو مجموعة أخرى.[52]

وأيضا أنّه الخطر المتمثّل في كون اجراءات المراجعة قد تؤدي بالمراجع إلى نتيجة مؤداها هو عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معيّن من العمليات في الوقت الّذي يكون فيه الخطأ موجودا.[53]

ويمكن للمراجع الحد من هذه المخاطر عن طريق القيام باختيارات أكثر موضوعيّة، ويرجع القصور في اكتشاف هذه الأخطاء إلى ما يلي:[54]

- الاستعمال الغير ملائم لإجراءات المراجعة عند تطبيقها.
- الاختيار السيّء للعيّنة أو عدم كفاية حجم العينة.
- قصور اجراءات المراجعة خاصّة في ظل المستجدات من العمليات والمؤثرات الجديدة على المؤسسة، مما يدعو إلى ضرورة التعديل المستمر على هذه الاجراءات.
- التخلي عن إجراء مناسب للمراجعة بسبب ضيق الوقت أو اعتبار التكلفة.

لا شك أنّ زيادة قدرة مراجع الحسابات على التعامل مع أساليب جمع الأدلة وقرائن الاثبات سوف يحدّ من خطر الاكتشاف، ومن هذا المنطلق سمّي خطر الاكتشاف بالخطر الممكن التحكم فيه من قبل مراجع الحسابات.

[52] زين العابدين ابراهيم يوسف علي، زينب عبد الله، بو بكر عبد الحميد، الاتجاهات المعاصرة للمراجعة ودورها في الحدّ من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانيّة، مجلّة الريادة للمال والأعمال، المجلد 2، العدد 1، السودان، 2020، ص 22.

[53] محمد صديق عبد العزيز، سارة محمد بومة محمد، أسعد المبارك حسين، مرجع سبق ذكره، ص 171.

[54] بوقفة علاء ، صعوبات القياس المحاسبي الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة في ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم، فرع علوم التسيير، تخصّص محاسبة وجباية، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، 2019، ص 84.

المبحث الثاني: علاقة مخاطر المراجعة بجودة المراجعة

ترتبط مخاطر المراجعة بجودة المراجعة الخارجية بشكل وثيق، فعندما يشارك المراجع الخارجي في عملية المراجعة للقوائم المالية والتقارير المالية للشركات، فإنه يواجه مجموعة من المخاطر التي يجب قياسها وإدارتها بشكل صحيح لضمان تحقيق جودة المراجعة.

المطلب الأول: قياس مخاطر المراجعة

يمكن قياس مخاطر المراجعة بطريقتين، الأولى هي الطريقة النوعية التي تتم باستخدام مصطلحات غير رقمية (مثل: منخفض، متوسط، مرتفع)، و الثانية هي الطريقة الكمية التي تستخدم أرقاما احتمالية (مثال: 0.2، 0.6، 1.0)

أولا: القياس النوعي: يتم التعبير عمليا عن المخاطر بشكل وصفي في صورة مدى معين يقع بين حد اقصى او ادنى بحيث يمكن للمراجعين ان يستعينوا بمصفوفة المخاطر و تشير دراسة المصفوفة انها تتسق مع نموذج مخاطر المراجعة في ان المستويات المقبولة لمخاطر الاكتشاف ترتبط بشكل عكسي في تقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة.[55]

[55] لخذاري عبد الجليل، اثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية (دراسة عينة محافظي الحسابات)،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2018، ص95

ويوضح الجدول التالي مصفوفة مكونات مخاطر المراجعة على النحو التالي:

الجدول رقم (01): مصفوفة مكونات مخاطر المراجعة

		تحديد (تقييم) مخاطر الرقابة			
		الحد الاقصى	مرتفعة	معتدلة	منخفضة
		المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف لتحقيق مخاطر مراجعة منخفضة			
تحديد المخاطر اللازمة	الحد الأقصى	منخفض جدا	منخفض	منخفض	منخفض
	مرتفعة	منخفض جدا	منخفض	منخفض	معتدلة
	معتدلة	منخفض	منخفض	معتدلة	مرتفعة
	منخفضة	منخفض	معتدلة	مرتفعة	(X)
(X) قد لا تكون اختبارات التحقق الأساسية ضرورية لتأكيد معين					

المصدر: لخذاري عبد الجليل، اثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية (دراسة عينة محافظي الحسابات)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2018، ص96

و من اهم سلبيات طريقة القياس النوعي انها سطحية وعامة، ولا تسمح باستخدام الاحتمالات والمعايير الرياضية، كما ان نتائجها غير دقيقة، الا انها غالبا ما تكون الطريقة المفضلة لممارسي المهنة وذلك لأنها اكثر سهولة، و تتطلب وقت اقل للتنفيذ.[56]

[56] لخذاري عبد الجليل، اثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، مرجع سابق، ص96

ثانيا: القياس الكمي:

هذه الطريقة تقدر المخاطر باستخدام قيم رقمية لتعبير عن مستوى المخاطر المقيمة، و ذلك بالاعتماد على الحسابات الرياضية و الإحصائية لتحديد احتمال وقوع المخاطر.

لا توجد تقنيات رياضية معتمدة لقياس المخاطر تعمل على توفير نتائج دقيقة و تلقى القبول العام في الممارسة العملية، بدلا من ذلك يوجد مجموعة من المحاولات والنماذج المقترحة للقياس الكمي للمخاطر.[57]

1-نموذج المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):

يعتبر من اكثر المنظمات المهنية التي اولت موضوع تقدير خطر المراجعة اهتمام كبيرا في السنوات الأخيرة، حيث اصدر المجمع تقريرين في هذا الصدد وهما التقرير رقم 39 سنة 1981 و التقرير رقم 47 سنة 1983 الذي حل محل التقرير 39 و يعتبر تعديلا له.

1-1-نموذج المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين رقم 39 (AICPA; SAS NO.39; 1981):

و يتضمن نموذجا لتقدير المخاطر النهائية لعملية المراجعة و يتم تقدير هذه المخاطر طبقا لهذا النموذج بالمعادلة التالية:

الخطر النهائي للمراجعة= خطر الرقابة × خطر الاكتشاف المتعلق بالمراجعة التحليلية× خطر الاكتشاف المتعلق بالمراجعة التفصيلية

و يعني هذا النموذج ان المخاطر النهائية هي الاحتمال المشترك الناتج من حاصل ضرب مخاطر الرقابة و مخاطر المراجعة التحليلية و التفصيلية، و يتجاهل النموذج الخطر الملازم أي يفترض انه يساوي الواحد الصحيح و يعتبر هذا الافتراض شديد التحفظ.[58]

[57] لخذاري عبد الجليل، اثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، ارجع سابق ذكره، ص96

[58] بريش خالد، مرجع سبق ذكره، ص43

1-2- نموذج المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين رقم 47 (AICPA; SAS NO.47 1981):

تضمن هذا التقرير الجديد تعديلا للتقرير رقم 39 حيث وصف النموذج الأصل بانه يعبر عن العلاقة العامة بين عناصر المخاطر التي تتعلق بتقييم المراجع للرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة التحليلية و الاختبارات التفصيلية و غيرها من الاختبارات.[59]

يأخذ النموذج رقم 47 الصورة التالية:

الخطر النهائي للمراجعة= الخطر الملازم× خطر الرقابة× خطر الاكتشاف المتعلق بالمراجعة التحليلية× خطر الاكتشاف المتعلق بالمراجعة التفصيلية.

حاول المجمع تفادي الانتقادات التي وجهت للنموذج السابق، و قام بوضع الخطر الملازم في هذا النموذج لتصبح المخاطر النهائية لعملية المراجعة هي الاحتمال المشترك.[60]

2- نموذج معهد المحاسبين الكندي (CICA):

اصدر المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين نموذجا لقياس خطر المراجعة في الدراسات البحثية بعنوان "التوسع في اختبارات المراجعة" ، و لقد اهتم بإضافة الخطر الملازم الى نموذج المعهد الأمريكي، و كذلك إضافة اخطار إجراءات المراجعة الأخرى بخلاف اخطار الاختبارات الموسعة وبالتالي فان النموذج يأخذ الشكل التالي: [61]

الخطر المشترك= الخطر الملازم× خطر الرقابة× خطر الإجراءات الأخرى للمراجعة× خطر الاختبارات الموسعة

[59] بريش خالد، مرجع سابق، ص43

[60] نفس المراجع السابق، ص43

[61] لخذاري عبد الجليل، اثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، مرجع سابق، ص98

المطلب الثاني: أسباب و مستويات مخاطر المراجعة

تمهيدًا لفهم أسباب ومستويات مخاطر المراجعة، يجب أن ندرك أن المراجعة الخارجية تشكل عملية حيوية للتحقق من صحة وموثوقية القوائم المالية والتقارير المالية للشركات، ومع ذلك فإن مخاطر المراجعة تنشأ نتيجة العديد من العوامل المترابطة التي يجب أخذها في الاعتبار.

أولا أسباب مخاطر المراجعة

أشارت معايير المراجعة أن المراجع الخارجي لا يستطيع أن يقوم بتخفيض مخاطر المراجعة تماما بحيث تكون معدومة وبالتالي لا يستطيع الحصول على تأكيد مطلق حول خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، ويرجع ذلك إلى وجود قيود ملازمة لعملية المراجعة تنتج عنها معظم أدلة المراجعة التي يستخدمها المراجع في التوصل إلى استنتاجات معينة وتكوين رأيه ليكون مقنعاً أكثر من كونه قاطعا وتنشأ القيود الملازمة للمراجعة من طبيعة كل من التقارير المالية وطبيعة إجراءات المراجعة وكذا الى الحاجة إلى القيام بالمراجعة خلال فترة زمنية معقولة وبتكاليف معقولة

وعليه يمكن القول إن من أسباب ظهور مخاطر المراجعة ما يكون سببه مراجع الحسابات نتيجة لعدم اكتشافه الأخطاء الجوهرية، ومنها ما يتعلق بالإدارة لارتكابها أخطاء متعمدة أو غير متعمدة، ومنها ما يعود لأسباب خارج إرادة الإدارة والمراجع[62].

ثانيا: مستويات مخاطر المراجعة

ان تقدير مستوى المخاطر في عملية المراجعة يعتبر المفتاح الرئيسي لضبط تلك المخاطر.[63]

توجد ثلاثة مستويات المراجعة يجب أن أخذها يعين الاعتبار وهي كما يلي:

1- المخاطر المخططة: هي التي يتم تحديد مستواها قبل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أو القيام بإجراءات المراجعة، و هي مجرد تقدير أولي لاحتمال وجود خطأ جوهري في القوائم المالية محل المراجعة.[64]

[62] لخذاري عبد الجليل، زين عيسى، مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية في البيئة الجزائرية)، جامعة محمد خيضر بسكرة، مجلة العلوم الإدارية و المالية، المجلد 04، العدد 01، 2018، ص126

[63] نفس المرجع السابق، ص69

[64] نفس المرجع السابق، ص69

2- المخاطر النهائية: هي التي تعبر عن المستوى النهائي للمخاطر، والذي يقدره المراجع بعد إتمام جميع إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية.[65]

3-المخاطر الفعلية: يشير مفهوم المخاطر الفعلية إلى المستوى الحقيقي للمخاطر والذي لا يعرفه المراجع، وهذا المستوى يكون موجود فقط من الناحية النظرية.[66]

المطلب الثالث: اثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية

يرتبط موضوع خطر المراجعة بموضوع جودة المراجعة، وذلك لان الحد من مخاطر المراجعة يؤدي الى زيادة جودة عملية المراجعة، و قد تعددت الدراسات في الأونة الأخيرة التي تتناول موضوع جودة المراجعة وتحديد الاعتبارات والعوامل التي تحدد تلك الجودة، و تحدد الاثار المترتبة على للارتقاء بجودة عملية المراجعة.[67]

أولا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية و المرتبطة بعملية المراجعة

تؤثر العديد من العوامل على جودة المراجعة الخارجية وترتبط ارتباطًا وثيقًا بعملية المراجعة، و في ما يلي نذكر بعض العوامل المهمة التي تؤثر على جودة المراجعة:[68]

1- تخطيط اعمال التدقيق: التخطيط ضروري لضمان تنفيذ المهمة بفعالية و كفاءة و تخفيض المخاطر.

2- دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية و تقييم المخاطر: ان ادراك محافظ الحسابات للنظام المحاسبي و الرقابة الداخلية للعميل سيؤدي الى التخطيط الجيد و التحكم في مخاطر المراجعة و تصحيح الاختلالات الى اقصى حد ممكن.

3- كفاية ادلة الاثبات: حيث يجب ان تكون ادلة الاثبات ذات موثوقية وملائمة لكي يعتمد عليها المراجع الخارجي في تدعيم رايه، و ينعكس ذلك على جودة أدائه من خلال التأكيد على الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافه.

---

[65] زين العابدين إبراهيم يوسف علي، زينب عبد الله بوبكر عبد الحميد، مرجع سبق ذكره،ص22

[66] بريش خالد، مرجع سابق، ص16

[67] لخذاري عبد الجليل، اثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، مرجع سابق، ص164

[68] زين يونس، زين عيسى، مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة "دراسة تحليلية لآراء عينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر" جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، جامعة محمد خيضر بسكرة، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 11، ديسمبر 2016، ص369

4- التقرير والإفصاح: ان تقرير المراجع الخارجي هو حصيلة عملية المراجعة بحيث كلما كان التقرير ذا جودة كلما سهلت عملية الاتصال بينه وبين قارئي القوائم المالية مما ينعكس إيجابا على جودة الاداء

ثانيا: المخاطر الناجمة عن عدم تحقق جودة المراجعة الخارجية

عدم تحقيق جودة المراجعة الخارجية يمكن أن يؤدي إلى ظهور مخاطر مهمة و بالتالي فان عملية تحقيق جودة المراجعة تواجه نوعين من المخاطر وهما: [69]

1-المخاطر الخاصة بمكاتب المراجعة:

- تدني سمعة مكاتب المراجعة.
- انخفاض الإيرادات التي يمكن ان تحصل عليها مكاتب المراجعة.
- احتمالية تعرض المكاتب لمسؤولية قانونية.
- احتمالية فقدان استقلالية مكاتب المراجعة عن الجهة موضوع المراجعة.

2-المخاطر التي ترتبط بمستخدمي البيانات المالية:

و هي المخاطر او الخسائر التي قد يتعرض لها العملاء و المستثمرون و المستخدمون الاخرون للبيانات المالية نتيجة اتخاذهم لقرارات اعتمادا على تقارير مراجعة منخفضة الجودة

ثالثا: الحد من مخاطر المراجعة وأثرها على جودة المراجعة

سيؤدي تقليل مخاطر المراجعة وتحسين جودة المراجعة إلى زيادة القيمة المضافة التي تحققها عملية المراجعة، تتجلى هذه القيمة المضافة في زيادة الثقة في تقرير المراجع الخارجي وزيادة الاعتماد على البيانات المالية التي يعدها لتقريره، مما يؤدي إلى زيادة دور مهنة المراجعة في توجيه الاستثمارات وتوزيع هذه الاستثمارات على عمليات المجتمع في مختلف المجالات، مما يساهم في الاستخدام الأمثل لموارد المجتمع. من ناحية أخرى، يمكن أن يؤدي تحسين جودة المراجعة إلى زيادة القدرة التنافسية لمهنة المراجعة.

[69] لخذاري عبد الجليل، اثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، مرجع سابق، ص130

مما لا شك فيه أن إجراء عملية المراجعة بهذه الطريقة يعزز الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي ويلبي احتياجات وتوقعات مستخدمي البيانات المالية من خلال تحسين تقرير المراجع الخارجي عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها، و التي يعتمد عليها العديد من الأطراف لاتخاذ القرار و يلبي احتياجاتهم و توقعاتهم من ناحية خلوها من الأخطاء، و ان المراجع الخارجي سيقوم باكتشاف هذه الأخطاء والإفصاح عنها.[70]

[70] لخذاري عبد الجليل، اثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، مرجع سابق، ص164

المبحث الثالث: مسؤولية المراجع الخارجي في ضبط مخاطر المراجعة

تهدف المراجعة إلى فحص و اختبار البنود الواردة بالقوائم المالية لغرض إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة و صحة القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي، و نتائج الأعمال للمنشأة محل المراجعة، و ذلك لمساعدة متخذي القرارات الذين يعتمدون على المعلومات الواردة في القوائم المالية لاتخاذ قرارات سليمة؛ و هذا لا يتأتى إلا من خلال تقرير المراجع الذي يبدي فيه رأيه حول مدى مصداقية البنود الواردة بالقوائم المالية لما يفترض فيه من تأهيل علمي و عملي، و استقلال عن المنشأة محل المراجعة، و أيضا من خلال تحديده للمخاطر و أسباب هذه المخاطر باعتباره وكيلا عن ملاك المؤسسة.[71]

وسنحاول في هذا المبحث التطرق إلى المعايير التي تحدد مسؤولية المراجع الخارجي، وأنواع مسؤولية المراجع الخارجي و مسؤولية المراجع الخارجي في تخفيض مخاطر المراجعة.

[71] علي محمد موسى، مصطفى ساسي فتوحة، التخصص القطاعي للمراجع و دوره في تخفيض مخاطر المراجعة، المجلة الجامعة، العدد الثامن العشر، المجلد الأول، يناير 2016، جامعة الزاوية، ليبيا، ص91.

المطلب الأول: العوامل التي تحدد مسؤولية المراجع الخارجي

ان مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء المادية والمخالفات الموجودة في القوائم المالية الفجوة الأساسية التي اثارت اهتمام جميع المهتمين بأمور المراجعة الخارجية نظرا لتأثيرها البارز على عملية اتخاذ القرارات، لذا سنذكر فيما يلي العوامل التي تحدد مسؤولية المراجع الخارجي:[72]

1- المنافسة لاجتذاب الزبائن

عندما يقرر المراجع الخارجي الدخول في مجال المنافسة لاجتذاب الزبائن، فإن ذلك يؤدي إلى المنافسة على الأتعاب ، وهو ما ينعكس أثره على نوعية عملية المراجعة، كما أن تزايد المنافسة لاجتذاب الزبائن من قبل المراجع الخارجي يمكن أن يخلق الدافع لدى الزبائن لتغيير المراجع سواء بقصد خفضه أتعاب عملية المراجعة أو للبحث عن مراجع آخر يكون أكثر ولاءً للإدارة لتحقيق رغباتها والسير في ركابها، وينعكس أثر ذلك على نوعية عملية المراجعة ويُعرض استقلال المراجع للخطر وتبعاً لذلك فإن اعتماد المراجع على زبائنه قد يزداد إذا اعتقد هؤلاء الزبائن بأن المراجعين الاخرين سوف يستعدون بقبول الارتباط معهم عندما يرغب الزبائن في تغيير المراجع الخارجي

2- تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للزبون: من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال مدى تأثير ذلك الاستقلال بقيام المراجع الخارجي ببعض الخدمات الإدارية للشركة التي يراجع حساباتها، وهل قيام المراجع بتلك الخدمات الاستشارية والإدارية يجعل الغير يشك في حياده واستقلاله، وفي هذا المجال ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن القيام بتلك الخدمات لا يؤثر نظرياً على استقلال المراجع طالما أنه لا يتخذ القرارات الإدارية، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية.

3- حصول المراجع على مزايا ومنافع اقتصادية ومالية: إن حصول المراجع الخارجي على مزايا أو منافع اقتصادية ومالية من المنشأة التي يراجع حساباتها يعد تهديداً لمبدأ الاستقلال والحياد للمراجع ومن الأمثلة على ذلك أن تكون له علاقة مالية مباشرة أو علاقة مالية جوهرية غير مباشرة، أو حصوله على قرض أو كفالة، أو الاعتماد غير المبرر

[72] يوسف محمود جربوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، كلية التجارة، جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 26، العدد 76، 2004، ص7-10

على إجمالي الأتعاب من الزبون، ووجود علاقات تجارية قوية مع الزبون، على سبيل المثال الاتجار بأسهم أو سندات الزبون أو الترويج لها، او قيام المراجع بالدفاع عن الزبون في حالة حل النزاعات مع طرف ثالث.

ولهذا يجب ان لا تكون هناك مصالح مشتركة سواء كانت مالية أو اقتصادية بين المراجع الخارجي وإدارة المنشأة التي يراجع حساباتها.

المطلب الثاني: أنواع مسؤولية المراجع الخارجي

يمكن ان يتعرض المراجع الخارجي اثناء قيامه بأداء مهامه لثلاث صور من المسؤولية القانونية و نلخصها فيما يلي:

1- المسؤولية المدنية

برزت المسؤولية المدنية من بين مصادر الالتزام و كان لتطورها أثر على القوانين الوضعية الحديثة، حيث تعرف المسؤولية المدنية بأنها " الالتزام بتعويض الضرر "، و هي نوعان مسؤولية عقدية تقوم على أساس الإخلال بالالتزام العقدي و مسؤولية تقصيرية تقوم على أساس الإخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير و هو الالتزام بعدم الإضرار بالغير.[73]

و من جهة أخرى فالمسؤولية المدنية معناها التعويض عن الضرر الناتج عن الأخطاء التي يرتكبها المدين شريطة أن هذا الضرر ناتج عن الخطأ المرتكب، و المسؤولية المدنية للمراجع الخارجي لا تخرج عن القواعد العامة، فلقيامها لا بد من ثبوت خطأ المراجع، و الضرر و علاقة السببية التي تربطهما، و في حال ما انتقى أحد الأركان تنتفي المسؤولية، إلا أن المشرع و حرصا منه على ضرورة اطمئنان المراجع عند ممارسته لمهامه دون أي ضغوط، ألزم هذا الأخير على اكتتاب عقد تأمين من المسؤولية.[74]

[73] بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2011، ص112.

[74] بن عيسى عبد الرحمن، تطور مضمون المسؤوليات القانونية و المهنية للمراجع الخارجي في الجزائر، مجلة أبعاد اقتصادية العدد 4، 31 ديسمبر2014، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، ص 162.

إن المبدأ العام هو أن مراجع الحسابات أثناء تأدية مهمة عادية (مراجعة قانونية) ملزم بتوفير الوسائل دون النتائج، و بالتالي فإن عميله يجب أن يثبت:[75]

- إما الخطأ العمدي من مراجع الحسابات؛
- و إما التقصير من مراجع الحسابات: و هذا لا يمكن أن يقيم إلا من خلال مقارنة ما قام به المراجع و ما يجب أن يقوم به أخذا بعين الاعتبار الاجتهادات العادية وفقا للمعايير المهنية.

و فيما يخص الضرر الذي يمكن أن ينتج عن تقصير أو إهمال المراجع، فإنه يجب أن يكون أكيدا و مباشرا و فيه تعديا على حق مكتسب.

2- المسؤولية التأديبية أو المهنية:

وفقا لأحكام المادة 63 من القانون 10-01 "فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية أو الانضباطية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أة تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه" و من بين هذه المخالفات ما يلي:[76]

- ✓ خرق القانون و القواعد المهنية؛
- ✓ التقصير المهني الخطير (التهاون)؛
- ✓ السلوك غير الملائم و المتعارض مع نزاهة و أمانة و شرف المهنة، حتى و إن لم يتعلق بالمهنة.

و تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي في الإنذار، و التوبيخ و التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر، و أخيرا الشطب من الجدول.

[75] شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، الجزائر، ص55.

[76] زينب تمرابط، حسناء مشري؛ تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي وفقا لمعايير المراجهة الجزائري 530"السبر في المراجعة"، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد: 04، العدد: 03، ديسمبر2021، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، ص106.

3- المسؤولية الجزائية:

حسب نص المادة 62 من القانون 10-01 بتحمل مراجع الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني و يمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية:[77]

- **مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة مراجعة الحسابات:** و نعني بها القيام بالمخالفات التي نص عليها القانون التجاري و تتضمن:

- الممارسة الغير قانونية لمهنة مراجعة الحسابات، بحيث نصت المادة 73 من القانون 10-01 بأنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب أو مراجع الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، و في حالة العودة، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من سنة إلى ستة أشهر إلى سنة، و تضاعف الغرامة؛

- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة، حيث نصت المادة 825 من المرسوم 93-08، بأنه يعاقب من ستة أشهر إلى سنتين و بغرامة مالية من 20.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، محافظو الحسابات الذين منحوا عمدا و وافقوا على معلومات غير صحيحة وردت في التقارير المالية المقدمة للجمعية العامة؛

- عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية، و هو ما نصت عليه المادة 830 من المرسوم 93-08، بحيث يعاقب بالسجن من سنة إلى 5 سنوات، و بغرامة مالية من 20.000 إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محافظ حسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها.

- إفشاء السر المهني: و هو ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 830، تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء السر المهني على مراجعي الحسابات.

[77] محمد حولي، مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء و الغش في القوائم المالية، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 7، العدد 2، ديسمبر 2017، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، ص 340-341.

- **مسؤولية تضامنية:** عن الأفعال المخالفة التي يقوم بها مراجع الحسابات بالاشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية كتقديم معلومات خاطئة، التستر على أفعال المسيرين، النصب و الاحتيال.

المطلب الثالث: مسؤولية المراجع الخارجي في تخفيض مخاطر المراجعة

يلعب تخصص المراجع دورا كبيرا في تخفيض مخاطر المراجعة، ذلك لأن المراجع المتخصص يستطيع اكتشاف حالات الغش و الاحتيال الموجودة في التقارير المالية، نظرا لما يتمتع به من خبرة في مجال نشاط العميل، و نتيجة مراجعته المستمرة لأنشطة متجانسة، في حين نجد أن المراجعين غير المتخصصين و المراجعين أصحاب الخبرة القليلة تنخفض درجة كفاءتهم المهنية.[78]

و ينبغي على مراجع الحسابات وضع إستراتيجية مراجعة شاملة لعملية المراجعة يوضح فيها تحديد نطاق، توقيت و مدى المراجعة لوضع خطة المراجعة أكثر تفصيلا، و يتوقف نجاح هذه الإستراتيجية بمدى نجاح تقدير مراجع الحسابات لمخاطر المراجعة و الأهمية النسبية كما يلي:[79]

- ✓ إذا قام مراجع الحسابات بتحديد مستوى الأهمية النسبية بشكل مرتفع فإن هذا يعني أن مخاطر المراجعة ستكون منخفضة لذلك فإن حجم أدلة الإثبات التي يحتاج إليها مراجع الحسابات سينخفض؛
- ✓ إذا قم مراجع الحسابات بتحديد مستوى الأهمية النسبية بشكل منخفض فإن مخاطر المراجعة تزداد و بالتالي مراجع الحسابات يحتاج إلى حجم أكبر من الأدلة لتخفيض هذه المخاطر.

1. علاقة الأهمية النسبية بمخاطر المراجعة

تعتبر كل من الأهمية النسبية و الخطر مفهومين وثيقي الصلة و لا يمكن الفصل بينهما، فالخطر يمثل كل مقياس لعدم التأكد و الأهمية النسبية تمثل مقياسا للمقدار أو الحجم، و يؤخذ كلا المفهومين في الاعتبار حيث يتم قياس عدم

[78] علاء بوقفة، مرجع سبق ذكره، ص110.

[79] محمد حولي، دريس خالد، مرجع سبق ذكره، ص 75.

التأكد للقيم وفق مقدار معين، هذه العلاقة تهم مراجع الحسابات بشكل خاص في مرحلة تخطيط أعمال التدقيق و من أهم ملامح هذه العلاقة ما يلي:[80]

- **طبيعة العلاقة في مرحلة التخطيط:** حيث ينبغي على المراجع عند التخطيط أن يأخذ بالحسبان ما هي العوامل و الظروف التي تؤدي إلى تحريف القوائم المالية بشكل جوهري، و عندما يحدد مستوى الأهمية النسبية على مستوى أرصدة الحسابات و مجموعات العمليات، و يستطيع الإجابة على هذا التساؤل كما يلي:
  - يحدد ما هي المفردات التي سيتم اختبارها؛
  - يحدد ما إذا كان سيستخدم الإجراءات التحليلية؛
  - يحدد ما إذا كان سيعتمد على المعاينة الإحصائية أم لا.

فالعلاقة بين الأهمية النسبية و الخطر علاقة عكسية، و هذا معناه أنه كلما زاد مستوى الأهمية النسبية كلما انخفض مستوى خطر التدقيق المقبول، فمستوى الأهمية المنخفض يعني مزيدا من احتمال فشل المدقق في اكتشاف التحريفات الجوهرية في حساب الزبائن و هذا معناه أنه سيتحمل مزيدا من الخطر.

- **دلالات العلاقة بين الأهمية النسبية و مخاطر التدقيق:** يوجد العديد من التفسيرات و الإشارات التي توضح للمدقق العلاقة العكسية بين مستوى حجم الأهمية النسبية و بين مخاطر التدقيق، و يمكن تفصيلها على النحو التالي:
  - عندما يتم اعتماد مستوى أهمية نسبية منخفض فهذا من شأنه أن يزيد من احتمالية فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية و التحريفات في القوائم المالية، الأمر الذي يساهم في تحميل المدقق مخاطر كبيرة و يؤكد فشل المدقق في عملية التدقيق، أو تلاعبه في عملية التدقيق؛

[80] نسرين جلولي، أحمد نقاز، اعتبارات الأهمية النسبية في عمليات التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية للتدقيق، مجلة الباحث، المجلد 22، ديسمبر 2022، جامعة عمار ثليجي ، الأغواط، الجزائر، ص197.

- عندما يقوم المدقق بتقليل مستوى الأهمية النسبية، مع ثبات مخاطر التدقيق المعمول به، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الإثبات؛
- تؤدي أدلة الإثبات دورا كبيرا في فهم العلاقة التي تربط الأهمية النسبية و مخاطر التدقيق المقبول.

2. العلاقة بين الأهمية النسبية و تقرير المراجع

ان درجة الأُهمية النسبية تؤثر بشكل مباشر على رأي المدقق، و بالتالي تحدد نوع التقرير حسب الحالة التي يواجهها المدقق، حيث أنه كلما زاد مستوى الأهمية النسبية كلما أصبح رأي مدقق الحسابات مفيد أكثر حتى يصل لإبداء رأي سلبي عند مستوى هام جدا للأهمية النسبية و هذا ما يؤثر على قرارات المستخدمين التي تم اتخاذها بناءا على القوائم المالية بشكل معنوي معظم أو تتأثر بشكل كلي، و نوضح أنواع التقارير كالتالي: [81]

- تقرير نظيف إذا كانت المخالفات فيه غير هامة بشكل واضح؛
- تقرير تحفظي إذا كانت المخالفات ذات أهمية من دون أن يكون لها تأثير بصورة واضحة في عدالة القوائم المالية؛
- تقرير سلبي إذا كانت المخالفات من الأهمية بشكل يؤثر بصورة واضحة على دلالة و مصداقية و عدالة القوائم المالية.

3. العلاقة بين تخصص المراجع و مخاطر المراجعة

إن المراجع إذا ما تصرف كمراجع متخصص فإنه سوف يكون لديه القدرة في التحكم في مخاطر المراجعة، و يلعب دورا كبيرا في تقييم و تخفيض مخاطر المراجعة الملازمة لطبيعة الصناعة أو طبيعة الحساب، فيقوم المراجع بتصميم إجراءات التحقق التي تساعده في التوصل إلى حكم سليم على المخاطر الملازمة، و تكمن أهمية التخصص في تقييم تلك الإجراءات، لأن معرفة المراجع بطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة تمكنه بأن يكون على دراية و معرفة كاملة بالقوانين و اللوائح التي تنظمها، و الظروف الاقتصادية التي تمر بها التي قد تشكل ضغوطا

[81] نسرين جلولي، أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص197.

عليها، و كذلك يكون المراجع على درجة عالية من الفهم لمؤثرات عدم الاستمرار في الصناعة، و كذلك فهم النظم الالكترونية المعمول بها في المنشأ؛.

و لتقييم مخاطر الرقابة فإن المراجع يقوم بدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق و مدى كفاءته و تحديد نقاط الضعف فيه من ناحية القيام باختبارات الالتزام، و من ناحية أخرى للتأكد من مدى الالتزام أثناء التطبيق العملي، و ذلك بفهم نظام الرقابة الداخلية الموضوعة التي يمكن الحكم على مدى الاعتماد عليها.

و يساهم تخصص المراجع في تحديد اختبارات الالتزام، حيث إنها توفر للمراجع معرفة بأماكن الأخطاء غير المتعمدة، و كذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في تلك الصناعة و يكون لديه كذلك نتيجة تكرار عملية المراجعة في تلك الصناعة صورة كاملة عن نظام الرقابة الداخلية؛

و يمكن للمراجع المتخصص التحكم في مخاطر الاكتشاف بناءا على تقييمه لمخاطر الرقابة و المخاطر الملازمة؛ و ذلك بتخفيض مخاطر الاكتشاف إلى أقل مستوى ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليلي و اختبارات العينة، و يكمن الخطر هنا في الاختبارات التحليلية التي قد تفضل في اكتشاف تحريف جوهري إذا ما تم التحليل بطريقة غير صحيحة.

و عليه فإن المراجع المتخصص يكون لديه الإدراك التام لتقدير مخاطر القوائم المالية، و في هذا الصدد فقد توصلت إحدى الدراسات إلى أن الشركات التي تم مراجعة حساباتها من قبل مراجعين متخصصين لديها مستويات عالية من التناسق المعلوماتي عن الشركات التي تم مراجعة حساباتها من قبل مراجعين غير متخصصين، و بما أن هدف المراجع هو التقليل من درجة المخاطرة المترتبة عن المعلومات المحاسبية فإن التناسق المعلوماتي المرتبط بالتخصص يرقى بجودة عملية المراجعة كأحد مهام مهنة المراجعة.

و أخيرا فإن تخصص المراجع في مراجعة قطاع معين بالإضافة غلى تخفيض مخاطر المراجعة، فإنه يؤدي إلى رفع مستوى الأتعاب التي يتقاضاها المراجع، و يؤدي كذلك إلى زيادة جودة عملية المراجعة من خلال رفع الكفاءة المهنية للمراجعين.[82]

[82] علي محمد موسى، مصطفى ساسي فتوحة، مرجع سبق ذكره، ص114.

خلاصة الفصل:

يمكن القول ان هناك علاقة عكسية بين مخاطر المراجعة و جودة المراجعة فانه عندما يقوم المراجع الخارجي بتقييم مخاطر المراجعة و محاولة التقليل منها فان جودة المراجعة سترتفع و على هذا الأساس يمكن القول ان تخفيض مخاطر المراجعة و الحد من اثرها يعد مؤشرا جيدا لتوفر جودة المراجعة و هذا ما سيعطي موثوقية للبيانات المالية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد:

بهدف الإجابة على إشكالية الدراسة تم تدعيم الجانب النظري بجانب اخر تطبيقي، حيث قمنا باستطلاع اراء عينة من الاكاديميين و المهنيين في الجزائر حول مدى مساهمة المراجع الخارجي في الحد من اثر مخاطر المراجع على موثوقية البيانات المالية، و قد اعتمد الباحثان على أسلوب الاستبيان و ذلك بهدف التعرف على اراء عينة الدراسة حول الموضوع المذكور.

و قد تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة التطبيقية

المبحث الثالث: تحليل ومناقشة النتائج

المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة

سنتطرق في هذا المبحث بشكل توضيحي الى المنهجية المتبعة في الدراسة، حيث تحتوي على أساليب جمع البيانات و أداة الدراسة بالإضافة الى مجتمع و عينة الدراسة المستهدفة و استجابتها الفعلية، ومصادر و طريقة جمع البيانات

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة.

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على مدى مساهمة المراجع الخارجي في الحد من اثر مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية قام الباحثان تصميم استبيان الدراسة و ذلك بالاستفادة من الدراسات السابقة و بعض المراجع المتخصصة في إعداد الاستبيانات.

أولا: مجتمع و عينة الدراسة:

1-مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من المهنيين والاكاديميين (خبراء محاسبين، محافظي الحسابات، أساتذة جامعيين)

2-عينة الدراسة:

بالنسبة لعينة الدراسة فقد تم اختيارها عشوائيا من مجتمع الدراسة و قد حدد حجمها ب 45 عينة.

و اعتمدنا في توزيع الاستبيانات الى عينة الدراسة عن طريق التسليم المباشر، وذلك عن طريق الاتصال الشخصي بالمهنيين على مستوى مكاتب المراجعة و تسليمها للأساتذة الجامعيين في الجامعة، او عن طريق ارسال الاستبيانات عبر البريد الالكتروني او عبر وسائل التواصل الاجتماعي، كما تم الاعتماد على بعض الزملاء في توزيع الاستبيانات و قد تم استرجاع 32 استبيان، و بعد عملية الانتقاء و التصنيف تم استبعاد 2 استبيانة وذلك بسبب نقص الإجابة و عدم صلاحيتها للتحليل، و الجدول التالي يوضح عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة و القابلة للتحليل.

الجدول رقم (2): الاحصائيات الخاصة بالاستبيان

البيان	التكرار
الاستبيانات الموزعة	45
الاستبيانات المسترجعة	32
الاستبيانات الملغاة	2
الاستبيانات القابلة للتحليل	30

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على النتائج المتوصل اليها

ثانيا: تحديد مصادر البيانات و طريقة جمعها:

تم الاعتماد على في الدراسة التطبيقية على مصدرين أساسين للبيانات حيث تم جمعها من خلال المصادر الأولية والثانوية و التي لها علاقة بموضوع الدراسة، و تمثلت فيما يلي:

1-المصادر الأولية: تم التوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية التي تم القيام بها حيث تم توزيع استبيان الدراسة على عينة من الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و الأساتذة الجامعيين بهدف تجميع المعلومات اللازمة لموضوع الدراسة، و تم تفريغها و معالجتها عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS 22.

2- المصادر الثانوية: تمثلت المصادر الثانوية للدراسة في مجموعة من المقالات العلمية و الأطروحات والرسائل إضافة للدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع بحثنا، و بناءا عليه تم القيام بتحديد فرضيات الدراسة وتحديد أسئلة الاستبيان بما يتناسب و إجابة الفرضيات، و بهدف التحليل الإحصائي واختيار فرضيات الدراسة تم استعمال مقياس ليكارت الخماسي.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

1-تصميم استمارة الاستبيان: من خلال هذه المرحلة تم العمل على تصميم أسئلة الاستبيان بصفة بسيطة لكي تكون سهلة و قابلة للفهم من قبل المستجوبين، و تسمح بالإجابة على تساؤلات الدراسة.

و قد تم إعداد الاستبيان عبر المراحل التالية:

- تجميع المعلومات من الدراسات السابقة؛
- إعداد مجموعة من الأسئلة المبدئية بناءا على استبيان أولي.
- تعديل الاستبيان الأولي و التشاور مع المشرف.
- عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المحكمين.
- استخراج الاستبيان في شكله النهائي.
- توزيع الاستبيان على أفراد العينة.

2-نشر استمارة الاستبيان: بهدف نشر و توزيع أكبر عدد ممكن من استمارات الاستبيان تم الاعتماد على توزيعه بشكل الكتروني (عن طريق البريد الالكتروني)، إلى جانب التواصل مع أفراد العينة شخصيا.

المطلب الثالث: هيكل استمارة الاستبيان و الهدف منه.

1- هيكل استمارة الاستبيان:

اشتمل الاستبيان على جزئين:

- **الجزء الأول:** استخدام هذا الجزء في جمع البيانات الشخصية عن المستجوبين و المتمثلة في (السن، المؤهل العلمي، الوظيفة ، الخبرة المهنية).
- **الجزء الثاني:** عبارة عن مقياس يهدف لتحليل موضوع البحث، و قد احتوى على مجموعة من العبارات بلغ عددها 35 ضمن ثلاثة محاور أساسية:

المحور الأول: متعلق بمسؤولية المراجع الخارجي في ضبط مخاطر المراجعة.

المحور الثاني: المحور الثاني متعلق بمدى تأثير مخاطر المراجعة على جودة المراجعة.

المحور الثالث: متعلق بمساهمة المراجعة الخارجية في ضمان موثوقية البيانات المالية.

عند وضع هذه الأسئلة تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، مع مراعاة أن يكون معظمها واضحا و ذو نهايات مغلقة لسهولة و سرعة الإجابة عليها و سهولة تحليلها.

بعد الانتهاء من إعداد الاستبيان بشكل نهائي تم توزيعه على العينة المقصودة.

تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس ردود أفراد عينة الدراسة وتحديد نتائج الاختبارات.

جدول رقم (03): سلم ليكارت الخماسي

بدائل الدراسة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة المعيارية	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
المجال	]1-1.8]	]1.81-2.6]	]2.61-3.4]	]3.41-4.20]	]4.21-5]

المصدر: وائل فاضل حسان العكيدي، راس المال الفكري و اثره في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، دار امجد للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، المملكة الاردنية الهاشمية،2019،ص78.

1-دراسة صلاحية الاستبيان:

الصدق الظاهري: من أجل التعرف على صدق استبيان الدراسة، تم القيام بقياسه من خلال عرضه على مجموعة من الأساتذة المختصين في المجال المحاسبي

قياس الصدق البنائي: للتحقق من ثبات الاستبيان تم استعمال معامل ألفا كرونباخ على العينة، حيث بلغ **98,6 %** وهذا ما يؤكد ثبات استبيان الدراسة و صلاحيتها لتحليل النتائج.

يهدف معامل الفاكرونباخ الى قياس مدى تجانس العناصر (الأسئلة) ضمن الأداة التي يتم استخدامها، او بمعنى اخر مدى قدرة العناصر في الأداة على قياس نفس البند او المفهوم المراد قياسه.

تقوم عملية حساب الفاكرونباخ على تحليل الانحدار والتباين بين العناصر، ويتم تقديره بين 0 و 1، كلما كانت قيمة معامل الفاكرونباخ اعلى كانت الأداة اكثر تجانسا و اعتمادية

جدول رقم (4): معامل ألفاكرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة

المحور	عدد العبارات	معامل الفاكرونباخ
المحور الأول	15	97,7%
المحور الثاني	10	96,2%
المحور الثالث	10	94,6%
ثبات المقياس ككل	35	98,6%

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على نتائج spss 22

نلاحظ من الجدول أعلاه ان معامل الفاكرونباخ يساوي 98,6% مما يشير الى ان عبارات الاستبيان عالية التجانس و الاعتمادية، ان قيمة 0.98 تعتبر عالية جدا و توحي بان عبارات الاستبيان مرتبطة بشكل قوي و موحد و تقيس المفهوم المطلوب بدقة عالية، وبالتالي تعتبر مؤشرا جيدا جدا لتجانس و اعتمادية الاستبيان و يعني ذلك انه يمكن الاعتماد على نتائج الاستبيان بثقة عالية و استخدامها في البحوث و التحليلات المختلفة.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة التطبيقية

بعد تفريغ الاستبيانات المسترجعة و تحليلها في برنامج SPSS 22، سيتم عرض الخصائص الشخصية لعينة الدراسة و تحليلها و مختلف النتائج المتحصل عليها.

المطلب الأول: عرض خصائص عينة الدراسة التطبيقية:

يتم من خلال هذا المطلب استعراض الخصائص الشخصية لعينة الدراسة، والتي تم إدراجها نظرا لعلاقتها ببقية الدراسة

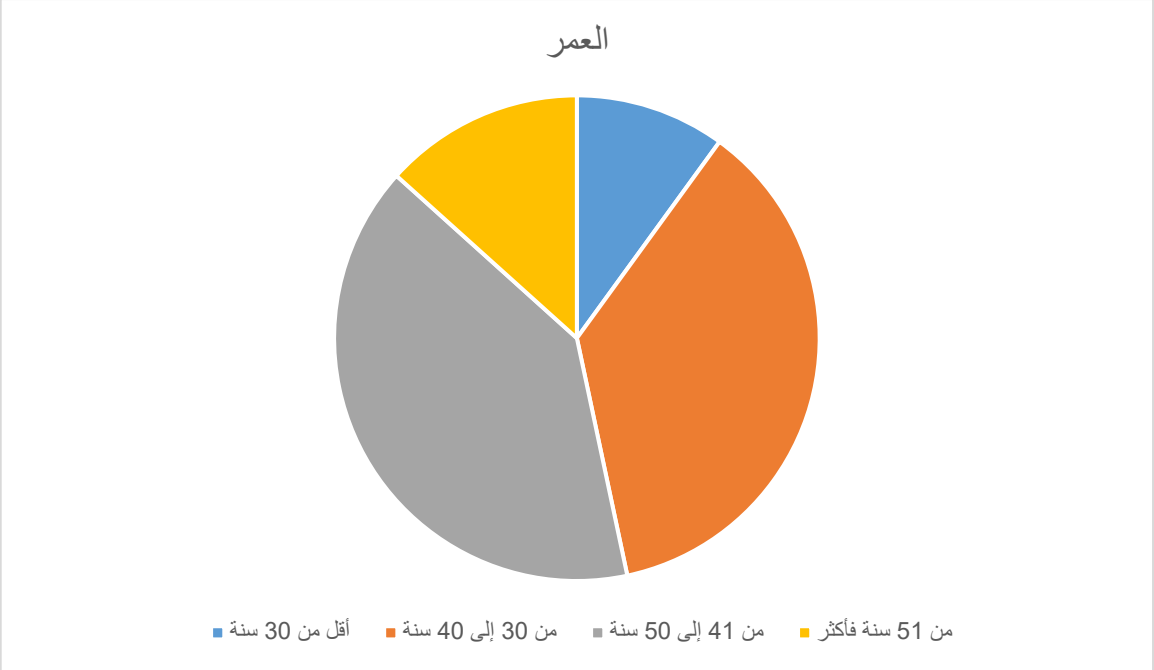
أولا: خصائص العينة حسب الفئة العمرية:

الجدول رقم (5): الفئة العمرية

		التكرار	النسبة المئوية
العمر	أقل من 30 سنة	3	%10
	من 30 إلى 40 سنة	11	%36,7
	من 41 إلى 50 سنة	12	%40
	من 51 سنة فأكثر	4	%13,3
مجموع التكرارات	/	30	%100

المصدر من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS 22

الشكل رقم(2): الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على برنامج Excel

بناء علي النتائج الجدول والشكل أعلاه نلاحظ ان اكبر قيمة كانت عند الفئة العمرية المحصورة ما بين 41 الى 50 سنة بنسبة 40% بتكرار 12 فردا تليها الفئة العمرية من 30الى 40سنة حيث بنسبة 36.7% بتكرار 11 فرد ،والفئة العمرية التي اكبر من 50سنة حيث بلغة نسبة 13% بتكرار 4 أفراد ، والاقل من 30 هي الأقل بنسبة 10% بتكرار 3 أفراد ونلاحظ ان الفئة التي تتفوق علي باقي الفئة من 41الى50 سنة بلغت نسبتها 40% مما يدل علي أن الأشخاص الذين يمارسون مهنة المحاسبة سواء كانوا محافظين او خبراء محاسبين او اساتذة جامعيين هم الاكثر فئة عمرية في هذه الحالة .

ثانيا: خصائص العينة حسب المؤهل العلمي: و هذا ما تم تلخيصه في الجدول الموالي بالتكرارات و النسب المئوية، كما يلي:

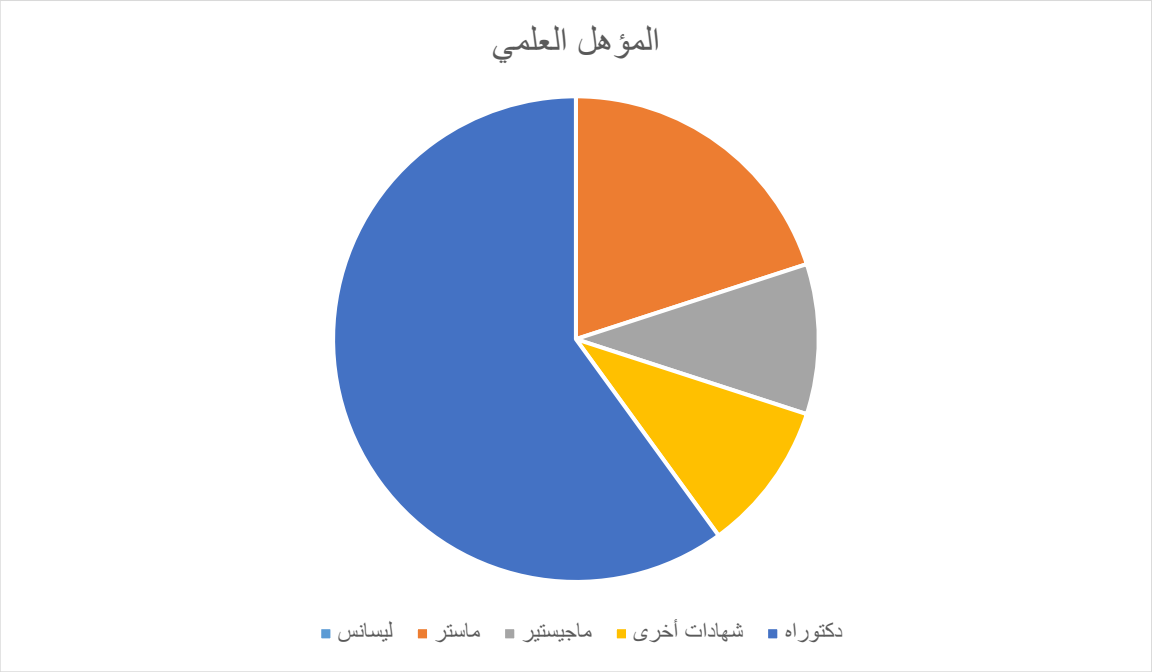
المؤهل العلمي:

الجدول رقم (5): المؤهل العلمي

		التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	ليسانس	0	%0
	ماستر	6	%20
	ماجيستير	3	%10
	دكتوراه	18	%60
	شهادات أخرى	3	%10
المجموع	/	30	%100

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS 22

الشكل رقم (3): المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على برنامج Excel

من خلال الجدول والشكل اعلاه نجد أن المتحصلين على شهادة الدكتوراه يتفوقون على باقي المستويات الأخرى بنسبة **60 %**، وهذا طبيعي بالنسبة للأساتذة وجيد بالنسبة للأفراد الذين يمارسون مهنة المحاسبة سواء محافظي حسابات او الخبراء المحاسبين، اما بالنسبة لبقية الفئات فقد كان ت فئة المتحصلين على شهادة الليسانس معدومة، اما الحاصلين على شهادة الماجيستير فقد مثلو 10% من عينة الدراسة والمتحصلون على شهادة اخرى مثلو 10%.

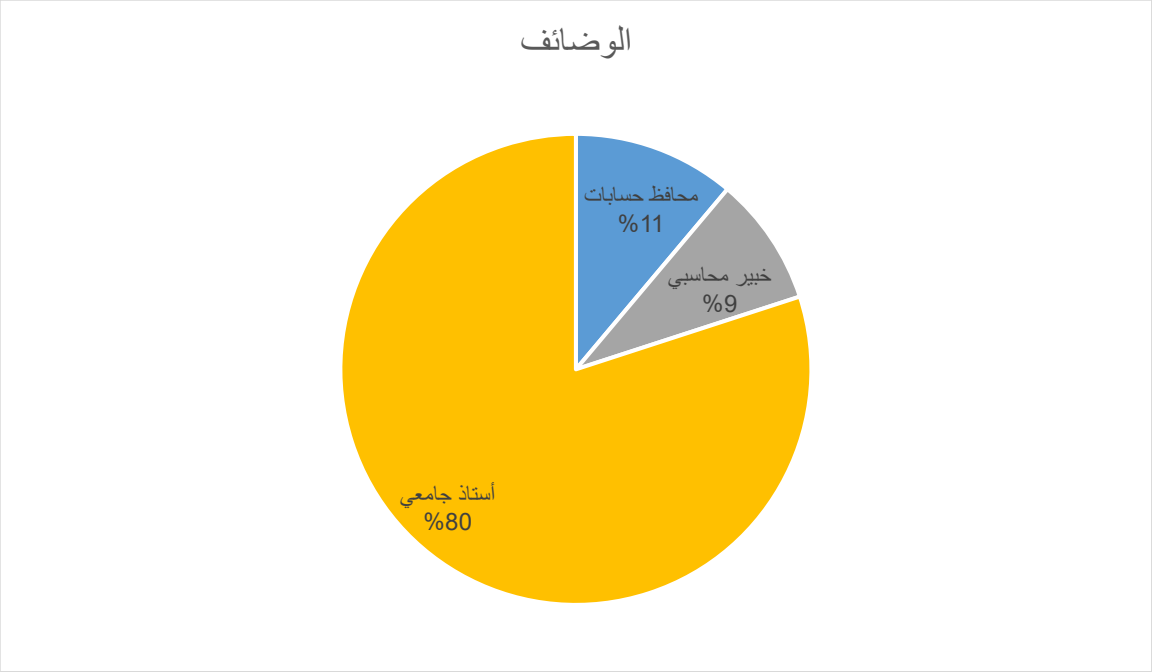
ثالثا: خصائص العينة حسب الوظيفة: وهذا ما تم تلخيصه في الجدول الموالي بالتكرارات والنسب المئوية، كما يلي:

الجدول رقم (6): وضائف عينة الدراسة

	الوظيفة	التكرار	النسبة المؤوية
	محافظ حسابات	5	%16,7
	خبير محاسبي	4	%13,3
	أستاذ جامعي	21	%70
المجموع	/	**30**	**%100**

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS 22

الشكل (4): الوظيفة



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على برنامج Excel

من خلال الجدول والشكل اعلاه بأن الفئة الاساتذة الجامعين ،حيث بلغت النسبة 70% في 21 فرد ومن اجمالي العدد مقارنة مع محافظين الحسابات الذين بلغت نسبتهم 23,3% ما يعادل 5 أفراد ،والخبراء المحاسبين الذي بلغت نسبتهم 13,3% ما يعادل 4 أفراد ونلاحظ ان الفئة المتفوقة والغالبة هي فئة الاساتذة الجامعيين مقارنة مع محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين كونها محدودة العدد في اقليم ولاية من جهة ومن جهة اخري تعتذر عليهم

الإجابة من الاستبيان كونهم مشغلين في عملية المراجعة واعداد التقارير المالية و نفس الشيء بالنسبة الاساتذة الجامعيين الذين تتعذر عليهم الإيجابية علي الاستبيان لعدة ارتباطات .

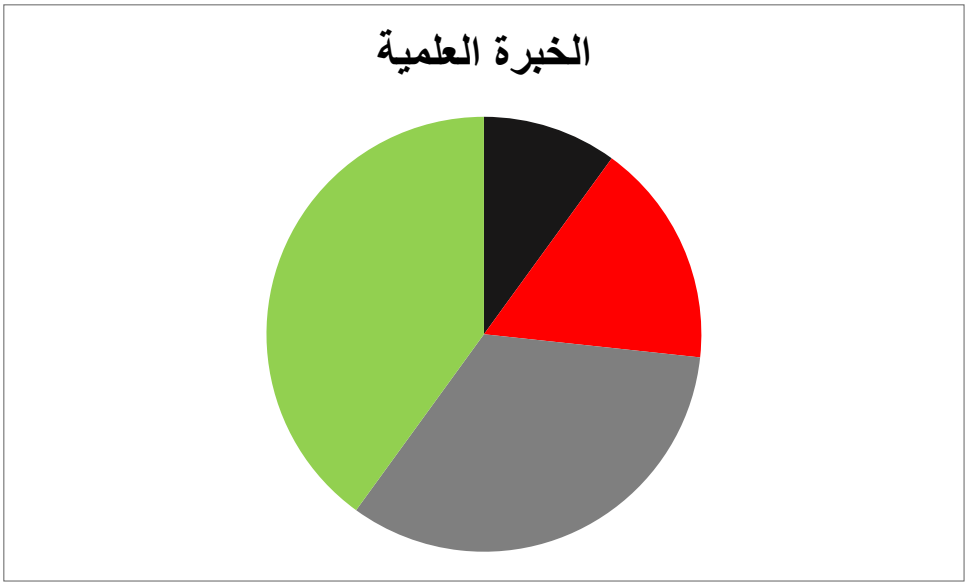
رابعا: خصائص العينة حسب الخبرة المهنية:

الجدول رقم(7): الخبرة المهنية لعينة الدراسة

		التكرار	النسبة المئوية
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	3	%10
	من 05 الى 10 سنوات	5	%16,7
	من 11 الى 15 سنة	10	%33,3
	اكثر من 15 سنة	12	%40

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS 22

الشكل رقم (5): الخبرة العلمية



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على برنامج Excel

من خلال الجدول والشكل اعلاه نلاحظ ان عدد الأفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن أقل من 5 سنوات هم 3 أفراد اي بنسبة 10%من اجمالي العينة اما الأفراد الذين سنوات خبرتهم ما بين 5 الي10 سنة وهم 5 أفراد بنسبة 16,7% ,و الأفراد الذين خبرتهم ما بين 11الي 15 سنة فهم 10 أفراد بنسبة 33,3% ،بينما أفراد العينة الذين خبرتهم اكثر من 15 سنة هم 12 فردا اي بنسبة 40% فهي الفئة الغالبة وهذا ما يدل علي أن الأفراد المستجوبين للإستبيان ذو خبرة في اختصاص المحاسبة مما يبرهن علي صدق الاستبيان

المطلب الثاني: تقييم إجابات عينة الدراسة بالنسبة للمحور الأول من الاستبيان:

من خلال هذا المطلب سيتم الكشف عن النتائج المتحصل عليها من خلال المحور الأول للاستبيان و المتعلق بمسؤولية المراجع الخارجي في ضبط مخاطر المراجعة ، و التي تبين إجابات افراد العينة على عبارات هذا المحور وفق المقياس المستخدم

و لقد تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري، لوصف إجابات عينة الدراسة كما يلي:

جدول رقم (8): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة بالنسبة لمسؤولية المراجع الخارجي في ضبط مخاطر المراجعة

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1. يتمتع المراجعون الخارجيون بالسمعة الحسنة والشهرة.	3,76	0,72
2. يلتزم المراجعون الخارجيون بالمعايير المتعارف عليها.	4,06	0,86
3. يقوم المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية في التخطيط لعملية التدقيق وفحص نظام الرقابة الداخلية.	4,16	0,64
4. اتباع المراجع الخارجي معايير المراجعة الخارجية يساهم في الحد من مخاطر المراجعة.	4,33	0,54
5. يهتم المراجعون بعملية التقدير المبدئي قبل الشروع في عملة المراجعة.	3,96	0,71
6. وجود علاقة شخصية بين المراجع الخارجي وإدارة المؤسسة يؤثر سلبا على الاستقلالية مما يزيد من مخاطر المراجعة	3,60	1,19
7. خبرة المراجع الخارجي تساهم في التقليل من مخاطر المراجعة.	4,50	0,62
8. التقدير الأولى لمخاطر المراجعة يساعد في وضع الخطة لتنفيذ عملية المراجعة.	4,13	0,43
9. فهم المراجع الخارجي لمجال عمل المؤسسة محل المراجعة يمكنه من التقييم السليم لمخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة والاكتشاف.	4,33	0,546
10. عوامل الخطر المتعلقة بالمراجعة تقع على مسئولية المراجع الخارجي بصورة مباشرة او غير مباشرة	3,80	0,761

11.يعتمد المراجع على تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بتقدير المخاطر من بينها مخاطر الرقابة	4,36	0,49
12.يعتمد المراجع الخارجي على الإجراءات التحليلية للتقليل من مخاطر الاكتشاف.	3,96	0,66
13.تكمن مخاطر المراجعة في ابداء المراجع لرأي غير صريح بشأن بيانات مالية تتضمن أخطاء.	4,33	0,60
14.يبدي المراجع تقريرا متحفظا في حال وجود مخاطر ترتبط بعملية المراجعة.	3,93	0,78
15.يفضل المراجع الخارجي طريقة القياس النوعي على طريقة القياس الكميفي تقدير مخاطر المراجعة.	3,76	0,81
المجموع العام	4,06	0,62
الاتجاه العام لاجابات العينة	موافق	

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS 22

كما يبين الجدول أعلاه، إجابات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات وأهميتها بالنسبة لمحاسبي الشركات ومحافظي الحسابات، أين انحصر المتوسط الحسابي ما بين (**3,76–4.50**)، بمتوسط كلي قدره **4.06** على مقياس ليكارت الخماسي الذي يشير إلى توافق وجهات النظر لعينة الدراسة، كما يبين الجدول التشتت المنخفض في إجابات أفراد عينة الدراسة، وهو ما يعكس التقارب الكبير في وجهات النظر.

في نفس السياق نلاحظ استحواذ العبارة السابعة (خبرة المراجع الخارجي تساهم في التقليل من مخاطر المراجعة) أعلى متوسط حسابي لها يقدر بـ **4.06** وانحراف بـ 0.62 و هذا ما يوضح ان خبرة المراجع الخارجي تساهم في تقليل مخاطر المراجعة.

المطلب الثالث: تقييم إجابات عينة الدراسة بالنسبة للمحور الثاني من الاستبيان:

من خلال هذا المطلب سيتم الكشف عن النتائج المتحصل عليها من خلال المحور الثاني للاستبيان و المتعلق بمدى تأثير مخاطر المراجعة على جودة المراجعة، و التي تبين إجابات افراد العينة على عبارات هذا المحور وفق المقياس المستخدم

و لقد تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري، لوصف إجابات عينة الدراسة كما يلي:

جدول رقم (9):المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة بالنسبة لمدى تأثير مخاطر المراجعة على جودة المراجعة

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1. لتطوير مهنة المحاسبة يجب القيام بدورات تكوينية خارج الوطن لكل من محافظي الحسابات، وكذا المحاسبين بالمؤسسات الاقتصادية لمواكبة هذه التطورات.	4,46	0,50
2- لتطوير مهنة المحاسبة، إمكانية الاعتماد على التعليم و التعليم المستمر، بإجراء الدورات التدريبية عبر وسائل التكنولوجيا.	4,33	0,47
3.تطبيق معايير التدقيق الدولية له تأثير في تطوير مهنة المحاسبة على المستوى المحلي.	4,43	0,6
4- لتطوير مهنة المحاسبة يجب الاعتماد على البرامج المحاسبية، التي تسمح بإدخال وتخزين البيانات بسهولة ومعالجتها بسرعة.	4,33	0,60
5. لتطوير مهنة المحاسبة، وجب استخدام البرامج والتطبيقات المحاسبية المتطورة، التي تعمل على تسهيل العمليات الحسابية، وتحليل البيانات المالية بأكثر فعالية.	4,20	0,61
6. الحضور الى الملتقيات الدولية الخاصة بالمحاسبين، لإدراج أي تعديل أو تغيير على المعايير المحاسبية الدولية، قصد العمل على تطوير مهنة المحاسبة على المستوى المحلي وفقا لهذه المعايير. من أجلتحسين جودة البيانات المحاسبية.	3,93	0,58
7. لتطوير مهنة المحاسبة، وجب الاعتماد على الآليات وشروط جديدة في الانتقاء، تخص الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وكذا المحاسبين المعتمدين.	4,40	0,56

8. الاعتماد على تطبيقات الذكاء الاصطناعي، البيانات الكبرى وباقي التكنولوجيات الرقمية لتطوير مهنة المحاسبة، وتحسين الأداء والفعالية في العمل.	4,63	0,49
9.لتطوير مهنة المحاسبة ، التخلي عن الطريقة اليدوية في العمليات الحسابية والاعتماد على الوسائل الالكترونية الأكثر فعالية،مما يتيح للمحاسبين إمكانية التركيز على تحليل البيانات المالية، مع إبداء الرأي، وإعطاء الاقتراحات المناسبة.	4,46	0,50
10.يجب على محافظي الحساباتاتخاذ تدابير وإجراءات أمنية للأجهزة الالكترونية كبرامج الحماية من الفيروسات و الاعتماد على أنظمة التشفير من أجل حماية البيانات المحاسبية والمالية من التهديدات الالكترونية و القرصنة.	4,43	0,50
المجموع العام	4,46	0,50
الاتجاه العام لإجابات العينة	موافق	

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS 22

يبين الجدول إجابات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بالنسبة لمدى تأثير مخاطر المراجعة على جودة المراجعة، حيث تراوحت المتوسطات المحاسبية لهذا المتغير ما بين (3.93-4.63) بمتوسط كلي قدره (4,46)، على مقياس ليكارت الخماسي الذي يشير إلى توافق وجهات النظر لعينة الدراسة تأثير مخاطر المراجعة على جودة المراجعة. كما يبين الجدول أيضا التشتت المنخفض في إجابات أفراد عينة الدراسة، وهو ما يعكس التقارب الكبير في وجهات النظر.

المطلب الرابع: تقييم إجابات عينة الدراسة بالنسبة للمحور الثالث من الاستبيان:

من خلال هذا المطلب سيتم الكشف عن النتائج المتحصل عليها من خلال المحور الثالث للاستبيان والمتعلق بمساهمة المراجعة الخارجية في ضمان موثوقية البيانات المالية، والتي تبين إجابات افراد العينة على عبارات هذا المحور وفق المقياس المستخدم

ولقد تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري، لوصف إجابات عينة الدراسة كما يلي:

جدول رقم (10): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة بالنسبة لمساهمة المراجعة الخارجية في ضمان موثوقية البيانات المالية

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1. تعد المراجعة الخارجية مصدر أساسي لتعزيز موثوقية البيانات المالية.	4,43	0,50
2. فاعلية عمل المراجعين الخارجيين فيما يقدمونه يعطي موثوقية للبيانات المالية.	4,23	0,430
3. تحسين جودة المراجعة يزيد من موثوقية البيانات المالية.	4,26	0,44
4. لمخاطر المراجعة تأثير مرتفع على موثوقية البيانات المالية.	4,16	0,37
5. يطبق المراجعون الخارجيون خلال تدقيق البيانات الصادرة عن المؤسسة محل المراجعة الإجراءات و الاختبارات اللازمة للحد عن اثار مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية.	4,20	0,61
6. السمعة الجيدة للمراجع الخارجي تؤدي الي الرفع من موثوقية البيانات المالية.	4,03	0,61
7. يؤثر اسلوب المراجع المستخدم على موثوقية البيانات المالية	3,96	0,18
8. ضعف أداء المراجع و قلت خبرته تؤثر سلبا على موثوقية البيانات المالية	4,13	0,73
9. توافر المؤهلات الفنية والعملية لدى المراجع الخارجي يساهم في التقليل من مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية	4,23	0,72
10. يحتوي تقرير المراجع الخارجي على معلومات خالية من التحيز لتزيد من ثقة مستخدمي البيانات المالية	4,36	0,49
المجموع العام	4,19	0,43
الاتجاه العام لإجابات العينة	موافق	

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS 22

كما يبين الجدول أعلاه، إجابات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بالنسبة لمساهمة المراجعة الخارجية في ضمان موثوقية البيانات المالية، أين انحصر المتوسط الحسابي ما بين (3,96–4,43)، بمتوسط كلي قدره 4,19على مقياس ليكارت الخماسي الذي يشير إلى توافق وجهات النظر لعينة الدراسة حول لمسؤولية المراجع الخارجي في ضبط مخاطر المراجعة. كما يبين الجدول التشتت المنخفض في إجابات أفراد عينة الدراسة، وهو ما يعكس التقارب الكبير في وجهات النظر.

في نفس السياق نلاحظ استحواذ العبارة الأولى (تعد المراجعة الخارجية مصدر أساسي لتعزيز موثوقية البيانات المالية) أعلى متوسط حسابي لها يقدر بـ 4,43 وانحراف ب0,50 وهذا ما يثبت توافق و التأثير الإيجابي لمساهمة المراجعة الخارجية في ضمان موثوقية البيانات المالية.

المبحث الثالث: تفسير النتائج واختبار الفرضيات:

سيتم في هذا المبحث اختبار فرضيات الدراسة وذلك من خلال الأساليب الإحصائية المناسبة لكل فرضية، حيث سيتم التأكد من مدى موافقة عينة الدراسة على محاور الاستبيان، ثم دراسة العلاقة الارتباطية بين محاور الدراسة وابعادها و في الأخير سيتم عرض نتائج اختبار فرق المتوسطات (**ANOVA one way**) للمتغيرات الشخصية على إجابات العينة حول عبارات الاستبيان

المطلب الأول: تفسير نتائج الفرضية الاولى

من خلال هذه الخطوة نهدف إلى تحديد علاقة الارتباط بين المراجع الخارجي و اثر مخاطر المراجعة ، من خلال حساب معامل الإرتباط لبيرسون (Pearson)، والتي تنص على:

"**وجود علاقة إرتباط موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (0.05) بين** المراجع الخارجي و اثر مخاطر المراجعة

وتصاغ هذه الفرضية الأولى كالتالي:

الفرضية العدمية (H_0):لا توجد علاقة إرتباط موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (0.05) بين المراجع الخارجي و اثر مخاطر المراجعة.

الفرضية البديلة (H_1): توجد علاقة إرتباط موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية اكبر من (0.05) بين المراجع الخارجي و اثر مخاطر المراجعة.

الجدول رقم (11): قيمة معامل الإرتباط لبيرسون (r)

المتغير المستقل	المتغير التابع اثر مخاطر المراجعة	
المراجع الخارجي	معامل الإرتباط لبيرسون (r)	0,921
	مستوى المعنوية (sig)	**0.000**
	حجم العينة (n)	**30**

المصدر: مخرجات برنامج spss 22

نلاحظ من خلال الجدول ان مستوى معنوية أقل من (0.05) أي لا توجد علاقة إرتباط موجبة ذات دلالة إحصائية بين المراجع الخارجي و اثر مخاطر المراجعة.

"وجود علاقة إرتباط موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (0.05) بين المراجع الخارجي واثر مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية

وتصاغ هذه الفرضية الأولى كالتالي:

الفرضية العدمية (H_0):لا توجد علاقة إرتباط موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (0.05) بين المراجع الخارجي و موثوقية البيانات المالية.

الفرضية البديلة (H_1): توجد علاقة إرتباط موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (0.05) بين المراجع الخارجي و موثوقية البيانات المالية

الجدول رقم (12): قيمة معامل الإرتباط لبيرسون (r)

المتغير المستقل	المتغير التابع موثوقية البيانات المالية	
المراجع الخارجي	معامل الإرتباط لبيرسون (r)	0, 934
	مستوى المعنوية (sig)	**0.000**
	حجم العينة (n)	**30**

المصدر: مخرجات برنامج spss 22

نلاحظ من خلال الجدول ان مستوى معنوية أقل من (0.05) أي لا توجد علاقة إرتباط موجبة ذات دلالة إحصائية بين المراجع الخارجي و موثوقية البيانات المالية

المطلب الثاني: تفسير نتائج الفرضية الثانية والثالثة

أولا: تفسير نتائج الفرضية الثانية

من خلال هذه الخطوة نهدف إلى تحديد علاقة الارتباط بين المراجع الخارجي و اثر مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية، من خلال حساب معامل الإرتباط لبيرسون (Pearson)، والتي تنص على:

الفرضية الثانية "وجود علاقة تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (0.05) بين المراجع الخارجي و اثر مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية ".

الفرضية العدمية (H_0): لاوجود علاقة تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقلمن (0.05) بين المراجع الخارجي واثر مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية

الفرضية البديلة (H_1): وجود علاقة تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقلمن (0.05) بين المراجع الخارجي واثر مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية

جدول رقم (13):نتائج تحليل الإنحدار البسيط

المتغير التابع	المتغير المستقل	معامل الارتباط	معامل التحديد	Fالمحسوبة	Tالمحسوبة	SIG مستوى اللدلالة
مخاطر المراجعة	المراجع الخارجي	0,934	0,872	190,843	7,880	0,000

المصدر: من إعداد الباحثتان بناءً على مخرجات (Spss 22 v22)

أظهرت نتائج التحليل الاحصائي وجود تأثير دي دلالة إحصائية بين المراجع الخارجي و اثر مخاطر المراجعة هذا ما يثبته معامل الارتباط R(0,934) عند مستوى الثقة ($\propto \leq 0,05$)، أما معامل التحديد R2 (0.872) أي ما قيمته 87.2% ، ويؤكد معنوية التأثير قيمة F المحسوبة والتي بلغت نسبة 190.843وهي دالة عند مستوى $\propto \leq 0,05$، هذا ما يؤكد صحة قبول الفرضية الرئيسية الأولى، وعليه تقبل الفرضية العدمية $\mathbf{H_0}$

ثانيا: تفسير نتائج الفرضية الثالثة

من خلال هذه الخطوة نهدف إلى تحديد علاقة الارتباط بين المراجع الخارجي و موثوقية البيانات المالية ، من خلال حساب معامل الإرتباط لبيرسون (Pearson)، والتي تنص على:

الفرضية العدمية (H_0):لاوجود علاقة تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقلمن (0.05) بين المراجع الخارجي و موثوقية البيانات المالية

الفرضية البديلة (H_1): وجود علاقة تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (0.05) بين المراجع الخارجي و موثوقية البيانات المالية

جدول رقم (14):نتائج تحليل الإنحدار البسيط

المتغير التابع	المتغير المستقل	معامل الارتباط	معامل التحديد	Fالمحسوبة	Tالمحسوبة	SIG مستوى الدلالة
مخاطر المراجعة والحد من تأثيرها على موثوقية البيانات المالية.	المراجع الخارجي	0,948	0,899	248,761	8,481	0,000

المصدر: من إعداد الباحثتان بناءً على مخرجات (Spss 22 v22)

يوضح الجدول السابق مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من اثر مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالة وهذا ما يثبته معامل الارتباط المشار اليه في الجدول أعلاه، والمقدر بـ (0.948) R، عند مستوى الثقة 0,05 ≥∞، أما معامل التحديد R2 فقد بلغ 0.899 أي ما قيمته 89.9 %، و يؤكد معنوية التأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت 248.761وهي دالة على مستوى 0.05 ≥∞، وهذا ما يؤكد عدم صحة قبول الفرضية.

المطلب الثالث: نتائج اختبار فرق المتوسطات (ANOVA one way)

سنعرض في هذا المطلب نتائج اختبار فرق المتوسطات (ANOVA one way) و التي ستوضح ان كان هناك تأثير للمتغيرات الشخصية لعينة الدراسة على اجاباتهم على عبارات الاستبيان.

أولا: نتائج اختبار فرق المتوسطات (ANOVA one way) للمحور الأول:

لمعرفة هل هناك فروق ذو دلالة إحصائية لاتجاهات افراد العينة حول مسؤولية المراجع الخارجي في ضبط مخاطر المراجعة وفقا (للفئة العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة العلمية)

الفرضية العدمية (H_0): لا يوجد تأثير للمتغيرات الشخصية والوظيفية (خاصيةالعمر،خاصية المؤهل العلمي، خاصية المنصب الوظيفية ،خاصية سنوات الخبرة)على إجابات العينة حول عبارات المحور الأول، وتقبل هذه الفرضية لما يكون مستوى المعنوية (sig) أكبر من (0.05).

الفرضية البديلة (H_1): يوجد تأثير للمتغيرات الشخصية والوظيفية (خاصية العمر، خاصية المؤهل العلمي، خاصية المنصب الوظيفية، خاصية سنوات الخبرة)على إجابات العينة حول عبارات المحور الأول، وتقبل هذه الفرضية لما يكون مستوى المعنوية (sig) أكبر من (0.05).

كشفت نتائج الدراسة ما يلي:

الجدول رقم (15): نتائج اختبار فرق المتوسطات (ANOVA one way) للمحور الاول

الخاصية الديمغرافية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية DDL	متوسط المربعات	الإحصائية المحسوبة (F)	مستوى المعنوية (sig)
الفئة العمرية	**بين المجموعات**	**20,067**	**17**	**1,180**	**10,896**	**0,000**
	داخل المجموعات	**1,300**	**12**	**0,108**	_	_
	المجموع	**21,367**	**29**		_	_
المؤهل العلمي	**بين المجموعات**	**22,700**	**17**	**1,335**	**6,409**	**0,001**
	داخل المجموعات	**2,500**	**12**	**0,208**	_	_
	المجموع	**25,200**	**29**	_	_	_
الوظيفة	**بين المجموعات**	**15,467**	**17**	**0,910**	**5,459**	**0,002**
	داخل المجموعات	**2,000**	**12**	**0,167**		_
	المجموع	**17,467**	**29**	_	_	_
الخبرة العلمية	**بين المجموعات**	**28,467**	**17**	**1,675**	**40,188**	**0,000**
	داخل المجموعات	**0,500**	**12**	**0,042**	_	_
	المجموع	**28,967**	**29**	_	_	_

المصدر: من إعداد الباحثتان بناءً على مخرجات (Spss 22 v22)

من الجدول أعلاه و الذي يوضح لنا تباين اتجاهات الرأي حول مسؤولية المراجع الخارجي في ضبط مخاطر المراجعة وفقا ل (للفئة العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة العلمية) و ذلك باستخدام تحليل anova وقد تم اختيار المتغيرات الشخصية و ذلك لأنها تساهم بشكل كبير و فعال في قيمة راي عينة الدراسة خاصة الخبرة العلمية التي كلما زادت كلما كانت إجابات العينة على عبارات الاستبيان دقيقة، و يكمن تلخيصها في ما يلي:

- هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول اتجاهات افراد الدراسة حول مسؤولية المراجع الخارجي في ضبط مخاطر المراجعة وفقا للخبرة العلمية
- هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول اتجاهات افراد الدراسة حول مسؤولية المراجع الخارجي في ضبط مخاطر المراجعة وفقا للمؤهل العلمي
- هناك فروق ذات دلالة إحصائية حول اتجاهات افراد الدراسة حول مسؤولية المراجع الخارجي في ضبط مخاطر المراجعة وفقا للوضيفة

ثانيا: نتائج اختبار فرق المتوسطات (ANOVA one way) للمحور الثاني:

لمعرفة هل هناك فروق ذو دلالة إحصائية لاتجاهات افراد العينة حول مدى تأثير مخاطر المراجعة على جودة المراجعة وفقا (للفئة العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة العلمية)

الفرضية العدمية (H_0): لا يوجد تأثير للمتغيرات الشخصية والوظيفية (خاصية العمر، خاصية المؤهل العلمي، خاصية المنصب الوظيفية، خاصية سنوات الخبرة) على إجابات العينة حول عبارات مدى **تأثير مخاطر المراجعة** على جودة المراجعة، وتقبل هذه الفرضية لما يكون مستوى المعنوية (sig) أكبر من (0.05).

الفرضية البديلة (H_1): يوجد تأثير للمتغيرات الشخصية والوظيفية (خاصية العمر، خاصية المؤهل العلمي، خاصية المنصب الوظيفية، خاصية سنوات الخبرة) على إجابات العينة حول عبارات مدى **تأثير مخاطر المراجعة** على جودة المراجعة، وتقبل هذه الفرضية لما يكون مستوى المعنوية (sig) أكبر من (0.05).

كشفت نتائج الدراسة ما يلي:

الجدول رقم (16): نتائج إختبار فرق المتوسطات (ANOVA one way) للمحور الثاني

الخاصية الديمغرافية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية DDL	متوسط المربعات	الإحصائية المحسوبة (F)	مستوى المعنوية (sig)
الفئة العمرية	**بين المجموعات**	19,783	12	1,649	17,701	0,000
	داخل المجموعات	1,583	17	0,093	_	_
	المجموع	21,367	29	_	_	_
المؤهل العلمي	**بين المجموعات**	19,486	12	1,624	4,831	0,002
	داخل المجموعات	5,714	17	0,336	_	_
	المجموع	25,200	29	_	_	_
الوظيفة	**بين المجموعات**	16,633	12	1,386	28,277	0,000
	داخل المجموعات	0,833	17	0,049	_	_
	المجموع	17,467	29	_	_	_
الخبرة العلمية	**بين المجموعات**	27,252	12	2,271	22,521	0,000
	داخل المجموعات	1,714	17	0,101	_	_
	المجموع	28,967	29	_	_	_

المصدر: من إعداد الباحثتان بناءً على مخرجات (Spss 22 v22)

من الجدول أعلاه و الذي يوضح لنا تباين اتجاهات الرأي حول مدى تأثير مخاطر المراجعة على جودة المراجعة وفقا ل (للفئة العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة العلمية) و ذلك باستخدام تحليل anova وقد تم اختيار المتغيرات الشخصية و ذلك لأنها تساهم بشكل كبير و فعال في قيمة راي عينة الدراسة خاصة الخبرة العلمية التي كلما زادت كلما كانت إجابات العينة على عبارات الاستبيان دقيقة، و يكمن تلخيصها في ما يلي:

- هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول اتجاهات افراد الدراسة حول مدى تأثير مخاطر المراجعة على جودة المراجعة وفقا للخبرة العلمية
- هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول اتجاهات افراد الدراسة مدى تأثير مخاطر المراجعة على جودة المراجعة وفقا للمؤهل العلمي
- هناك فروق ذات دلالة إحصائية حول اتجاهات افراد الدراسة حول مدى تأثير مخاطر المراجعة على جودة المراجعة وفقا للوظيفة

ثالثا: نتائج اختبار فرق المتوسطات (ANOVA one way) للمحور الثالث:

لمعرفة هل هناك فروق ذو دلالة إحصائية لاتجاهات افراد العينة حول مساهمة المراجعة الخارجية في ضمان موثوقية البيانات المالية وفقا (للفئة العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة العلمية)

وتصاغ هذه الفرضية الرئيسية الثالثة كالتالي:

الفرضية العدمية (H_0): لا يوجد تأثير للمتغيرات الشخصية (خاصية العمر، خاصية المؤهل العلمي، خاصية المنصب الوظيفية، خاصية سنوات الخبرة) على إجابات العينة حول عبارات مساهمة المراجعة الخارجية في ضمان موثوقية البيانات المالية، وتقبل هذه الفرضية لما يكون مستوى المعنوية (sig) أكبر من (0.05).

الفرضية البديلة (H_1): يوجد تأثير للمتغيرات الشخصية (العمر، خاصية المؤهل العلمي، الوظيفة، سنوات الخبرة) على إجابات العينة حول مساهمة المراجعة الخارجية في ضمان موثوقية البيانات المالية، وتقبل هذه الفرضية لما يكون مستوى المعنوية (sig) أكبر من (0.05).

كشفت نتائج الدراسة ما يلي:

الجدول رقم (17): نتائج إختبار فرق المتوسطات (ANOVA one way) للمحور الثالث

الخاصية الديمغرافية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية DDL	متوسط المربعات	الإحصائية المحسوبة (F)	مستوى المعنوية (sig)
العمر	**بين المجموعات**	17,490	9	1,943	10,025	0,000
	داخل المجموعات	3,877	20	0,194	_	_
	المجموع	21,367	29		_	_
المؤهل العلمي	**بين المجموعات**	14,769	9	1,641	3,147	0,016
	داخل المجموعات	10,431	20	0,522	_	_
	المجموع	25,200	29	_	_	_
الرتبة الوظيفية	**بين المجموعات**	16,667	9	1,852	46,296	0,000
	داخل المجموعات	0,800	20	0,040	_	_
	المجموع	17,467	29		_	_
سنوات الخبرة	**بين المجموعات**	26,044	9	2,894	19,799	0,000
	داخل المجموعات	2,923	20	0,146	_	_
	المجموع	28,967	29	_	_	_

المصدر: من إعداد الباحثتان بناءً على مخرجات (Spss 22 v22)

من الجدول أعلاه و الذي يوضح لنا تباين اتجاهات الرأي حول مساهمة المراجعة الخارجية في ضمان موثوقية البيانات المالية وفقا ل (للفئة العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة العلمية) و ذلك باستخدام تحليل anova وقد تم اختيار المتغيرات الشخصية و ذلك لأنها تساهم بشكل كبير و فعال في قيمة راي عينة الدراسة، و يكمن تلخيصها في ما يلي:

- هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول اتجاهات افراد الدراسة حول مساهمة المراجعة الخارجية في ضمان موثوقية البيانات المالية وفقا للخبرة العلمية
- هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول اتجاهات افراد الدراسة مساهمة المراجعة الخارجية في ضمان موثوقية البيانات المالية وفقا للمؤهل العلمي
- هناك فروق ذات دلالة إحصائية حول اتجاهات افراد الدراسة حول مساهمة المراجعة الخارجية في ضمان موثوقية البيانات المالية وفقا للوظيفة

خلاصة الفصل:

هدفت الدراسة الميدانية إلى تسليط الضوء على مدى مساهمة المراجع الخارجي في الحد من اثر مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية من خلال توزيع الاستبيانات على عينة من الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة ثم استرجاعها و معالجة معلوماتها بواسطة برنامج SPSS 22 لاختبار الفرضيات المقترحة والتوصل إلى نتائج الدراسة

كما أظهرت هذه الدراسة بأن استقلالية المراجع الخارجي تعزز الثقة في البيانات المالية المعروضة ، كما أظهرت أيضا أن الدور الرئيسي للمراجع الخارجي هو تأكيد صحة البيانات المالية و توفير التأكيد المستقل للمستخدمين الداخليين و الخارجيين

خاتمة عامة

تتعرض البيانات المالية لمخاطر متعددة تهدد دقتها وموثوقيتها، مثل الأخطاء المحتملة في التسجيل المحاسبي، والتلاعب في الأرقام، والمخاطر القانونية والضريبية لذا يعد المراجع الخارجي عنصرًا حيويًا في التصدي لهذه المخاطر وتحقيق مستوى عالٍ من الثقة في البيانات المالية.

يقوم المراجع الخارجي بتقييم مدى اتساق العمليات المحاسبية للشركة مع المعايير المحاسبية القابلة للقبول على المستوى الدولي، يتم ذلك من خلال تدقيق وتحليل المستندات والسجلات المحاسبية، والتأكد من أنها تمت مطابقتها للمبادئ المحاسبية السارية. هذا يساعد في الحد من مخاطر الخطأ أو التلاعب في البيانات المالية.

ثم يقوم بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة، فالرقابة الداخلية هي مجموعة من السياسات والإجراءات التي تضمن سلامة المعاملات المالية والمحاسبية، وتحد من مخاطر الاحتيال والأخطاء.

من خلال تقييم الرقابة الداخلية يمكن للمراجع الخارجي تحديد النقاط الضعيفة وتوفير التوصيات لتحسينها، مما يقلل من مخاطر المراجعة.

يتطلب عمل المراجع الخارجي إجراء اختبارات وتحليلات معمقة للحسابات المالية والتسجيلات المحاسبية المتعلقة بالشركة، هذه العمليات تهدف إلى التحقق من صحة ودقة الأرقام المالية، والتأكد من عدم وجود أخطاء أو قصور في تسجيل العمليات المالية.

النتائج:

لقد توصلنا من خلال هذه المذكرة الى مجموعة من النتائج، يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

- بفضل تواجد المراجع الخارجي المستقل، يتم تعزيز الثقة في البيانات المالية المعروضة.
- يكون للمراجع الخارجي دور رئيسي في تأكيد صحة البيانات المالية وتوفير التأكيد المستقل للمستخدمين الداخليين والخارجيين.
- يقوم المراجع الخارجي بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة ويقدم توصيات لتحسين الرقابة الداخلية وتعزيز الإجراءات المحاسبية والمالية، مما يساهم في تقليل مخاطر المراجعة وتعزيز موثوقية البيانات المالية.

- عندما يكون للمراجع الخارجي خبرة ومعرفة واسعة في مجال المحاسبة والتدقيق يتكمن من أن يقدم نصائح استشارية للشركة حول تحسين العمليات المحاسبية والمالية وتعزيز الممارسات الأفضل، مما يساهم في تعزيز جودة البيانات المالية.
- تتمثل مخاطر المراجعة في ان يبدي المراجع الخارجي رأي غير مناسب حول القوائم المالية.
- جودة المراجعة الخارجية عبارة عن خدمة تلبية حاجات الأطراف ذات المصلحة، و تعبر جودة المراجعة عن قدرة المراجع الخارجي في الحصول على ادلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها و ذلك من خلال الالتزام بمعايير المراجعة المهنية و آداب و اخلاقيات المهنة في المقام الأول، و اكتشاف و التقرير عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي الى انخفاض مخاطر المراجعة، و تلبية احتياجات و توقعات أصحاب المصلحة في الشركة و مستخدمي القوائم المالية

نتائج اختبار الفرضيات:

وضعنا في بداية البحث 3 فرضيات و أدت معالجة البحث الى النتائج التالية:

نتائج اختبار الفرضية الأولى: "يساهم المراجع الخارجي في الحد من أثر مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية" و قد تحقق ذلك من خلال من خلال إجابات افراد عينة الدراسة على الاستبيان و تحليلها ببرنامج ال spss، و قد اثبتت ان المراجع الخارجي يقوم بتحليل وتقييم النظام المحاسبي والإجراءات المالية المعتمدة في الشركة للتأكد من توافقها مع المعايير المحاسبية المعمول بها واللوائح المالية المطبقة و يساعد في اكتشاف أي مخاطر محتملة تهدد دقة البيانات المالية، و يتخذ الإجراءات المناسبة للحد من هذه المخاطر

نتائج اختبار الفرضية الثانية: "يحرص المراجع الخارجي على تحديد المصادر المتوقعة لمخاطر المراجعة والحد من تأثيرها على موثوقية البيانات المالية" تحققت هذه الفرضية من خلال إجابات افراد عينة الدراسة على الاستبيان، و ذلك بإثبات ان المراجع الخارجي يهتم بالتقدير الأولى لمخاطر المراجعة و وضع خطة لعملية المراجعة للتحكم في المخاطر و العمل على تدنيتها الى مستويات منخفضة للحد من تأثيرها على موثوقية البيانات المالية.

نتائج اختبار الفرضية الثالثة: " يفضل المراجع الخارجي طريقة القياس النوعي على طريقة القياس الكمي في تقدير مخاطر المراجعة" تحققت هذه الفرضية من خلال إجابات افراد عينة الدراسة على عبارات الاستبيان و موافقتهم بنسبة كبيرة على تفضيل المراجع الخارجي لطريقة القياس النوعي على طريقة القياس الكمي و ذلك لأن مخاطر المراجعة قد تكون متعددة ومتنوعة، وبعضها قد يكون صعبًا أو مستحيلًا قياسها بشكل كمي لذا يفضل المراجع الخارجي استخدام طريقة القياس النوعي على طريقة القياس الكمي و أيضا لأنها اكثر سهولة و تتطلب وقت أقل للتنفيذ على عكس طريقة القياس الكمي.

التوصيات:

- ضرورة تعزيز تدريب الموظفين في المجال الم حاسبي والمالي لتعزيز جودة البيانات المالية والالتزام بالمعايير المحاسبية الصحيحة.
- يجب على الشركات توجيه الاهتمام إلى تحسين نظام الرقابة الداخلية للشركة وتعزيزه بناءً على توصيات المراجع الخارجي.
- الاستفادة من النصائح والتوصيات الاستشارية المقدمة من المراجع الخارجي لتحسين العمليات المالية والمحاسبية.
- يجب تعزيز الشفافية والتواصل الفعال بين الشركة والمراجع الخارجي لضمان تبادل المعلومات والتعاون البناء.
- على المستوى الكلي يجب العمل على تحسين التعليم والتكوين المرتبط بالمراجع الخارجي، من خلال اعتماد تدريس المناهج الدولية للمراجعة والمحاسبة، واعتماد سياسة التربصات والملتقيات والندوات والدورات للرفع من المستوى العلمي للمراجع لتحقيق كفاءة وجودة عملية المراجعة.
- على مستوى مكاتب المراجعة يجب العمل على الإلتزام بالتأهيل المهني، من خلال عقد دورات تدريبية للمراجعين وتعريفهم بالتطورات في أساليب تنفيذ مهام المراجعة، وإزالة الفهم الخاطئ لدى بعض المراجعين عن طبيعة وأهداف إجراءات تقييم مخاطر المراجعة وعلاقتها بالحكم الشخصي للمراجع.
- جذب المزيد من الإهتمام نحو موضوع مخاطر المراجعة على الصعيدين الأكاديمي والمهني، عن طريق إصدار المزيد من الأبحاث العلمية وعقد الدورات التدريبية للتحكم أكثر في هذه المخاطر.

- ضرورة تفعيل نظام المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي، والإهتمام بوضع وتطبيق العقوبات الردعية على المراجعين المقصرين في أداء واجباتهم المهنية خلال ممارسة عملية المراجعة.
- ضرورة مواكبة القوانين والتشريعات الوطنية المتعلقة بمهنة المراجعة والمحاسبة للتغيرات المهنية العالمية التي تعمل علي رفع جودة المراجعة.

باختصار، مساهمة المراجع الخارجي في الحد من أثر مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية تكون من خلال تحسين جودة البيانات المالية، وتعزيز الثقة والشفافية، وتحسين الرقابة الداخلية، وتقديم النصائح الاستشارية المهمة.

افاق الدراسة:

لقد حاولنا معالجة موضوع هذه الدراسة على ضوء المعلومات و المعطيات المتحصل عليها، غير انه تبين لنا ان دراسة موضوع مساهمة المراجع الخارجي في الحد من اثر مخاطر المراجعة من خلال ربطها بموثوقية البيانات المالية يعتبر موضوع متشعب يحتاج الى تفصيل اكثر لذا نعتبر هذه الدراسة كانطلاقة لبحوث مستقبلية و خاصة في البيئة المحلية.

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1) ادريس عبد السلام الشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، دار الكتب الوطنية، بنغازي -ليبيا- ،2008

2) حزام هشام اللواسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة طرابلس، الطبعة الأولى، 2003

3) زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الاولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 2009

4) غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، 2006

5) كمال السيد أحمد العثماوي، عادل عبد الرحمان، أحمد عبد المولي الضياغ، أساسيات المراجعة ومعاييرها، أعضاء منظمة الإدارة العربية، الطبعة الأولى، دون نشر، 2008

6) كمال خليفة أبو زيد، سمير كمال عيسى، رجب السيّد راشد، المراجعة الخارجيّة للقوائم الماليّة، المطبوعات الجامعيّة، مصر، 2008

7) محمد سمير الصبان، عبد الوهاب ناصر علي، المراجعة الخارجيّة مفاهيم أساسية وآليات التطبيق وفق المعايير المتعارف عليها والمعايير الدوليّة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2002

ثانيا: الاطروحات والرسائل:

1) أرزاق أيوب، محمد كرسوع، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عمليّة المراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008

2) بريش خالد، مساهمة المراجع الخارجي في الحد من اثر مخاطر المراجعة على مستلزمات الإفصاح في القوائم المالية، رسالة ماجيستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة جباية و تدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2015/2014

3) بشير صالح محمد الخير، دور جودة المراجعة الخارجيّة في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبيّة، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة والتحويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2017

4) بن الصديق محمد، واقع المراجعة الخارجيّة بين التشريع الجزائري والمعايير الدوليّة للمراجعة – دراسة استبيانية، مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة – بومرداس، الجزائر،

5) بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2011

6) بوقفة علاء ، الاصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم تجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012

7) بوقفة علاء، صعوبات القياس المحاسبي الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة في ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم، فرع علوم التسيير، تخصّص محاسبة وجباية، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، 2019

8) سارة حدة بودربالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص علوم تسيير، فرع محاسبة، قسم علو التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، 2014/2013

9) شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، الجزائر،2015

10) صبرينة العايب، المراجعة الخارجية في ظل اعتماد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي المالي الجديد، رسالة ماجيستر في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2013/2012

11) عبد العظيم عثمان محمد خليفة، أثر التشغيل الالكتروني للبيانات المالية على جودة مراجعة الخارجية في الحد من الممارسات المحاسبية الابداعية، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017

12) عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010/2009

13) عمّار حاج دحو، قالون جيلالي، التدقيق على تقييم مخاطر الرقابة الداخليّة ودوره في تحسين أداء المؤسسة، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018

14) لخذاري عبد الجليل، اثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية (دراسة عينة محافظي الحسابات)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2018

15) وجدان علي احمد هادي، دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2021/2020

16) محامي زليخة، دور المراجعة الخارجية في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية للبنوك التجارية، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2022/2021

17) محمد علي نصر، سالم الشائبي، تكيف نظم الرقابة الداخلية مع استخدام تكنولوجيا والمعلومات وأثرها على موثوقية البيانات المالية، رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011

ثالثا: المقالات

1) براق محمد لقليطي الأخضر، أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 11، المجلد 02، 2014

2) بن عيسى عبد الرحمن، تطور مضمون المسؤوليات القانونية و المهنية للمراجع الخارجي في الجزائر، مجلة أبعاد اقتصادية العدد 4، 31 ديسمبر2014، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر

3) بوقفة علاء، التحديات التي تواجه المراجع الخارجي في الجزائر في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة – استطلاع آراء عينة من مراجعي الحسابات في الجزائر، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 3، العدد 1، 2017

4) بوقفة علاء، التخصص النوعي للمراجع الخارجي وأثره في التقليل من مخاطر المراجعة والارتقاء بجوده الأداء المهني، المجلة الجزائريّة للتنمية الاقتصادية، العدد 9، 2021

5) حولي محمد، دريس خالد، مخاطر المراجعة و مجالات مساهمة مراجع الحسابات في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية –دراسة ميدانية لآراء عينة من مراجعي الحسابات في الشرق الجزائري–، جامعة باجي مختار، عنابة، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، المجلد 14، العدد 01، 2021

6) رشيد حفصي، العوامل المؤثر علي جودة المراجعة من وجهة نظرة المراجع الخارجي، المجلة الجزائرية الدراسات المحاسبية والمالية المجلد 8، العدد1

7) زين العابدين ابراهيم يوسف علي، زينب عبد الله، بو بكر عبد الحميد، الاتجاهات المعاصرة للمراجعة ودورها في الحدّ من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانيّة، مجلّة الريادة للمال والأعمال، المجلد 2، العدد 1، السودان، 2020

8) زين يونس، زين عيسى، مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة "دراسة تحليلية لآراء عينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر" جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، جامعة محمد خيضر بسكرة، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 11، ديسمبر 2016

9) زينب تمرابط، حسناء مشري؛ تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي وفقا لمعايير المراجهة الجزائري 530"السبر في المراجعة"، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد: 04، العدد: 03، ديسمبر 2021، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر

10) علي محمد موسى، مصطفى ساسي فتوحة، التخصص القطاعي للمراجع و دوره في تخفيض مخاطر المراجعة، المجلة الجامعة، العدد الثامن العشر، المجلد الأول، يناير 2016، جامعة الزاوية، ليبيا

11) لقليطي الاخضر، قاسم وديع، معيار العناية المهنية اللازمة للمراجعة في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية –دراسة تحليلية–، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، الطبعة 8، العدد 1، 2021

12) لخذاري عبد الجليل، زين يونس، مدخل تحليل مخاطر المراجعة لرفع كفاءة وجودة المراجعة الخارجية، مجلّة الدراسات الاقتصادية والعالميّة، العدد 10، ج 01، الجزائر، 2017

13) لخذاري عبد الجليل، زين عيسى، مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية في البيئة الجزائرية)، جامعة محمد خيضر بسكرة، مجلة العلوم الإدارية و المالية، المجلد 04، العدد 01، 2018

14) محمد صابر حمودة السيّد، أثر جودة المراجعة الخارجيّة على فترة تأخير تقدير المراجعة، دجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد الأول، المجلد الثاني، 2017

15) محمد صديق عبد العزيز، سارة محمد بومة محمد، أسعد المبارك حسين، المراجعة الداخلية ودورها في تقليل مخاضر المراجعة، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلد 2، العدد 18

16) محمد حولي، مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء و الغش في القوائم المالية، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 7، العدد 2، ديسمبر 2017، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر

17) نورة محمدي، مفيدة بن عثمان، محددات جودة المراجعة الخارجية من جهة نظر المراجعين الخارجيين، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية (ABPR)، المجلد 02، العدد 02، 2021

18) نسرين جلولي، أحمد نقاز، اعتبارات الأهمية النسبية في عمليات التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية للتدقيق، مجلة الباحث، المجلد 22، ديسمبر 2022، جامعة عمار ثليجي ، الأغواط، الجزائر

19) يوسف محمود جربوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، كلية التجارة، جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 26، العدد 76، 2004

المطبوعات:

1) حمد مشيد مطبوعة مستوفاة لمقياس معايير المراجعة الدولية كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3 تخصص محاسبة ومراجعة، 2019

الملاحق

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد الشريف مساعدية – سوق أهراس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير
تخصص: محاسبة و تدقيق

استبيان حول:

مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من اثر مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية

–استطلاع اراء عينة من المهنيين والاكاديميين في الجزائر–

السيد(ة) المحترم(ة):

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يندرج في إطار التحضير لشهادة ماستر في مجال علوم التسيير، تخصص: محاسبة و تدقيق، تحت عنوان: **مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من اثر مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية**، لذا أتوجه اليكم بجزيل الشكر والاحترام لتعاونكم لإكمال هذه الدراسة من خلال الإجابة عن أسئلة الاستبيان بكل موضوعية وما يعبر عن وجهة نظركم، و ذلك بوضع إشارة (√) في الخانة المناسبة لرايكم، علما بان جميع المعلومات التي سنزود بها ستتعامل بسرية تامة ولن تستخدم الا لأغراض البحث العلمي.

من إعداد الطلبة:
- دريدي علاء الدين
- دوايسية محمد

الاستاذ المشرف:
د/ بوقفة علاء

السنة الدراسية: 2022–2023

أولا: البيانات الشخصية

1- الفئة العمرية:

أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 40 سنة ☐

من 41 إلى 50 سنة ☐ من 51 سنة فأكثر ☐

2- المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐

ماجيستير ☐ دكتوراه ☐

3- الوظيفة:

محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐

أستاذ جامعي ☐ أكاديمي ☐

4- الخبرة العلمية:

أقل من 5 سنوات ☐ من 05 الى 10 سنوات ☐

من 10 الى 15 سنة ☐ اكثر من 15 سنة ☐

ثانيا: المحور الأول متعلق بمسؤولية المراجع الخارجي في ضبط مخاطر المراجعة

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
16. يتمتع المراجعون الخارجيون بالسمعة الحسنة والشهرة.					
17. يلتزم المراجعون الخارجيون بالمعايير المتعارف عليها.					
18. يقوم المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية في التخطيط لعملية التدقيق وفحص نظام الرقابة الداخلية.					
19. اتباع المراجع الخارجي معايير المراجعة الخارجية يساهم في الحد من مخاطر المراجعة.					
20. يهتم المراجعون بعملية التقدير المبدئي قبل الشروع في عملة المراجعة.					
21. وجود علاقة شخصية بين المراجع الخارجي وإدارة المؤسسة يؤثر سلبا على الاستقلالية مما يزيد من مخاطر المراجعة					
22. خبرة المراجع الخارجي تساهم في التقليل من مخاطر المراجعة.					
23. التقدير الأولى لمخاطر المراجعة يساعد في وضع الخطة لتنفيذ عملية المراجعة.					
24. فهم المراجع الخارجي لمجال عمل المؤسسة محل المراجعة يمكنه من التقييم السليم لمخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة والاكتشاف.					
25. عوامل الخطر المتعلقة بالمراجعة تقع على مسئولية المراجع الخارجي بصورة مباشرة او غير مباشرة					
26. يعتمد المراجع على تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بتقدير المخاطر من بينها مخاطر الرقابة					

27. يعتمد المراجع الخارجي على الإجراءات التحليلية للتقليل من مخاطر الاكتشاف.					
28. تكمن مخاطر المراجعة في ابداء المراجع لرأي غير صريح بشأن بيانات مالية تتضمن أخطاء.					
29. يبدي المراجع تقريرا متحفظا في حال وجود مخاطر ترتبط بعملية المراجعة.					
30. يفضل المراجع الخارجي طريقة القياس النوعي على طريقة القياس الكمي في تقدير مخاطر المراجعة.					

ثالثا: المحور الثاني متعلق بمدى تأثير مخاطر المراجعة على جودة المراجعة

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1. تتحقق جودة المراجعة من خلال تأدية المراجع الخارجي لعملية المراجعة باستقلالية					
2. تتحقق جودة المراجعة من خلال كشف المراجع الخارجي للأخطاء والمخالفات الموجودة بالقوائم المالية و الفصح عنها في تقريره.					
3. تتحقق جودة المراجعة من خلال تقيد المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة عند أداء عملية المراجعة					
4. توقع المراجع بوجود مخاطر المراجعة يساهم في جودة المراجعة.					
5. تشكل طبيعة الأخطاء التي يتوقع المراجع الخارجي اكتشافها عاملا مؤثرا في جودة المراجعة					
6. دراسة الوقت و الحركة تؤدي الى زيادة جودة المراجعة					
7. تحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية و متابعتها يساعد في زيادة مستوى جودة المراجعة					
8. .التخطيط الجيد لعملية المراجعة والدقة في تحديد نطاقها يزيد من جودة المراجعة					
9. مقارنة البيانات الحالية مع البيانات السابقة للعميل بشكل جيد و كفاءة و فعالية يزيد من جودة المراجعة					

10. تقليل مخاطر الاكتشاف الى الحد الذي تكون فيه مخاطر المراجعة منخفضة الى ادنى درجة ممكنة يرفع من جودة عملية المراجعة.					

رابعا: المحور الثالث متعلق بمساهمة المراجعة الخارجية في ضمان موثوقية البيانات المالية

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	غير موافق بشدة
11. تعد المراجعة الخارجية مصدر أساسي لتعزيز موثوقية البيانات المالية.					
12. فاعلية عمل المراجعين الخارجيين فيما يقدمونه يعطي موثوقية للبيانات المالية.					
13. تحسين جودة المراجعة يزيد من موثوقية البيانات المالية.					
14. لمخاطر المراجعة تأثير مرتفع على موثوقية البيانات المالية.					
15. يطبق المراجعون الخارجيون خلال تدقيق البيانات الصادرة عن المؤسسة محل المراجعة الإجراءات و الاختبارات اللازمة للحد عن اثار مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية.					
16. السمعة الجيدة للمراجع الخارجي تؤدي الي الرفع من موثوقية البيانات المالية.					
17. يؤثر اسلوب المراجع المستخدم على موثوقية البيانات المالية					
18. ضعف أداء المراجع و قلت خبرته تؤثر سلبا على موثوقية البيانات المالية					
19. توافر المؤهلات الفنية والعملية لدى المراجع الخارجي يساهم في التقليل من مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية					

20. يحتوى تقرير المراجع الخارجي على معلومات خالية من التحيز لتزيد من ثقة مستخدمي البيانات المالية					

Remarques

Sortie obtenue		01-SEP-2010 01:30:47
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\thuglife\Desktop\ دوايسية محمد.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	30
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.
Syntaxe		FREQUENCIES VARIABLES= العمر المؤهل_العلمي الوظيفة الخبرة_العلمية /PIECHART FREQ /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:05,71
	Temps écoulé	00:00:04,20

Statistiques

		ماهو عمر المستجيب	ماهو المؤهل العلمي للمستجيب	ماهو المنصب الوظيفي للمستجيب	ماهي الخبرة المهنيسة للمستجيب
N	Valide	30	30	30	30
	Manquant	0	0	0	0

ماهو عمر المستجيب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	3	10,0	10,0	10,0
	من 30 إلى 40 سنة	11	36,7	36,7	46,7
	من 41 إلى 50 سنة	12	40,0	40,0	86,7
	من 51 سنة فأكثر	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

ماهو المؤهل العلمي للمستجيب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ماستر	6	20,0	20,0	20,0
	ماجيستير	3	10,0	10,0	30,0
	دكتوراه	18	60,0	60,0	90,0
	شهادات اخرى	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

ماهو المنصب الوظيفي للمستجيب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ حسابات	5	16,7	16,7	16,7
	خبير محاسبي	4	13,3	13,3	30,0
	أستاذ جامعي	21	70,0	70,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

ماهي الخبرة المهنيسة للمستجيب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	3	10,0	10,0	10,0
	من 05 الى 10 سنوات	5	16,7	16,7	26,7
	من 10 الى 15 سنة	10	33,3	33,3	60,0
	اكثر من 15 سنة	12	40,0	40,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Descriptives

Remarques

Sortie obtenue		01-SEP-2010 01:32:40
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\thuglife\Desktop\ دوايسية محمد.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	30
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Toutes les données non manquantes sont utilisées.
Syntaxe		DESCRIPTIVES VARIABLES=Q_1 Q_2 Q_3 Q_4 Q_5 Q_6 Q_7 Q_8 Q_9 Q_10 Q_11 Q_12 Q_13 Q_14 Q_15 Q_16 Q_17 Q_18 Q_19 Q_20 Q_21 Q_22 Q_23 Q_24 Q_25 Q_26 Q_27 Q_28 Q_29 Q_30 Q_31 Q_32 Q_33 Q_34 Q_35 /STATISTICS=MEAN STDDEV MAX.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02

Statistiques descriptives

	N	Maximum	Moyenne	Ecart type
يتمتع المراجعون الخارجيون بالسمعة الحسنة والشهرة	30	5,00	3,7667	,72793
يلتزم المراجعون الخارجيون بالمعايير المتعارف عليها	30	5,00	4,0667	,86834
يقوم المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية في التخطيط لعملية التدقيق وفحص نظام الرقابة الداخلية	30	5,00	4,1667	,64772
اتباع المراجع الخارجي معايير المراجعة الخارجية يساهم فى الحد من مخاطر المراجعة	30	5,00	4,3333	,54667
يهتم المراجعون بعملية التقدير المبدئي قبل الشروع في عملة المراجعة	30	5,00	3,9667	,71840
وجود علاقة شخصية بين المراجع الخارجي وإدارة المؤسسة يؤثر سلبا على الاستقلالية مما يزيد من مخاطر المراجعة	30	5,00	3,6000	1,19193
خبرة المراجع الخارجي تساهم في التقليل من مخاطر المراجعة	30	5,00	4,5000	,62972
التقدير الأولى لمخاطر المراجعة يساعد في وضع الخطة لتنفيذ عملية المراجعة	30	5,00	4,1333	,43417
فهم المراجع الخارجي لمجال عمل المؤسسة محل المراجعة يمكنه من التقييم السليم لمخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة والاكتشاف	30	5,00	4,3333	,54667
عوامل الخطر المتعلقة بالمراجعة تقع على مسئولية المراجع الخارجى بصورة مباشرة او غير مباشرة	30	5,00	3,8000	,76112
يعتمد المراجع على تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بتقدير المخاطر من بينها مخاطر الرقابة	30	5,00	4,3667	,49013
يعتمد المراجع الخارجى على الإجراءات التحليلية للتقليل من مخاطر الاكتشاف	30	5,00	3,9667	,66868

تكمن مخاطر المراجعة في ابداء المراجع لرأي غير صريح بشأن بيانات مالية تتضمن أخطاء	30	5,00	4,3333	,60648
يبدي المراجع تقريرا متحفظا في حال وجود مخاطر ترتبط بعملية المراجعة	30	5,00	3,9333	,78492
يفضل المراجع الخارجي طريقة القياس النوعي على طريقة القياس الكميفي تقدير مخاطر المراجعة	30	5,00	3,7667	,81720
تتحقق جودة المراجعة من خلال تأدية المراجع الخارجى لعملية المراجعة باستقلالية	30	5,00	4,4667	,50742
تتحقق جودة المراجعة من خلال كشف المراجع الخارجي للأخطاء والمخالفات الموجودة بالقوائم المالية و الفصح عنها في تقريره	30	5,00	4,3333	,47946
تتحقق جودة المراجعة من خلال تقيد المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة عند أداء عملية المراجعة	30	5,00	4,4333	,67891
توقع المراجع بوجود مخاطر المراجعة يساهم في جودة المراجعة	30	5,00	4,3333	,60648
تشكل طبيعة الأخطاء التي يتوقع المراجع الخارجي اكتشافها عاملا مؤثرا في جودة المراجعة	30	5,00	4,2000	,61026
دراسة الوقت و الحركة تؤدي الى زيادة جودة المراجعة	30	5,00	3,9333	,58329
تحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية و متابعتها يساعد فى زيادة مستوى جودة المراجعة	30	5,00	4,4000	,56324
التخطيط الجيد لعملية المراجعة والدقة . في تحديد نطاقها يزيد من جودة المراجعة	30	5,00	4,6333	,49013
مقارنة البيانات الحالية مع البيانات السابقة للعميل بشكل جيد و كفاءة و فعالية يزيد من جودة المراجعة	30	5,00	4,4667	,50742

تقليل مخاطر الاكتشاف الى الحد الذي تكون فيه مخاطر المراجعة منخفضة الى ادنى درجة ممكنة يرفع من جودة عملية المراجعة	30	5,00	4,4333	,50401
تعد المراجعة الخارجية مصدر أساسى لتعزيز موثوقية البيانات المالية	30	5,00	4,2333	,43018
فاعلية عمل المراجعين الخارجيين فيما يقدمونه يعطي موثوقية للبيانات المالية.	30	5,00	4,2667	,44978
تحسين جودة المراجعة يزيد من موثوقية البيانات المالية	30	5,00	4,1667	,37905
لمخاطر المراجعة تأثير مرتفع على موثوقية البيانات المالية	30	5,00	4,2000	,61026
يطبق المراجعون الخارجيون خلال تدقيق البيانات الصادرة عن المؤسسة محل المراجعة	30	5,00	4,0333	,61495
السمعة الجيدة للمراجع الخارجى تؤدي الي الرفع من موثوقية البيانات المالية	30	4,00	3,9667	,18257
يؤثر اسلوب المراجع المستخدم على موثوقية البيانات المالية	30	5,00	4,1333	,73030
ضعف أداء المراجع و قلت خبرته تؤثر سلبا على موثوقية البيانات المالية	30	5,00	4,2333	,72793
توافر المؤهلات الفنية والعملية لدى المراجع الخارجي يساهم في التقليل من مخاطر المراجعة على موثوقية البيانات المالية	30	5,00	4,3667	,49013
يحتوى تقرير المراجع الخارجي على معلومات خالية من التحيز لتزيد من ثقة مستخدمي البيانات المالية	30	5,00	4,3000	,46609
N valide (liste)	30			

Remarques

Sortie obtenue		01-SEP-2010 01:41:36
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\thuglife\Desktop\ دوايسية محمد.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	30
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Toutes les données non manquantes sont utilisées.
Syntaxe		DESCRIPTIVES VARIABLES= محور_1 محور_2 محور_3 /STATISTICS=MEAN STDDEV.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
محور_1	30	4,0689	,62428
محور_2	30	4,3633	,48029
محور_3	30	4,1900	,43656

N valide (liste)	30		

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,986	35

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
المستجيب عمر ماهو	Intergroupes	20,067	17	1,180	10,896	,000
	Intragroupes	1,300	12	,108		
	Total	21,367	29			
للمستجيب العلمي المؤهل ماهو	Intergroupes	22,700	17	1,335	6,409	,001
	Intragroupes	2,500	12	,208		
	Total	25,200	29			
للمستجيب الوظيفي المنصب ماهو	Intergroupes	15,467	17	,910	5,459	,002
	Intragroupes	2,000	12	,167		
	Total	17,467	29			
للمستجيب المهنيسة الخبرة ماهي	Intergroupes	28,467	17	1,675	40,188	,000
	Intragroupes	,500	12	,042		
	Total	28,967	29			

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
المستجيب عمر ماهو	Intergroupes	19,783	12	1,649	17,701	,000
	Intragroupes	1,583	17	,093		
	Total	21,367	29			
للمستجيب العلمي المؤهل ماهو	Intergroupes	19,486	12	1,624	4,831	,002
	Intragroupes	5,714	17	,336		
	Total	25,200	29			
للمستجيب الوظيفي المنصب ماهو	Intergroupes	16,633	12	1,386	28,277	,000
	Intragroupes	,833	17	,049		
	Total	17,467	29			
للمستجيب المهنيسة الخبرة ماهي	Intergroupes	27,252	12	2,271	22,521	,000
	Intragroupes	1,714	17	,101		
	Total	28,967	29			

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
المستجيب عمر ماهو	Intergroupes	17,490	9	1,943	10,025	,000
	Intragroupes	3,877	20	,194		
	Total	21,367	29			
للمستجيب العلمي المؤهل ماهو	Intergroupes	14,769	9	1,641	3,147	,016
	Intragroupes	10,431	20	,522		
	Total	25,200	29			
للمستجيب الوظيفي المنصب ماهو	Intergroupes	16,667	9	1,852	46,296	,000
	Intragroupes	,800	20	,040		
	Total	17,467	29			
للمستجيب المهنيسة الخبرة ماهي	Intergroupes	26,044	9	2,894	19,799	,000
	Intragroupes	2,923	20	,146		
	Total	28,967	29			

Corrélations

		1_محور	3_محور
1_محور	Corrélation de Pearson	1	,934**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	30	30
3_محور	Corrélation de Pearson	,934**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	30	30

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

Corrélations

		1_محور	2_محور
1_محور	Corrélation de Pearson	1	,921**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	30	30
2_محور	Corrélation de Pearson	,921**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	30	30

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