الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الموضوع

جودة المراجعة الخارجية وأثرها على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية

– دراسة عينة من محافظي الحسابات في الجزائر–

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبة:

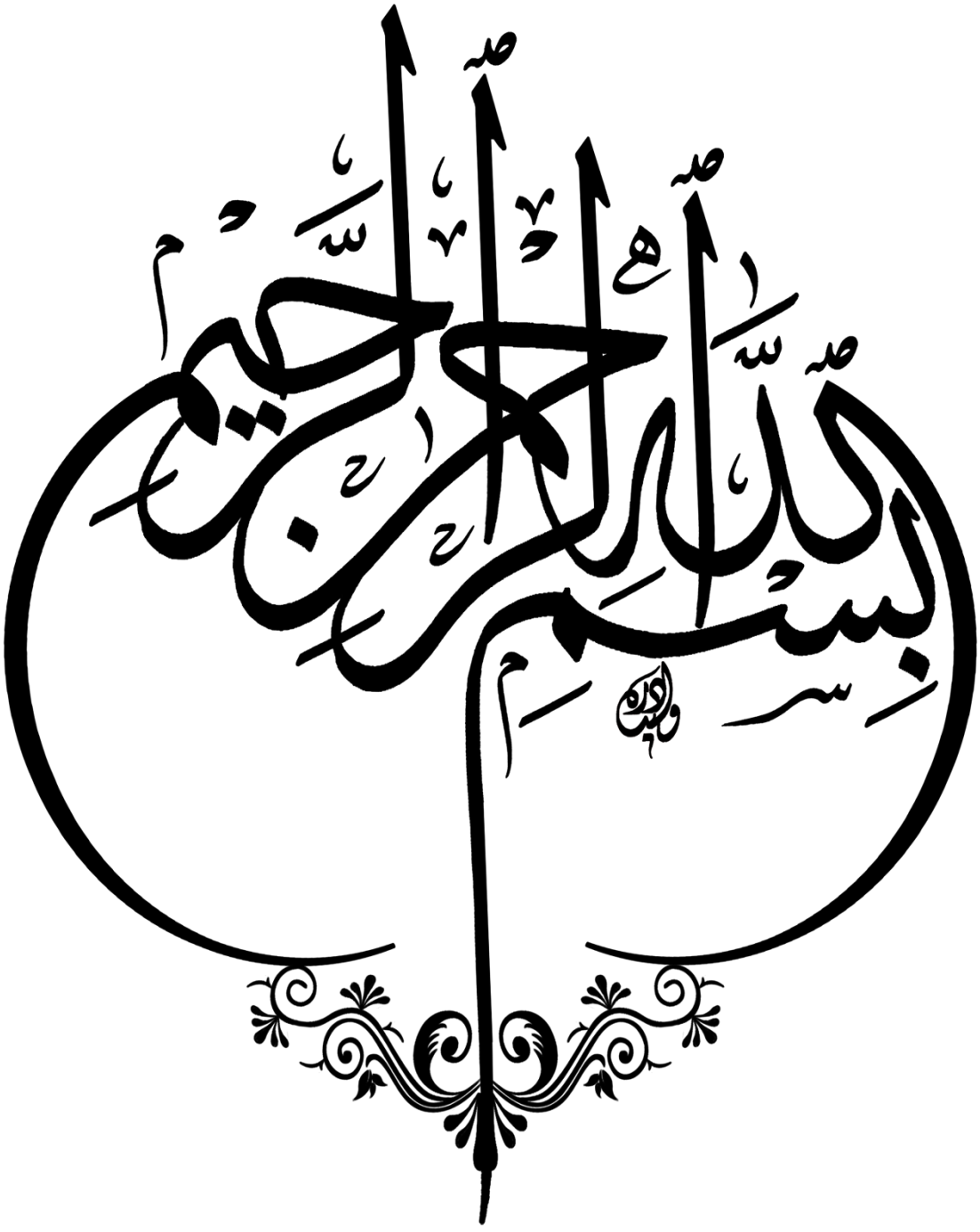
- **العايب زهية**

الأستاذ المشرف:

- **أ.د/ أحمد قايد نورالدين**

رقم التسجيل:	*...../Master-GE/GO-AUDIT/2018*
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي2017-2018


بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة

مقدمـــــــة

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الخارجية في العديد من الاقتصاديات المتقدمة و الناشئة خلال العقود القليلة الماضية من القرن الماضي، بعد الأزمات المالية و الانهيارات الاقتصادية التي شهدتها اقتصاديات دول العالم منها الأزمة الآسيوية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا ثم أزمة أمريكا اللاتينية و روسيا في عقد التسعينات ، و ما شهده الاقتصاد الأمريكي من مشاكل محاسبية تعرضت لها كبريات مؤسساته ، أدت إلى انهيارها و على رأسهم مؤسسة أنرون Enron و ما صاحبه من انهيار لواحدة من أكبر خمس مؤسسات المحاسبة و المراجعة في العالم وهي مؤسسة آرثر أندرسنAnderson Arthur نتيجة تورطها بعد إظهار الوضعية المالية الحقيقية و التحذير من احتمالات فشل مؤسسة أنرون Enron و من ثم الأزمة المالية العالمية في النصف الثاني من عام 2008 و ما ترتبت عليه من انهيار لكبريات المؤسسات العالمية في كل دول العالم وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية و الاتحاد الأوربي.

فضعف الشفافية و الإفصاح المحاسبي مع الانتشار الواسع للممارسات المحاسبية الإبداعية وتفشي ظاهرة الفساد وضعف الثقة في الكشوف المالية الصادرة عن المؤسسات مع وجود خلل رئيسي في أخلاقيات ممارسة مهنتي المحاسبة و التدقيق أدى إلى قيام الحكومة الأمريكية في عام 2002 بتطوير تشريع إسمه Sarbanes-oxley Act حيث ألزم الشركات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به و هذا بهدف تحسين الرقابة على عمليات المؤسسة وتهدف قواعد وضوابط الرقابة إلى تحقيق الشفافية و العدالة و منح حق مساءلة إدارة الشركة وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعا مع مراعاة مصالح العمل و العمال والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة مما يؤدي إلى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه وتنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإتاحة فرص عمل جديدة، كما أن هذه القواعد تؤكد على أهمية الالتزام بأحكام القانون و العمل على ضمان تدفق الأداء المالي ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين، فالمراجعة تمنح نظرة شمولية وتحتم تطوير وتحديث ما هو موجود من إجراءات ومؤسسات تنظيمية لتمارس دورها المطلوب ولتنفيذ واجباتها كما يجب وتعتمد المراجعة الخارجية على مجموعة من الأطراف الداخلية والخارجية لتحقيق أهدافها ومن بين هذه الأطراف الفاعلة وأهم آليات تحقيق الرقابة في المؤسسات نجد المراجعة الخارجية .

ولقد أدركت مختلف الأطراف المستفيدة من الكشوف المالية التي تنشرها المؤسسات أن المراجعة الخارجية هي الوسيلة الوحيدة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للشركات مما يتيح للأطراف ذات المصلحة إمكانية اتخاذ القرارات المختلفة على ضوء الرأي الذي يبديه المراجع الخارجي عن مدى سلامة الكشوف المالية الختامية للمؤسسة ومدى صدق تعبيرها عن الواقع الحقيقي لها.

ونظرا لأهمية التقرير الذي يصدره المراجع الخارجي حول مدى صدق وعدالة الحسابات الختامية للشركة وجب على المراجع أن يقوم بعمله بكل مهنية واحترافية، ولقد خصص المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AiCPA) ثلاث مراكز خاصة بجودة الحسابات (AUDITQUALITY) تهدف إلى الرقي بخدمة تدقيق الحسابات، ولذلك حظي هذا الموضوع باهتمام علمي ومهني كبير عل الصعيد الدولي لما تشكله من أهمية كبيرة خاصة في ظل الانتقادات الموجهة للمهنة.

زادت أهمية جودة المراجعة الخارجية مع زيادة الاهتمام بالمهنة ومحاولة الرقي بها نظرا لدورها في مساعدة مختلف الأطراف في اتخاذ قرارات مهمة، فسعت العديد من الدول إلى إصدار مجموعة من المعايير التي تركز على كيفية أداء مهنة المراجع الخارجي بالجودة المطلوبة وكذا وضع مجموعة من المعايير للرقابة على جودة أداء المراجع.

إشكالية الدراسة:

عملت الجزائر على إصدار مراسيم وتشريعات تسمح بوجود أساس فعال وقوي للمراجعة الخارجية يعمل على تشجيع الشفافية والمصداقية عن عرض الكشوف المالية للمؤسسات، بما يضمن كفاءة أكبر للسوق المالية في الجزائر.

بالإضافة إلى ذلك فإن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تواجه مشاكل كبيرة في عرض كشوفها المالية فهي لا ترقى لتلبية متطلبات الأطراف ذات المصلحة فيها، ويلجأ مستخدمو الكشوف المالية إلى استعمال تقرير مراجعي الحسابات لاتخاذ قرارات مهمة والتقليص من مشكل عدم تماثل المعلومات.

لـذلك يسـعى مراجـع الحسـابات وعنـد أداء دوره بكـل كفـاءة وفعاليـة والالتـزام بأخلاقيـات المهنـة إلـى ضـمان جـودة عاليـة فـي أداء مهنتـه، ومـا يترتـب علـى ذلـك مـن إضـفاء الثقـة والمصـداقية علـى البيانات التي تتضمنها تلك الكشوف.

من خلال ما سبق يمكن طرح السؤال الرئيسي التالي:

- **ما مدى تأثير جودة المراجعة الخارجية على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية؟**

ضمن هذا السؤال الرئيسي هناك مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- مـا مـدى تـأثير العوامـل المتعلقـة بمكتـب المراجـع الخـارجي علـى موثوقيـة ومصـداقية الكشـوف المالية؟
- مـا مـدى تـأثير العوامـل المتعلقـة بـالمراجع الخـارجي علـى موثوقيـة ومصـداقية الكشـوف المالية؟
- مـا مـدى تـأثير العوامـل المتعلقـة بتنفيـذ عمليـة المراجعـة علـى موثوقيـة ومصـداقية الكشـوف المالية؟

وللإجابة على إشكالية الدراسة وضعنا الفرضية العامة التالية:

- **تـؤثر جـودة المراجعـة الخارجيـة علـى موثوقيـة ومصـداقية الكشـوف الماليـة بدرجـة مقبولة**

من الفرضيات العامة يمكن استنباط ثلاث فرضيات فرعية وهي كالتالي:

- تـؤثر العوامـل المتعلقـة بمكتـب المراجعـة علـى موثوقيـة ومصـداقية الكشـوف الماليـة بدرجـة مقبولة.
- تؤثر العوامل المتعلقة بالمراجع على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية بدرجة مقبولة.
- تـؤثر العوامـل المتعلقـة بتنفيـذ عمليـة المراجعـة علـى موثوقيـة ومصـداقية الكشـوف الماليـة بدرجة مقبولة.

أهمية الدراسة:

تكمـن أهميـة الدراسـة فـي كونهـا تعـالج بالتحليـل أحـد المواضـيع الهامـة و الحديثـة والتـي كثـر الحـديث عنهـا خاصـة فـي ظـل التحـديات التـي يفرضـها المحـيط و ضـرورة التـأقلم مـع المسـتجدات العالميـة فالمراجعـة الخارجيـة مـن المواضـيع الهامـة التـي يجـب علـى الشـركات الاقتصـادية الجزائريـة

أن توليهـا أهميـة كبيـرة مـن أجـل ضـمان أكبـر قـدر مـن الإفصـاح و الشـفافية عنـد عـرض كشـوفها الماليـة ، بغـرض الوفـاء بمتطلبـات الأطـراف ذات المصـلحة فيهـا و للمراجعـة الخارجيـة دور كبيـر فـي المسـاعدة علـى التطبيـق الجيـد لمتطلبـات المراجعـة ، و يقـوم المراجـع الخـارجي بمهامـه وفـق متطلبـات معـايير جـودة المراجعـة ممـا يزيـد مـن المصـداقية فـي تقريـره و بـذلك زيـادة الثقـة فـي الكشوف المالية للمؤسسة

تتبع أهمية الدراسة مما يلي:

1) دراسة مختلف الجوانب المهمة المتعلقة بالمراجعة الخارجية.
2) توضيح المعايير التي على أساسها يمكن الحكم على جودة المراجعة الخارجية.
3) عرض تجارب بعض الدول في مجال الرقابة على جودة المراجعة الخارجية.
4) التطرق إلى أهم الخصائص التي يجب توفرها في المعلومة المحاسبية خاصة الموثوقية والمصداقية.
5) تسليط الضوء على مدى التزام محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر بجودة المراجعة.
6) تأثير جودة المراجعة على درجة الثقة التي تعطي للمعلومات التي تحتويها الكشوف المالية.

أهداف الدراسة:

نظرا لأهمية الدراسة فإنها تهدف إلى ما يلي:

1) التعرف على المعايير التي على أساسها يمكن الحكم على جودة المراجعة الخارجية.
2) معرفة مدى التزام محافظي الحاسبات والخبراء المحاسبين في الجزائر بمتطلبات جودة المراجعة.
3) معرفة مدى تأثير العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة الخارجية على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.
4) معرفة مدى تأثير العوامل المتعلقة بالمراجع على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.
5) معرفة مدى تأثير العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.

منهج وأدوات الدراسة:

سوف نعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره يتلاءم مع الموضوع، وهذا بالاعتماد في الدراسة النظرية على مجموعة من الكتب والمقالات المنشورة في المجلات العلمية المحكمة والمداخلات في الملتقيات الدولية ذات العلاقة بالموضوع، أما في الجانب التطبيقي سوف نعتمد في تجميع البيانات والمعلومات على استمارة البيانات توجه إلى المراجعين الخارجيين في الجزائر، ومن ثم توزيعها وتحليلها بالاعتماد على أدوات الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي.

حدود الدراسة:

اهتمت الدراسة بكل من: جودة المراجعة الخارجية، الكشوف المالية موثوقية ومصداقية هذه الأخيرة وأثر جودة المراجعة الخارجية على الموثوقية والمصداقية.

صعوبات الدراسة:

في هذه الدراسة تم بذل قصار الجهد وفي حدود المعلومات المطلع عليها والمتوفرة وفي حدود الإمكانيات بهدف إعداد دراسة جيدة للموضوع والوصول إلى عينة تكون مقبولة وكافية لإجراء الدراسة الميدانية، وطوال فترة إعدادها واجهتنا بعض الصعوبات والعوائق، حيث تمثلت هذه الأخيرة في مجموعة من العوائق التي حالت دون الوصول إلى أكبر عينة ممكنة لضمان نتائج أكثر دقة، من أهم هذه العوائق نذكر ما يلي:

- صعوبة التواصل المباشر مع المراجعين الخارجيين في الجزائر، وتحجج أغلبهم بعدم توفر الوقت لديهم للإجابة عن الاستمارة، ففي بعض الحالات يطلب منا الانتظار لأشهر للحصول على الإجابة، هذا في حال الاستقبال، وفي حالات أخرى تم رفض استقبالنا من طرف المراجع.
- من أجل تسهيل عملية التواصل مع عدد أكبر من المراجعين تم تصميم استمارة إلكترونية، ولكن واجهتنا صعوبة في التواصل الالكتروني مع المراجعين الخارجيين في الجزائر، وعدم استجابتهم للاستمارة الالكترونية التي تم ارسالها مرارا وتكرارا عبر البريد الالكتروني الرسمي الخاص بهم، والذي تم الحصول عليه من قائمة محافظي الحسابات التي يصدرها سنويا المجلس الوطني للمحاسبة.

الدراسات السابقة:

في حدود إطلاعي تتمثل الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة في ما يلي:

الدراسات باللغة العربية:

1 – دراسة محمد بن سعد، عائشة لشلاش (2015)، مقال منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 43، بعنوان " **جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حكومة المؤسسات –دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لولاية عين تموشنت** "

هدفت الدراسة إلى دراسة مدى تأثير تبني الجزائر لحوكمة الشركات على جودة التدقيق الخارجي، و ذلك من خلال التطرق إلى انعكاس بعض آليات الحوكمة الداخلية (تعدد المساهمين و الدائنين في المؤسسة و وجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة) و الآليات الخارجية (التعاقد مع المؤسسة لعهدتين متتاليتين ، طريقة تقاضي الأتعاب ، وغياب معايير تدقيق وطنية) على جودة التدقيق الخارجي .

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: وجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة وتعدد المساهمين والدائنين في المؤسسة له أثر إيجابي على زيادة جودة المراجعة، أما تعاقد المراجع لعهدتين لا يؤثر بالضرورة سلبا على جودة المراجعة بل يمكن أن يكون له أثر إيجابي على الزيادة نظرا لتعرف المراجعين على نقاط ضعف المؤسسة

أما الطريقة الحالية لتقاضي أتعاب المراجع الخارجي فأجمع أكثر المراجعين على أنها تؤثر بشكل سلبي على جودة المهنة، لأنها تساعد على التحايل وخلق منافسة غير الشريفة، وغياب معايير مراجعة وطنية تؤثر بشكل نسبي على جودة المراجعة الخارجية.

2–دراسة فاطمة الزهراء رقاقية، (2014)، مقال منشور في مجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية العدد 1 بعنوان " **مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات – دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية** –".

هدفت الدراسة إلى إيضاح الدور الذي يمكن أن تؤديه مراجعة الحسابات باعتبارها آلية من آليات تحسين وزيادة فعالية جودة المعلومات المالية، بالاعتماد على استبيان موجه لأفراد العينة، حيث تمثل مجتمع الدراسة في مديرين ومسؤولين ومحاسبين وماليين للمؤسسات الاقتصادية، وعدد

المؤسسات محل الدراسة هو خمس مؤسسات فيما تمثلت الدراسة في 37 مفردة تكون 30 مفردة صالحة للتحليل

وخلصت الدراسة إلى أن المراجعة الخارجية نظام من خلاله تدار المؤسسة باعتبار وكيل على حقوق أصحاب المصالح وذلك من خلال مجموعة من الآليات، كما أن عمل مراجع الحسابات يرتكز على عناصر أساسية منها مدى موضوعية واستقلالية مراجع الحسابات وجودة أداء عمله.

3-دراسة أحمد محمد صالح الجلال (2010)، دكتوراه في علوم التسيير جامعة الجزائر بعنوان " **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية** ".

هدفت الدراسة إلى تناول تأثير أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية من خلال تناول مختلف وجهات النظر المستخدمة في تعريف جودة المراجعة و التطرق لأهم عناصر تحسين جودة المراجعة و أهم الأساليب المتبعة في الرقابة عليها ، كما تناولت الدراسة مختلف وجهات النظر بشأن تأثير تلك المتغيرات على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات و قد اعتمدت الدراسة على تصميم قائمة استقصاء ثم توزيعها على عدد من المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة و عدد من المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة و المحاسبة .

وقد توصلت الدراسة إلى أن مجموعة من النتائج من أهمها:

- يساهم كبر حجم مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- تساهم زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في تحسين

جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

- يساهم ارتفاع أتعاب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم تخصص مكتب المراجعة في صناعة الشركات محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- لا تؤدي طول الفترة التي يمضيها المراجع في مراجعة حسابات نفس الشركة إلى تأثير سلبا على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات.

- تؤدي محدودية الفترة الزمنية المتخصصة في تنفيذ عملية المراجعة إلى التأثير سلبا على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات.
- يؤدي الانخفاض في مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير.
- لا يؤدي تقديم الخدمات الاستشارية لنفس الشركة محل المراجعة إلى التأثير سلبا على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم استخدام برامج المراجعة المهيكلة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات.
- يساهم وجود نظام اتصال جيد في مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات
- يساهم ارتفاع درجة المخاطر المرتبطة بنشاط الشركة محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات.
- يساهم استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات في الشركة محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات.
- يساهم كفاية الإفصاح في الكشوف المالية للشركة محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات.

4-دراسة بطرس ميالة (2010)، مجلة الاقتصاد والمجتمع العدد 6، بعنوان " **العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي (دراسة ميدانية)** ".

هدفت الدراسة إلى عرض شامل للعوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات بشكل عام ومدى ارتباطها بمعايير المراجعة المتعارف عليها، كما وضحت أثر هذه العوامل بالنسبة لمراجعة الحسابات في سوريا.

ولتحقيق هدف الدراسة صممت استمارة البيانات وتحليلها ومن ثم التواصل إلى النتائج التالية:

- من أهم العوامل التي تؤثر على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي ترتبط ارتباطا وثيقا بالمعايير العامة ومعايير العمل الميداني.
- وارتباطا ضعيفا بمعايير التقرير إذ أن تقرير مراجع الحسابات يعتبر من منتجات مكاتب المراجعة فالتقرير الموضوعي ينجم عن التطبيق السليم للمعايير العامة ومعايير العمل الميداني والذي ينبثق من الفهم الصحيح للعوامل المؤثرة على هذه المعايير.

5-دراسة محمد إبراهيم النوايسة (2008)، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد الحادي عشر العدد 1، بعنوان " **الحكم على أداء المدقق الخارجي في الأردن في ضوء بعض العوامل الشخصية** "

هدفت هذه الدراسة إلى الحكم على أداء المراجع الخارجي في الأردن في ضوء بعض العوامل الشخصية وذلك من خلال تحليل أوراق العمل، حيث تم تحليل أوراق العمل الخاضعة للدراسة والبالغ عددها (145) أنجزها أربعة مدققين رئيسيين وثمانية مدققين تم اختيارهم بحسب شروط الدراسة، وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة كفاءة أداء المراجع وكل من متغيري المستوى العلمي والعمر، في حين لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة الكفاءة وكل من خبرة المراجع ورتبة الوظيفة.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة فاعلية أداء المراجع وكل من رتبته وعمره، في حين يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة فاعلية أداء المراجع الرئيس أو المراجع والمستوى العلمي لكل منهما.

6 -دراسة عبد الرحيم علي التويجري وحسين محمد النافع (2008)، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، بعنوان "**جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين**".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب مراجعة على آخر، تم جمع بيانات الدراسة من خلال تصميم استمارة البيانات وبعد التحليل تم التوصل إلى أن أكثر ثلاث عوامل تأثيرا في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين هي:

- الخبرة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة.
- الموضوعية عند فحص وتقييم الكشوف المالية وكتابة التقارير عنها.
- الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية.

أما أكثر ثلاث عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة فهي:

- التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل.
- أتعاب المراجعة.
- السمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة.

ولقد أوضحت هذه الدراسة أن عوامل الجودة وعدد من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد أو أكثر مما يلي: نوع وظيفة المراجع، العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الخبرة.

7-دراسة محمد إبراهيم النوايسة (2006)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2-العدد 3 بعنوان" **العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن** "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في الأردن، وهذا من خلال تحليل متغيرات الدراسة البالغة خمس متغيرات وبيان أثرها على جودة المراجعة الخارجية، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، فقد تم تصميم استمارة ووجهت لعينة تتكون من 62 مدققا خارجيا.

توصلت هذه الدراسة إلى:

- أن نسبة 80.20% من المراجعين يدركون أهمية جودة المراجعة.
- أن أكثر ما يؤثر على جودة المراجعة هي العوامل المرتبطة بفريق عمل المراجعة (74.4%).
- في حين أن أقل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب (64.6%).
- بالإضافة أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة المراجعة فيما يتعلق بحجم المكتب وتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل.

الدراسات باللغة الأجنبية:

8-دراسة Raidh Manita (2008)، عدد خاص: حوكمة الشركات والأخلاق، مجلة الإدارة المجلد 11، العدد 2، بعنوان "**جودة التدقيق الخارجي** " .

هدفت هذه الدراسة إلى بناء شبكة تقييم جودة عمليات المراجعة، فبناء على التطورات الأخيرة اختار الباحثون اتجاها جديدا لجودة المراجعة قائما على تحليل عمليات المراجعة، ولقد تم تصميم وتحقق من صحة هذه الشبكة التقييم في البيئة التونسية بموجب برتوكول تجريبي على أساس طريقة (1979Churchill)، حيث تم تصميم جدول القياس تم الحصول على 49 مؤشرا للجودة موزعة على ستة مراحل عمليات وهي:

- محددات جودة قبول المهمة.
- محددات جودة تخطيط المهمة.
- محددات جودة نظام الرقابة الداخلي.
- محددات جودة الجرد المادي.
- محددات جودة رقابة الحسابات
- محددات جودة إنجاز مهمة.

9-دراسة Feten HAKIM GHORBEL (2008)، مقال منشور من طرف جمعية المحاسبة الفرنكوفونية تونس، بعنوان، "**أثر جودة التدقيق الخارجي على سيولة أسهم المؤسسات التونسية المدرجة في البورصة**".

هدفت هذه الورقة البحثية إلى دراسة أثر محددات جودة المراجعة الخارجية على السيولة، تم التركيز في هذه الدراسة في جودة المراجعة الخارجية على جودة المراجع وبالخصوص الاستقلالية والمؤهلات، وافترضت الباحثة من خلال هذه الدراسة وجود علاقة إيجابية بين انتماء مراجع الحسابات إلى مكاتب المراجعة العالمية (Big4)وتخصصه القطاعي وتمت الدراسة على المؤسسات المدرجة في البورصة التونسية للفترة بين 2000 و2006.

وتوصلت الدراسة أن لمدة المراجعة أثر سلبي على السيولة و هي تختلف في حال كون المراجع ينتمي إلى (Big4)و متخصص، ففي حال كون المراجع ينتمي إلى (Big4) و متخصص ينخفض تأثير فترة المراجعة على السيولة ، أما في حالة أن المراجع ينتمي لـ non-big4 و غير متخصص يرتفع تأثير فترة المراجعة على السيولة .

أظهرت نتائج الدراسة أن السوق يدرك أن جودة المراجعة يقل مع كون المراجع ينتمي لـ non-big4 وغير متخصص وتزيد جودة المراجعة في حال كون المراجع ينتمي إلى (Big4) ومتخصص.

10-دراسة Soumaya AYEDI و Sonda CHTOUROU ,Pascal DUMONTIER (2006) مقال منشور من طرف جمعية المحاسبة الفرنكوفونية تونس، بعنوان، " **جودة التدقيق الخارجي و آليات حوكمة الشركات** : دراسة ميدانية في تونس "الغرض من هذه الورقة هو دراسة تأثير بعض هياكل حوكمة الشركات (هياكل الملكية، الديون وتكوين مجلس الإدارة) على الطلب على جودة التدقيق من قبل الشركات التونسية ، تمت الدراسة على 98 مؤسسة غير مالية تونسية

- وجـود علاقـة ذات دلالـة إحصـائية إيجابيـة بـين وجـود أعضـاء مسـتقبلين فـي مجلـس الادارة والطلـب علـى جـودة المراجعـة كمـا لا يمكـن تحديـد أي علاقـة بـين مسـتوى الـديون والطلـب على جودة المراجعة.

11- دراسة Piot et Janin (2005) ، مقال منشور على الموقع الإلكتروني http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm ?abstract-id=830484. بعنوان "جودة التدقيق وادارة الأرباح في فرنسا."

هـدفت هـذه الدراسـة إلـى معرفـة مـدى تـأثير متغيـرات جـودة المراجعـة علـى المسـتحقات الاختياريـة فـي البيئـة الفرنسـية، وقـد اشـتملت الدراسـة علـى عينـة مـن 85 مؤسسـة مسـجلة بمؤشـر (SBF120) بإجمـالي مشـاهدات سـنوية قـدرها 255 مشـاهدة خـلال فتـرة الممتـدة مـن 1999 م إلـى 2001 م، ولتقـدير قيمـة المسـتحقات الاختياريـة خـلال فتـرة الدراسـة تـم اسـتخدام نمـوذج "Jones» المعـدل، فضـلا علـى اسـتخدام نمـوذج "Jones" المعـدل بالتـدقيق النقـدي مـن الأنشـطة التشـغيلية (نموذج "Ress et al" سنة 1996 م) وقد توصلت الدراسة إلى:

- مكاتـب المراجعـة الخمـس الكبيـرة لا تـرتبط بمسـتويات مسـتحقات اختياريـة منخفضـة ، كمـا أنهـا لا تختلـف عـن مكاتـب المراجعـة الأخـرى فيمـا يتعلـق بجـودة الأربـاح المعلـن عنهـا ، و بالتـالي لا يوجـد فـرق بـين خـدمات المراجعـة المقدمـة مـن طـرف مكاتـب المراجعـة الخمـس الكبيـرة و مكاتـب المراجعـة الأخـرى فـي البيئـة الفرنسـية ويفسـر الباحثـان هـذه النتيجـة بـأن اخـتلاف البيئـة القانونيـة الفرنسـية عـن نظيرتهـا الأمريكيـة مـن حيـث درجـة التشـديد ، يقلـل مـن خطـر المسـاءلة القانونيـة لمكتـب المراجعـة فـي حالـة عـدم الكشـف عـن ممارسـات إدارة الأربـاح ممـا يقلـل مـن اهتمـام مكاتـب المراجعـة الكبيـرة لبـذل الجهـد الـلازم لكشـف هـذه الممارسات .
- عدم وجود علاقة إيجابية بين طول فترة ارتباط مكتب المراجعة بالعميل واتجاه شركات العينة نحو تبني سلوك إدارة الأرباح.
- وجود لجنة المراجعة داخل مجلس الإدارة يساعد على تخفيض تأثير المستحقات الاختيارية ويزيد من جودة الأرباح المحاسبية المعلنة.

12-دراسة Linda Elizabeth De ANGELO(1981)، مجلة المحاسبة والاقتصاد 3، بعنوان **(حجم المدقق وجودة التدقيق)**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين حجم المراجع وجودة المراجعة الخارجية، توصلت هذه الدراسة إلى أن الهيئات التنظيمية وشركات المراجعة الصغيرة تزعم أن حجم شركة مراجعة الحسابات لا يؤثر على جودة المراجعة، وبالتالي يجب أن يكون غير ذي صلة في اختيار مراجع حسابات. وخلافا لهذا الرأي، تقول هذه الورقة أن جودة المراجعة ليست مستقلة عن حجم شركة مراجعة الحسابات، فمكاتب المراجعة الكبرى يمكنها اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الكشوف المالية والتقرير عنها مقارنة بمكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة مما يضمن جودة المراجعة الخارجية، أي وجود علاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة الخارجية.

خطة الدراسة:

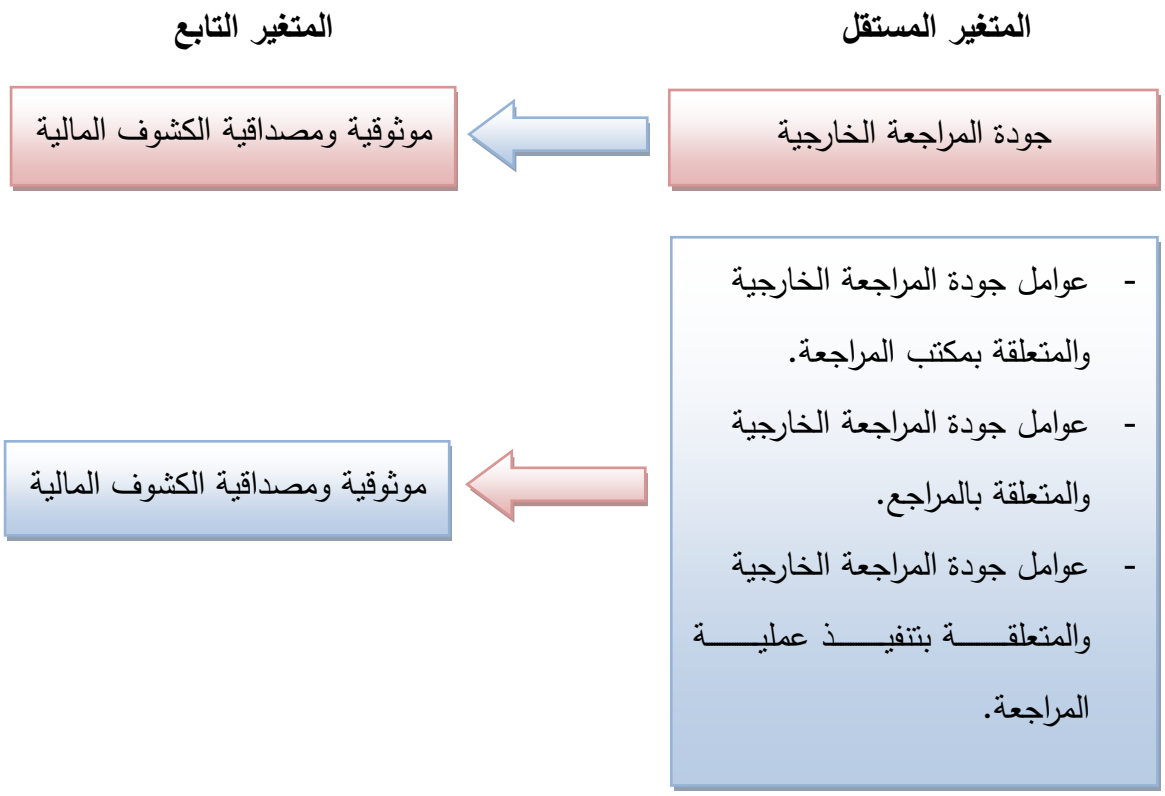
لمعالجة موضوع الدراسة والإلمام بمختلف الجوانب المهمة فيه، قمنا بتقسيمه إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي.

سنتطرق في الفصل الأول إلى الإطار العام للمراجعة الخارجية، حيث سنتناول عموميات حول المراجعة الخارجية، وكذا مهنة المراجعة الخارجية وفي الأخير سنتطرق إلى التطورات الأخيرة في المراجعة الخارجية.

أما الفصل الثاني فخصص لمعالجة موضوعي جودة المراجعة الخارجية وموثوقية ومصداقية الكشوف المالية من خلال التطرق لمجموعة المفاهيم المتعلقة بجودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيه، ورقابة جودة المراجعة الخارجية وجهود المنظمات المهنية في هذا المجال، والمفاهيم المتعلقة بالكشوف المالية، المصداقية والموثوقية.

وفيما سيخصص الفصل المتبقي إلى الدراسة الميدانية للموضوع وهذا بالتطرق للإطار المنهجي للدراسة التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات وعرض نتائج الدراسة.

نموذج الدراسة:



الفصـــل الأول

الإطار العام للمراجعة الخارجية

تمهيـــــد:

شهد العالم في الفترة الأخيرة من القرن الماضي وبداية العقد الأول من القرن الحالي انهيارات لكبريات الشركات العالمية وحدوث الكثير من الأزمات المالية، التي تبيّن فيما بعد أنها كانت نتيجة ضعف الإفصاح والشفافية والتضليل المتعمد من إدارة المؤسسة، عن طريق التلاعب بحسابات الشركات وإظهارها عكس حقيقتها واستغلالها لعدم تماثل المعلومات الناتجة عن عقد الوكالة الذي تربط إدارة المؤسسة بملاكها.

بعد هذه المشاكل التي تعرّضت لها كبريات الشركات زاد الاهتمام أكثر بمفهوم المراجعة الخارجية وهذا لحماية الأطراف ذات المصلحة وضمان أكبر قدر من الإفصاح والشفافية، ومن ثمّ بدأت الكثير من دول العالم في تبني هذا المفهوم وتشجيع الشركات على تطبيقه.

إن للمراجعة الخارجية دور هام باعتبارها طرف خارجي جاء ليحل مشكل عدم تماثل المعلومات وضمان أن الكشوف المالية التي تصدرها هذه المؤسسات تعبر بصدق عن الوضعية الحقيقية للشركة، وللمراجعة الخارجي دور كبير وفعّال في إرساء المبادئ العامة وضمان الشفافية والمصداقية للكشوف المالية باعتباره طرف خارجي يتمتع بالاستقلالية التامة.

قسّم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول:** عموميات حول المراجعة الخارجية.
- **المبحث الثاني:** مهنة المراجعة الخارجية.
- **المبحث الثالث:** التطورات الأخيرة في المراجعة الخارجية.

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية

نتيجة لتطور وكبر حجم الشركات وانفصال الملكية عن إدارة الشركة ظهرت مهنة المراجعة الخارجية التي أصبحت أكثر ضرورة، ليقوم بها شخص مستقل ومؤهل، والمراجعة الخارجية أصبح لها أهمية كبيرة في الآونة الأخيرة خاصة مع ظهور حوكمة الشركات التي ركّزت على ضرورة أن يكون مراجع خارجي مستقل ويتحلى بأخلاقيات المهنة، ولضمان الأداء الجيّد للمهنة وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المعايير التي عند الالتزام بها من طرف المراجع يكون عمله ذو كفاءة وفاعلية.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية.

تعتمد الإدارة الرشيدة على مجموعة من الأطراف الداخلية والخارجية لتحقيق أهدافها، ومن بين هذه الأطراف الفاعلة وأهم آليات تحقيق الإدارة الرشيدة في المؤسسات نجد المراجعة الخارجية.

أولا: تعريف المراجعة:

المراجعة بمعناها اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها "يستمع" لأن الحسابات كانت تتلى على المراجع.

ويشير التاريخ القديم إلى أن قدماء المصريين والرومان والإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية، حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المراجعون تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عملية التسجيل والمراجعة بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة القيد المزدوج التي اكتشفها العالم الإيطالي Luca paciolo ونشرت في كتابه عام 1494.[1]

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية[*] AAAالمراجعة بأنها: "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين".[2]

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2005، ص ص6، 7.

[*] AAA : American Accounting Association

[2] عصام نعمة قريط، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن 2006، ص 20.

يمكن شرح أهم العبارات الواردة في التعريف السابق كما يلي: [1]

- إجراءات منظمة، تعني الخطوات أو الإجراءات التي يقوم بها المراجع.

- الحصول وتقييم الأدلة، تعني الفحص الإقرارات وتقييم النتائج وبدون تحيز ضد الجهة التي يقوم بمراجعتها أو معها، والتي حضرت هذه الإقرارات.

- الإقرارات والأحداث الاقتصادية، وهي تمثل ما تقدمه إدارة الشركات أو الأشخاص وهذه الإقرارات هي موضوع المراجعة.

- درجة العلاقة، وتشير إلى العلاقة التي بالإمكان معرفة الإقرارات وعلاقتها مع مقياس معين، وعلى سبيل المثال إن البيانات المالية تمثل باعتدال المركز المالي.

- مقياس معين، وهي الجهة التي بإمكان المراجع قياس إقرارات الإدارة بواسطتها هذا المقياس ربما مصدره الدولة أو الجمعيات المهنية ذات الاختصاص أو الموازنات المالية، وفي هذه الحالة فإن المقياس هو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

- المستفيدون، وهم الأشخاص أو المؤسسات يتّخذون قرارهم بناء على تقرير المراجع، ومنهم على سبيل المثال المساهمون والإدارة والدائنون والدوائر الحكومية ذات العلاقة، مثل ادارة الضرائب، أو البنك المركزي، وكذلك الرأي العام.

عرّف "أحمد حلمي جمعة" المراجعة هي فحص الكشوف المالية، تشتمل على بحث وتقييم تحليلي وانتقاد للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة الكشوف المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينة. [2]

وعرف Friédérich et autres المراجعة على أنها "فحص انتقادي للأدلة والقرائن، والإثبات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، يقوم بها مهني من أجل إعطاء رأي فني محايد حول مدى اتّساق هذه العناصر مع المعايير المقررة. [3]

---

[1] عصام نعمة قريط ، **مرجع سبق ذكره**، ص 21.

[2] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 8، 9.

[3] Hichline FREDERICH et autres, DSCG4, **Comptabilité et audit : Hanuel et Applications**, 2008/2009, Editions Foucher, France,2007, p 441.

وحسب التعريف الذي قدّم من طرف Alivan et al المراجعة هي "تجميع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى توافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، ويجب المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل".[1]

فالمراجعة تقوم بأساس على توافر معلومات التي يمكن للمراجعة التحقق منها وكذا توفر بعض المعايير التي يمكن من خلالها تقييم المعلومات، بهذه المهمة شخص مستقل ويكون مؤهلا لفهم المعايير التي يجب استخدامها وكفء في اختيار الأدلة التي يجب جمعها لتقديم تقريره النهائي.

ثانيا: أنواع المراجعة:

هناك عدّة تصنيفات لأنواع المراجعة فتصنّف حسب عدة معايير فحسب معيار القائم على عملية المراجعة تقسم إلى مراجعة داخلية ومراجعة خارجية، وتصنف حسب توقيت عملية المراجعة إلى مراجعة نهائية ومراجعة مستمرة، وتقسم إلى المراجعة القانونية والمراجعة الاختيارية حسب درجة الإلزام بالمراجعة، وأيضا حسب معيار حجم عمليات المراجعة إلى مراجعة تفصيلية ومراجعة اختيارية، هذه معظم التقسيمات التي اعتمدها لكن نحن سوف نعتمد إلى تقسيم المراجعة إلى ثلاث أنواع رئيسية: [2]

- ✓ تدقيق البيانات المالية FinaancialStatement audits
- ✓ المراجعة التشغيلي Operation Audits
- ✓ مراجعة الالتزام Compliance Audits

1. مراجعة البيانات المالية: هو دراسة البيانات المالية المعدة من طرف الإدارة للمساهمين والأطراف ذات المصلحة الأخرى، وكذلك الأدلة دعم المعلومات الواردة في البيانات المالية، لإعطاء رأي حول عدالة المركز المالي والأداء المالي للشركة، ويقوم بهذا النوع من المراجعة شخص كفء مؤهل ومستقل.

فعلى مديري الشركات إعداد مجموعة من البيانات المالية السنوية المتمثلة أساسا في قائمة المركز المالي (الميزانية) لتحديد الوضعية المالية للمؤسسة وقائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) لإبراز أداء الشركة خلال السنة المالية.

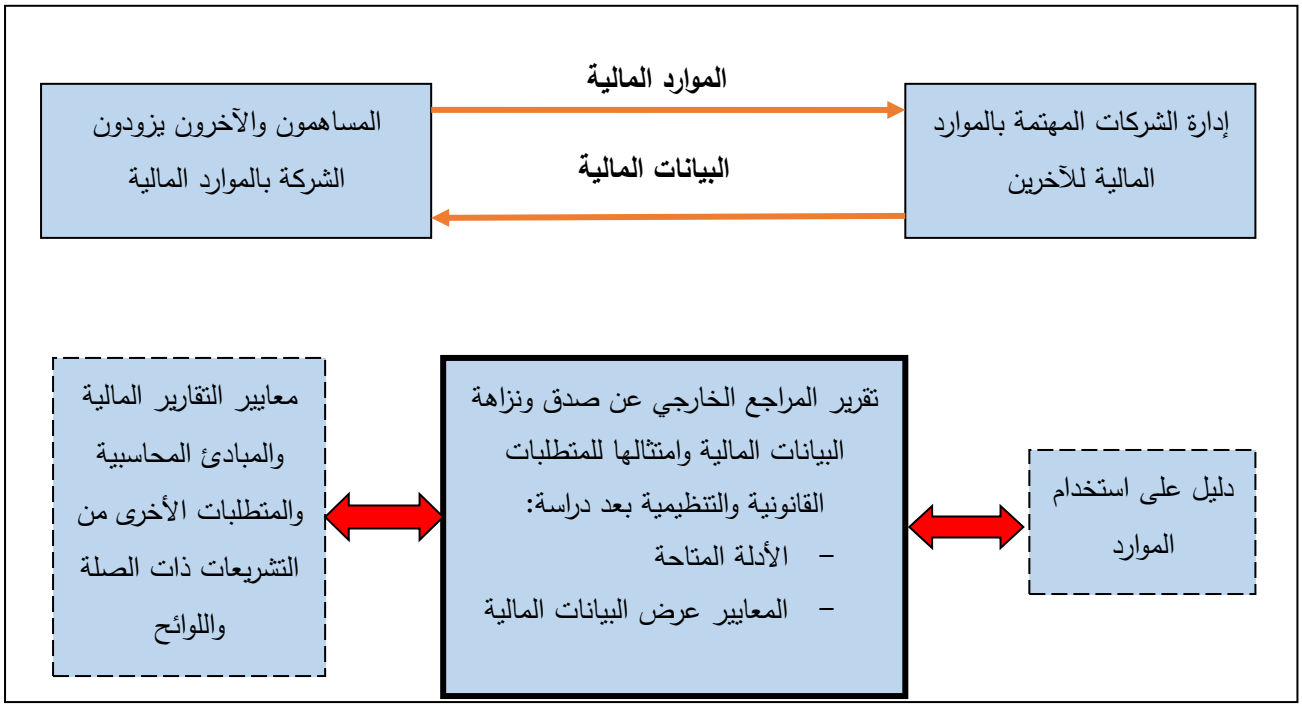
---

[1] Alivan A,ARENS et all, **Auditing and Assurance Services**,Fifteenth Edition, Pearson,United states of America, 2014, p 4.

[2] BrendaPORTER.**Etall,Principles of ExtrenalAuditing**,FourthEdition,Wiley,United Kingdom,2014,p pp4-5.

ويوضح الشكل رقم1 التالي السمات الرئيسية لمراجعة البيانات المالية:

الشكل رقم:1: السمات الرئيسية لمراجعة البيانات المالية.



Source : Brenda PORTER. ET all, **Pinciples of ExtrenalAuditing**Eourth Edition, Wiley United Kingdom, 2014, p5.

2. مراجعة الالتزام: تهدف مراجعة الالتزام إلى تحديد ما إذا كانت الشركة محل المراجعة قد التزمت بالإجراءات والقواعد المحددة موضوعة من قبل سلطة أعلى، المتمثلة في الإدارة أو الهيئة التنظيمية، يقوم بهذا النوع من المراجعة شخص كفء ومؤهل (مراجع خارجي أو داخلي) الذي يقدم تقريره للجهة التي عينته.

3. المراجعة التشغيلية: تتمثل في فحص أية إجراءات تشغيلية بالشركة بهدف تقييم كل من الكفاءة والفاعلية، من هذه عمليات المراجعة تقوم بتعيينها إدارة الشركة أو لجان المراجعة إن وجدت، يتولى مهمة المراجعة التشغيلية شخص كفء ومؤهل داخل أو خارج الشركة ويقدم تقريره للجهة التي عينته.

المرجعة التشغيلية قد تكون للشركة ككل أو جزء أو قسم منها فقط، لتحقيق مجموعة من الأهداف كتحسين الكفاءة العامة للشركة، أو مراجعة بغرض إيجاد حل لمشكل معين.

ثالثا: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية.

تعتبر المراجعة الخارجية من بين أهم أنواع المراجعة، وشهدت تطورا في أهدافها ومدى التحقق والفحص والاعتماد على نظام الرقابة الداخلي عبر فترات عديدة من الزمن ويمكن توضيح هذا فيما يلي: [1]

- قبل عام 1900 كان الهدف من المراجعة اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولذلك كانت المراجعة تفصيلية، ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية.
- من عام 1905 حتى 1940 كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، ولذلك بدء بالاهتمام بالرقابة الداخلية.
- من 1940 إلى 1960 كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي وتم التحويل نحو المراجعة الاختيارية التي تعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.
- من سنة 1960 وحتى الآن أضيفت أهداف عديدة للمراجعة منها:
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققه من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- تقييم نتائج العمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.
- الفضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كغاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية المراجعة على العميل أو الشركات محل المراجعة.

المطلب الثاني: واجبات وحقوق المراجع الخارجي ومسؤولياته.

يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقرير يعطي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وانتظامية الحسابات السنوية ومدى صدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ونتائج أعمالها، وكذا مدى التزام الشركة بالمعايير المحاسبة المفروضة عليها.

ولكي يقوم المراجع الخارجي بأداء مهامه عليه التمتع بمجموعة من الحقوق في المقابل عليه مجموعة من الواجبات يجب أن يلتزم بأدائها بشكل مميز ،وعند أداء هذه الواجبات فإن المراجع قد يتعرض للمساءلة القانونية عند تقصيره في أداء واجباته، أو ارتكابه جريمة يعاقب عليها القانون العام، وقد يتعرض أيضا للمساءلة من الهيئات المهنية التي تسعى للحفاظ على مستوى معقول من جودة مهنة المراجع الخارجي.

---

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011، ص 21.

أولا: حقوق المراجع الخارجي:

إن قيام المراجع الخارجي بأداء مهامه على أكمل وجه يتطلب من الشركة محل المراجعة أن تمنحه كل الصلاحيات اللازمة للوصول إلى أهدافه، فيترتب على تعيين المراجع الخارجي توفر الحقوق التالية له:[1]

1. حق الاطلاع: يعتبر حق إطلاع المراجع على دفاتر وسجلات ومستندات الشركة حق تكفله التشريعات، يجب على مجلس الإدارة أن يمكن المراجع من مباشرته حق الاطلاع المطلق، وفي حال إحجام المسؤولون عن تلبية طلبه في الاطلاع وعجز مجلس الإدارة في تسيير مهمته، فعلى المراجع إثبات هذه الحالة كتابيا في تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة ويعرض على المساهمين في الجمعية العامة.

2. حق طلب البيانات والإيضاحات: يتوقف نجاح المراجع على حسن تقديره في الحصول على أدلة إثبات من مصادر مختلفة تتّصف بالكفاية والموضوعية والصلاحية فإذا لم تكن السجلات والدفاتر والمستندات كافية للإقناع فلابد من حصول المراجع على البيانات والإيضاحات التي تمثل دليل أو قرينته مكملة يقوم بعملية المراجعة بكفاءة وفعالية فحق طلب البيانات والإيضاحات مكمل لحق الاطلاع وعلى مجلس الإدارة إتاحة جميع التسهيلات للمراجعة حتى يقوم بأداء مهمته على نحو سليم ودون أي معوقات.

3. الحق في التحقيق من موجودات والتزامات الشركة: وهذا من خلال معاينة الواقع والتأكد من:

- وجود نظام رقابة داخلية دقيق على موجودات والتزامات الشركة.
- وجود أصل من أصول الشركة.
- ملكية كل أصل من أصول الشركة.
- ملكية تقييم موجودات والتزامات الشركة.

4. الحق في دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد: بما أن المراجع كوكيل للمساهمين ويهدف إلى الحفاظ على حقوقهم، فقد يحدث أن تتعرف الإدارة أو قد يعمد مجلس الإدارة إلى اتخاذ بعض التصرفات إلى إخفاء حقيقة المركز المالي للشركة، فإنه يتعين على المراجع أن يتدخل ويبادر بإبراء مسؤوليته عن هذه الانحرافات، وهذا من خلال استعمال حقه في دعوة الجمعية العامة الذي تكفله جميع التشريعات وعليه في هذه الحالة أن يضع جدول الأعمال ويتولى نشره بنفسه.

---

[1] جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص ص 140، 144.

فيحق للمراجعة دعوة الجمعية العامة للمساهمين في حال تعرضه لضغوط من مجلس الإدارة ومسؤوليها، أو في حال اكتشاف حالات غش وتلاعب قد تعوق بقاء واستمرار الشركة في مزاولة النشاط في المستقبل.

5. الحق في الحصول على صورة الإخطارات المرسلة للمساهمين: يتم الاتصال بين الشركة والمساهمين من الخطابات أو الإخطارات المتبادلة بينهم، فللمحقق الحق في الحصول على صورة من هذه الإخطارات بكل أنواعها ويصرف النظر عن الغرض منها.

6. حق مناقشة اقتراح عزله وتغييره: إذا كان المساهمون هم أصحاب الحق في تعيين المراجع الخارجي فإنهم أيضا أصحاب الحق في عزله وتغييره بآخر، ومع هذا فللمرجع الحق في مناقشة مجلس الإدارة والمساهمين لمعرفة الأسباب التي تدعو إلى عزله.

ثانيا: واجبات المراجع الخارجي:

كما للمراجعة الخارجي مجموعة من الحقوق فإن عليه مجموعة من الواجبات والالتزامات تفرضها التشريعات والقوانين ومن بين هذه الواجبات نذكر ما يلي:[1]

1. حضور اجتماعات المراجع الخارجي: على مراجع الحسابات حضور الجمعية العامة للمساهمين وتأكد من الإجراءات التي اتبعت في الدعوة والاجتماع.

2. التقرير عن نشاط الشركة ومركزها المالي: على مراجع الحسابات أن يعدّ تقريره فيه رأيه الفني المحايد في كل ما يتعلق بعمله كمراقب للشركة، وبوجه خاص في الموافقة على الميزانية وقائمة الدخل بتحفظ أو دون تحفظ، ويجب أن يشمل تقريره على البيانات التي نص عليها القانون فضلا عن البيانات التالية:

- ما إذا كان قد حصل على المعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مهامه على أكمل وجه.
- ما إذا كان من رأيه أن الشركة تمسك حسابات ثبت له انتظامها وفي حالة وجود فروع للشركة لم يتمكن من زيارتها، ما إذا كان قد اطلع على ملخصات وافية عن نشاط هذه الفروع.
- ما إذا كانت الميزانية وحسابات الأرباح والخسائر (قائمة الدخل) موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والملخصات.

[1] محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية : التأصيل العلمي والممارسة العملية**، ب د، 1999، ص ص 58-60.

– ما إذا كان من رأيه في ضوء المعلومات والإيضاحات التي قدمت له أن هذه الحسابات تتضمن كل ما نص عليه القانون ونظام الشركة على وجوب إثباتها فيها، ما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي للشركة في نهاية السنة، وأن حساب النتائج والخسائر يعبر بصدق عن الوجه الصحيح لأرباح الشركة أو خسائرها في السنة المالية محل التقرير.

– ما إذا كان الجرد قد أجرى وفقا لما هو متعارف عليه من بيان إن كان هناك تعديلات في طريقة الجرد التي اتبعت مقارنة بالسنوات الماضية.

– ما إذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة المشار إليها في القانون واللائحة التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة.

– ما إذا كانت قد وقعت أثناء السنة المالية محل الفحص مخالفات مالية لأحكام القانون أو النظام الأساسي للشركة على وجه يؤثر في نتيجة نشاط الشركة أو مركزها المالي، وذلك في حدود المعلومات والإيضاحات التي توافرت لديه.

3. الرد على استفسارات المساهمين: الرد المراجع الخارجي عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلا من مجموع المساهمين ولكل مساهم أثناء انعقاد الجمعية العامة أن يناقش المراجع وأن يطلب توضيح عن ما ورد في تقريره.

4. الحفاظ على أسرار الشركة: تفرض كل التشريعات على المراجع الخارجي التزاما بالمحافظة على سر المهنة حتى تحمي الشركات الخاضعة للرقابة، وحتى يكون هناك نوع من التوازن بين حق المراجع في الاطلاع على أوضاع الشركة المالية والاقتصادية وبين حق الشركة في حفاظ المراجع على أسرارها، الالتزام بالمحافظة على الأسرار المهنية ليس التزاما مطلقا دائما وإنما ذو طبيعة نسبية، فنطاق التزام المراجع تجاه المساهمين يتعدد على النحو التالي:[1]

– يقع على المراجع الخارجي واجب الكشف عن المخالفات التي وقعت أثناء السنة المالية، فلا يجوز للمراجعة الخارجي التهرب من هذا الواجب بداعي الحفاظ على السر المهني.

– يجب أن يعرض المراجع الخارجي في تقريره إلى الجمعية العامة كافة النتائج التي توصل إليها، لكن لا يجوز للمراجعة أن يفضي على انفراد لأحد المساهمين مهما كانت نسبة مساهمته في رأس مال الشركة أية معلومات أو بيانات خاصة بالشركة، ولا يجيب على أسئلة تطرح عليه خارج اجتماع الجمعية العامة.

---

[1] جيهان عبد المعز الجمال، **مرجع سبق ذكره**، ص 152.

ثالثا: مسؤوليات المراجع الخارجي:

إن لمهنة المراجعة الخارجية أهمية كبيرة بالنسبة للشركات وللأطراف ذات المصلحة، ولذلك يترتب على المراجع الخارجي عن أداء مهامه بذل العناية المهنية اللازمة والتحلي بأخلاقيات المهنة لأنه مسؤول أمام الجهة التي عينته عن بذل العناية المهنية اللازمة، وفي المقابل عليه احترام القانون العام بصفته فردا من أفراد المجتمع، واحترام القوانين والمراسيم التي وضعتها التنظيمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية والتي تسعى للحفاظ على مستوى جودة المهنة.

1. المسؤولية المدنية: تستند المسؤولية المدنية للمراجعة الخارجي إلى عدم بذل العناية المهنية الواجبة لأداء مهمته، فالعميل وكل الأطراف ذات المصلحة بالشركة تتوقع من المراجع مستوى أداء مهني معين تحكمه قواعد الأمانة المهنية وآداب وسلوك المهنة التي تتضمنها قوانين مزاولة المهنة، ولهذا على المراجع الخارجي بذل العناية المهنية اللازمة عند أداء مهامه.

ولكي تقوم المسؤولية المدنية للمدقق يجب توافر الأركان التالية:[1]

- **الخطأ والإهمال:** إن المراجع ملزم ببذل العناية المهنية المعقولة عند أداء مهامه، وان عليه أن يجري الاختبارات التي يقدر هو أهميتها والتي تتناسب وطبيعة الشركة محل المراجعة، ويقع عبء إثبات الخطأ المهني على من يدعيه سواء كانت المسؤولية تعاقدية أو تقصيرية، حيث عليه أن يثبت أن المراجع لم يبذل العناية التي تقتضيها أصول المهنة.

- **وقوع الضرر:** لا يكفي الخطأ وحده لقيام المسؤولية المدنية للمراجعة بل يجب أن يحدث ضررا وأهم ما يميز المسؤولية المدنية هي أنها تعتبر مسؤولية تعويضية، فإذا ثبت المتضرر مسؤولية المراجع عن هذا الضرر الذي وقع له وحدد مقداره كوقوع اختلاسات في الشركة نتيجة إهمال المراجع فإن التعويض يكون بمقدار المبلغ المختلس.

- **العلاقة السببية:** يقصد بالسببية قيام العلاقة المباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المراجع والضرر الذي أصاب المتضرر، وعليه لا تنعقد المسؤولية المدنية للمراجعة إلا إذا أثبت المدعي وجود علاقة سببية بين الضرر الذي أصابه والخطأ الذي ارتكبه المراجع وتنتهي العلاقة السببية إذا أثبت أن الضرر كان واقعا حتما ولو لم يكن خطأ المراجع.

نظرا لتعدد الأطراف التي تتأثر بالتقرير الذي يعده المراجع الخارجي، فإن المسؤولية المدنية التي قد يتعرض لها المراجع قد تكون من أكثر من مصدر، ويمكن توضيح هذا على النحو التالي:

---

[1] جيهان عبد المعز الجمال، **مرجع سبق ذكره**، ص 152.

- **المسؤولية المدنية اتجاه العميل:** أساس هذه المسؤولية هو العلاقة التعاقدية بين المراجع والعميل، ومن ثم فإن حدود هذه المسؤولية هو العقد المبرم بين المراجع وعميله ونوع الخدمة الواردة في العقد وحدودها، وتنشأ مسؤولية المراجع تجاه العميل عند التقصير الأول في أداء عمله أي عدم بذل العناية المهنية الواجبة أو الحفاظ على أسرار العميل التي علمها المراجع عند تأدية مهنته، وبشرط أن يؤدي هذا التقصير إلى الإضرار بالعميل وأن يكون هذا الضرر قد وقع بسبب تقصير المراجع أو مساعديه، فإذا أثبتت العلاقة السببية بين خطأ المراجع أو تقصيره والضرر الذي يحق بالعميل فإنه يحق للعميل مطالبة المراجع بالتعويض المناسب لحجم هذا الضرر[1].

- **المسؤولية المدنية تجاه طرف ثالث (الغير):** إن مسؤولية المراجع لا تقتصر على المسؤولية الناشئة عن العلاقة التعاقدية حيث قد تنشأ مسؤولية يتحملها المراجع لصالح طرف ثالث بسبب الخسائر التي تلحق بهذا الطرف نتيجة الاعتماد على كشوف مالية مضللة، والطرف الثالث يتمثل في المساهمين الحاليين والمرتقبين، البائعين، البنوك الدائنين الآخرين، الموظفين العملاء وجميع الفئات التي تعتمد في اتخاذ قراراتها على الكشوف المالية التي صادق المراجع على صدقها على الرغم من عدم وجود اتفاق مباشر بين المراجع وهؤلاء. [2]

2. المسؤولية الجزائية: المراجع الخارجي كغيره من المواطنين قد يرتكب جريمة جنائية يعاقب عليها القانون العام كالنصب، خيانة الأمانة، مخالفة تشريع لعمل بصفته رب عمل، مخالفة التشريع الضريبي بصفته متعامل اقتصادي خاضع للضرائب والرسوم...الخ.[3]

تنشأ المسؤولية الجزائية عندما يكون الفعل موجها ضد المجتمع ويجب أن تنطوي الجريمة بصفة عامة على الفعل والنية الإجرامية، حيث يمكن استنتاج النية من حقائق الحالة بحيث يفترض أن المتهم يهدف إلى تحقيق النتائج الطبيعية والمحتملة لفعله فيتعرض المراجع الخارجي للمسؤولية الجزائية وما يترتب عليها من عقوبات إذا ارتكب أفعالا يجرّمها القانون.[4]

---

[1] محمد نصر الهواري، **مرجع سبق ذكره**، ص ص، 62-66.

[2] عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة : دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2013، ص 74.

[3] عمر شريقي، **مرجع سبق ذكره**، ص 74.

[4] جيهان عبد المعز الجمال، **مرجع سبق ذكره**، ص 167.

الفرق بين المسؤولية الجزائية والمدنية يتمثل في الأحكام التي تترتب على كل منها فالمسؤولية المدنية تتمثل في دفع غرامة أو تعويض مالي للطرف المتضرر أما المسؤولية الجزائية فتتمثل في التعريض المالي، أو السجن أو كليهما حسب درجة خطورة الخطأ المرتكب وحجم الضرر الناتج عنه.

3. المسؤولية التأديبية: إن تنظيم عملية المراجعة الخارجية في جميع الدول تتم عن طريق سن مجموعة من القوانين والمراسيم تنص على أحكام خاصة بهذه المهنة وتصنع الواجبات المهنية الخاصة بها، وتمارس هذه المهنة تحت سلطة معينة لها نظامها الداخلي، إلى جانب المسؤولية المدنية والجزائية للمراجعة الخارجي تنشأ المسؤولية التأديبية من مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها، هذه الهيئة التي تضع عقوبات تأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة وتسهر على تنفيذها.[1]

إذا أخل المراجع الخارجي بواجباته المهنية أو ارتكب بعض التصرفات المخالفة للقوانين المنظمة للمهنة يتعرض للمسؤولية، ومن أمثلة هذه التصرفات نذكر:[2]

- إذا أعطى بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص آخر مقابل حصوله على عملية المراجعة.
- إذا حاول الحصول على عمل معين من أعمال المهنة بشكل يتنافى مع كرامة المهنة بالإعلان أو إرسال منشورات أو خطابات للعملاء.
- إذا لجأ إلى التأثير على العاملين لدى زميل آخر ليتركوا الخدمة من أجل العمل لديه بدون إخطار زميل.
- إذا أفشى أسرار مهنية أو شخصية أو معلومات أو بيانات خاصة علم بها أثناء تأدية مهامه.

إن العمل الانضباطي هدفه الدفاع على المصلحة العامة المهنية وشرف المهنة، فإذا تأكد مخالفة المراجع الخارجي للقوانين والتنظيمات والقواعد المهنية، أو تقصير في مهامه أو مخالفته للأمانة والشرف فإنه يتعرض إلى مجموعة من العقوبات من الهيئة تكون حسب درجة خطورة المخالفة فيمكن أن تكون عبارة عن إنذار أو توبيخ وفي بعض الحالات توقيف مؤقت عن أداء المهنة لمدة محددة، وفي بعض الحالات تصل العقوبة إلى حد الشطب النهائي من القائمة وحرمانه من مزاولة المهنة من أجل أن يؤدي المراجع الخارجي

---

[1] عمر شريقي، "**مسؤولية محافظ الحسابات : دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، العدد 12، 2012، ص 98.

[2] جيهان عبد المعز الجمال، **مرجع سبق ذكره**، ص 167.

مهامه بمستوى عال من الكفاءة المهنية وهذا من خلال من جهة الوفاء بجميع التزاماته المهنية وواجباته ومن جهة أخرى التحلي بأخلاقيات المهنة، وضعت الجهات المهنية الدولية مجموعة من معايير المهنة.

المطلب الثالث: معايير المراجعة الخارجية.

مع زيادة الاهتمام بموضوع المراجعة الخارجية والدور الفعال الذي يؤديه المراجع الخارجي في إعطاء الكشوف المالية التي تصدرها الشركات المصداقية ويزيد من ثقة مستخدمي هذه الكشوف، أولت الهيئة الدولية المختصة المتمثلة أساسا في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والاتحاد الدولي للمحاسبين اهتماما كبيرا بمهنته المراجعة الخارجية وهذا بوضع مجموعة من المعايير والأسس التي تحكم عملهم، من أجل توحيد الممارسات وليقوم المراجع الخارجي بالمهام المنوطة به بكفاءة وفعالية.

أولا: مفهوم معايير المراجعة:

من أجل توحيد الممارسات وتسهيل عملية المراجعة في كل بلدان العالم وضعت مجموعة من المعايير المهنية لتحقيق مجموعة من الأهداف.

1. تعريف معايير المراجعة: وفقا لما ورد في قاموس أكسفورد بأنه النمط أو المعيار أو المقاس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات.[1]

لقد جاءت كلمة المعيار ترجمة لكلمة Standard الإنجليزية وهي تعني نموذج يوضح ويقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته.

يعرف المعيار حسب "ISO" [*] على أنه وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات لأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين.[2]

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر : الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن 2005، ص 35.

[*] ISO : International Standards Organisation.

[2] حواس صالح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص 58.

2. أهداف معايير المراجعة الخارجية:

تتولى عملية إصدار معايير المراجعة الخارجية جهات ومنظمات قد تكون حكومية أو مهنية مسؤولة عن المحاسبة والمراجعة، أو هيئة تنظيم الأوراق المالية، وتسعى هذه المنظمات من خلال إصدارها للمعايير إلى ما يلي:[1]

- تعتبر معايير المراجعة بمثابة نموذج يلتزم به كافة المراجعين عند أداء مهامهم.
- تعتبر معايير المراجعة بمثابة وسيلة ومقياس لتقييم الأداء المهني للمراجعين في إطار مسؤوليتهم المهنية.
- تحديد معايير متطلبات التكوين الذاتي والصفات الشخصية التي يتعين توافرها فيمن يقوم بوظيفة المراجعة.
- تحديد معايير المتطلبات الفنية للعمل الميداني لعملية المراجعة.
- تحديد معايير المتطلبات الهيكلية الفنية لإعداد تقارير المراجعة ولمقومات والأركان الأساسية لها.
- تساعد المعايير في جعل مهنة المراجعة ذات كيان مهني مستقل وتزيد الثقة في مهنة المراجعة كما تساعد على توفير الثقة في رأي المراجع من قبل مستخدمي التقارير المالية.
- توفير معايير المراجعة التصور العام لدرجة الأداء المهني المتوقع من المراجعين الأمر الذي يساعد الهيئات القضائية على تفهم مستوى الأداء المعتاد من المهنيين في ظل الظروف المماثلة.

فوضع معايير للمراجعة الخارجية يمكن من توحيد الممارسات المهنية ويضمن تطبيق أحسنها ومن ثم تحقيق جودة في الأداء وتحقيق أهداف المراجعة الخارجية، وتتمثل أبرز معايير المراجعة الخارجية في معايير المراجعة الأمريكية ومعايير المراجعة الدولية.

ثانيا: معايير المراجعة المتعارف عليها[*](GAAS):

نظرا لأهمية مهنة المراجعة الخارجية وضع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين [*](AICPA) سنة 1947 عشرة معايير عامة متعارف (GAAS)مع إجراء بعض التعديلات فيها لاحقا، هذه المعايير تم تقسيمها كما يلي:[2]

---

[1] جيهان عبد المعز الجمال، **مرجع سبق ذكره**، ص 71.

[*] GAAS : GenerllyAcceptedAuditing Standards.

[*] AICPA : American Institute of Gertified Public Accountants

[2] Bahram SOLTANI, **Auditing : An International Aooroach**, Pearson Education, ENGLAND, 2007,P 128.

1. المعايير العامة:

- يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب والمهارة الفنية اللازمة للعمل كمراجع.
- يجب أن تتوافر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل الاستقلال في الاتجاه الذهني.
- يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء المراجعة وإعداد التقرير.

2. معايير العمل الميداني:

- يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم.
- يجب التوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها.
- يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في الكشوف المالية محل المراجعة.

3. معايير التقرير:

- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت الكشوف المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن يذكر في التقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ الحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة عليها.
- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة بعد الإفصاح والشفافية بالكشوف المالية كافيا.
- يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه في الكشوف المالية ككل، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على إبداء الرأي، وعندما لا يمكن التعبير على الرأي في الكشوف المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع وإلى درجة مسؤوليته.

تمثل المعايير السابقة الذكر الضوابط والمقاييس التي يتوجب على المراجع الخارجي تطبيقها عند أداء مهامه، فالمجموعة الأولى من المعايير العامة مرتبطة بالتأهيل المهني للمراجعة وصفاته الشخصية، أما المجموعة الثانية الخاصة بالعمل الميداني فتعلقت بالإرشادات الفنية لإجراء وتنفيذ عملية المراجعة، في حين خصصت المجموعة الأخيرة للمعايير التي تحكم عملية إعداد تقرير المراجع الخارجي.

واجهت معايير المراجعة الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عددا من الانتقادات في أول الأمر لأنها لم تكن واضحة ومجددة وتتميز بالعمومية ولعلاج ذلك قام المجمع بإصدار مجموعة من

الإيضاحات تشرح وتفسر تلك المعايير وتتميز هذه الإيضاحات بإدخال تعديلات عليها من حين لآخر كما تتضمن قواعد مرشدة تفصيلية، وبهدف إصدار هذه الإيضاحات المكملة للمعايير العشر فيما يلي:[1]

- معالجة مشاكل عملية تواجه الممارسين لمهنة المراجعة ومساعدتهم عند أدائهم مهامهم.
- كيفية تطبيق معايير المراجعة على بنود معينة في الكشوف المالية.
- كيفية تطبيق معايير المراجعة على قطاعات أو صناعات معينة أو تنظيمات أو مشروعات أو خدمات معينة.
- كيفية تطبيق المعايير على أنواع معينة من التقارير بخلاف عمليات المراجعة في الشركات التي تهدف إلى تحقيق الربح أولا تهدف إلى تحقيقه.
- أمور أخرى تتعلق بالتنفيذ السليم لعملية المراجعة وبعض مجالات المراجعة التفصيلية.

ثالثا: معايير المراجعة الدولية (*)(ISA):

لقيت المعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قبولا عاما لكن تعتبر هذه المعايير غر كافية لأداء مهنة المراجعة الخارجية، فبهدف تسهيل عملية المراجعة وتوحيد الممارسات أنشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين (*)(IFAC) سنة 1977، والذي قام بإصدار مجموعة من المعايير الدولية الخاصة بمهنة المراجعة الخارجية، ويمكن تلخيص معايير المراجعة الدولية(*) في الجدول (1) الموالي:

الجدول رقم 1: معايير المراجعة الدولية ISA

	المعايير الدولية للرقابة على الجودة (ISQC)
01	الرقابة على جودة المنشآت التي تقوم بخدمات المراجعة والفحص وغيرها من خدمات التأكيد والخدمات المرتبطة.
299-200	المسؤوليات والمبادئ العامة General Principles and responsibities
200	الأهداف العامة للمراجعة الحيادي وأداء عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية
210	الاتفاق على شروط الارتباط بمهنة المراجعة
220	الرقابة على جودة مراجعة الكشوف المالية

[1] جيهان عبد المعز الجمال، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 73، 74.

(*) ISA : International Standards on Auditing.

(*) IFAC : The International Federation of Accountants.

(*)للاطلاع على تفاصيل هذه المعايير يمكن زيارة الموقع الالكتروني الرسمي للاتحاد الدولي للمحاسبين على العنوان: www.ifac.org

230	توثيق عملية المراجعة
240	مسؤولية المراجعة المرتبطة بالغش في الكشوف المالية
250	دراسة القوانين واللوائح عند مراجعة الكشوف المالية
260	الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة
265	توصيل القصور في الرقابة الداخلية للمسؤولين عن الإدارة والحوكمة
499-300	تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المحدودة RiskAssesment and Response to AssessedRisks
300	التخطيط عند مراجعة الكشوف المالية
315	تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري من خلال فهم الشركة وبيئتها
320	أهمية النسبية عند التخطيط وأداء عملية المراجعة
330	استجابة المراجع للمخاطر المحدودة
402	اعتبارات المراجعة المرتبطة بالشركة التي تستفيد من منظمات خدمية
450	تقييم التحريفات المحددة أثناء عملية المراجعة
599-500	أدلة تثبيت المراجعة Audit Evidence
500	أدلة الإثبات في المراجعة
501	أدلة الإثبات -عبارات إضافية لبنود محددة
505	المصادقات الخارجية
510	الارتباطات للمرة الأولى -تدقيق الأرصدة الافتتاحية
520	الإجراءات التحليلية
530	المعاينة في المراجعة
540	تدقيق التقديرات المحاسبية متضمنة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات المرتبطة
550	الأطراف ذوي العلاقة
560	الأحداث اللاحقة
570	الاستمرارية
580	الإقرارات المكتوبة

699-600	استخدام عمل الآخرين Using the work of others
600	اعتبارات خاصة – تدقيق الكشوف المالية المجتمعية
610	استخدام عمل المراجعين الداخلين
620	استعمال عمل مدقق خبير
799-700	نتائج المراجعة وإعداد التقارير Audit Conclusion and reporting
700	إبداء الرأي والتقرير عن الكشوف المالية
705	تعديل الرأي في التقرير المراجع الحيادي
706	التأكيد على المهام في الفقرات والمهام الأخرى في فقرات في تقرير المراجع الحيادي
710	المعلومات المقارنة – تطابق الأرقام بالكشوف المالية المقارنة
720	مسؤوليات المراجع المرتبطة بالمعلومات الأخرى في مستندات تتضمن كشوف مالية مدققة
899-800	المجالات المتخصصةSpécial Areas
800	اعتبارات خاصة عند تدقيق الكشوف المالية المعدة وفقا لنماذج ذات غرض خاص
805	اعتبارات خاصة عند تدقيق الكشوف المالية الفردية والعناصر والبنود والحسابات المحددة في الكشوف المالية.
810	الارتباطات بالتقرير عن ملخص للكشوف المالية
2000- 2699	المعايير الدولية لارتباط الفحص(ISRE)
2400	الارتباطات بخدمات فحص الكشوف المالية
2410	فحص الكشوف المالية الفترة من خلال المراجع المستقل للشركة
3000- 3699	المعايير الدولية لارتباطات التأكيد (ISAE)
3000	الارتباطات بخدمات التأكد بخلاف تدقيق أو فحص المعلومات المالية التاريخية
3400	فحص المعلومات المالية التاريخية المستقلة
3402	تقارير التأكد عن ضوابط الرقابة في المنظمات الخدمية

4000- 4699	المعايير الدولية للخدمات ذات الصلة (ISRS)
4400	الارتباط بأداء الإجراءات المتفق عليها المتعلقة بالمعلومات المالية
4410	الارتباط بإعداد الكشوف المالية

Source : International FederationAccountants, **Handbook of International Auditing**, Assurance and EthicsPromouncements, 2012 Edition, New : IFAC (www.ifac.org)

المبحث الثاني: مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

تعتبر مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر من المهن التي أوليت لها أهمية كبيرة نظرا للدور الذي تلعبه في حماية حقوق الأطراف ذات المصلحة في الشركات، من خلال سعي الدولة إلى الإشراف على السير الحسن لها بتعيين هيئات تسهر على ذلك، وعرفت المهنة عدت تغيرات هدفت إلى التطور المستمر لها عن طريق إصدار مجموعة من القوانين والقرارات المنظمة للمهنة والمحددة التي يمكن أن تمارس المهنة، وشروط ممارسة المهنة والمسؤوليات المترتبة عن ممارسة المهنة. كما تم إصدار مجموعة من المعايير التي تهدف إلى توحيد طريقة إعداد تقارير المراجعة الخارجية وممارسة المهنة.

المطلب الأول: تطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

عرفت مهنة المراجعة الخارجية والمحاسبة عند الاستقلال ركود بحيث بقيت تمارس وفقا لما كان يطبق في العهد الاستعماري إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 1970 والذي تطرق إلى موضوع المراجعة الخارجية، ويعتبر القانون رقم: 10-01 المؤرخ في: 2010/06/29 آخر قانون ينظم المهنة، والذي حدد شروط وكيفية ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر، وتبعه فيما بعد العديد من القرارات التي تكمل وتفسر ما جاء في نص هذا القانون. فيمكن تقسيم مراحل تطور مهنة المراجعة الخارجية إلى ثلاث مراحل أساسية والمتمثلة في ما يلي:

أولا: من سنة 1969 إلى غاية سنة1980:

عرفت مهنة المراجعة الخارجية في سنة 1969 أول بداية لتنظيم مهنة المراجعة الخارجي في الجزائر وهذا من خلال ما جاء في قانون المالية لسنة 1970 والذي نص في المادة رقم 39 منه أنه "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حسابات وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم" [1]. كما جاء أيضا في نفس المادة أنه يجوز للوزير المكلف بالمالية تعين ولنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو الهيئة عمومية حصة في رأسمالها.

---

[1] أمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، يتضمن **قانون المالية لسنة 1970**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 110، 1969، المادة 39، ص 4.

وجاء المرسوم رقم: 70-173 المؤرخ في: 16 نوفمبر 1970 موضحا لما جاء في نص المادة 39 من قانون المالية، حيث نص في المادة الأولى منه على أن "المراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية وشبه العمومية يقوم بها مندوبون للحسابات المعينون من قبل وزير المالية من بين:[1]

- المراقبين العاملين للمادة.
- مراقبي المالية.
- مفتشي المالية.
- والموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

عانت مهنة المراجعة الخارجية في هذه الفترة العديد من المشاكل من أهمها عدم تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية اللازمة لأداء مهامه على أكمل وجه وتحقيق الهدف من هذه المهنة، بالإضافة إلى عدم توضيح نقاط مهمة في تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

ثانيا: من سنة 1980 إلى سنة 1988:

عرفت هذه الفترة تطورا في الاقتصاد الجزائري استدعى ضرورة إحداث تغيير في سير مهنة المراجعة الخارجية لتستجيب لمتطلبات هذه الفترة، ففي: 1980/03/01 صدر القانون رقم: 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، وألغى بذلك مختلف القوانين السابقة الذكر والمنظمة للمهنة، حيث نصّت المادة الثالثة منه "يوضع مجلس المحاسبة تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية، وهو هيئة ذات صلاحيات قضائية وإدارية مكلفة بمراقبة مالية الدولة والحزب والمؤسسات المنتخبة والمجموعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها، يمكن لمجلس المحاسبة أن يجري مراقبته على المؤسسات بجميع أنواعها التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو لمجموعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأس المال أو قروض أو تسبيقات أو ضمانات"[2].

حيث حدد هذا القانون مختلف المهام الموكلة لمجلس المحاسبة وسلطاته، فلقد نصت المادة 5 على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تتضمن مجموع العمليات المالية والحسابية ويتحقق من دقتها وصحتها ونزاهتها، كما انه مؤهل للقيام بجميع التحريات من خلال الوثائق أو في عين المكان بصفة

---

[1] مرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16، يتعلق **بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية او شبه عمومية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 97، 1970، المادة 1، ص 7.

[2] قانون رقم 80-05 مؤرخ في 1980/03/10، يتعلق **بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 10، 1980، المادة 3.

مباغتة أو بعد الإشعار، كما يقيم فعالية التسيير المراقب بالرجوع إلى المعايير والثوابت المقررة ضمن أهداف المخطط وأيضا بالمقارنة مع المعايير الأخرى للتسيير المحددة على المستوى الوطني أو الدولي ويبدي كل اقتراح أو توصية من شأنها تحسين التسيير المالي أو الحسابي للثروة الوطنية وأن تزيد من مردود المرافق العمومية وإنتاجية الهيئات الخاضعة لمراقبتها.[1]

كما وضح كيفية سير نشاطه بتحديد مقره في الجزائر العاصمة والأعضاء المكونين للمجلس وسلطات ومهام الموكلة لكل عضو كما حدد حقوق أعضاء المجلس وواجباتهم.

رغم التطور الذي شهده موضوع مراقبة المال ووضع هيئة مستقلة تقوم بالإشراف على الرقابة عليه إلى أن هذا غير كافي، ويمكن تفسير غياب نصوص قانونية تنظم أكثر مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في هذه الفترة إلى ما يلي:

- الظروف الاقتصادية لتلك الفترة التي استدعت احتياجات أخرى مثل إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات، مما حجبت مشكل محافظة الحسابات وعدم الاهتمام بها.
- نقص الإمكانيات البشرية من حيث عدد المهنيين المختصين في الرقابة القانونية الذي كان أقل من عشرين، بينما قدر عدد المؤسسات في ذلك الوقت الحالي بحوالي ألف وستمائة مؤسسة.
- غياب التنظيم المهني للمهنة ساعد بشكل كبير في عدم جلب اهتمام السلطات العمومية بالمهنة والدور الذي قد تلعبه للتحكم في إدارة وسياسة إعادة هيكلة للقطاع العمومي.[2]

ثالثا: فترة ما بعد الإصلاحات:

بعد صدور القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وتعديل القانون التجاري بواسطة القانون 88-04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، تمكنت الشركات العمومية الاقتصادية من اكتساب الشخصية المعنوية ويتم تنظيمها بمقتضى القانون التجاري، هذا سمح بتحرير الشركات العمومية من القيود الإدارية التي تعترضها، وإعادة تنظيم وظيفة الرقابة حيث تم الفصل بين المراجعة الخارجية لحسابات الشركات الاقتصادية والتي يمارسها محافظي الحسابات، وتقييم طرق تسيرها التي يتولاها المراجعة الخارجية تحت سلطة مجلس إدارة الشركة. وأصبحت

---

[1] قانون رقم 80-05، **مرجع سبق ذكره**، المادة 5.

[2] عمر شريقي، **مرجع سبق ذكره**، ص 117.

مهمة مجلس المحاسبة تنحصر في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية. [1]

بعد الإصلاحات التي عرفتها مرحلة ما بعد 1988 تم إصدار أول قانون ينظم مهنة الراجعة الخارجية بشكل متكامل من كل الجوانب، حيث جاء في القانون 91-08 مؤرخ في 1991/04/27 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. حيث حدد هذا القانون شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات. [2]

ونص القانون على أنه يؤدي الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون اليمين في المحكمة وذلك بعد التسجيل في المنظمة الوطنية الخاصة بهم، كما نص على إنشاء منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون المهنة.

تم تطبيق هذا القانون إلى غاية صدور القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ويلغي بذلك أحكام القانون 91-08، وصدرت فيما بعد مجموعة من المراسيم التنفيذية التي تفصل فيما جاء به القانون 10-01 الساري المفعول إلى حد الآن والتي سوف نفصل فيها العناصر اللاحقة.

بعد هذا القانون صدرت العديد من القرارات الموضحة لبعض النقاط الواردة في القانون، بالإضافة إلى هذا صدر قرار مؤرخ في 2013/06/24 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.[3] والقرار مؤرخ في 2014/01/12 الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.[4]

---

[1] عمر شريقي، **مرجع سبق ذكره**، ص 117 .

[2] قانون 91-08 مؤرخ في 1991/04/27، يتعلق **بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائري، عدد 20، 1991، المادة 1.

[3] قرار مؤرخ في 2013/06/24، يحدد **محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014، ص 12.

[4] قرار مؤرخ في 2014/01/12، يحدد **كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014، ص 32.

المطلب الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

لضمان السير الحسن لمهنة المراجعة الخارجية وضعت الدولة مجموعة من الهيئات تسهر على تنظيم والإشراف على مهنة المراجعة الخارجية فيها، والمتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة والمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

أولا: الهيئات التي تشرف على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

1. المجلس الوطني للمحاسبة:

نصت المادة 4 من القانون رقم: 10-01 على أنه "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية".[1]

كما نصت المادة 5 منه على أنه " لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:"

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط والتحكيم.
- لجنة مراقبة النوعية.

1.1. التشكيلية:

حسب ما ورد في المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقاعدة. فإنه يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ويتشكل من:[2]

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.

---

[1] قانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، يتعلق **بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010، المادة 5.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 2011/01/27، يحدد **تشكيلية المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، 2011، المادة 2.

- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
- رئيس المفتشية العامة للمالية.
- المدير العام للضرائب.
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

2.1. المهام:

يتولى المجلس طبقا للمادة 4 من القانون رقم 10-01 مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية، والعمل على إنجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.[1] كما يقوم الأمين العام تحت سلطة رئيس المجلس لاسيما بما يأتي:[2]

- تنفيذ كل القرارات والتوجيهات المصادق عليها من المجلس.
- استقبال كل الإرسالات الموجهة للمجلس.
- مسك الملفات المتعلقة بالاعتمادات والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- العمل على إعداد مقررات الاعتماد بعد دراستها من لجنة الاعتماد وعرضها على الوزير المكلف بالمالية للتوقيع عليها.
- ضمان تنسيق أشغال اللجان المتساوية الأعضاء ومتابعتها.
- تنظيم الجمعيات العامة واجتماعات مكتب المجلس.

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-24، **مرجع سبق ذكره**، المادة 7.

[2] **المرجع نفسه**، المادة 8.

يقوم المجلس باستقبال طلبات الاعتماد وإعداد نشر قائمة المهنيين، واستقبال كل الشكاوى التأديبية في الحق المهني والفصل فيها، كما يقوم بتنظيم ومراقبة النوعية المهنية وبرمجتها، كما يقوم المجلس بمتابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير المعايير الدولية للمراجعة.

قام المجلس الوطني للمحاسبة بهدف ترقية مهنة المراجعة الخارجي في الجزائر بإصدار مجموعة من المعايير الجزائرية، ففي المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة، تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للمراجعة الآتية:[1]

- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 210 اتفاق حول أحكام مهام المراجعة.
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 505 التأكيدات الخارجية.
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة.
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 580 التصريحات الكتابية.

كما جاء في المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة، تم وضع حيّز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للمراجعة الآتية:[2]

- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية.
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 500 العناصر المقنعة.
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 510 مهام المراجعة الأولية – الأرصدة الافتتاحية.
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير المراجعة على الكشوف المالية.

وفي المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة، تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للمراجعة الآتية:[3]

- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 520 الإجراءات التحليلية.
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 570 استمرارية الاستغلال.
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 610 استخدام أعمال المراجعين الداخليين.
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع.

---

[1] مقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 يتضمن **المعايير الجزائرية للمراجعة**، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2016، المادة 1.

[2] مقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 يتضمن **المعايير الجزائرية للمراجعة**، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2016، المادة 1.

[3] مقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 يتضمن **المعايير الجزائرية للمراجعة**، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2017، المادة 1.

3.1. التنظيمات المهنية:

نصت المادة 14 من القانون 10-01 انه "ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين أو المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد، يسير كل من: المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون".[1]

يكلف كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية المحاسبين المعتمدين بما يلي:[2]

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.
- إعداد الأنظمة الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

يتشكل المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، يعين 3 أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.[3]

كما يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يعين 3

---

[1] القانون 10-01، **مرجع سبق ذكره**، المادة 14.

[2] **المرجع نفسه**، المادة 15.

[3] مرسوم التنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 2011/01/27، **يحدد تشكيلية المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 7، 2011، المادة 3.

أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.[1]

ثانيا: ممارسو مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر:

يقسم المهنيون الذي يمارسون مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر إلى الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، حيث نص القانون 10-01 المادة 02 منه أنه "يمكن أي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أي تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات، أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون".[2]

1. الخبير المحاسب:

يعرف خبير الحسابات في الجزائر حسب المادة 18 من القانون 10-01 "يعد خبيرا محاسبا، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. ويؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون، لممارسة وظيفة محافظ حسابات. يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل".[3]

يمكن لخبير الحسابات ممارسة وظيفة محافظ الحسابات كما يمكن له ممارسة مهنة المحاسبة في الشركات التي لا يربطه معها عقد تدقيق خارجي، كما يمكن للخبير المحاسب تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

تتمثل المهام التي يقوم بها الخبير المحاسب في ما يلي:

- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة.
- مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة الشركات التي يربطه بها عقد عمل.
- المراجعة المالي والمحاسبي للشركات والهيئات وهو المؤهل الوحيد للممارسة هذا المهمة.
- تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي، الاجتماعي، والاقتصادي.

---

[1] مرسوم التنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 2011/01/27، يحدد **تشكيلية المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 7، 2011، المادة 3.

[2] القانون 10-01، **مرجع سبق ذكره**، المادة 2.

[3] القانون 10-01، **المرجع نفسه**، المادة 18.

- إعلان المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

وتحديد أتعاب الخبير المحاسب مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير ولا يمكن احتساب هذه الأتعاب على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المهنية.[1]

2. محافظ الحسابات:

يعرف محافظ الحسابات في الجزائر حسب نص المادة 22 من القانون 10-01 ب "يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[2]

يقوم محافظ الحسابات بفحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير، وتتمثل المهام التي يقوم بها في ما يلي: [3]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة والهيئات.

- يفصح صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

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

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

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

- عندما تعد الشركة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق على صحتها وانتظام الحساسات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظ الحسابات لدى فروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

---

[1] القانون 10-01، **مرجع سبق ذكره**، المادة 21.

[2] **المرجع نفسه**، المادة 22.

[3] **المرجع نفسه**، المواد 23، 24.

ويترتب على مهنة المحافظ الحسابات إعداد مجموعة من التقارير والمتمثلة في التالي:[1]

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على حسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير المصادقة خاص حول الاتفاقات المنتظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

وتم تحديد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم في قرار مؤرخ في 2013/06/24 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

يتم تعين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات وعلى أساس دفتر شروط من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية،[2] ويمكن لجنة المراجعة تعيين محافظ الحسابات. وتحدد عهدة محافظ الحسابات ب 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي 3 سنوات، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين يتعين على محافظ حسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهد محافظ الحسابات.[3]

تحديد أتعاب محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات في بداية مهمته، ولا يمكن له تلقي أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، ولا يمكن احتساب الأتعاب على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعينة. [4]

---

[1] القانون 10-01، **مرجع سبق ذكره**، المادة 25.

[2] **المرجع نفسه**، المادة 26.

[3] **المرجع نفسه**، المادة 27.

[4] **المرجع نفسه**، المادة 37.

يتم ممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب ما جاء في المواد 31-32-33-34-36-39 القانون رقم 10-01 وفق الكيفية المعنية:

- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.
- يمكن أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بالشركات مرتبطة بها أو شركات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة 6 أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق التي ينص عليها القانون.
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره.
- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات.

3. شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات:

يمكن لتجمع الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات طبقا لأحكام المادة 12 من القانون 10-01 تكوين شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة لممارسة مهنهم كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.

لتشكيل شركة الخبرة المحاسبية لممارسة مهنة الخبير المحاسب حسب نص المادة 47 من القانون 10-01 يجب أن يكون على الأقل ثلثي (3/2) الأعضاء الشركة مسجلين بصفة فردية في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين بصفة خبراء محاسبين ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال. كما نصت المادة 48 من نفس القانون أنه يمكن تكوين شركة محافظة حسابات لممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمسجلين بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي الحسابات على الأقل ثلثي (3/2) الشركاء، ويملكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال. ويشترط في الثلث (3/1) الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

للحصول على الاعتماد يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات ان تتوفر فيها الشروط التالية: [1]

- أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات.
- أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك أو حاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف.
- أن لا تكون تابعة مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.
- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو صناعية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية، غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظ الحسابات، يمكن المجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

ثالثا: شروط ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر:

لضمان السير الحسن لمهنة المراجعة الخارجية وتحقيق الغاية من ممارستها وضع المشرع الجزائري مجموعة من الشروط التي يجب توفرها في ممارسي المهنة وفي المقابل يترتب على ممارسة المهن مجموعة من المسؤوليات المدنية والجزائية والتأديبية.

1. شروط ممارسة المهنة:

حددت الشروط الواجب توفرها للممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في نص المادة 8 من القانون 10-01، يحث نصت المادة إلزامية توفر الشروط التالية:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يحوز شهادة مهنية لممارسة المهنة على النحو التالي:
- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

[1] القانون 10-01، **مرجع سبق ذكره**، المادة 37.

- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني لخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- أن يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم، بالعبارات التالية:

" **أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد**".

وتمنح الشهادات والإجازات من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في اختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

2. مسؤوليات المراجع الخارجي في الجزائر:

حدد القانون 10-01 في فصله الثامن مختلف المسؤوليات التي يتحملها المراجع الخارجي في الجزائر كما يلي:

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.
- يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.
- يعقد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.
- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.
- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:
  - الإنذار.
  - التوبيخ.
  - التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر.
  - الشطب من الجدول.

نصت المادة 73 من القانون 10-01 على أنها " يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج. وفي حالة العود يعاني مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة ويضعف الغرامة ".

المطلب الثالث: رقابة جودة المراجعة الخارجية في الجزائر

تتولى لجنة مراقبة مهمة نوعية الأعمال التي يقوم بها القائمين على مهنة المراجعة. حيث نصت المادة 27 من القانون 10-01 على أنه " يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما".[1]

حسب نص المادة 22 من المرسوم رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، تتولى لجنة مراقبة النوعية، المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في نوعية الخدمات.
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية.
- ضمان نوعية المراجعة الموكلة لمهني المحاسبة.
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها.
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب.
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات.
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية.
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

لضمان استقلالية مهنة المراجعة في الجزائر والتي تعتبر معيارا مهما لرقابة على جودة المراجعة الخارجية وضع المشرع مجموعة من النصوص القانونية التي تضمن ذلك نذكر منها ما يلي:[2]

- المادة 26 من القانون 10-01 التي نصت على " تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ حسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في

---

[1] القانون 10-01، **مرجع سبق ذكره**، ص 8.

[2] قانون 10-01 ، **المرجع نفسه**، ص ص 7، 8.

جدول الغرفة الوطنية. ولقد فصل في الأمر مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 هـ الموافق 27 جانفي 2011، المتعلق بتعين محافظ الحسابات.

- والمادة 27 من نفس القانون التي نصت على أنه " تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. ولا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات".

- كما نصت المادة 37 من نفس القانون على أنه " تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية المهمة. ولا يمكن محافظ أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار المهنة. ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعينة.

- وحددت المادة 64 الحالات التي تتنافى مع مهنة المراجعة الخارجية والمتمثلة في ما يلي:

- كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- كل عهدة برلمانية.
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المنتخبة.

كما يمنع محافظ الحسابات حسب نص المادة 65 من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة وغير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة والإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة وهيئة يراقب محاسبتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبا بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته.

فعند قيام الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة تعين مدقق الحسابات على أساس دفتر الشروط وتحديد مدة عهدته بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة وكذلك تحديد الأتعاب من طرف الجمعية العامة أو الهيئة

المؤهلة في بداية المهمة، ولا علاقة لها بنتائج أعمال الشركة محل المراجعة، كل هذا يضمن أداء مهمة المرجعة بقدر كبير من الاستقلالية.

المبحث الثالث: التطورات الأخيرة في المراجعة الخارجية.

المطلب الأول: الإطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO.

تأسست لجنة رعاية المؤسسات COSO[*] سنة 1985 وتضم في عضويتها أكبر خمس جمعيات مهنية في الولايات المتحدة الأمريكية (معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين، معهد المدراء المالي، معهد المحاسبين الإداريين، معهد المراجعين الداخليين، جمعية المحاسبين الأمريكية) في مجال المراجعة الرقابة والمحاسبة، هدفت إلى تحسين نوعية الكشوف المالية الصادرة عن الشركات من خلال الرقابة الكفأة والإدارة الجيدة وتطوير أخلاقيات العمل، بوضع أدوات ومفاهيم يتم من خلالها تقييم أنظمة الرقابة الداخلية. أصدرت لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (COSO) النسخة الأصلية من الإطار المتكامل للرقابة الداخلية 1992، وقد صدرت النسخة المحدثة منه في شهر ماي سنة 2013 (إطار كوسو لعام 2013). أعلنت اللجنة عن بدء العمل به بدلا من الإطار الصادر عام 1992 اعتبارا من 15 ديسمبر 2014.[1]

أعطيت كافة الشركات الأمريكية المدرجة في البورصة والخاضعة لنص الفقرة 404 من قانون Sarbanes-Oxley لسنة 2002 الحق في اختيار إطار الرقابة الداخلية المناسب. وقد اختارت جميع الشركات إطار COSO، ولاقت قبولا وبذلك أصبح إطار الرقابة الداخلية الأكثر استخداما على مستوى العالم.

أولا: تعريف الرقابة الداخلية وفق COSO.

تعددت التعاريف المقدمة للرقابة الداخلية وبذلك قامت لجنة COSO بتقديم تعريف شامل لها، حيث تعرف الرقابة الداخلية على أنها " هي سلسة من الإجراءات والعمليات، تتم بواسطة مجلس إدارة الشركة، وإدارتها وموظفيها الآخرين وتصمم لتوفير تأكيدا معقولا فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التي تشملها المجموعات التالية:

---

[*]COSO:Committee Of Sponsoring Organizatio, Of the TreadWay Commission.

[1] Date de la visite: 18/01/2018.https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx

- كفاءة وفاعلية العمليات.
- مصداقية التقارير المالية.
- الالتزام بالقوانين والتعليمات ذات العلاقة.[1]

ثانيا: مكونات الرقابة الداخلية وفق COSO.

يرتكز إطار COSO على خمس مكونات مترابطة للرقابة الداخلية تستمد هذه المكونات من الطريقة التي تتم بها إدارة الشركة، وهي تتكامل مع عملية الإدارة، وهذه المكونات تنطبق على جميع الشركات إلا أن طريقة تنفيذها قد تكون مختلفة خاصة في حال الشركات صغيرة ومتوسطة الحجم. ومكونات الرقابة الداخلية هي:[2]

1. **البيئة الرقابية:** تحدد بيئة الرقابة الاتجاه، أو المناخ العام في الشركة، والذي يؤثر على الوعي الرقابي لأفرادها، وهي الأساس لجميع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى، لأنها توفر الانضباط والهيكل، وتشمل عوامل بيئة الرقابة: الأمانة، والقيم الأخلاقية وكفاءة أفراد الشركة، وفلسفة الإدارة وطريقتها في العمل، والطريقة التي تتبعها الإدارة في تفويض السلطة وتحديد المسؤوليات، وتنظيم وتطوير الأفراد، والاهتمام والتوجيه الذي يوفره مجلس الإدارة.
2. **تقويم المخاطر:** تواجه كل شركة مخاطر متنوعة من مصادر خارجية وداخلية يجب تقديرها، وقبل تقويم المخاطر ينبغي أن تكون الشركة قد قامت بوضع أهداف مترابطة على مستويات مختلفة ومتسقة داخليا. وتقويم المخاطر يعني تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة بالأهداف، وتحديد الأساس لكيفية إدارة هذه المخاطر. ونظرا لاستمرار تغير الأحوال الاقتصادية، وأحوال الرقابية وظروف التشغيل، فقد ظهرت الحاجة إلى آليات لتحديد المخاطر الخاصة المرتبطة بالتغيير والتعامل معها.
3. **الأنشطة الرقابية:** هي السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة، فهي تساعد على ضمان اتخاذ الإجراءات الضرورية لمعالجة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الشركة، وتكون الأنشطة الرقابية موجودة في الشركة بأكملها، وفي جميع المستويات وجميع الوظائف، وهي تشمل

---

[1] https://info.knowledgeleader.com/bid/161685/what-are-the-five-cimponents-of-the-coso-framework Date de la visite: 01/02/2018.

[2] لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي، **الرقابة الداخلية-إطار متكامل-**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2009، ص ص 09،10.

سلسة من الأنشطة على درجات متنوعة، مثل الموافقات والتصريح بالعمليات، والتحقق، وكشوف السنوية، ومراجعة الأداء التشغيلي، وحماية الأصول والفصل بين الواجبات.

4. **المعلومات والاتصالات:** يجب أن يتم تحديد المعلومات والحصول عليها وتوصيلها بالشكل الذي يمكن الأفراد من القيام بمسؤولياتهم في الوقت المناسب، وتنتج نظم المعلومات تقارير تحتوي على معلومات تشغيلية، مالية وأخرى متعلقة بالالتزام بالقوانين، تتيح لإدارة الشركة العمل والرقابة عليها، ونظم المعلومات لا تعالج فقط المعلومات المنتجة داخليا، ولكنها تشمل أيضا معلومات عن أحداث خارجية، وأنشطة وأحوال ضرورية من أجل اتخاذ قرارات مدروسة، وكذلك من أجل التقارير الخارجية، والاتصال الفاعل يجب أن يحدث بمعنى واسع، بحيث يتدفق إلى أعلى وأسفل وإلى جميع أرجاء الشركة وغيرها، ويجب أن يتلقى جميع الموظفين رسالة واضحة من الإدارة العليا، مفادها أن المسؤوليات الرقابية يجب أن تؤخذ بجدية، ويجب أن يفهموا دورهم في نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى كيفية ارتباط الأنشطة الفردية بأعمال الآخرين، كما يجب أن تكون لديهم وسيلة لتوصيل المعلومات المهمة إلى أعلى، ويجب أن يكون هناك اتصال فاعل بالأطراف الخارجية (العملاء، الموردين، الجهات الرقابية والمساهمين).

5. **مراقبة الأداء:** يجب مراقبة نظم الرقابة الداخلية، وهي عملية تقوّم جودة أداء النظم على مر الزمن، ويتم تحقيق ذلك عن طريق أنشطة مراقبة الأداء مستمرة، أو تقويمات أو الاثنين معا، وتحدث مراقبة الأداء المستمرة من خلال العمليات، فهي تشمل أنشطة إدارية وإشرافية منتظمة، وإجراءات أخرى يتخذها الموظفون في أدائهم لواجباتهم، ويتوقف نطاق تكرار التقويمات المنتظمة ومداها بصفة رئيسية على تقدير للمخاطر وفاعلية إجراءات مراقبة الأداء المستمر، ويجب التبليغ عن أوجه النقص في الرقابة الداخلية إلى أعلى، مع تبليغ الإدارة العليا ومجلسها بالأمور ذات الأهمية أو التي تتسم بخطورة كبيرة.

ويعتبر إطار COSO 2013 والذي يحتوي على نفس المبادئ المطبقة في إطار عام 1992 يقدم تفسيرا أكثر وضوحا ويحتوي على 17 مبدأ كما يلي:[1]

- **البيئة الرقابية:**

1. يوضح التزام النزاهة والقيم الأخلاقية.
2. تمارين مسؤولية الإشراف.
3. تأسيس هيكل وسلطة ومسؤولية.

[1] The Association of Accountants and Financial Professionals in Business, The 2013 COSO Framework et SOX Compliance,2013, p5.

4. يوضح التزام الاختصاص.
5. فرض المساءلة.

- **تقييم المخاطر:**

6. تحديد الأهداف المناسبة.
7. تحديد وتحليل المخاطر.
8. تقييم مخاطر الاحتيال.
9. تحديدات وتحليلات التغيرات الجوهرية.

- **أنشطة الرقابة:**

10. اختيار وتطوير أنشطة المراقبة.
11. اختيار وتطوير الضوابط العامة على التكنولوجيا.
12. التطبيق من خلال السياسات والإجراءات.

- **المعلومات والاتصالات:**

13. استخدام المعلومات ذات العلاقة.
14. التواصل خارجيا.
15. التواصل داخليا.

- **المراقبة:**

16. إجراء تقييمات مستمرة أو منفصلة.
17. التقييم والاتصال مع القصور.

ومما سبق يتضح أن جهود لجنة المنظمات الراعية أدت إلى تحسين الأداء المؤسسي والحد من عمليات الاحتيال بتركيز على الالتزام بالقيم الأخلاقية والنزاهة، تحديد المسؤوليات، فرض المساءلة، إدارة المخاطر ومراقبة الأداء. كما نتج عن التحديثات التي أدخلت على الإطار المتكامل للرقاب الداخلية الأصلي العديد من التحسينات من بينها: التأكيد على أهداف إعداد التقارير غير المالية (مثل التقارير المتكاملة والتقارير الخاصة بالاستدامة وغيرها) والتركيز على الأهمية المتزايدة لتكنولوجيا المعلومات ومعالجة مخاطر الاحتيال.

المطلب الثاني: الدور الجديد للمراجعة الخارجية بعد صدور قانون Sarbanes-Oxley.

بعد صدور القانون Sarbanes-Oxley في الولايات المتحدة الأمريكية عرف موضوع المراجعة الخارجية تطورا كبيرا في الممارسة، والذي جاء بمجموعة من الإجراءات التي كانت إلزامية التطبيق.

أولا: قانون Sarbanes-Oxley:

بعد انهيار شركة إنرون ومكتب آرثر أندرسن قام كل من السناتور الديمقراطي بول ساربنيز والجمهوري منجايلاوكسلي بتقديم مشروع قانون للكونجرس الأمريكي وقعه الرئيس الأمريكي جورج بوش في جويلية 2002. حيث أنشأ القانون Sarbanes-Oxley جهازا جديدا للإشراف وتنظيم عملية المراجعة، وأوجد قوانين خاصة بمسؤولية الشركة.[1]

وتضمن هذا القانون ما يلي:[2]

- تأسيس مجلس للرقابة المحاسبية يتكون من 5 أعضاء، يتولى مراقبة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وتحقيق في المخالفات المحاسبية والمالية، واتخاذ الإجراءات الانضباطية، كما يضطلع المجلس بمهمة متابعة شركات المراجعة الكبيرة سنويا، والشركات الأخرى كل ثلاث سنوات.
- يجري تعين ومكافأة المحاسبين العاملين في الشركات المساهمة من قبل لجنة المراجعة مستقلة بدلا من إدارة الشركة.
- وضع متطلبات متشددة لإفصاحات الشركات، وإجراء تحسينات ملموسة على تقارير الشركات المساهمة العامة.

ثانيا: مكونات قانونSarbanes-Oxley

يتكون قانونSarbanes-Oxley من أحد عشر جزء هي كالتالي:[3]

- مجلس الإشراف المحاسبي على الشركة العامة الفقرات من 101-109.
- استقلالية المراجع الفقرات من 201-209.
- مسؤولية الشركة الفقرات من 301-308.
- تعزيز الإفصاح المحاسبي الفقرات من 401-409.

---

(1) جيهان عبد المعز الجمال، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 162.

(2) حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، **حوكمة البنوك وأثرها في إدارة المخاطر**، اليازوري، عمان، الأردن، 2004 ص 19.

(3)Sarbanes-Oxley Act of,2002,p p2-4.

- تحليل تعارض المصالح الفقرة 501.
- موارد وسلطة اللجنة الفقرات من 601-604.
- دراسات وتقارير الفقرات من 701-705.
- قانون المساءلة عن الغش والغش الجبائي الفقرات من 801-809.
- الالتزام بالعقوبات الجبائية الفقرات من 901-906.
- إقرارات ضريبة للشركات الفقرة 1001.
- غش الشركة والمسائلة المحاسبية عنه الفقرات من 1101-1107.

إن قانون Sarbanes-Oxley يتميز بالإلزامية، فكل الشركات المدرجة في البورصة يجب أن تطبقه وإلا تعرضت للعقوبات، كما سبق ذكره قسم القانون إلى 11 جزء نذكر أهمها في ما يلي:[1]

1. مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة: ينشأ القانون هيئة لا تهدف إلى الربح تسمى مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة للرقابة والإشراف العامة، تقوم بالرقابة والإشراف على الشركات العامة من أجل تحسين دقة تقارير المراجعة، ويعمل المجلس تحت إشراف لجنة تداول الأوراق المالية SEC[*] وتتمثل واجباتها أساس في تسجيل الشركات المحاسبية الهامة وإرساء أو تبني معايير رقابة الجودة، والأخلاقيات، والاستقلال وغيرها من المعايير وإجراء عمليات تفتيش على شركات المحاسبة العامة، وإجراء تحقيقات وتطبيق إجراءات تأديبية وفرض عقوبات على شركات المحاسبة عندما يكون هناك مبرر لذلك.

2. استقلالية المراجعين: يسعى القانون إلى ضمان استقلالية المراجع الخارجي وهذا بإلزام الشركات ومكاتب المراجعة بمجموعة من الإجراءات تتمثل في حظر مكاتب المراجعة أداء أنشطة استشارية مع أنشطة المراجعة مع الشركة الواحدة، ويعطي لجنة المراجعة المزيد من سلطة الرقابة على أنشطة المراجعة، ويجب تغير المراجع كل 5 سنوات، ويحظر إجراء مراجعة بواسطة مكتب مراجعة إذا كان له علاقة بإدارة الشركة.

3. مسؤولية الشركات: يحاول القانون زيادة المقدرة الرقابية لمجالس الإدارة ومسؤولياتها وتحسين مصداقيتها، وهذا يجعل لجنة المراجعة في مجلس الإدارة أكثر استقلالا عن الإدارة وأكثر مسؤولية عن الإشراف على خدمات المراجعة وعملية الشكاوي المحاسبية، ويجبر الرؤساء التنفيذيين وشركاء الشؤون المالية على

---

[1] فهيم سلطان محمد الحاج، **حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية**، مجلة العلوم الانسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد الأول ،2012، ص ص 50-51.

[*] SEC : Securities and Exchange Commission.

التصديق على ملائمة الكشوف المالية المودعة لدى SEC وغيرها من الإجراءات التنظيمية التي تساهم في ضمان مصداقية الكشوف المالية.

4. تحسين الإفصاحات المالية: من خلال الإفصاح عن المعاملات الخارجية عن نطاق الميزانية العمومية والتصويبات في التقارير المكتشفة بواسطة المراجعين، ويقلل الوقت المعطى للمدراء التنفيذيين لكي يقدموا ل: SEC تقارير عن تعاملات الشركة الخاصة بالأسهم إلى يومين، ويشترط وجود خبير مالي في لجنة المراجعة.

ثالثا: أثر قانون Sarbanes-Oxley على الإبلاغ المالية:

كان لقانون Oxley تأثيرا كبيرا على الإبلاغ المالي حسب النتائج التي توصلت لها الدراسة التي قام بها الباحثين Tina D M. G et Fennema Phillip Z et William Hillison في دراسة بعنوان " A ChangingCorporate Culture" " بيئة الشركات مستمرة التغير"، ويمكن توضيح أهم نقاط التأثير حسب الدراسة في ما يلي: [1]

1. أصبح الجميع يركز على الأخلاقيات، والدقة المحاسبية: حيث بدأت الشركات تبحث عن تلك الوسائل الكفيلة وتوظيفها، والتي يمكن أن تؤمن سلامة أخلاقيات طواقم الإدارة، والدقة المحاسبية في نفس الوقت كانتقاء الموظفين الذين يتمتعون بأخلاقيات وخبرات جديدة.

2. ظهور آليات جديدة تحث على التفاني بالعمل والنزاهة: حيث قامت الشركات بتوزيع بعض الملصقات على موظفيها تحثهم على النزاهة وأداء واجبهم بإتقان، وبعض الشركات قامت بتنظيم لقاءات بين الموظفين ومجلس إدارتها لحثهم وتشجيعهم وطمأنتهم بتوصيل المعلومات دون الخوف من طائلة المسؤولية.

3. تفعيل دور لجان المراجعة بشكل أكثر كفاءة من السابق: وهذا من منطق تعيين أعضاء مستقلين بشكل كامل ومن ذوي الخبرة الكبيرة والسمعة النزيهة، وللجنة المراجعة الحق في مساءلة أصحاب المناصب العليا في الشركة، وتلزم كل من المراجعين الداخلين والخارجين على حل أي مشكلة طارئ في وقت قياسي.

4. التركيز على جودة الدخل: انطلاقات من مهام لجنة المراجعة وقدرتها على مساءلة أصحاب المناصب العليا بالشركة عن كل صغيرة وكبيرة، لذا فإن الإدارة تحذر وبشكل كبير عند منح الإئتمانات أو تغيير أي من الطرق المحاسبة.

---

[1] نعيم دهمش وظاهر شاهر القشي، "**الحاكمية بعد مرور عامين على تحديثها**"، مجلة البنوك، العدد الرابع، المجلد الثالث والعشرون، الأردن، 2004، ص 4.

5. التعامل مع إدارة المخاطر بشكل جيد: بدأ ظهور تحسن على الآلية التي تدير بها الشركة المخاطر خوفا من المساءلة المستمرة من قبل لجان المراجعة.

6. التركيز على المراجعة الداخلية: بدأت الشركات بإجراء تغييرات جوهرية على المراجعة الداخلية، والتي شملت كل من: إنشاء أقسام مراجعة داخلية بشكل رسمي، وإطلاع لجنة المراجعة على تقارير المراجعة الداخلية قبل رفعها لأصحاب المناصب الإدارية العليا في الشركة.

المطلب الثالث: مسؤوليات لجان المراجعة اتجاه المراجعة الخارجية.

تلعب لجنة المراجعة دورا هاما في المراجعة الخارجية، حيث تعتبر من أهم الآليات التي تعتمد عليها، حيث تعتبر حلقة وصل بين مجلس الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي، فقانون Sarbanes-Oxley ركز على ضرورة وجود لجنة المراجعة ذات كفاءة وفعالية في الشركة لضمان التطبيق الجيد لمبادئ المراجعة الخارجية ومن جهة أخرى استقلالية المراجع الخارجي.

أولا: نشأة لجان المراجعة:

في عام 1938، ظهرت فكرة إنشاء لجان المراجعة Audit Commitees في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة Mechesson et Robbons، والتي كانت السبب في قيام كل من بورصة نيويورك NYSE[*] ولجنة تداول الأوراق المالية SEC بالتوصية بضرورة تعين لجنة مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، كمحاولة لزيادة الاستقلالية في إبداء الرأي في الكشوف المالية التي تصدرها الشركات.[1]

وفي عام 1967 أوصت اللجنة التنفيذية لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكية AICPA[*] جميع الشركات المساهمة بتشكيل لجان مراجعة مكونة من أعضاء مستقلين، كما أوصت SEC في عام 1972 الشركات المساهمة العامة بأهمية تشكيل لجان المراجعة مكونة من أعضاء غير التنفيذيين، وفي عام 1974 أصدرت SEC النشرة رقم (165) والتي أكدت على ضرورة قيام الشركات المساهمة العامة بالإفصاح عن لجان المراجعة وكيفية تشكيلها، أما في عام 1978 فقد دعت SEC الشركات لتحديد عدد اجتماعات لجان

(*) NYSE :New York Stock Exchange.

(1) محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 139.

(*) SEC : Securities and Exchange Commission.

(*)AICPA : American Institute of certified public accontant .

المراجعة وبيان الوظائف والمهام التي تؤديها، وفي نفس العام ألزمت بورصة نيويورك الشركات المساهمة العامة المدرجة فيها بتشكيل لجان المراجعة واعتباره شرطا من شروط الإدراج التي يجب الالتزام بها.[1]

وفي عام 1987 صدر تقرير Treadway Commission في المملكة المتحدة والذي أجبر كل الشركات المدرجة في البورصة على تكوين لجان المراجعة، أما في المملكة المتحدة فقد صدر تقرير لجنة CabduryCommitee عام 1992 الذي أوصى بتشكيل لجان المراجعة للشركات المدرجة في بورصة لندن للأوراق المالية.[2]

وزادت أهمية لجان المراجعة بعد صدور Sarbanes Oxley Act عام 2002 الذي ألزمت جميع الشركات المدرجة وفي السوق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية التقيد به وتطبيقه، حيث حدد القانون مهام لجان المراجعة وركز على دورها في ضمان استقلالية المراجع الخارجي والداخلي، لما لهذه الأخيرة من دور فعال في الحد من الانهيارات المالية.

وفي عام 2003 تم إصدار Smith Report الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجان المراجعة وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات، وطالب هذا التقرير أن يكون للجان المراجعة تقرير سنوي يتم نشره بحيث يتضمن الواجبات التي تم تنفيذها خلال العام من قبل أعضاء اللجنة.

ويلاحظ أن كافة الجهات التي حرصت على تطوير وتفعيل مهام لجان المراجعة، والتركيز على ضرورة تكوينها في كل شركات المساهمة، هي جهات مهنية وأخرى رسمية رقابية، مما يعني ارتباط عمل هذه اللجان بمفهوم الرقابة والإشراف.

ثانيا: تعريف المراجعة: لا يوجد تعريف موحد للجان المراجعة لأن مسؤولياتها تختلف من شركة إلى أخرى. فلجنة المراجعة هي لجنة فرعية وأساسية في مجلس الإدارة تتكون من الأعضاء غير تنفيذيين أو مستقلين، وتتولى مسؤولية الإشراف على أنشطة المراجعة.[3]

---

[1] عبد المطلب السرطاوي وآخرون، "**أثر لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة على الحد من إدارة الأرباح–دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية–** "، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد 27، العدد 4، 2013، ص 821.

[2] the Financial Aspects of CorporateGovernance,**Op cit**, P26.

[3] Ismail ADELOPO,**The Impact of corporategovernance on audit independence :A study of audit committees in UK Iitedcompaies**, A thesissubmitted to the faculty of Business and law, De Montfort University in partial fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of philosophy, 2010,p60.

حيث عرف قانون Sarbanes-Oxley في الفقرة 205 لجنة المراجعة أنها " لجنة ينشئها مجلس الإدارة الشركة من أجل الإشراف على عمليات المحاسبة فيها وإعداد التقارير المالية وتدقيق بياناتها المالية".[1]

ويمكن تعريفها بأنها " لجنة منبثقة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة والذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، وتكون مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد الكشوف المالية ومراجعة وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية، ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات".[2]

من التعاريف السابقة مقدمة للجنة المراجعة يمكن استنتاج مجموعة من الخصائص المتمثلة في ما يلي:

- لجنة منبثقة من مجلس الإدارة.
- تتكون من عدد محدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين أو المستقلين.
- تتمثل مسؤوليتها في الإشراف على عملية إعداد الكشوف المالية، والرقابة على أعمال المراجع الداخلي والخارجي وضمان استقلاليتهم.

ثالثا: مهام وأهمية لجنة المراجعة:

حدد تقرير لجنة CabduryCommitee مجموعة من المهام الرئيسية للجنة المراجعة والمتمثلة في ما يلي:[3]

- تقديم توصيات لمجلس الإدارة بخصوص تعيين مراجع الحسابات وأتعابه واستمراره وفصله.
- مراجعة الكشوف المالية السنوية.
- مناقشة مراجعة الحسابات حول طبيعة المراجعة ونطاقه.
- مراجعة رسالة الإدارة للمراجع الخارجي.
- مراجعة نظام الرقابة الداخلي في الشركة.
- مراجعة عملية المراجعة الداخلية.
- مراجعة أية أمور مهمة قد تظهر خلال المراجعة الخارجية.

---

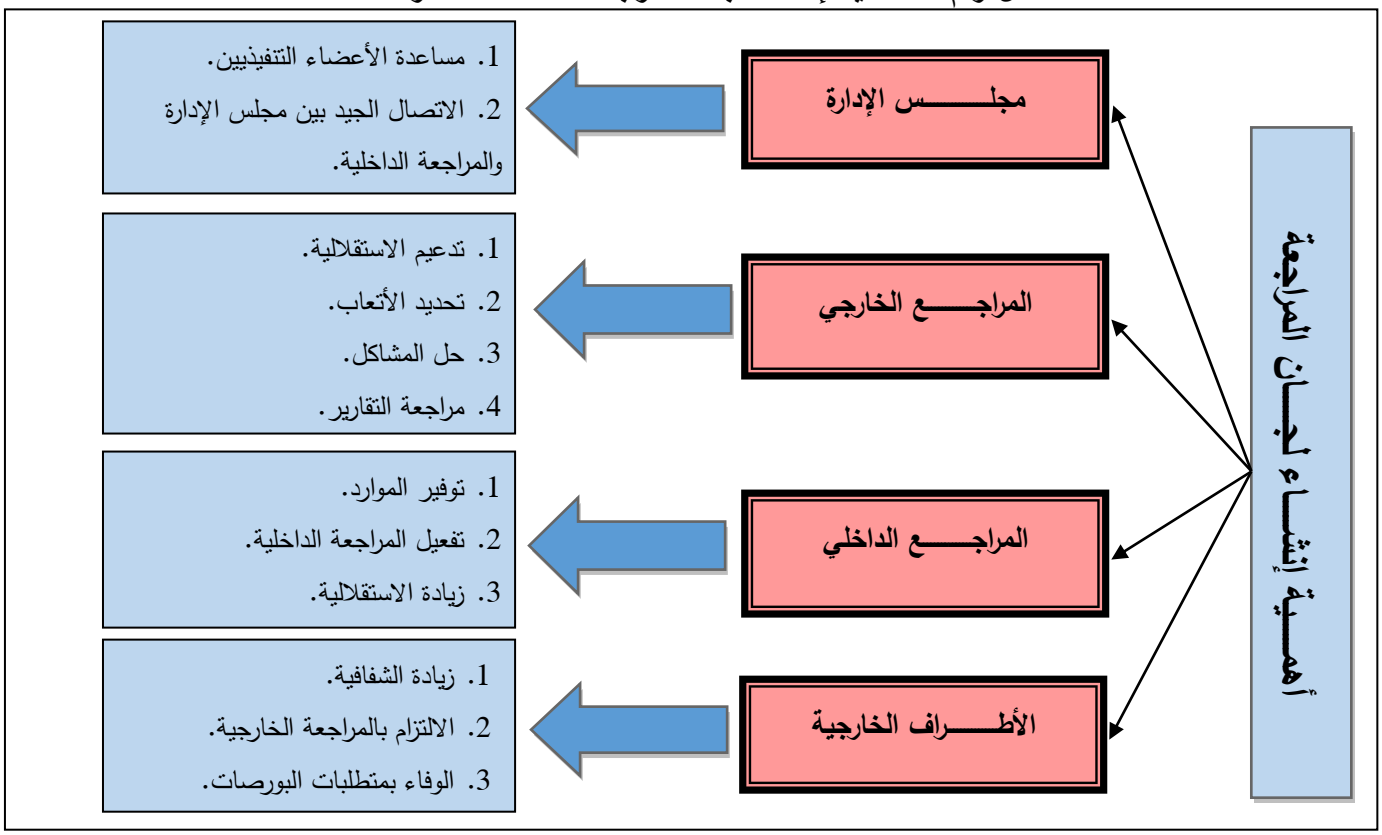
(1) Sarbanes-oxleyAct of 2002, P58.

(2) محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، مرجع سبق ذكره، ص 143.

(3) The Financial Aspects of CorporateGovernance, **Op cit**, p p27, 28.

إن إنشاء لجان المراجعة داخل الشركة يضمن تحقيق منافع مختلفة لكل الأطراف داخل وخارج الشركة مثل مراجع الداخلي والخارجي ومجلس إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح، وهذا يمكن توضيح أهمية إنشاء لجان مراجعة لهذه الأطراف في الشكل رقم: 4 التالي:

الشكل رقم2: أهمية إنشاء لجنة المراجعة لمختلف الأطراف.



المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 145.

بما أن لجان المراقبة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين في الشركة فإن دورها يتمثل في الأساس في الإشراف، ومن ثم فلجان المراجعة يجب أن تقوم بما يلي:[1]

- يجب أن تعلم لجان المراجع بكافة الاختبارات المحاسبية الهامة التي قامت الإدارة بتبنيها.
- يجب على لجان المراجعة أن تعلم بكافة التغيرات الهامة في النظم المحاسبية وضوابط الرقابة الداخلية التي تتضمنها تلك النظم.

[1] أمين سيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص 198.

– يجب أن تكون للجان المراجعة السلطة في تعيين وعزل المراجع الخارجي، كما يجب أن تقوم خطة المراجع وكذا نتائج المراجع مع المراجعين.

– يجب أن تكون للجان المراجعة السلطة في عزل وتعين المسؤول عن المراجعة الداخلية في الشركة، كما تقوم بتحديد الموازنة الخاصة بنشاط المراجعة الخارجية، بالإضافة إلى فحص خطة المراجعة الداخلية ومناقشة نتائجه مع المراجع.

– تقوم لجان المراجعة باستلام كافة تقارير المراجعة الرقابية، كما يجب أن تتقابل دوريات مع المراجعين الداخليين والخارجيين بدون حضور أعضاء مجلس الإدارة.

رابعا: علاقة لجان المراجعة بالمراجعة الخارجية:

ركزت العديد من التقارير الدولية (Sarbanes-Oxley Act, Smith Report CabduryCommitee, Treadway Commission) على الدور الذي تلعبه لجان المراجعة في عمل المراجع الخارجي، فهناك علاقة وثيقة بين المراجعة الخارجية ولجان المراجعة حيث تعمل هذه الأخيرة على توصية بتعين المراجع الخارجي، وتحديد مستوى ملائم من أتعاب، وكذلك ضمان استقلالية المراجع الخارجي والعمل على حل كل النزاعات التي قد تنشأ بينه وبين إدارة الشركة، وهذا ما يضمن جودة وفعالية عملية المراجعة. وتتضح علاقة لجان المراجعة بالمراجع الخارجي من خلالها دورها فيما يلي: [1]

1. إبداء توصية بتعين المراجع الخارجي: يتم تعيين المراجع الخارجي خلال انعقاد الجمعية العامة للشركة وفي الواقع العملي نجد أن مجلس الإدارة هو من يتم تعيين المراجع الخارجي، وهذا ما يثير جدلا حول قدرة المراجع الخارجي على أداء مهامه لان قرار عزله أو تعينه في الفترة القادمة تتحكم فيه غدارة الشركة. وأكدت العديد من التقارير الدولية على ضرورة إعطاء لجان المراجعة مسؤولية اختيار المراجع الخارجي مما يزيد من استقلالية هذا الأخير وحمايته من أي إجراء تعسفي قد تقوم به الإدارة في حال وجود خلاف بينه وبين الإدارة، فمعظم أعضاء لجان المراجعة هم أعضاء غير تنفيذيين ومستقلين هذا ما يعطي لاختيارهم المراجع الخارجي مصداقية ويزيد من ثقة كل الأطراف ذات العلاقة في التقرير الذي يقدمه المراجع الخارجي.

2. تحديد أتعاب المراجع الخارجي: يجب أن تكون عملية المراجعة ذات جودة وهذا أكيد يتأثر بمقدار الأتعاب التي تدفعها الشركة للمراجعة الخارجي، فتقوم لجان المراجعة بالتأكد من أن مقدار الأتعاب التي تدفعها الشركة للمراجعة الخارجي تضمن مستوى معقول من الجودة لعملية المراجعة بالشكل الذي يحقق الحماية لحقوق المستثمرين ويعطي للكشوف المالية المصداقية.

---

[1] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، مرجع سبق ذكره، ص ص 180-185.

3. التأكد من استقلالية المراجع الخارجي: تعبر استقلالية المراجع الخارجي أمرا مهما لزيادة ثقة متخذي القرارات وأصحاب المصالح في صحة وسلامة الكشوف المالية التي تنشرها الشركة محل المراجعة، وفي هذه الحالة تظهر أهمية الدور الذي تقوم به لجان المراجعة في التأكيد على استقلالية المراجع من أي ضغوط من قبل الإدارة أثناء تأدية مهامه، حيث تقوم لجان المراجعة بمناقشة المراجع عن طبيعة العلاقة التي تربطه بإدارة الشركة والتي يمكن أن تؤثر على استقلاليته، ويجب أن يشمل تقرير لجان المراجعة توضيح تبين فيه رأيها في استقلالية المراجع الخارجي.

4. حل النزاعات بين الإدارة والمراجع الخارجي: إن النزاعات التي تحدث بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة بخصوص إعداد الكشوف المالية قد تؤثر على عملية تدفق المعلومات التي تحتويها هذه الكشوف المالية إلى المستثمرين والأطراف ذات المصلحة في الشركة، ومن خلال الدور الإشرافي الذي تقوم به لجان المراجعة في إعداد الكشوف المالية فإن لها سلطة تسمح لها بالتدخل لحل النزاعات والعمل على عدم تكررها مستقبلا عن طريق الاجتماع بالمراجع الخارجي بعيدا عن سلطة الإدارة.

5. الإشراف على تقديم خدمات غير المراجعة: إن قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية للشركة قد يؤثر بطريقة أو أخرى على درجة استقلاليته في عملية المراجعة، وللجان المراجعة دور في تأكد من أن قيام المراجع بهذا النوع من الخدمات لا يؤثر على استقلاليته وهذا من خلال مراعات ما يلي:

- درجة المهارات والخبرات المتوفرة لدى المراجع الخارجي والتي تجعله قادرا على تقديم هذا النوع من الخدمات.
- التأكد من عدم وجود تهديدات أو تدخلات من قبل إدارة الشركة بخصوص عمل المراجع في عمليات المراجعة العادية.
- ملائمة أتعاب خدمات غير المراجعة لطبيعتها وحجمها.
- مراجعة اللوائح الخاصة بتحديد أتعاب من يقوم بتقديم هذا النوع من الخدمات.

خلاصـــــة

في هذا الفصل تم التطرق إلى مختلف التعاريف المقدمة للمراجعة الخارجية من الهيئات والمنظمات الدولية والتي لم يكن هناك اتفاق على تعريف موحد لها فيمكن أن تعرف المراجعة الخارجية على أنها "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين".

حقوق وواجبات المراجع الخارجي ومسؤولياته وكذا معايير المراجعة الخارجية.

كما تم التطرق إلى مهنة المراجعة الخارجية تطورها وتنظيمها وكذا رقابة جودة المراجعة الخارجية في الجزائر.

وفي الأخير تم التطرق إلى التطورات الأخيرة في المراجعة الخارجية وخاصة بعد صدور قانون sarbanes-oxley وتركيزه على ضرورة وجود لجان المراجعة لضمان السير الحسن لنظام المراجعة الخارجية وضمان استقلالية المراجع الخارجي.

الفصـــل الثانـــي

جودة المراجعة الخارجية وموثوقية

ومصداقية الكشوف المالية

تمهيـــــد:

تعتبر جودة المراجعة مطلب أساسي لمجموعة من الأطراف المهتمة، حيث تهدف الشركة إلى إضفاء الموثوقية والمصداقية على كشوفها المالية المنشورة، كما تسعى الهيئات المهنية إلى تحقيق الجودة عند أداء مهام مراجعة يضمن وفاء المهنة بمتطلبات المعايير المطلوبة ومن ثم الوفاء بمسؤوليتها تجاه كل الأطراف.

عملت الهيئات الدولية المهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة على بذل جهود كبيرة من أجل إرجاع الثقة إلى مهنة المراجعة، بعد الهزات التي تعرضت لها نتيجة انهيار أكبر الشركات العالمية، ومن ثم استعادة الثقة في الكشوف المالية المنشورة والتي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات مهمة من طرف مستخدميها، حيث ركزت على ضرورة أداء مهمة المراجعة بجودة عالية ووضعت مجموعة من السياسات والإجراءات لرقابة الجودة في مكاتب المراجعة، تم تبنيها من قبل العديد من دول العالم.

يرتبط مستوى جودة المراجعة الخارجية بمستوى جودة المعلومة المنشورة في الكشوف المالية، وهذا يعود إلى أن المراجعة ذات الجودة العالية يسمح باكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية والتقرير عنها.

لكي تتميز المعلومة المنشورة في الكشوف المالية بالجودة ومساعدة متخذ القرار في اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، على المعلومة المحاسبية أن تتميز بخاصيتي الموثوقية والمصداقية.

قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول:** مفهوم جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها.
- **المبحث الثاني:** رقابة جودة المراجعة الخارجية.
- **المبحث الثالث:** موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.

المبحث الأول: مفهوم جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيه

إن الفضائح والأزمات المالية التي تعرضت لها أكبر الشركات زادت من الاهتمام أكثر بجودة المراجعة الخارجية كمطلب أساسي لضمان موثوقية ومصداقية الكشوف المالية لشركات، نظرا لزيادة اعتماد مستخدمي الكشوف المالية على البيانات المالية المراجعة كمصدر للمعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة، وما صاحب هذا من ازدياد مسؤولية المراجع اتجاه الغير، استوجب هذا المراجع القيام بمهامه وبذل المزيد من العناية المهنية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية والتقرير عنها. وتتأثر جودة المراجعة الخارجية بمجموعة من العوامل الخاصة بمكتب المراجعة والمراجع نفسه والعوامل الأخرى.

المطلب الأول: مفهوم الجودة

يعود مفهوم الجودة إلى قديم الزمن، فنجد أن الإسلام ركز على ضرورة أداء الأعمال بإتقان وجودة عالية ففي القرآن الكريم والسنة العديد من المفاهيم التي تحدثت على جودة العمل وضرب الله نفسه جل علاه مثالا للإتقان في قوله تعالى { وَتَرَى الجِبَالَ تَحْسَبُهَا جَامِدَةً وَهِيَ تَمُرُّ مَرَّ السَّحَابِ صُنْعَ الله الَّذِي أَتْقَنَ كُلَّ شَيْءٍ إِنَّهُ خَبِيرٌ بِمَا تَفْعَلُونَ } "النمل: 88"، ونجد نفس المعنى في حديث رسول الله محمد عليه الصلاة والسلام " إنّ الله يحب إذا عمل أحدكم عملا أن يتقنه"[1]، فالإسلام أولى موضوع الإتقان والجودة أهمية كبيرة وأصبحت مطلب ضروري عند القيام بكل الأعمال.

أولا: تعريف الجودة

قدمت للجودة عدّة تعاريف مختلفة، هذا نظرا للتطور الذي شهدته الجودة وكذلك باختلاف وجهات نظر المختصين في المجال.

ومن بين أهم التعاريف التي قدمت للجودة نجد التعريف الذي ورد في قاموس Webster حيث عرف الجودة أنها مصطلح عام قابل للتطبيق على أية صفة، أو خاصية منفردة أو شاملة. [2]

---

[1] الحافظ أبي القاسم سليمان بن أحمد الطبراني (ت360هـ)، **المعجم الأوسط**، التحقيق أبو معاذ طارق بن عوض الدين محمد، أبو الفضل عبد المحسن بن إبراهيم الحسيني، دار الحرمين للطباعة والنشر، القاهرة، الجزء الأول، 1415هـ، الحديث رقم 898، ص 275.

[2] محمود حسين الوادي، **إدارة الجودة الشاملة في الخدمات المصرفية**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 19.

أما قاموس أكسفورد الأمريكي فقد عرف الجودة على أنها: "درجة أو مستوى من التميز"[1]

وحسب معايير ISO 9000 (إصدار 2005) فالجودة عبارة عن: قدرة مجموعة من الخصائص الجوهرية على إرضاء متطلبات العملاء".[2]

كما تم تعريف الجودة من قبل المنظمة الأمريكية لرقابة الجودة ASQC[*] على أنها "جميع الخصائص والمميزات للمنتج أو الخدمة التي تزيد من قدرة إشباع احتياجات العميل".[3] هذا التعريف يتوافق مع تعريف الجودة الذي قدّمه المعهد الأمريكي للجودة حيث يعتبرها أنها "كلية وشمولية سمات وخواص المنتج، أو الخدمة التي تحمل مقدرتها على تحقيق احتياجات معينة.[4]

من مجموع التعاريف السابقة الذكر يمكن استخلاص أن للجودة عدّة معاني يجب التمييز بينها فنجدها عموما تنقسم إلى توجهين اثنين:

- تعاريف ترى أن الجودة تهدف في الأساس إلى تلبية احتياجات المستهلك أو المستخدم للمنتج أو الخدمة وهذا ما نلاحظه في معظم التعاريف المقدمة من قبل الهيئات والمنظمات الدولية وبعض الباحثين مثل Evansو Fisher وآخرون.

- أما التوجه الثاني فهو يركز على الصفات وخصائص المنتج أو الخدمة والتي يجب أن تكون مطابقة للمواصفات المحددة بكفاءة وفعالية.

من التعاريف السابقة المقدمة يمكن تقديم تعريف بسيط وشامل لمفهوم الجودة يأخذ بعين الاعتبار التوجهين السابقين، "فالجودة هي مدى تلبية المنتج أو الخدمة للمواصفات والمعايير المحددة بكفاءة وفعالية والتي تحقق رضا المستفيد من المنتج أو الخدمة".

---

(1) محمد عبد العال النعيمي وآخرون، **إدارة الجودة المعاصرة: مقدمة في إدارة الجودة الشاملة للإنتاج والعمليات الخدمية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 31.

(2) DuManuel de Management , Afnor éduction, France, 2eédition, 2013, P 20.

(*) ASQC : American Society for Quality Control

(3) محمد سمير أحمد، **الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2009، ص62.

(4) جيمس إيفان، وجيمس دين، **الجودة الشاملة: الإدارة والتنظيم والاستراتيجية**، تعريب علي إبراهيم سرور وآخرون، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية، 2009، ص ص 20-21.

وتهدف الجودة حسب مبادئ المنظمة الدولية للتقييس ومواصفاتها إلى تحقيق ما يلي:[1]

- السعي باستمرار لتحقيق جودة المنتج بثبات.
- تحديد وتنفيذ المتطلبات القانونية والضوابط المتعلقة بالمنتج التي تحددها الجهات الرقابية والتشريعية.
- تحسين جودة العمليات التشغيلية باستمرار لتلبية الحاجات والرغبات الظاهرية والضمنية للزبائن وأصحاب المصالح.
- تحديد مختلف العمليات والعلاقة بينها وإحكام السيطرة عليها.
- تأمين بيئة عمل صحية وآمنة.
- تدريب وإشراك العاملين في المنظمة كافة وتطوير كفاءتهم.
- غرس الثقة في الإدارة والعاملين بأن متطلبات الجودة يتم تحقيقها من قبل الشركة.
- الرقابة المالية الدورية المخططة لأهداف الجودة، لقياس مدى تحقيقها والعمل على معالجة حالات عدم مطابقة من خلال الإجراءات التصحيحية والوقائية.

المطلب الثاني: مفهوم جودة المراجعة الخارجية

لموضوع جودة المراجعة الخارجية أهمية كبيرة في ظل البيئة الحالية، حيث أصبح مطلب أساسي لمختلف الأطراف المهتمة والمستفيدة من خدمات المراجعة حيث اهتمت العديد من الدراسات على المستوى المهني والمستوى الأكاديمي بتحديد مفهوم جودة المراجعة الخارجية.

أولا: مفهوم جودة المراجعة من حيث علاقتها بنظرية الوكالة

حسب نظرية الوكالة، وفي إطار العلاقة بين الوكيل والموكل يظهر الدور الإشرافي لمراجع الحسابات، حيث تحدد النظرية أن علاقة الوكالة هي عقد يقوم وفقا له شخص أو أكثر (الوكيل)، بأداء خدمة لمصلحة شخص آخر أو أكثر وهو (الموكل)، فيتضمن هذا التفويض بعض صلاحيات اتخاذ القرار للوكيل.[2]

---

[1] خولة حسين حمدان، **دور ديوان الرقابة المالية على الجودة**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد3، 2011، ص 146.

[2] Jensen and Mekling, Op cit, P308.

تهدف نظرية الوكالة إلى السعي لتخفيض تكاليف الوكالة الناتجة عن تعارض المصالح بين مختلف أطراف علاقة الوكالة، ولهذا فإن جودة المراجعة الخارجية تلعب دور كبير في تخفيضها.[1]فجودة المراجعة تضمن اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في الكشوف المالية، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبناء عليه يساهم في حماية مصالح حملة الأسهم وفي تخفيض تكاليف الوكالة، فالجودة العالية للمراجعة الخارجية يقابلها بالضرورة جودة عالية في الكشوف المالية المنشورة، وهذا ما ترغب إدارة الشركة في الوصول إليه نظرا للضغوطات التي تفرضها مختلف أجهزة الرقابة في الشركة وأهمها الدائنون وحملة الأسهم.

ثانيا: تعريف جودة المراجعة الخارجية

برغم من أهمية موضوع جودة المراجعة الخارجية إلا أنه ليس هناك اتفاق بين الباحثين على تعريف موحد له وهذا لاختلاف طبيعتها وتعدد المستفيدين منها من مراجعين ومعدي الكشوف المالية ومستخدميها. فيتحدد تعريف جودة المراجعة الخارجية بمفهومين هما:[2]

- **المفهوم العام:** ويتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي الكشوف المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمراجع، والذي يحقق إشباعا لاحتياجاتهم في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة.
- **المفهوم التشغيلي:** الذي يتحدد من خلال وجهة نظر المراجعين فيما يتعلق بأداء مهمة المراجعة من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعية، واتجاه ودرجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في الكشوف المالية والتقرير عنها.

1. مفهوم جودة المراجعة على مستوى الهيئات المهنية:

مفهوم جودة المراجعة الخارجية على مستوى الهيئات المهنية يندرج ضمن المفهوم التشغيلي لجودة المراجعة، هناك العديد من الدراسات سوف نحاول استعراض بعضها.

---

(1) EzzeddineAbaoub, Soumaya AyediChabchoub, **La Demande de la qualité de l'audit externe : Quel apport de la théorie d'agence dans le contexte tunisien**, Actes du 29 émeCongrées de l'AFC , 29-30 Mai 2008,pp 6-7.

(2) إيمان حسين شاطر، حسام عبد المحسن العنقري، **انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثارها على جودة الأداء المهني – دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، جدة 2006، ص ص 106-107.

حسب نشرة معايير المراجعة رقم 4 التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين عام 1974 فإن "جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة، ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في شركات المراجعة".[1]

ونتيجة للانهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد قام المشرّع الأمريكي بإصدار عدة قوانين ونتج عنها عدد من المعايير، ومن أهمها معيار المراجعة 99 SAS"مراعاة الغش في مراجعة الكشوف المالية"، الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 2002، حيث أكد المعيار على تدعيم كفاءة المراجع في اكتشاف الغش واستقلاليته في التقرير عن الغش، والذي فرض على المراجعين ممارسة الشك المهني والتي تتطلب الاستجواب المستمر والتفكير بإبداع أو مناقشة تحريفات الكشوف المالية الجوهرية الناتجة عن الغش، وهذا من أجل إعادة الثقة للمستثمر في مهنة المراجعة ورفع جودتها.[2]

أما جودة المراجعة الخارجية حسب الإرشادات الصادرة عن الاتحاد الأوروبي (2004)SAIs[*] "هي الدرجة التي تحدد الخصائص الكامنة لتحقيق متطلبات المراجعة"، حيث تتضمن هذه الخصائص ما يلي:[3]

1.الأهمية: مدى أهمية القضية التي تخضع للاختبار في المراجعة؟ وبالتالي يمكن أن تقيم بأبعاد متعددة مثل الحجم المالي للعميل، وتأثير أداء العميل على المجتمع أو على القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية.

2.الموثوقية والمصداقية أو إمكانية الاعتماد: هل تعكس نتائج عملية المراجعة والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها؟ وهل جميع التأكيدات في تقرير المراجعة أو ما تقدمه عملية المراجعة من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي يتم تجميعها في عملية المراجعة؟

3.الموضوعية: هل تم إجراء عملية المراجعة بطريقة عادلة ونزيهة، بدون ضرر أو محاباة؟ فالمراجع يجب أن تتشكل تقييماته ورأيه بشكل كامل اعتمادا على الحقائق والتحليل الأساسي.

---

[1] حسين يوسف القاضي، وآخرون، **أصول المراجعة**، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، 2013-2014، ص 465.

[2] موسى رحماني، فاتح سردوك، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 35/34، 2014، ص 185.

[*] SAI : Supreme Audit I nstitutions.

[3] أمال محمد محمد عوض، **أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 45، العدد رقم 3، 2008، ص ص 41-42.

4.المجال: هل تحدد خطة مهمة المراجعة بشكل ملائم جميع العناصر المطلوبة لمراجعة ناجحة؟ وهل يتم تنفيذ عملية المراجعة بشكل كامل بطريقة مرضية لجميع العناصر المطلوبة للخطة المحددة للمهمة؟

5.التوقيت الملائم: هل يتم تسليم نتائج المراجعة في الوقت الملائم؟ وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة، أو تسليم نتائج المراجعة عندما تكون مطلوبة لاتخاذ قرار حول سياسة معينة، أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة.

6.الوضوح: هل كان تقرير المراجعة واضحا وموجزا في تقديم نتائج عملية المراجعة؟ وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمصداقية والمجال، والنتائج وأي توصيات يمكن أن تفهم من قبل القائمين على تنفيذ والقائمين على العملية التشريعية الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا التي حددت، ولكن قد يحتاجون للعمل وفق التقرير.

7.الكفاءة: هل خصصت الموارد عملية المراجعة بشكل معقول في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقد عملية المراجعة.

8.الفعالية: هل لقيت نتائج واستنتاجات وتوصيات المراجعة الرد أو الاستجابة الملائمة من قبل الشركة التي تمت مراجعة أعمالها، والحكومة والقائمين على العملية التشريعية.

كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم الجودة وضرورة تطبيق مكاتب المراجعة لمجموعة من السياسات والإجراءات التي تضمن الرقابة على جودة المراجعة فيها، وهذا من خلال المعيارين الدوليين لرقابة الجودة وهما:

– معيار رقابة الجودة الأول "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات المراجعة والمراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة".

– معيار المراجعة الدولي 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية".

إن مفهوم جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر الهيئات المهنية للمراجعة والمنظمات الدولية، هو امتثال المراجع للمعايير المهنية وكل المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تحكم ممارسة المهنة، والالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة. أما إرشادات الاتحاد الأوروبي فهي ترتكز على مجموعة من الخصائص، تتمثل أهمها في قدرة المراجع الخارجي على القيام بمهامه بكفاءة، وفعالية، وتحري الموضوعية، والحياد، وفي

الأخير تقديم تقرير واضح ومختصر وفي الوقت المناسب، يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ قرارات مهمة من طرف كل الأطراف التي لها علاقة بالمراجعة الخارجية.

2. مفهوم جودة المراجعة الخارجية على المستوى الأكاديمي:

على المستوى الأكاديمي قدمت مجموعة من التعاريف المختلفة للباحثين، فلا يوجد تعريف متفق عليه لجودة المراجعة الخارجية في مختلف الدراسات الأكاديمية.

فنجد من بين أهم التعاريف المقدمة لهذا المفهوم التعريف الذي قدمه (De Angelo 1981) باعتباره أن "جودة المراجعة هي احتمال قيام المراجع باكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي للشركة والتقرير عن هذه المخالفات والأخطاء الجوهرية". [1]

قدم (Palmrose 1988) تعريف لجودة المراجعة الخارجية باعتبار أنها "احتمال أن الكشوف المالية لا تتضمن تحريفات مادية".[2]

وحسب (Davidson and Neu1993) جودة المراجعة الخارجية هي "قدرة المراجع على اكتشاف وتقييد أو الحد من التحريفات المادية والتلاعب في التقرير عن الدخل". [3]

أما Deis et Giroeفعرفا جودة المراجعة الخارجية على أنها "احتمالية أن يكشف المراجع الخارجي نقاط الضعف أو الثغرات في النظام المحاسبي للزبون والإبلاغ عنها" [4]

من التعاريف السابقة نرى أن العريف الذي قدمه De Angelo يركز على مدى قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها، فهذا التعريف يتماشى والأهداف التقليدية للمراجعة الخارجية، وهو نفس التوجه الذي سار عليه بعض الباحثين فالجودة مرتبطة بـ :

- الكفاءة: اكتشاف التحريفات المادية والأخطاء الجوهرية.
- الاستقلالية: التقرير عن التحريفات المادية.

---

(1)Linda Elizabeth De Anglo, **Audit Size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics 3, North Holland PublishingCompany, 1981, P 186.

(2)ArezooAghaeichadegani**, Review of studies on audit quality**, International Conference on Humanities Society and Culture IPEDR, Vol 20 IACSIT Press, Singapore, 2011, p 312.

(3) أمال محمد محمد عوض، **مرجع سبق ذكره**، ص 41.

(4) رافد عبيد النواس، **أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات**: نموذج مقترح، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 50، 2008، ص 249.

أما Palmrose فقد ركز على مخرجات العمل المحاسبي، حيث ربط جودة المراجعة الخارجية بخلو الكشوف المالية من الأخطاء. فهو يركز على نتائج عملية المراجعة الخارجية، فموثوقية ومصداقية الكشوف المالية التي تمت مراجعتها تعكس جودة عملية المراجعة الخارجية.

من مجمل التعاريف السابقة المقدمة لجودة المراجعة الخارجية، يمكننا أن نستخلص النقاط التالية:

– صعوبة تحديد تعريف مشترك لجودة المراجعة الخارجية نظرا لاختلاف وجهات نظر الباحثين والمهنيين من جهة، وتعدد الأطراف المهتمة بالمراجعة الخارجي من جهة أخرى.

– إن مفهوم الجودة على أساس الالتزام بالمعايير المهنية غير كافي أيضا للحكم على جودة المراجعة الخارجي.

– إن مفهوم جودة المراجعة بناء على كفاءة واستقلالية المراجع غير كافي أيضا لتحقيق الجودة المطلوبة من كل الأطراف المهتمة بعمل المراجع الخارجي.

يمكن تقديم تعريف لجودة المراجعة الخارجية على أنها "أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية عالية، والالتزام بالمعايير المهنية للوفاء بمتطلبات كل الأطراف المهتمة بعملية المراجعة الخارجية"

ثانيا: أهمية جودة المراجعة الخارجية:

تعتبر الجودة مطلب أساسي في كل المنتجات والخدمات التي تقدم إلى مستعمليها، وبذلك فإن جودة المراجعة الخارجية ذات أهمية كبيرة، نظرا للدور الذي يلعبه التقرير المقدم من المراجع الخارجي في اتخاذ قرارات مهمة من طرف مستعملي هذا التقرير، ولذلك وجب القيام بهذه المهمة بالجودة العالية والعناية المهنية اللازمة.

لجودة المراجعة الخارجية أهمية كبيرة بالنسبة للمساهمين فقيام المراجع بأداء عمله بجودة عالية يضمن لهم عند اطلاعهم على الكشوف المالية للشركة المصادق عليها من قبل المراجع الخارجي، أنها تمثل بصدق المركز المالي للشركة والأداء الحقيقي لها، مما يزيد من ثقتهم في الاعتماد على الكشوف المالية عند اتخاذ قراراتهم.

فجودة المراجعة الخارجية مصلحة مشتركة بين كل الأطراف التي لها علاقة بالمراجعة الخارجية، ويمكن تبيان أهمية جودة المراجعة الخارجية لهذه الأطراف فيما يلي:[1]

- **المراجع الخارجي:** يهتم بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وهذا بهدف تحسين سمعته وشهرته ووضعه التنافسي في مجال عمله.

- **إدارة الشركة:** تقع مسؤولية إعداد الكشوف المالية على إدارة الشركة، ولهذا فهي تهتم بأداء عملية المراجعة الخارجية لكشوفها المالية بجودة عالية لضمان سلامة المركز المالي لشركة ومصداقية كشوفها المالية، مما يؤثر بالضرورة على القيمة السوقية ويزيد في قيمة أسهمها من خلال زيادة ثقة مستخدمي قوائمها المالية في موثوقيتها ومصداقيتها.

- **البنوك:** تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على الكشوف المالية المراجعة، خاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، وبذلك فإن جودة المراجعة الخارجية سوف يكون لها أثر على اتخاذ البنوك ومؤسسات التمويل القرارات السليمة فيما يخص إمداد الشركة بالموارد المالية المطلوبة.

- **الدائنون:** يهتم الدائنون بالكشوف المالية المراجعة والمصادق عليها من طرف المراجع الخارجي بمنح تسهيلات ائتمانية بناء على المعلومات الواردة في الكشوف المالية، ومما لا شك فيه أن جودة عملية المراجعة الخارجية سوف يكون لها تأثير على قراراتهم.

- **الهيئات والأجهزة الحكومية:** تعتمد الأجهزة الحكومية على الكشوف المالية المراجعة لأغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانة لبعض الصناعات، فتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم عملية المراجعة الخارجية بمستوى عال من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات المصلحة والعلاقة بعملية المراجعة.

- **الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة:** تسعى كثير من الجمعيات والهيئات المنظمة لمهنة المراجعة إلى التزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عال من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، وتحسين نظرة المجتمع والمهتمين بها في مهنة المراجعة والخدمات التي تقدمها.

إن أداء عملية المراجعة بجودة عالية له أهمية كبيرة لكل الأطراف المهتمة بعملية المراجعة الخارجية كما سبق ذكره، إضافة إلى ذلك فإن تبني مفهوم الجودة من طرف المراجع الخارجي عند أداء مهامه وتطبيق

---

[1] محمد علي جبران، **العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن**، الندوة الثانية عاشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، كلية الإدارة، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19 ماي 2010، ص 14.

برامج رقابة الجودة يعطي تأكيدات معقولة لكل المهتمين بالمهنة بأنها تمت وفق المعايير والمتطلبات الدولية، مما يقلل من فرص ارتكاب الأخطاء، كما يعطي مصداقية أكبر لمكتب المراجع ويزيد من قدرتها التنافسية مقارنة بالمكاتب الأخرى فيحافظ المكتب على عملاءه ويزيد من ثقتهم في أداءه.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية

هناك عدة دراسات حول موضوع جودة المراجعة في بلدان مختلفة نظرا لأهميتها وتأثيرها على جودة المعلومة المنشورة في الكشوف المالية، ومن ثم التأثير على القرارات المهمة لمستخدمي الكشوف المالية، حيث توصلت هذه الدراسات في معظمها إلى مجموعة من العوامل التي تحكم جودة المراجعة الخارجية، وتختلف هذه العوامل من باحث إلى آخر، ويمكن تقسيم هذه العوامل إلى ما يلي:

- العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجعة.
- العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بفريق المراجعة.
- العوامل الأخرى المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية.

أولا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجع

وهي مجموعة من العوامل التي لها تأثير كبير على جودة المراجعة الخارجية والمرتبطة بمكتب المراجعة، والتي تتمثل أهمها في ما يلي:

1. حجم مكتب المراجعة:

يعتبر حجم مكتب المراجعة من أهم المحددات لجودة المراجعة الخارجية حسب دراسة DeAngelo التي توصلت إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في الكشوف المالية للعميل عند قيام أحد مكاتب المراجعة الكبرى (Big 4) بعملية المراجعة مقارنة بمكاتب المراجعة الأخرى، [1] وتوصلت أيضا العديد من الدراسات إلى أن العلاقة بين جودة المراجعة وحجم مكتب المراجعة فمكاتب المراجعة الكبرى تقدم خدمات ذات جودة عالية[2].

فمكاتب المراجعة الكبرى (Big 4) تضمن أداء المهنة بجودة أكبر من غيرها، ويعود هذا إلى سعي مكاتب المراجعة الكبرى لأداء مهامها بجودة عالية للحفاظ على سمعتها، بالإضافة إلى امتلاكها تقنية عالية

[1] DeAngelo, Op cit, P183.

[2] EzzeddineAbaoub, Soumaya AyediChabchoub, Op cit, p9.

وأعضاء المكتب مؤهلين مهنيا وعلميا ما يضمن الجودة في الأداء، إلى أنه لا ينفرد فيها المراجع بالرأي، ولكن يكون للإشراف دور واسع في عملية الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها، وتتميز هذه المكاتب بعدد كبير من العملاء وفي كثير من الدول تأخذ شكل شركات مساهمة.

2. سمعة مكتب المراجعة:

تعتبر السمعة أو الشهرة من الأصول المعنوية لمكتب المراجعة، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والسمعة الجيدة بين العملاء. ولسمعة مكتب المراجعة تأثير كبير على جودة المراجعة فكلما زادت سمعة مكتب المراجعة زادت معها جودة المراجعة لأن المحافظة على سمعتها جزء من رأس المال يجب المحافظة عليه.

حيث أثبتت العديد من الدراسات وجود العديد من المميزات التي يمكن من خلالها الحكم على سمعة مكتب المراجعة منها الالتزام بالمعايير المهنية وتطبيق أنظمة رقابة الجودة، بالإضافة إلى خبرة أعضاء المكتب. فالطلب على خدمات المراجعة مرتبط أساس بسمعتها بغض النظر على الأتعاب الكبيرة التي يتقاضاها المكتب، فالسمعة الجيدة للمكتب تمنحه العذر للحصول على أتعاب مرتفعة نظرا لحجم التكاليف التي ينفقها على الجودة العالية.[1]

3. ارتباط مكتب المراجعة المحلي بمكتب تدقيق عالمي:

يستخدم هذا العامل كمؤشر على جودة المراجعة الخارجي نظرا لأهميته في الحكم على جودة المراجعة، فالسبب الرئيسي لذلك هو الطبيعة التنظيمية والهيكلية، بالإضافة إلى السمعة والتي تفرض شروط وقيود على مكاتب المراجعة العالمية، سواء في ممارسة المهنة في مكاتبها الرئيسية أو في فروعها أو عند ارتباطها مع مكاتب تدقيق محلية. فهذه المكاتب تتصف بالتنظيم الداخلي العلي، وإتباع إجراءات الرقابة على جودة الأداء المهني، وتعمل للحفاظ على سمعتها، نظرا لما لذلك من آثار مباشرة على ما تحققه من إيرادات.[2]

---

[1] نور ساعد الجدعاني، حسام عبد المحسن العنقري، **تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، 2009، ص ص 149-150.

[2] أمال محمد محمد عوض، **مرجع سبق ذكره**، ص 48.

4. مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية:

يعد التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية عاملا ذو تأثير إيجابي على جودة المراجعة حيث يؤدي ذلك إلى أداء المهنة بواسطة أشخاص مؤهلين علميا وعمليا، ويتمتعون بالاستقلال والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للوفاء بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية. مما يضمن أداء المهام بشكل منتظم وحسن توزيع المهام، مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لإعداد تقرير المراجعة الذي يفي بمتطلبات الأطراف المهتمة به.[1]

5. خبرة مكتب المراجعة بالصناعة التي تنتمي إليها الشركة محل المراجعة:

إن خبرة مكتب المراجعة بعمليات الشركة محل المراجعة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة، نظرا لأن تخصص المكتب في صناعة ما يمكنه من معرفة تامة بالإجراءات اللازمة للقيام بمهمة المراجعة في الشركة وتطبيقها بكفاءة عالية.

6. التقدم التقني في أداء المهنة:

إن اعتماد مكتب المراجعة على التكنولوجيا الحديثة واستخدام الأساليب الإحصائية في تنفيذ عملية المراجعة يزيد من جودتها.

7. قيود الوقت:

قد تضع الشركات محل المراجعة قيود بضرورة الانتهاء من أعمال المراجعة في وقت محدد، وهذه القيود لها تأثير على أداء المراجع، فنجد أن مكاتب المراجعة الكبيرة تضع خطة زمنية تكفل كفاءة وفعالية الأداء وتسهم في تخفيض تكلفة عملية المراجعة. فللعامل الوقت المحدد للانتهاء من مهمة المراجعة تأثير على الجودة، ولذلك يجب وضع خطة زمنية لأداء المهمة والتركيز على الجودة كمعيار له الأولوية على معيار الوقت المحدد للانتهاء من عملية المراجعة.[2]

---

[1] حسين يوسف القاضي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 470.

[2] **المرجع نفسه** ، ص 473.

8. عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة:

إن فشل مراجع الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لعملية المراجعة المتمثلة في زيادة ثقة الطرف الثالث في الكشوف المالية، قد تعرضه لدعاوي قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله لعمله، وهذه الدعاوي القضائية لها تأثير سلبي على سمعة مكتب المراجعة وإدراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التي يقدمها، ونتيجة لذلك يمكن القول بأن عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة يعد مقياسا على جودة عمليات المراجعة المنجزة. [1]

9. مدى استمرار مكتب المراجعة في مراجعة الشركة:

هناك وجهات نظر مختلفة بخصوص نوعية هذا العامل على جودة المراجعة الخارجية، فهناك من يؤيد الالتزام بتغير المراجع الخارجي لأن طول فترة ارتباطه مع العميل تجعل عمل المراجع متكرر ويجعل المراجع يعتقد بأنه على علم تام بمشاكل الشركة وتفقده صفة الشك المهني، كما يترتب عليها فقد استقلاليته وموضوعيته، مما يؤثر على قدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية والإفصاح عنها، هذا ما يؤثر سلبا على جودة المراجعة الخارجية. في حين يرى آخرون أن استمرار العلاقة مع العميل يزيد من خبرة المراجع بالشركة محل المراجعة مما يزيد من فرص اكتشاف الأخطاء الجوهرية في كشوفها المالية مما يعزز جودة عملية المراجعة. [2]

فأغلب الدراسات تثبت وجهة النظر الأولى، بينت دراسة Nashwa2004 أن هناك انتقادات إلى مهنة المراجعة مطالبة بالتغير الإلزامي للمراجعين كنتيجة لطول فترة العلاقة التعاقدية بين المراجع والعملاء، يؤدي إلى فساد الشك المهني عندهم، وفساد حيادهم واستقلالهم. [3]

فنجد معظم التشريعات الدولية تؤكد على ضرورة تغيير المراجعة الخارجي بعد مرور فترة زمنية معينة، بالرغم من أنه سوف يكون مكلفا ويزيد عدد عمليات المراجعة لدى شركات ومكاتب المراجعة. فقانون Sarbanes-Oxley ألزم كل الشركات المدرجة في البورصة بتغيير المراجع الخارجي كل خمس سنوات.

---

[1] حسين يوسف القاضي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 468.

[2] يوسف محمود جربوع، **مجالات مساهمة التغير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة-فلسطين-**، مجلة العلوم الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 196، العدد 1، 2008، ص ص 786-787.

[3] محمد على جبران، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

10. المنافسة بين مكاتب المراجعة:

تتميز مهنة المراجعة بوجود عدد معتبر من مكاتب المراجعة تقدم خدماتها للعملاء، ولذلك تعتبر جودة المراجعة مطلب ضروري في اختيار العملاء لمكاتب المراجعة.

11. التطوير والتعليم المهني المستمر:

نظرا للتطورات والتغيرات التي تميز معظم المهن ومن بينها المراجعة، فمكاتب المراجعة تعمل على مسايرة التطورات الحاصلة في المهنة وتعقد التنظيمات من خلال تطوير أداء أعضاء مكتب المراجعة واطلاعهم على التطورات الحديثة في المحاسبة والمراجعة، لتمتع الأعضاء بالكفاءة والتأهيل اللازمين لتقديم خدمة ذات جودة عالية، فالتعليم والتطوير المهني المستمر لأعضاء مكتب المراجعة يزيد من جودة المراجعة.

12. نسبة الأتعاب من الشركة محل المراجعة إلى إجمالي أتعاب مكتب المراجعة:

إن زيادة نسبة مساهمة الشركة محل المراجعة في أتعاب مكتب المراجعة ينقص من جودة المراجعة، وذلك بسبب التأثير السلبي على استقلالية مكتب المراجعة. [1]

ثانيا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بفريق المراجعة

تعود هذه العوامل إلى خصائص العنصر البشري في عملية المراجعة وتتمثل أهمها في العوامل التالية:

1. استقلالية المراجع:

تحظى استقلالية المراجع الخارجي بأهمية كبيرة في مهنة المراجعة، نظرا لدوره في زيادة درجة ثقة الطرف الثالث في الكشوف المالية المنشورة من قبل الشركة محل المراجعة.

تقتضي قواعد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين أن يكون المراجع مستقلا عن الشركة التي تخضع للمراجعة، حيث تصف الاستقلالية على أنها تتألف من الاستقلالية في الذهن[*] والاستقلالية في

[1] حسين يوسف القاضي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 470.

[*] استقلالية في الذهن: عدم وجود أي ضغوط او تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في دوره من تحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل الكشوف المالية للمركز المالي ونتائج أعمال الشركة.

المظهر[*]. وتحمي استقلالية المراجع عن الشركة قدرته على تكوين رأي دون تأثره بتأثيرات قد تضعف ذلك الرأي، وتعزيز الاستقلالية قدرة المراجع على العمل بنزاهة وموضوعية والحفاظ على موقف الشك المهني. [1]

توصلت دراسة DeAngelo أن استقلال المراجع يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة المراجعة حيث أن المراجع غير مستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة. [2]

2. خبرة فريق المراجعة:

تعد خبرة المراجع الخارجي من الأمور التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة، فالخبرة تمثل تراكم المعرفة وطرق جمع الادلة من كافة المصادر قبل أداء عملية المراجعة، ونظرا لأهمية هذا العامل فقد توصلت العديد من الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما.

فدراسة Sutton and Lampe توصلت إلى أن خبرة فريق المراجعة تعتبر أحد عوامل العمل الميداني المؤثر على جودة المراجعة، كما أكدت دراسة Carcello et al على أن خبرة فريق المراجعة ومكتب المراجعة بالعميل تعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، أشار إلى ذلك بالخصائص التالية:[3]

- مشاركة مدير المراجعة الرئيس في عملية المراجعة على الأقل في السنتين الماضيتين.
- مشاركة مدير المراجعة في عملية المراجعة على الأقل في السنتين الماضيتين.
- مشاركة الشريك المسؤول عن مهمة المراجعة في عملية المراجعة على الأقل خلال السنوات الثلاثة الماضية.
- قيام مكتب المراجعة بأداء عملية المراجعة للعميل خلال السنوات الماضية على الأقل.

---

[*] الاستقلالية في المظهر: عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو أحد أفراد أسرته في الشركة محل المراجعة، بخلاف الأتعاب التي يتقاضاها.

[1] IFAC, IAASB, **Handbook if International Quality Control**, AuditingReview, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Part 1, InterntionalFederation of Accountants, USA, 2015, p 91.

[2] DeAngelo, Op cit, P 186.

[3] عبد السلام سليمان قاسم الأهدال، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية : دراسة نظرية وميدانية**، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص 30.

3. الإشراف ومتابعة أعمال المراجعة في مكتب المراجعة:

توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة إلى المراجعين الذي يشغلون مستويات تنظيمية عليا، حيث توكل لهم مسؤولية تدريب ومتابعة المراجعين المساعدين خصوصا في المهام غير العادية والمعقدة، حيث يشمل الإشراف على عملية المراجعة على مجموعة من الإجراءات المتمثلة فيما يلي:[1]

- قراءة برنامج المراجعة.
- قراءة ملاحظات المساعدين.
- تقييم الحلول البديلة لأي مشكلة.
- تدقيق أوراق عند القيام بأعمال المتابعة.

فعملية الإشراف على أداء أعضاء مكتب المراجعة أمرا ضروريا في المراجعة لان العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم محدودة، فالإشراف يزيد من جودة المراجعة.

4. الاتصالات بين فريق المراجعة والشركة محل المراجعة:

إن الاتصال الجيد بين مكاتب المراجعة والعميل محل المراجعة يعتبر من العوامل المهمة والمساعدة على تحقيق جودة المراجعة، المراجعون يعتمدون على موظفي الشركة للحصول على المعلومات المهمة والتي تساعدهم على فهم طبيعة نشاط العميل، والحصول على أدلة يصعب عليها من فحص وثائق الشركة.

توصلت العديد من الدراسات إلى أن الاتصال المتكرر بين فريقي المراجعة وإدارة العميل يزيد من جودة المراجعة الخارجية، حيث توصلت دراسة Sutton and Lampe إلى أن بناء علاقة جيدة مع العملاء يعتبر أحد خصائص جودة المراجعة المرتبطة بالعمل الميداني، في حين توصلت دراسة Cercello et al إلى أن الاتصال المتكرر بين فريق المراجعة والعميل الخاضع للمراجعة يعد أحد الخصائص العشرة الأولى المحددة لجودة عملية المراجعة. [2]

---

[1] حسين يوسف القاضي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 475-476.

[2] عبد السلام سليمان القاسم الأهدال، **مرجع سبق ذكره**، ص 33.

ثالثا: العوامل الأخرى المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية

هناك عوامل أخرى لها تأثير على جودة المراجعة الخارجية يمكن ذكر أهمها في ما يلي:[1]

1. عوامل تتعلق بالبيئة الثقافية:

يؤثر المناخ الثقافي في جودة عملية المراجعة، فثقافة المراجع تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع الأدلة، وكذلك فإن ثقافة الأفراد ومعرفتهم بأهمية عملية المراجعة ستدفعهم إلى الاعتماد على تقرير المراجع لاتخاذ قراراتهم سواء كان مستثمرا أو مقرضا أو موردا أو عميلا.

2. عوامل تتعلق بالبيئة التشريعية:

يؤثر قانون الضرائب على جودة المراجعة، حيث في الغالب ما يرغب أصحاب الأعمال والملاك بتحقيق أعلى عائد على استثماراتهم، ما يشجعهم على التهرب من الضريبة والقيام بتقديم كشوف مالية مظللة ما يؤثر سلبا على جودة المراجعة.

يلعب قانون الاستثمار دورا مهما في زيادة جودة المراجعة، من خلال تنظيم العلاقة بين المستثمر والمراجع حيث أنه أوضح حق المستثمر في الحصول على تقرير يفيد باستثمار الشركة محل الفحص ويبين عدالة وصدق كشوفها المالية.

3. عوامل تتعلق بالبيئة الاقتصادية:

للتضخم أثر كبير على جودة المراجعة، إذ أن الدولة التي لا تتصف بمعدلات تضخم مرتفعة يمكن لأصحاب الشركات بها تحقيق أرباح عالية، وفي سبيل الوصول لذلك يرتكبون مخالفات مالية ويقومون بتقديم كشوف مالية خاطئة لجذب أكبر عدد من المستثمرين ما ينعكس سلبا على جودة المراجعة.

[1] حسين يوسف القاضي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 476-477.

المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة الخارجية

عرفت الفترة الأخيرة اهتماما متزايدا برقابة الأداء المهني للمراجعين على ضوء المتطلبات من طرف الهيئة المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية، بغرض التحقق من الجودة وضمان السير لعمليات المراجعة لزيادة ثقة كل الأطراف المهتمة بالمهنة، من خلال وضع وتطوير مجموعة من المعايير التي تشمل مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم إتباعها لأداء عملية المراجعة وفقا للمعايير والمبادئ الأساسية التي تحكم عملية المراجعة وقواعد السلوك المهني للرقابة على جودة المراجعة الخارجية.

كما عملت الهيئات المهنية للمحاسبة على تطوير أساليب جديدة للرقابة على جودة المراجعة الخارجية من خلال إخضاع مكاتب المراجعة إلى مراجعة النظير.

المطلب الأول: الرقابة على جودة المراجعة وفق الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين

نظرا للأهمية التي أولتها الهيئات الدولية لمهنة المراجعة خاصة في الفترة الأخيرة من خلال التأكيد على ضرورة أداء المهمة بكل فعالية وفاعلية، فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين بتوفير إرشادات عن أداء عملية المراجعة بأعلى مستوى الجودة في المعيار الدولي لرقابة الجودة 1.

في 2009/12/15 أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي ISQC1[*] المعيار الدولي لرقابة الجودة المعدل (1) "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات المراجعة والمراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، ليحل محل المعيار السابق إصداره في 2006/06/15، ففي هذا المعيار المعدل قام المجلس بإضافة نطاق المعيار وتاريخ النفاذ، والهدف ضمن المقدمة فضلا عن التعريفات، والمتطلبات التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى.[1]

كما أكد المجلس على ضرورة قراءة المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) في سياق معيار المراجعة الدولي 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية".[2]

---

[*] ISQC1: International Standard on Quality Control 1.

[1] أحمد حلمي جمعة، **المراجعة ورقابة الجودة**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 87.

[2] IFAC, IAASB, **Handbook of International Quality Control**, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncement, Part 1, International Fedaration of Accountants, USA, 2012, P 38.

يتناول هذا المعيار مسؤوليات الشركة المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها على عمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ويتكون نظام رقابة الجودة من السياسات المصممة والإجراءات اللازمة لتطبيق ومراقبة الامتثال لهذه السياسات من أجل تزويد الشركة بتأكيد معقول فيما يخص:

– امتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

– أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية ملائمة في الظروف.[1]

ينبغي أن تضع الشركة وتلتزم بنظام لرقابة الجودة يتضمن سياسات وإجراءات تتناول مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة، متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، واستمرار العلاقة مع العملاء وعمليات محددة، الموارد البشرية، أداء العملية والمراقبة.

ويجب على الشركة حسب متطلبات المعيار توثيق سياساتها وإجراءاتها وتبليغها إلى الموظفين في الشركة. وفي ما يلي تفصيل لما جاء به نص المعيار:

1. مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة:

ينبغي على مسؤولي القيادة في الشركة (المسؤول التنفيذي الرئيسي، أو المجلس الإداري للشركاء في الشركة أو ما يكافئه):[2]

–وضع سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات، وينبغي أن تقتضي مثل هذه السياسات والإجراءات من المسؤول تحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة في الشركة.

–وضع سياسات وإجراءات بحيث يملك أي شخص أو أشخاص توكل لهم المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة في الشركة الخبرة والمقدرة الكافية والمناسبة والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية.

---

[1] IFAC, IAASB, Op cit, p 40.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، الجزء الأول، الاتحاد الدولي للمحاسبين، المطابع المركزية، عمان، الأردن، 2012، ص 43.

2. متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة:

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول امتثال الشركة وموظفيها لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، حيث حدد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين المبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي المهني والتي تتضمن ما يلي:[1]

– النزاهة.

–الموضوعية.

–الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

–السرية.

–السلوك المهني.

ويتم تعزيز المبادئ الأساسية بشكل خاص من خلال قيادة الشركة، والتعليم والتدريب، والمراقبة.

أكد مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي على أنه ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول قيام الشركة وموظفيها بالتقيد بالاستقلالية حيث تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة ذلك، وتمكن هذه السياسات والإجراءات الشركة القيام بما يلي:[2]

– الإبلاغ عن متطلبات الاستقلالية إلى موظفيها، وحيث يكون ذلك ممكنا، إلى الأشخاص الآخرين الخاضعين لهذه المتطلبات.

– تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الاستقلالية، واتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية.

– في حال كان مناسبا، الانسحاب من العملية حيث يكون الانسحاب ممكنا بموجب القانون أو النظام المعمول به.

وينبغي أن تقتضي هذه السياسات والإجراءات أن تقوم شركاء العملية بتزويد الشركة بالمعلومات ذات العلاقة حول عمليات العملاء، بما في ذلك نطاق الخدمات، من أجل تمكين الشركة من تقييم الأثر الكلي إن وجد على متطلبات الاستقلالية، وأن يقوم الموظفون بإشعار الشركة فورا بالظروف والعلاقات التي تشكل تهديدا على الاستقلالية حتى يتم اتخاذ الإجراء المناسب.

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين ، مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، **مرجع سبق ذكره**، ص 54.

[2] **المرجع نفسه** ، ص 44.

3. قبول واستمرار العلاقة مع العملاء وعمليات محددة:

ينبغي على شركة المراجعة وضع سياسات وإجراءات لأغراض تقييم لقبول عميل جديد أو الاحتفاظ بالعلاقة مع العميل الحالي وهذا بعد تأكد الشركة من أنها مؤهلة لأداء العملية وتمتلك القدرات اللازمة، وقادرة على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي، مع الأخذ بعين الاعتبار نزاهة العميل. وتقتضي هذه الإجراءات والسياسات ما يلي:[1]

– أن تحصل الشركة على المعلومات حسبما تراه ضروريا في الظروف قبل قبول عملية معينة مع عميل جديد، وعندما تقرر ما إذا كانت ستستمر في عملية قائمة وعندما تأخذ بعين الاعتبار قبول عملية جديدة مع عميل حالي.

–في حال تحديد تعارض محتمل في المصالح لدى قبول عملية معينة من عميل جديد أو حالي، ينبغي أن تقرر الشركة قبول العملية أو لا.

– في حال تحديد قضايا معينة واتخاذ الشركة قرار قبول أو استمرار العلاقة مع العميل أو عملية محددة، فينبغي على الشركة أن توثق كيفية حل القضايا.

كما ينبغي على الشركة أن تضع سياسات وإجراءات حول استمرار عملية معينة والعلاقة مع العميل، تتناول فيها الظروف التي تحصل فيها الشركة على معلومات كانت ستؤدي إلى رفضها للعملية، تتضمن هذه الإجراءات المسؤوليات المهنية والقانونية التي تنطبق على الظروف واحتمالية الانسحاب من العملية والعلاقة مع العميل.

4. الموارد البشرية:

لضمان أداء عملية المراجعة بجودة عالية يجب أن تتوفر الشركة على سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول امتلاكها عددا كافيا من الموظفين الذي يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة من أجل أداء العمليات وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وهذا لإصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة.[2]

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 101–102.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **تطلعات حديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 95.

ينبغي أن توكل الشركة مسؤولية فيما يخص كل عملية إلى شريك عملية[*] معين ووضع سياسات وإجراءات الإبلاغ عن هوية ودور شريك العملية إلى الأعضاء الرئيسين في إدارة العميل والمكلفين بالرقابة، ويجب أن يمتلك شريك العملية الكفاءة والقدرات والسلطة المناسبين لأداء الدور، كما ينبغي تحديد مسؤوليات شريك العملية بوضوح وإبلاغها إلى ذلك الشريك.[1]

5. أداء العملية:

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن العملية مؤداة وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن الشركة تصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة، ويجب أن تتضمن هذه السياسات والإجراءات ما يلي: [2]

- **التشاور**: ينبغي للشركة وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول إجراء مشاورة مناسبة حول المسائل الصعبة أو المثير للجدل، ويجب توفير الموارد اللازمة لإجراء المشاورة ومن ثم توثيق طبيعة ونطاق هذه المشاورات والاستنتاجات الناتجة عنها، وفي الأخير يجب تطبيق هذه الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

- **مراجعة رقابة جودة العملية:** ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي إجراء مراجعة رقابة الجودة لكافة عمليات تدقيق الكشوف المالية للشركة، تحديد المعايير التي ينبغي تقييم عمليات المراجعة على أساسها من أجل تحديد ما إذا كان ينبغي إجراء مراجعة رقابة جودة العملية أو لا.

كما ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي اشتمال مراجعة رقابة جودة العملية على مناقشة المسائل الهامة مع شريك العملية، مراجعة البيانات المالية أو معلومات الموضوع الأخرى والتقرير المقترح، مراجعة وثائق مختارة تتعلق بالأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها، وتقييم هذه الأخيرة لدى صياغة التقرير واعتبار التقرير المقترح مناسبا أم لا.

- **معايير أهلية رقابة جودة العمليات:** ينبغي أن تضع الشركة إجراءات وسياسات تتناول تعيين مراجعين لرقابة الجودة وتحديد أهليتهم من خلال المؤهلات الفنية المطلوبة لأداء الدور، بما في ذلك الخبرة والسلطة

---

[*] شريك العملية (Engagement partner): الشريك أو شخص آخر في الشركة مسؤول عن العملية وأدائها وعن التقرير الذي يتم إصداره بالنيابة عن الشركة، وهو الشخص الذي يحصل على السلطة المناسبة، عندما تقتضي الضرورة، ومن جهة مهنية أو قانونية أو تنظيمية.

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، مجلس معايير والتأكيد الدولي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 46-47.

[2] نفسه، ص ص 47-50.

اللازمين، والحد الذي يمكن أن تتم استشارة مراجع رقابة الجودة فيما يتعلق بالعملية دون إضعاف موضوعيته، هذه الأخيرة التي يجب أن تضمن الشركة المحافظة عليها، واستبدال مراجع رقابة الجودة في حال إضعاف قدرته على أداء مراجعة موضوعية.

– **الوثائق الخاصة بمراجعة رقابة جودة العمليات:** ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي وثائق حول:

- أداء الإجراءات المطلوبة بموجب سياسات الشركة فيما يخص مراجعة رقابة الجودة.
- استكمال مراجعة رقابة جودة العملية في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك التاريخ.
- عدم إطلاع المراجع على أية مسائل غير متخذ قرار بشأنها قد تجعله يعتقد أن الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها غير ملائمة.

–**الاختلاف في الرأي:** ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لمعالجة الاختلافات في الرأي التي تنشأ بين فريق العملية وأولئك الأشخاص الذين يتم التشاور معهم، أو التي تنشأ بين شريك العملية ومراجع رقابة جودة العملية، تقتضي هذه الإجراءات توثيق وتطبيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وعدم وضع تاريخ على تقرير حتى البت في المسألة.

–**وثائق العمليات:** ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لتقوم فرق العمليات بالانتهاء من تجميع ملفات العملية النهائية في الوقت المحدد بعد الانتهاء من صياغة التقرير بصورة نهائية. كما ينبغي على الشركة وضع سياسات وإجراءات مصممة للحفاظ على السرية والحفظ المأمون ونزاهة وثائق العملية وإمكانية الوصول إليها واسترجاعها. وعلى الشركة وضع سياسات وإجراءات للاحتفاظ بوثائق العملية لفترة من الزمن تكفي لتحقيق احتياجات الشركة أو وفقا لما يقتضيه القانون أو النظام.

6. المراقبة:

يجب على الشركة أن تضع سياسات وإجراءات خاصة بالمراقبة وتشمل ما يلي:[1]

– **مراقبة سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة برقابة الجودة:** ينبغي أن تضع الشركة عملية مراقبة مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية، ويتعين على هذه العملية أن تشمل على اعتبار وتقييم مستمرين لنظام الجودة في الشركة، وتوكل هذه المهمة إلى الشريك أو الشركاء أو أشخاص آخرين يمتلكون خبرة وسلطة كافية ومناسبة في الشركة

[1] أحمد أمين جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 128-136.

لتحمل المسؤولية ولا يجب أن يتم إشراك أولئك الأشخاص الذين يؤدون مراجعة رقابة الجودة في فحص العمليات.

– **تقييم وتوصيل ومعالجة حالات القصور المحددة:** ينبغي أن تقيم الشركة تأثير حالات القصور التي تم اكتشافها نتيجة عملية المراقبة وتحديد ما إذا كانت هذه الحالات:

– إما أمثلة لا تدل بالضرورة وعلى أن نظام رقابة الجودة في الشركة غير كاف لتزويدها بتأكد معقول حول امتثالها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وعلى أن المعايير صادرة عن الشركة.

– أو حالات قصور متعلقة بالنظام أو متكررة أو حالات القصور الهامة الأخرى التي تقتضي اتخاذ إجراء تصحيحي فوري.

تتضمن التوصيات المتعلقة بالإجراءات الإصلاحية المناسبة لحالات القصور التي تم ملاحظتها ما يلي:

– اتخاذ إجراء إصلاحي مناسب فيما يتعلق بعملية فردية أو عضو من الموظفين.

– الإبلاغ عن النتائج إلى الأشخاص المسؤولين عن تدريب التطوير المهني.

–إجراء تغيرات على السياسات وإجراءات رقابة الجودة.

–اتخاذ إجراء تأديبي بحق الأشخاص الذين لا يمتثلون للسياسات والإجراءات في الشركة.

كما ينبغي أن تقوم الشركة مرة في السنة على الأقل بالإبلاغ عن نتائج مراقبة نظام الجودة الخاص بها إلى شركاء العملية أو الأشخاص المناسبين الآخرين في الشركة وتتضمن المعلومات التي يتم إبلاغها وصفا لإجراءات المراقبة التي تم أداؤها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها من إجراءات المراقبة ووصفا لحالات القصور المتعلقة بالنظام أو المتكررة أو الحالات القصور الهامة ووصف للإجراءات المتخذة لمعالجة أو تعديل حالات القصور هذه.

–**الشكاوى والادعاءات:** ينبغي على الشركة أن تضع سياسات وإجراءات مهمة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها تتعامل بالشكل الملائم مع الشكاوي والادعاءات بأن العمل المؤدي من طرفها لا يمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأيضا الادعاءات بعدم الامتثال لنظام رقابة الجودة في الشركة. حيث يتم تقديمها من قبل موظفي الشركة أو العملاء أو الأطراف الأخرى، وقد يتم استلامها من قبل أعضاء فريق العملية أو موظفي الشركة الآخرين.

وفي حال تحديد حالات قصور أثناء التحقيق من الشكاوي والادعاءات ينبغي أن تتخذ الشركة الإجراءات الإصلاحية المناسبة، ويجب أن يتصف الشريك المشرف على التحقيق بالخبرة الكافية والمناسبة، ويتمتع بالسلطة داخل الشركة ويجب أن لا يكون طرف في أداء العملية بأي طريقة.

المطلب الثاني: جهود المنظمات المهنية الأخرى للرقابة على جودة المراجعة:

لقد اهتمت عدة منظمات مهنية في العالم بموضوع جودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة وبذلت جهودا حثيثة لتحسين الأداء والارتقاء به، وذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المهنية للرقابة على جودة الأداء، وإلزام المراجعين بضرورة التقيد بها.

ومن أكثر المنظمات في هذا المجال المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين AICPA، وكذلك مجمع المحاسبين القانونيين والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA.

أولا: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

لقد كانت الولايات المتحدة الأمريكية من الدول السباقة لمراقبة عمل المراجعين فيها، ففي سنة 1978 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA[*]) بتشكيل لجنة معايير رقابة الجودة، حيث أصدرت اللجنة نشرة معايير رقابة الجودة رقم (1)، واحتوت على تسعة عناصر لرقابة الجودة والتي تتمثل في ما يلي:[1]

الاستقلالية: ويحمل هذا المفهوم نفس مدلول استقلال المراجع الفرد، ويهدف إلى وضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلال الواردة ضمن آداب السلوك المهني.

تخصيص المراجعين على المهام: ويقصد به أنه يجب على مكاتب المراجعة مراعاة والتأكد من توفر الخبرة، الكفاءة الفنية، والمعرفة لدى الموظفين المخصصين لأداء الوظائف المختلفة لمهمة المراجعة.

التشاور برأي الآخرين: ويقصد به أنه يجب على مكاتب المراجعة الاسترشاد برأي الآخرين لحل القضايا المتعلقة بالمشكلات المحاسبية أو مشكلات المراجعة التي تظهر من خلال عملية المراجعة عن طريق رفع الأمر إلى الشخص المختص ذو الخبرة والمعرفة الكافية، وتوفير مكتبة فنية خاصة بموظفي المكتب.

---

[*] AICPA : American Institute of Certified Public Accountants.

[1] وليم توماس، امرسونهنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1989، ص ص 190-192.

الإشراف: ويقصد به تقوم مكاتب المراجعة بإخضاع كافة أعمالها للإشراف الجيد، وذلك يستلزم من مكتب المراجعة التخطيط لكل مهمة المراجعة، وفحص كافة أوراق المراجعة التقارير، الكشوف المالية، الجداول، النماذج، الاستقصاءات.

التوظيف: ويقصد به أن يقوم مكتب المراجعة بوضع سياسة محددة للتوظيف، اختبار الكفاءات، تحديد مستوى خبرة معين يجب توافره في من يقدم للتوظيف بالمكتب.

تنمية القدرات المهنية: ويقصد بها أنه على مكتب المراجعة أن يضع السياسات، الإجراءات، برامج التعليم المهني المستمر، والتدريب اللازم للموظفين.

الترقية: ويقصد بها أنه على مكتب المراجعة وضع السياسات التي تحول دون ترقية موظفيها إلى المستويات العالية قبل استيفائهم الخبرة، والمعرفة اللازمة لتحمل مسؤوليات الوظيفة المرقيين إليها.

قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين: ويقصد به أن يتبع مكتب المراجعة سياسات وإجراءات تساهم في اتخاذ قرارات بشأن قبول عملاء جدد، أو مواصلة العلاقة مع العملاء الحاليين، لتفادي العملاء الذين تنقصهم الأمانة وحسن الخلق.

عرف هذا المعيار عدة تغيرات ففي سنة 2010 صدر[*] 8NoSQCS معيار رقابة الجودة رقم 8 والذي قلص عناصر رقابة جودة المراجعة إلى ستة فقط والمتمثلة في:[1]

- مسؤوليات القيادة عن الجودة في الشركة.
- متطلبات الأخلاقية ذات الصلة.
- قبول واستمرار علاقات العملاء وعمليات محددة.
- الموارد البشرية.
- أداء العملية.
- المراقبة.

وفي عام 1989 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين برنامجا أطلق عليه الفحص المتعلق Peer Review Program، ويلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين ينشأ عن خدماتهم مسؤولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء

[*] SQCS : Statement on Quality Control Standards

[1] AICPA, QC Section 10, **AFirm's System of Quality Control**, 2015, P 2845.

مكاتب المراجعة، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب المراجعة، ثم إصدار تقرير لنتيجة هذا الفحص.[1]

ثانيا: مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ICAEW

في عام 1991 قام معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز بإعداد برنامج لرقابة جودة الأداء المهني، والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة، وهو ملزم لمكاتب المراجعة في إنجلترا وويلز.

وتتمثل أهم العناصر رقابة الجودة في هذا البرنامج في الاستقلال، النزاهة المهنية، قبول العملاء واستمرار العلاقة بهم، التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الالتزام بشروط التسجيل، الاستشارة، وتجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء.[2]

ثالثا: المجلس الأعلى للمحاسبين القانونين H3C

في سنة 1969 تم إنشاء CNCC المجلس الوطني للمحاسبين القانونيين الذي تولى مسؤولية تنظيم مهنة المراجعة في فرنسا. وفي أواخر سنة 2003 تم إنشاء[*] (H3C).[3]

المجلس الأعلى للمحاسبين القانونين (H3C) هيئة عامة مستقلة ذات شخصية اعتبارية، وهو المنظم لمهنة مراجعي الحسابات في فرنسا. الذي تم تحديد مهامه في المادة 821-1 من القانون التجاري الفرنسي[4].

---

[1] محمد علي جبران، **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن**، الندوة الثانية عاشرة لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، 18-19 ماي 2010، ص 16.

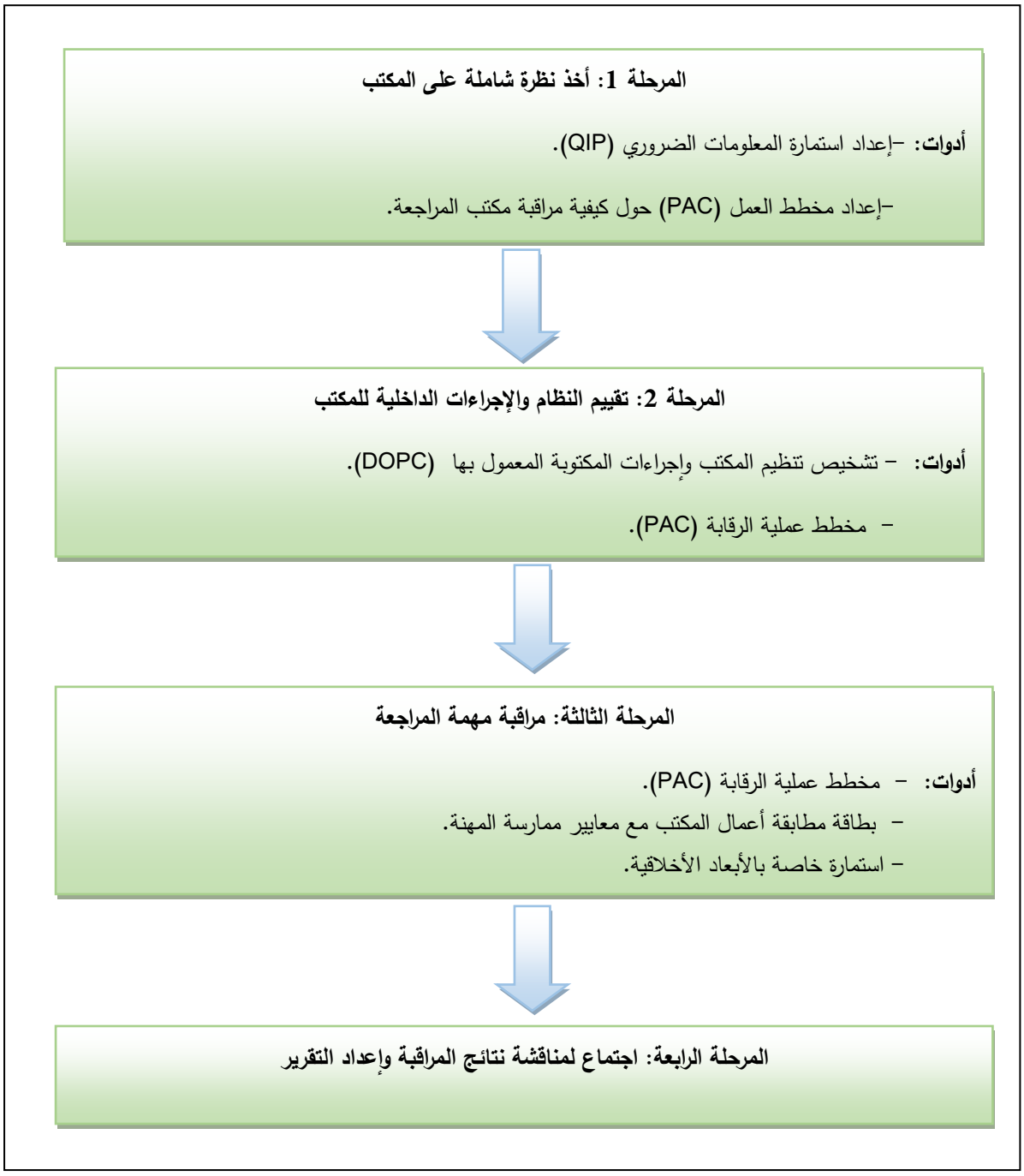
[2] **المرجع نفسه**، ص 16.

[*] H3C: Le Haut conseil du commissariat aux comptes.

[3] **Quality de l'audit**, sous la direction de Benoit PIGE, Edition de boeck, 2011, P47.

[4] Le site officiel de H3C:http://www.h3c.org/accueil.htm, Date de la visite: 23/10/2017.

الشكل رقم (03): مراحل عمليات المراقبة من طرف H3C



Source: Qualité de l'audit, sous la direction de Benoit PIGE, Edition de boeck, 2011, p 76

حسب الشكل السابق تمر عملية مراقبة جودة عملية المراجعة عبر أربعة مراحل أساسية، حيث يتم في المرحلة الأولى جمع معلومات عامة من مكتب المراجعة محل المراقبة عن طريق إعداد استمارة المعلومات الضرورية وإعداد مخطط عمل حول كيفية مراقبة عمل المكتب، وفي المرحلة الثانية تتم عملية تقييم التنظيم والإجراءات الداخلية للمكتب، عن طريق تشخيص تنظيم المكتب والإجراءات الداخلية المعمول بها بالاعتماد على مخطط العمل الذي وضعه في المرحلة الأولى، أما في المرحلة الثالثة فيتم مراقبة مهمات المراجعة عن طريق إعداد بطاقات مطابقة أعمال المكتب مع معايير ممارسة المهنة وإعداد استمارة خاصة بالأبعاد الأخلاقية، وفي المرحلة الأخيرة يجتمع الأعضاء المكلفون بمراقبة مكتب المراجعة لمناقشة نتائج المراقبة ومن ثم تقديم تقرير نهائي عن جودة عملية المراجعة في المكتب محل المراجعة.

ثالثا: المعهد المصري للمحاسبين القانونيين

تم إصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد بموجب القرار الوزاري رقم 166 لعام 2008،[1] ويبلغ عددها 32 معيار بالإضافة إلى إطار عام لعمليات خدمات التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، ويتم الرجوع إلى هذه الأخيرة في معالجة المواضيع التي لم تتناولها المعايير المصرية.

الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر تم إنشائها بموجب القانون رقم 10 لسنة 2009، وتختص الهيئة بالرقابة والإشراف على الأسواق والأدوات المالية غير المصرفية بما في ذلك أسواق رأس المال، وبورصات العقود الآجلة، وأنشطة التأمين، والتمويل العقاري والتأجير التمويلي والتخصيم والتوريق، وذلك بهدف تحقيق سلامة واستقرار تلك الأسواق والأدوات وتنظيم الأنشطة وتنميتها وتعظيم قدرتها التنافسية على جذب المزيد من الاستثمارات المحلية والأجنبية، وتعمل على الحد من مخاطر عدم التنسيق ومعالجة المشاكل التي تنتج عن اختلاف الطرق أو الأساليب الرقابية.[2]

اهتمت الهيئة العامة للرقابة المالية بمراقبة الجودة للمؤسسات والأفراد الذين يقومون بالمراجعة وفحص المعلومات المالية والتاريخية للشركات، حيث قامت الهيئة بإصدار معيار يلزم المؤسسات والأفراد القائمين بأعمال المراجعة بوضع نظام لمراقبة الجودة بهدف التأكد من أن المؤسسة والعاملين فيها ملتزمون بالمعايير

---

[1] قرار رقم 166، الوقائع المصرية، العدد 173 تابع (أ)، 28 جوان 2008، ص 4.

[2] الموقع الرسمي للهيئة العامة للرقابة المالية https://www.efsa.gov.eg/content_ar/efsa_pages/main_efsa_page.htm تاريخ الزيارة 2018/02/09، 12:05.

المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن التقارير الصادرة عن مكتب المراجعة ملائم للظروف، وأن الكشوف المالية للشركات محل المراجعة تعكس حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال. [1]

يهدف معيار المراجعة المصري رقم "220" "مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية وتاريخية" إلى وضع معايير وتوفير إرشادات عن المسؤوليات المحددة للعاملين بالمؤسسة والمتعلقة بإجراءات مراقبة الجودة على عمليات المعلومات المالية التاريخية بما في ذلك مراجعة الكشوف المالية، وبموجب هذا المعيار تلتزم المؤسسة بوضع نظام مراقبة الجودة يهدف مدها بدرجة تأكيد معقولة بأن المؤسسة والعاملين بما يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن التقارير الصادرة عن المؤسسة أو الشركاء المسؤولين ملائمة للظروف، حيث يقوم فريق عمل بالتالي:

– تنفيذ إجراءات لمراقبة الجودة يمكن تطبيقها على عملية المراجعة.

– تزويد المؤسسة بالمعلومات ذات الصلة لتتمكن من تطبيق الجزء الخاص بمراقبة الجودة في المؤسسة والمتعلق بالاستقلالية.

– الاعتماد على نظم المؤسسة. [2]

يتضمن المعيار المصري رقم "220" ما يلي:[3]

1. مسؤوليات قادة المؤسسة تجاه الجودة على أعمال المراجعة: على الشريك المسؤول[*] تحمل مسؤولية الجودة الشاملة على عملية المراجعة المكلف بها، فعليه إرسال رسائل ملائمة لفريق العمل من خلال التأكيد على أهمية أداء العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، وضرورة الالتزام بسياسات وإجراءات مراقبة الجودة في المؤسسة كما هي موضوعة، وإصدار تقرير بما يلائم الظروف، وحقيقة أن الجودة ضرورية لأداء عملية المراجعة.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة حسابات المؤسسات المالية وشركات وصناديق الاستثمار والتمويل العقاري وفقا لمعايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، درا التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015، ص 24.

[2] معيار المراجعة المصري رقم "220"، **مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية وتاريخية**، الهيئة العامة للرقابة المالية، 2008، ص 5.

[3] **المرجع نفسه**، ص ص 7–16.

[*] الشريك المسؤول: هو شريك أو شخص آخر يكون المسؤول عن المهام وأدائها وعن التقرير الصادر عن المؤسسة والذي يجب أن يكون حاصلا على الصلاحية الملائمة من الجهة التنظيمية أو القانونية أو المهنية.

2. المتطلبات الأخلاقية والسلوكية: ينبغي على الشريك الأخذ في الاعتبار مدى التزام أعضاء فريق العمل بالمبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية المتمثلة أساسا في النزاهة، الموضوعية، السرية، السلوك المهني، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وعند عدم التزام أعضاء فريق العمل بذلك يجب على الشريك المسؤول الحصول على أدلة تثبت ذلك.

3. الاستقلالية: لتأكد من مدى الالتزام بمتطلبات الاستقلالية يجب الحصول على المعلومات ذات الصلة من المؤسسة، وتقييم المعلومات الخاصة بالمخالفات التي تم تحديدها، ومن ثم اتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق أدوات الحماية، وفي الأخير توثيق النتائج التي يتم التوصل لها المتعلقة بالاستقلالية.

4. **قبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة:** يشمل قبول المهمة واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة دراسة نزاهة حقوق الملكية الأساسية والإدارة العليا وأولئك المسؤولين عن الشركة، وما إذا كان فريق العمل مؤهلا للقيام بعملية المراجعة ولديه الوقت والموارد اللازمة، وإمكانية التزام المؤسسة وفريق العمل بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية.

إن لم يتوفر ما سبق رفض المهمة وتوثيق هذه العملية.

5. تعيين فريق العمل: تشمل القدرات والكفاءات الملائمة التي تؤخذ في الاعتبار عند تكليف فريق العمل مدى فهمهم وخبرتهم العلمية بالمهام ذات الطبيعة والتعقيد المماثلة، وفهمهم للمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية، وكذلك مدى معرفتهم الفنية الملائمة، ومعرفتهم بالأنشطة التي يقوم العميل بأدائها، وكذلك قدرتهم على اتخاذ الأحكام الشخصية المهنية، وفهمهم لسياسات مراقبة الجودة التي تضعها المؤسسة وإجراءاتها.

6.أداء المهام: يتعين على الشريك المسؤول تحمل مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية المراجعة طبقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية وأن يكون تقرير المراقب الصادر ملائم للظروف.

فعلى الشريك المسؤول أن يباشر عمله ويبلغ أعضاء الفريق بمسؤولياتهم، وطبيعة نشاط الشركة، المسائل المتعلقة بالمخاطر، والمشاكل التي قد تطرأ، والبرنامج التفصيلي لأداء المهام. فمن المهم أن يدرك

جميع أعضاء العمل أهداف العمل الذي يقومون به، وأدائه بموضوعية وبمستوى ملائم من الشك المهني وأداء العمل المسند إليهم طبقا للمبادئ الأخلاقية للعناية الواجبة.

وينبغي على الشريك المسؤول الإشراف على فريق العمل من خلال متابعة تقدم مهمة المراجعة، ومراعاة قدرات أعضاء فريق العمل وكفاءتهم، بالإضافة إلى مناقشة المسائل الجوهرية التي قد تطرأ خلال القيام بالمهمة، وتحديد الأمور التي تحتاج للمشورة أو الدراسة من أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة أثناء قيامهم بالمهمة.

وينبغي قيام فريق العمل الأكثر خبرة بفحص عمل فريق العمل الأقل خبرة ويكون ذلك بدراسة ما إذا:

- كان قد تم أداء العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية.
- قد طرأت أمور هامة تحتاج إلى دراسة.
- قد تمت الاستشارات اللازمة وما إذا كان قد تم توثيق النتائج المرتبة عليها وتنفيذها.
- كانت هناك حاجة لمراجعة طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي تم أداؤه.
- كان العمل الذي تم أداؤه يعزز ما تم التوصل إليه من نتائج وأنه قد تم توثيقه بالصورة الملائمة.
- كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كافية وملائمة لدعم تقرير المراقب.
- كان قد تم تحقيق أهداف إجراءات المهمة.

ينبغي على الشريك المسؤول من خلال فحصه لتوثيق عملية المراجعة والمناقشة مع فريق العمل وقبل إصدار تقرير مراقب الحسابات أن يكون على قناعة بأنه قد تم الحصول على أدلة المراجعة الملائمة والكافية وذلك لدعم النتائج التي تم التوصل إليها من أجل إصدار تقرير مراقب الحسابات.

7. التشاور: ينبغي على الشريك المسؤول أن يكون مسؤولا عن قيام فريق العمل بإجراءات التشاور الملائم بشأن الأمور الصعبة أو محل الخلاف، ويكون على قناعة بأن أعضاء فريق العمل قاموا بالتشاور الملائم، ويقتنع بسلامة توثيق طبيعة مثل هذه التشاورات وفي الأخير يقرر ما إذا كانت النتائج التي أسفر عنها التشاور قد تم تنفيذها.

التشاور يتم مع ذوي المعرفة وأصحاب المناصب والخبرة داخل المؤسسة أو إذا أمكن من خارجها.

8.اختلافات الرأي: عند حدوث حالة اختلاف في الرأي عند التشاور ينبغي على فريق العمل إتباع سياسات المؤسسة وإجراءاتها لتعامل مع مثل هذه الأمور.

9. فحص ما قبل الإصدار: ينبغي على الشريك المسؤول لمراجعة الكشوف المالية للشركات المقيدة بالبورصة القيام بالآتي:

- التأكد من تعيين فاحص ما قبل الإصدار.
- مناقشة الأمور الجوهرية التي قد تطرأ أثناء عملية المراجعة.
- عدم إصدار تقرير المراقب حتى يتم استكمال فحص ما قبل الإصدار.

ينبغي أن يحتوي فحص ما قبل الإصدار على تقييم موضوعي لـ :

-الأحكام الشخصية الجوهرية التي اتخذها فريق العمل.
- النتائج التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير مراقب الحسابات.

10. المتابعة: يتطلب هذا المعيار وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويدها بدرجة التأكد المناسبة، بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام مراقبة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفاعلية وملتزم بها علميا.

رابعا: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA

قامت المملكة العربية السعودية في تاريخ 1412/05/13 هـ الموافق لسنة 1992 م بإصدار المرسوم الملكي رقم (م/12) والذي تم بموجبه الموافقة على نظام المحاسبين القانونيين والذي نص في مادته التاسعة عشر على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، وهي هيئة تعمل تحت إشراف وزارة التجارة، وه عبارة عن هيئة مهنية مكونة من ما يقارب 5000 عضو، تقوم بالمهام التالية: [1]

- مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة.
- مراجعة وتطوير واعتماد معايير المراجعة.
- وضع القواعد اللازمة لامتحان الحصول على شهادة الزمالة على أن يشمل ذلك الجوانب المهنية والعملية والعلمية لمهنة المحاسبة والمراجعة بما في ذلك الأنظمة ذات الأنظمة ذات العلاقة بالمهنة.
- تنظيم دورات التعليم المهني المستمر.
- وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية للتأكد من قيام المحاسب القانوني بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة والتقيد بأحكام هذا النظام ولوائحه.

[1] الموقع الرسمي للهيئة السعودية للمحاسبين القانونين: http://www.oscpa.org.sa/Socpa/About-Socpa/About-us.aspx تاريخ الزيارة: 2018/2/9، 10:13.

- إعداد البحوث والدراسات الخاصة بالمحاسبة والمراجعة وما يتصل بهما.
- إصدار الدوريات والكتب والنشرات في موضوعات المحاسبة والمراجعة.
- المشاركة في الندوات واللجان المحلية والدولية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

وفي إطار الجهود التي تقوم بها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة والرفع من مستواها، أعدت لجنة مراقبة الأداء المهني برنامجا لمراقبة جودة أداء مكاتب المراجعة في المملكة، أعتمد البرنامج من طرف مجلس إدارة الهيئة بعد صدور القرار رقم 2/2 في 1415/9/13 هـ الموافق ل 1995/1/19 م وتم تعديله بموجب قرار المجلس رقم 2/6 بتاريخ 1323/10/21هـ الموافق ل 12/25/ 2002 م.[1]

ويهدف هذا البرنامج إلى التأكد من التزام المراجعين بأحكام نظام المحاسبيين القانوني الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/12) وتاريخ 1416/05/13 هـ ومعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة والتعليمية المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة وذلك بغرض ما يلي:

-تحسين مستوى الأداء المهني لمكتب المحاسبة.

- استمرارية الأداء المهني الجيد.
- زيادة فعالية الخدمات المهنية.
- وزيادة الثقة في الخدمات المهنية.

ويجب على مكاتب المحاسبة قبول قيام فريق الفحص المعين من الهيئة بتنفيذ الفحص وفقا لما يلي:[2]

- فحص البيانات الدورية السنوية التي يقدمها مكتب المحاسبة (الفحص السنوي).

-فحص الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة (الفحص الدوري)، وينفذ هذا الفحص كحد أدنى مرة كل ثلاث سنوات للمكاتب التي تقوم بمراجعة حسابات شركات المساهمة والبنوك والمؤسسات العامة، مرة كل خمس سنوات للمكاتب التي تقوم بمراجعة حسابات الشركات أو المؤسسات الأخرى.

تتكون عناصر الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة والصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في: الاستقلال، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، الإشراف، التوظيف، التطوير المهني والتدريب لموظفي المكتب، تقويم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء واستمرار العلاقة معهم، الالتزام بأحكام نظام

---

[1] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **دليل الفحص الدوري للرقابة النوعية لمكتب المحاسبة**، 2002، ص 2401.

[2] الموقع الرسمي للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، http://www.socpa.org.sa.Socpa/Quality-Performance/Quality-Control-Program.aspx تاريخ الزيارة: 2018/02/9، 10:30.

المحاسبين القانونيين ولوائحه والأنظمة الأخرى ذات العلاقة بعمل المحاسب القانوني، الفحص الداخلي الدوري.

ويتعين أيضا على مكاتب المحاسبة وفقا لما يتطلبه برنامج رقابة الجودة تزويد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين خلال فترة لا تزيد على ثلاثة أشهر من تاريخ نهاية السنة المالية للمكتب، بالمعلومات والبيانات التي تمكن المسؤولين عن تنفيذ البرنامج من متابعة نوعية الممارسة المهنية الصادرة وطبيعتها، بشكل أولي عن مدى التزام لأحكام النظام ومعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة خلال السنة المالية للمكتب، وتشمل المعلومات التي يتعين على مكتب المحاسبة تقديمها ما يلي:[1]

- معلومات عامة.
- بيانا بأسماء العاملين بالمكتب الرئيسي والفروع.
- بيانا بأسماء العاملين الإداريين بالمكتب الرئيسي والفروع.
- بيانا بالمحاسبين القانونيين العاملين في المكتب الذين توقفوا عن مزاولة المهنة.
- بيانا بإقامة الشركاء السعوديين خلال السنة المالية للمكتب.
- بيانا بالأعمال التي يزاولها المحاسب القانوني بجانب ممارسة المهنة.
- بيانا بأسماء العملاء حسب نوع الخدمة.
- الدورات التدريبية التي تم حضورها.
- القضايا المهنية المرفوعة من أو ضد المكتب.
- معلومات عامة عن الجهات التي يتعاون المكتب معها.
- إقرار بالتزام المحاسب القانوني بالمتطلبات النظامية والمهنية.
- الهيكل التنظيمي للمكتب.
- مذكرة إيضاحية عن الإجراءات التنفيذية التي اتخذها المكتب للالتزام بمعايير الرقابة النوعية.

[1] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص 2303.

المطلب الثالث: مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة الخارجية

تسعى كل مكاتب المراجعة إلى أداء عملها بالجودة المطلوبة لضمان الحفاظ على سمعتها ومكانتها خاصة بعد الانتقادات الكبيرة التي وجهت لها، حيث فرضت بعض الدول على مكاتب المراجعة التي تدقق شركاتها الخضوع لمراجعة النظير للرقابة على أداء المكتب.

1. تعريف مراجعة النظير:

بعد الانتقادات الكبيرة التي وجهت لمهنة المراجعة وزيادة عدد الدعاوي القضائية ضد مكاتب المراجعة، أدى إلى زيادة الضغوط على المهنة خصوصا من قبل الكونجرس، ولاستجابته للانتقادات أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين قسما لمكاتب المحاسبة ويتفرع القسم إلى شعبتين، الشعبة الأولى تتولى مراجعة الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية، والشعبة الثانية تتولى مراجعة باقي الشركات. ويتطلب الانضمام إلى الشعبتين توافر مجموعة من الشروط هي: [1]

- الالتزام بمعايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين.
- إجراء مراجعة النظير إلزاما كل ثلاث سنوات.
- حصول كل مراجع داخل مكتب المراجعة على (120) ساعة من التعليم المهني المستمر كل ثلاث سنوات.
- فحص خطوات العمل في كل عملية مراجعة للشركات المسجلة في هيئة سوق الأوراق المالية بواسطة شريك آخر في مكتب المراجعة بخلاف الشريك الذي يقود فريق المراجعة، وأن يكون ذلك قبل إصدار التقرير.
- عدم القيام بخدمات معينة من الخدمات الاستشارية للعملاء مثل الخدمات الإكتوارية لشركات التأمين والمساعدة في عمليات الاندماج والحيازة مقابل الحصول على أتعاب.
- تقرير عن أوجه عدم الاتفاق مع الإدارة وذلك لكل من لجنة المراجعة ومجلس الإدارة.
- التقرير عن الخدمات الاستشارية المقدمة للإدارة من لجنة المراجعة ومجلس الإدارة.

عرفت مراجعة النظير Peer Review على أنها "تقييم أداء مكتب المراجعة بواسطة عضو أو أكثر من مكاتب المراجعة الأخرى".[2]

---

[1] عبد السلام سليمان القاسم الأهدال، **مرجع سبق ذكره**، ص 74.

[2] PerrReview of the Office of the Comptroller and Audit General, December, 2008, p 2.

كما عرفت بأنها "قيام مجموعة من الخبراء الممتهنين لمهنة لمراجعة في تقييم جودة أداء مكاتب المراجعة في ضوء مجموعة من المعايير العامة للأداء".[1]

يقصد بمراجعة النظير قيام مكتب تدقيق بمراجعة عمل مكتب تدقيق آخر وتقرير عن مدى التزام المكتب بنظام رقابة جودة المراجعة وبقواعد وآداب السلوك المهني.

تعتبر مراجعة النظير أحد المتطلبات الأساسية للانضمام إلى هيئة سوق المال في الولايات المتحدة الأمريكية، لما لها من دور كبير في الرقابة على جودة المراجعة الخارجية لمكاتب ومؤسسات المراجعة.

ويتمثل الهدف من مراجعة النظير في تحديد تقرير عن ما إذا كان مكتب المراجعة محل المراجعة قد صمم سياسات وإجراءات لتنفيذ عناصر رقابة الجودة وقام المكتب بتنفيذها خلال الممارسة، وبعد إتمام المراجعة يصدر تقرير بالنتائج والتوصيات، فإذا كانت نتيجة مراجعة النظير مرضية، جاز لمكتب المراجعة محل المراجعة أن يستمر في عضوية القطاع المسجل فيه.[2]

2. أهمية مراجعة النظير:

لمراجعة النظير أهمية كبيرة بالنسبة لمكاتب المراجعة، حيث تضمن أن المكتب قام بأداء مهامه بجودة عالية ويمكن توضيح أهمية مراجعة النظير في النقاط التالية:[3]

– تمثل مراجعة النظير أداة لتأكيد جودة عملية المراجعة، وجودة المراحل التي تمر بها من مرحلة تخطيط المراجعة، ومرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة وتجميع أدلة الإثبات، وأخيرا إعداد تقرير المراجعة، فهناك علاقة طردية بين مراجعة النظير وجودة المراجعة الخارجي، حيث تزيد جودة المراجعة كلما كان هناك إقبال ورغبة في تنفيذ برنامج النظير، ويمكن أن تستخدم مراجعة النظير في التنبؤ بفشل مكتب المراجعة، حيث تعاني مكاتب المراجعة التي تتعرض للفشل من ضعف نظام رقابة الجودة بها، كما أن برنامج مراجعة النظير يفيد المتدربون في التعرف على الفرص المتاحة لمزاولة المهنة بمستوى مرتفع من الجودة.

– تفيد مراجعة النظير في التحقق من قيام مكتب المراجعة بمراحل عملية المراجعة وفقا لمعايير الأداء المهني حيث تجيب عن التساؤل الذي يتعلق بمن يراقب عمل المراجع.

---

(1) LegalAid Agency, **Independent Peer Review of LegalAdvice and Work,** Final ProcessPaper, April 2013, p 5.

(2) حسين يوسف القاضي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 490.

(3) حسن شلقامي محمد، **مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة–دراسة ميدانية–**، مجلة المحاسبة والمراجعة، ص 78.

– تساعد عملية ممارسة مراجعة النظير على تحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسية للمراجعة وتقديم النصح والإرشاد في هذا المجال، كما يقدم مراجعة النظير الأساس لوضع الخطة الاستراتيجية لتحسين مهنة المراجعة وتحسين جودتها.

– تفيد مراجعة النظير في إخضاع النظير في كل مكتب من مكاتب المراجعة المشاركة في برنامج مراجعة النظير لقواعد وآليات معيارية محددة بالبرنامج.

– تفيد مراجعة النظير في تحديد نقاط الضعف الأساسية في أداء مكتب المراجعة الذي يخضع للتقييم، وتوصيل تلك النقاط لذلك المكتب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، كما يقوم فريق العمل القائم بمراجعة النظير بالاطلاع على تقرير مراجعة النظير السابق وذلك للوقوف على التوصيات التي قام مكتب المراجعة بتنفيذها.

– تعتبر مراجعة النظير أحد وسائل الرقابة على جودة المراجعة حيث يساعد في تقييم أداء مكتب المراجعة وفقا لمعايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني.

3. دور مراجعة النظير في تحسين جودة المراجعة:

كما تم التطرق إليه سابقا، فإن جودة المراجعة تتطلب من مكتب المراجعة عند أداء مهامه الالتزام بمجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم وضعها على ضوء معايير رقابة الجودة وقواعد السلوك المهني. ويتم تقييم أداء مكتب المراجعة باستخدام مراجعة النظير، يوضح الشكل الموالي كيف يمكن لمراجعة النظير تحسين جودة المراجعة.

المبحث الثالث: موثوقية ومصداقية الكشوف المالية

تهدف المحاسبة إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي للشركة وعن نتائج أعمالها ومعلومات مالية أخرى تفيد المستخدم في اتخاذ قرارات مهمة، وهذا في نهاية كل سنة مالية عن طريق إصدار مجموعة من الكشوف المالية. ومع التطور الذي عرفته المهنة وسعي المنظمات المهنية العالمية إلى توحيد الممارسات المحاسبية من خلال وضع أسس موحدة لإعداد وعرض الكشوف المالية، ومع الفضائح العالمية التي أدت إلى انهيار كبريات الشركات العالمية زادت أهمية وضرورة احتواء الكشوف المالية على معلومات موثوقة تضمن إعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية للشركة ونتائج أعمالها.

المطلب الأول: مفهوم الكشوف المالية

تعتبر الكشوف المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن الشركة، وتتمثل الكشوف المالية التي على الشركات عرضها في نهاية كل سنة مالية في: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول التغير في حقوق الملكية والملاحق.

أولا: تعريف الكشوف المالية

عرف الشيرازي الكشوف المالية على أنها تلك الكشوف التي يتم إعدادها بصورة منتظمة ودورية من الحسابات وتوفر لنا الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق أهداف المحاسبة المالية.[1]

كما عرفت على أنها: تمثل الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن الكشوف المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية.[2]

وهي تمثل الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وتنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة.[3]

---

[1] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الشامية، الكويت، 1990، ص 210.

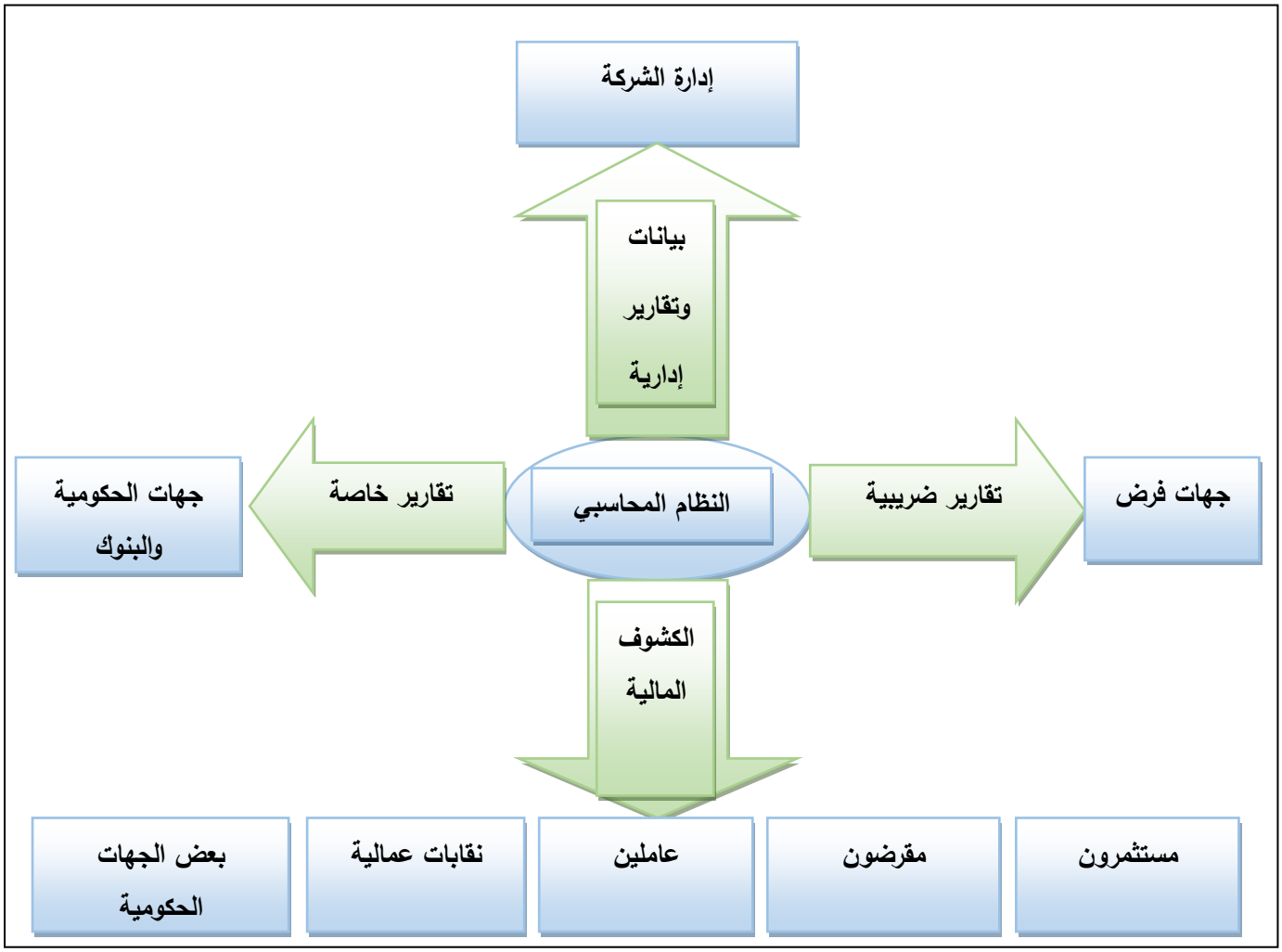
[2] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 35.

[3] قاسم محسن الجبيطي، زياد هاشم يحي، **تحليل ومناقشة الكشوف المالية**، الدار النموذجية للنشر والتوزيع، 2011، بيروت، لبنان، ص 25.

يعتبر مصطلح التقارير المالية أكثر عمودية من مصطلح الكشوف المالية، إذ يضم إضافة إلى الكشوف المالية والملاحظات عليها قدرا آخر من المعلومات التي تتعلق مباشرة أو بطريقة غير مباشرة بعمليات المحاسبة المالية. فشركات المساهمة مثلا تقدم تقارير مرحلية نصف سنوية إضافة إلى تقريرها السنوي، حيث تتضمن هذه التقارير معلومات مالية أخرى كمية أو وصفية مثل تقرير مجلس الإدارة وملخص لبعض الأنشطة الرئيسية في الشركة.[1]

يوضح الشكل الموالي مخرجات النظام المحاسبي والمتمثلة في الكشوف المالية والتقارير التي يعدها قسم المحاسبة والموجهة لمختلف المستخدمين حسب حاجاتهم من المعلومة.

الشكل رقم (04): التقارير المالية كمخرجات النظام المحاسبي والأطراف المستفيدة منها



المصدر: رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004، ص 33.

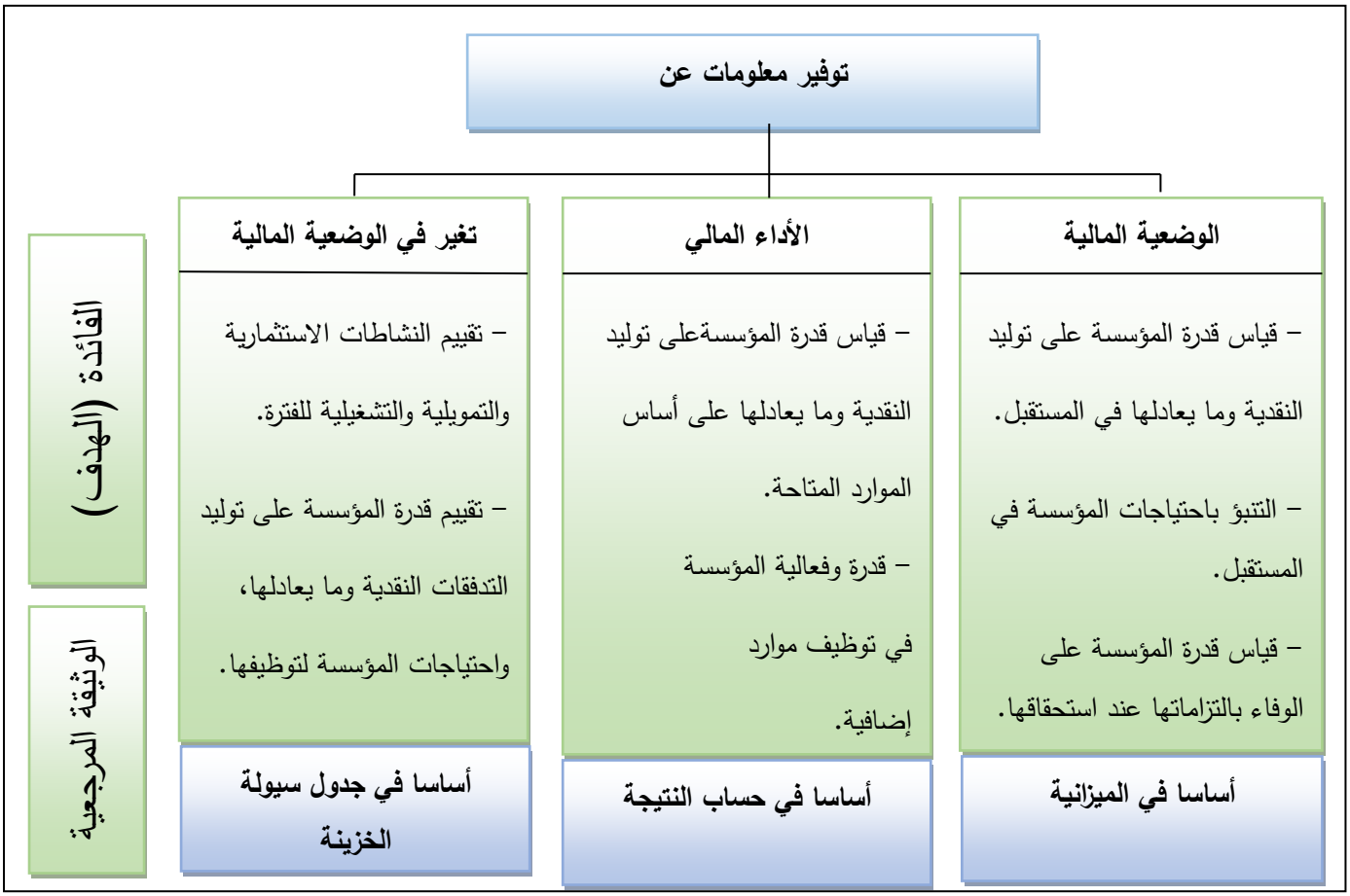
[1] رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، مصر، 2004، ص 32.

من خلال الحاجة الضرورية والماسة التي ظهرت لممارسي مهنة المحاسبة مع مرور الوقت، باعتبار وظيفتها الرئيسية هي تزويد كل الأطراف ذات المصلحة بالمعلومات المناسبة من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات التي تتعلق بهم. فالكشوف المالية تقوم بتزويد الإدارة والملاك ومستخدمي الكشوف المالية بالمعلومات المحاسبية ملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

ثانيا: أهداف الكشوف المالية

يهدف إعداد وعرض الكشوف المالية من طرف إدارة المؤسسة إلى توفير معلومات عامة عن الوضعية المالية والأداء المالي وكذا التغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة، وتستخدم هذه المعلومات لترشيد اتخاذ القرارات وهذا ما سيتم توضيحه في الشكل (05) التالي:

الشكل (05): أهداف الكشوف المالية



Source: Odile Barbe-Danbe,Laurent Didelot, Maitriser Les IFRS, 3éme édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2007, P25.

حسب الشكل السابق فإنه تتداخل المكونات المختلفة للكشوف المالية لأنها تعكس جوانب مختلفة لنفس العمليات أو الأحداث. وبالرغم من اختلاف المعلومات التي تقدمها كل قائمة عن الكشوف الأخرى إلا أن كل قائمة بذاتها لا تخدم أحد ولا تقدم كافة المعلومات الضرورية للوفاء باحتياجات محددة لمستخدمي الكشوف المالية. فمثلا لا تقدم قائمة حساب النتيجة صورة كاملة عن أداء المؤسسة إلا إذا تم استخدامها جنبا إلى جنب مع كل من الميزانية وجدول التدفقات النقدية.

وبغرض تحقيق الهدف العام من إعداد وعرض الكشوف المالية فإن هناك مجموعة من الأهداف الفرعية التي يجب مراعاة تحقيقها عند إعداد الكشوف المالية، تتمثل أهمها في ما يلي:[1]

– إن الكشوف المالية التي تحتويها الكشوف المالية يجب أن تساعد في توفير المعلومات المفيدة للعديد من الجهات (الداخلية والخارجية) التي لها علاقة بالشركة بهدف اتخاذ القرارات المختلفة، وبما يعني ضرورة التأكد من توفر المعلومات لأولئك المستخدمين الذين لديهم السلطة أو القدرة أو الإمكانيات على طلب المعلومات مباشرة من الشركة إلى جانب المستخدمين من داخل الشركة.

– ضرورة الأخذ بنظر الاعتبار اختلاف الاحتياجات من البيانات والمعلومات التي يحتاجها مختلف مستخدمي الكشوف المالية، وبما يعني أن الكشوف المالية يجب أن تعد في ظل الأهداف التي يتوقع أن تحقق الفائدة لاحتياجات المستخدمين المتعددين سواء في عمليات التخطيط أو الرقابة أو تقييم الأداء....إلخ.

– يجب أن توضع البيانات الواردة في الكشوف المالية إمكانية المقارنة مع بيانات فترة مالية سابقة بهدف المساعدة على توفير البيانات والمعلومات الملائمة للاتخاذ القرارات الخاصة بتقييم الأداء واتخاذ القرارات المستقبلية أو التخطيط لها وكذلك عمل المقارنات المختلفة.

– توفير المعلومات اللازمة لما يتعلق بالكيفية التي مارست بها الشركة نشاطاتها المختلفة وذلك من خلال تحليل تلك الأنشطة وتوضيح كيفية تدبير أموالها والمجالات التي فيها استخدام تلك الأموال.

– ضرورة توفير البيانات اللازمة غير الربحية التي قامت أو ساهمت بها الشركة، وخاصة فيما يتعلق بتوفير البيانات عن الدور الاجتماعي وكذلك توفير البيانات المتعلقة بالبيئة.

---

[1] قاسم محسن الجبيطي، زياد هاشم يحي، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، الدار النموذجية للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان،2011، ص ص 25-26.

– الأخذ بنظر الاعتبار القدرات المختلفة لاستخدام وفهم البيانات الواردة في الكشوف المالية من قبل المستخدمين المتعددين من حيث درجة ثقافتهم الإدارية والمحاسبية وخبرتهم في مجال التعامل مع تلك البيانات خلال فترة أو فترات زمنية سابقة.

ثالثا: مستخدمي الكشوف المالية

يتعدد مستخدمو المعلومات المالية المعروضة في التقارير المالية المعدة من طرف إدارة المؤسسات، فهذه المعلومات تساعد في ترشيد قرارات مستخدميها. ويمكن حصر أهم الفئات المستخدمة للمعلومات المالية واحتياجاتهم في الجدول (03) كما يلي:

الجدول (02): مستخدمو المعلومات المالية وحاجاتهم من المعلومات

المستخدمون	حاجاتهم من المعلومات
المستثمرون	المخاطر والعائد
الموظفون	الاستقرار والدخل
المقرضون	القدرة على دفع الأقساط والفوائد عند استحقاقها
الموردون والدائنين الآخرين	القدرة على سداد المبلغ عند استحقاقها
الزبائن	استمرارية المؤسسة
الدولة والهيئات العامة	تقسيم الموارد واحترام القوانين
الجمهور	فرص العمل وتطور ونجاح المؤسسة

Source: Odile Barbe, Laurent Didelot, Comptabilité Approfondie, Nathan, Paris, 2011, P 65.

يبين الجدول أعلاه أنه تعد الكشوف المالية لتلبية احتياجات: المستثمرين، الموظفين، المقرضون، الموردون، الدائنين الآخرين، العملاء، الحكومة والجمهور. لكن حسب إطار إعداد وعرض الكشوف المالية فإن البيانات المالية لا تفي بكافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات إلا أن هناك احتياجات مشتركة لهؤلاء المستخدمين، فالكشوف المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال سوف تفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين.

رابعا: عناصر الكشوف المالية

يتم من خلال الكشوف المالية تجميع وتصنيف الآثار المالية للعمليات والأحداث بناء على خصائصها الاقتصادية، ويعرف هذا التصنيف بعناصر الكشوف المالية والتي تم تحديدها بخمسة عناصر هي: الموجودات (الأصول)، المطلوبات (الخصوم، الالتزامات)، حقوق الملكية، الدخل (المنتوجات) والمصاريف (الأعباء). وفيما يلي عرض مختصر لها:[1]

- **الموجودات (الأصول):** هي موارد خاضعة لسيطرة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية ويتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية المستقبلية على المنشأة. المنافع الاقتصادية التي يتضمنها الأصل هي قدرته بشكل مباشر أو غير مباشر على المساهمة في تدفق النقدية أو النقدية المعادلة للمؤسسة.

- **المطلوبات (الخصوم):** هي التزامات حالية على المؤسسة نتجت على أحداث ماضية، ويتوقع أن يترتب على الوفاء بها تدفقات خارجة من موارد المؤسسة تنطوي على منافع اقتصادية. يمثل تحمل المؤسسة لالتزام قائم أحد الخواص الرئيسية لأي بند من بنود المطلوبات. والالتزام هو واجب أو مسؤولية لأداء أو القيام بعمل ما. ويمكن أن تكون الالتزامات واجبة الأداء قانونا نتيجة لعقد ملزم أو كمتطلب تشريعي.

-**حقوق الملكية:** عبارة عن المتبقي من موجودات المؤسسة بعد استبعاد كافة مطلوباتها.

- **الدخل:** هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات داخلة للموجودات أو تعزيز لها أو في شكل انخفاض في المطلوبات، والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المؤسسة.

-**المصروفات:** هي انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية متخذة شكل تدفقات خارجة أو استنفاذ للموجودات أو نشوء مطلوبات تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المؤسسة.

خامسا: أنواع الكشوف المالية

تقسم الكشوف المالية إلى كشوف المالية الأساسية والكشوف المالية الملحقة.

---

[1] Odile Barbe-Danbe,Laurent Didelot, **Maitriser Les IFRS,** 3éme édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2007,pp68-69.

وفي الجزائر نص القانون رقم 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي في المادة 25 منه أنه "تعد الكيانات التي تدخل في مجال القانون، الكشوف المالية سنويا على الأقل، وتتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة.

- الميزانية.
- حساب النتائج.
- جدول سيولة الخزينة.
- جدول تغير الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.[1]

وتتمثل الكشوف المالية والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات إضافية لما تم عرضه في الكشوف المالية، وتشمل ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود الكشوف المالية، إضافة للإفصاحات عن الالتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال.[2]

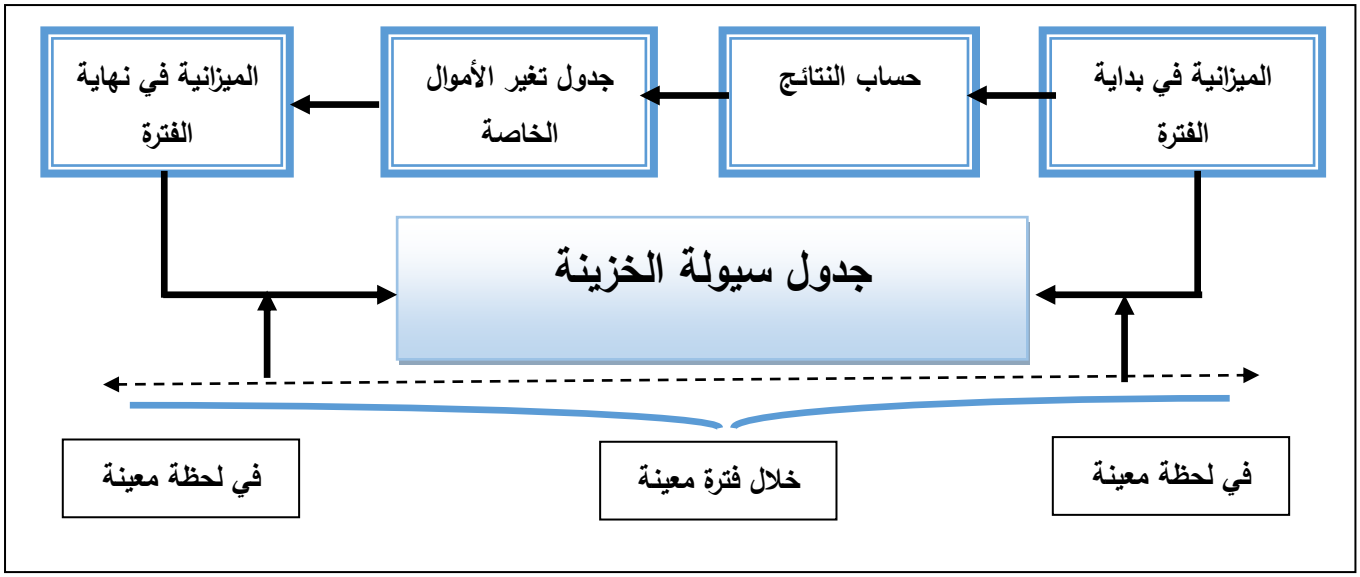
إن الفهم الجيد للكشوف المالية يقتضي النظر إليها كوحدة معلوماتية واحدة بحكم العلاقة المتبادلة بينها، جدول حسابات النتائج يعتبر ضروري لإعداد الميزانية للتعرف على نتيجة الأعمال التي يتم عكسها في الميزانية قائمة حقوق الملكية. والشكل الموالي يوضح العلاقة بين الكشوف المالية.

---

[1] قانون رقم 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 74، 2007، المادة 25.

[2] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008، ص 97.

الشكل رقم (06): العلاقة بين الكشوف المالية الأساسية



المصدر: مجبور جابر محمود النمري وآخرون، مبادئ المحاسبة، د.ن، السعودية، الطبعة الثانية، 2011، ص 128، بتصرف.

كما يتضح من الشكل أعلاه، فإن الميزانية توضح المركز المالي للشركة في لحظة معينة، بينما جدول حسابات النتائج وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية تعكس أداء الشركة ونتائج أعمالها خلال فترة مالية معينة (خلال السنة المالية)، فالعمليات التي تحدث خلال فترة معينة يتم التقرير عنها في جدول حسابات النتائج وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة الملكية وقائمة التدفقات النقدية، وهذه العمليات ينتج عنها الميزانية الجديدة في نهاية الفترة المالية.

1. الميزانية:

تعرف الميزانية على أنها تصور للوضع المالي أو الحالة المالية للشركة وذلك في لحظة معينة (وهي تاريخ إعداد القائمة)، وعليه فإن محتويات الميزانية هي عصر لحظية وتعرف محاسبيا بالأرصدة تمييزا لها عن التدفقات النقدية التي تمثل مكونات الكشوف المالية الأخرى.[1]

[1] عباس مهدي شيرازي، **نظرية المحاسبة** ، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ،الشامية ، الكويت، 1990 ، ص 215.

ويتم من خلال الميزانية عرض أنواع وقيم الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نهاية الفترة المالية في لحظة إعدادها، ويجب أن تكون متوازنة بمساواة إجمالي الأصول من جهة مع إجمالي الخصوم وحقوق الملكية من جهة أخرى (الأصول= الخصوم+ حقوق الملكية)

تتمثل الاستخدامات الرئيسة الميزانية في مساعدة مستخدمي التقارير المالية في تقييم بعض خصائص الوضع المالي للشركة وبصفة خاصة درجة السيولة، درجة مرونة الهيكل المالي، احتمالات المستقبل، درجة المخاطر، عقد المقارنات، وحساب معدلات العائد. وتفيد درجة السيولة في تحديد حجم التغذية المتوفرة لسداد الالتزامات عند استحقاقها وتقدير إمكانية استمرار التوزيعات النقدية على حملة الأسهم، كما تفيد في تحديد نسب السيولة ونسب التداول وحساب معدلات دوران بعض الأصول شبه النقدية، أما درجة المرونة المالية فيقصد بها قدرة الشركة على تعديل مقدار وتوقيت التدفقات النقدية للاستجابة لاحتياجات الشركة، فالشركة ذات المرونة المالية تستطيع التغلب على الصعوبات التي تواجهها ماليا.[1]

2. جدول حساب النتائج (قائمة الدخل):

في جدول حساب النتائج يتم بيان نتائج الأعمال عن طريق تحديد صافي الربح الدوري والإفصاح عن مكوناته الرئيسية، الهدف منه هو المساعدة في تقييم التدفقات الداخلية الحالية واستخدام نتائج هذا التقييم لأغراض التنبؤ بالتدفقات الداخلية المستقبلية وإمكانات تحويل هذه التدفقات الداخلية إلى تدفقات نقدية.[2]

لجدول حساب النتائج أهمية كبيرة من خلال ما يلي:[3]

- الإفصاح عن نتيجة النشاط الذي قامت به الشركة خلال الفترة المالية والبنود التي تؤثر في عملية تحديده.
- يتيح الجدول إمكانية حذف أو إلغاء بنود غير ذات أهمية لمستخدمي القائمة، أي يمكن الإيجاز أو التفصيل حسب الغرض والاستخدام.
- لا يتطلب من مستخدميها الإلمام بالنواحي الفنية في المحاسبة وقواعد القيد والترحيل لحساب الأستاذ.
- المساعدة في إجراء عملية التحليل المالي من خلال العلاقات المترابطة بين العديد من البنود التي يحتويها وبصورة مفهومة وسهلة الاستخدام من قبل المحلل المالي.

---

[1] علي عبد الله شاهين، **النظرية المحاسبية**، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، 2011، ص ص 125-126.

[2] عباس مهدي شيرازي، **مرجع سبق ذكره**، ص 211.

[3] قاسم محسن الجبيطي، زياد هاشم يحي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 27-28.

3. جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية):

يبين هذا الجدول التغيرات في حقوق الملكية لفترة معينة من الزمن، وهي نفس الفترة التي يغطيها جدول حسابات النتائج، إن رصيد أول المدة لحقوق الملكية يظهر في السطر الأول من القائمة، تم الاستثمارات أصحاب الشركة، صاف الربح ثم المسحوبات.[1]

يجب أن يتضمن جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية) حسب المعيار المحاسبي رقم 1 "عرض الكشوف المالية" البنود التالية:[2]

- ربح أو خسارة الفترة وفقا لما تضمنه قائمة الدخل.
- كل بند من بنود الدخل أو المصروفات خلال الفترة الذي تم الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية، وإجمالي هذه البنود.
- إجمالي الدخل والمصروفات عن الفترة، موضحة بشكل منفصل القيم الإجمالية المرتبطة بأصحاب حقوق الملكية للشركة الأم وتلك المرتبطة بحقوق الملكية.
- آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء لكل بند من بنود حقوق الملكية.
- العمليات الرأسمالية مع الملاك، موضحة بشكل منفصل التوزيعات إلى الملاك.
- رصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة والتغيرات فيها خلال فترة.
- تسوية بين القيم الدفترية لكل فئة من فئات رأس المال المملوك، علاوة الأسهم، وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة، والإفصاح عن كل تغير فيها.

فمن خلال جدول تغير الأموال الخاصة يمكن التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها والتغيرات التي تحدث عليها خلال الفترة والتعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

---

[1] ويجانت كيسو كميل، **مبادئ المحاسبة**، ترجمة مصطفى محمد جمعة أبو عمارة وآخرون، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2014، ص 64.

[2] خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص 126.

4. جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)

يعتبر إعداد جدول سيولة الخزينة مهما جدا في نهاية كل دورة مالية، وهذا بغرض توضيح آثار التغيرات في النقدية نتيجة ممارسة الشركة لأنشطتها الرئيسية المتمثلة في الأنشطة التشغيلية والاستثمارية في حقوق الملكية.

ويهدف إعداد جدول سيولة الخزينة إلى ما يلي:[1]

– توضيح أسباب التغير الحاصل في النقدية خلال الفترة المالية، من خلال تحديد التدفقات النقدية الداخلية والتدفقات النقدية الخارجية في كل نشاط من النشاطات التي قامت بها الشركة والمتمثلة في الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

– الإفصاح عن العمليات الاستثمارية والتمويلية غير النقدية والتي لا تؤثر على التدفقات النقدية للأنشطة الاستثمارية والتمويلية بصورة مباشرة، وذلك من خلال كشف توضيحي مرفق بجدول سيولة الخزينة.

– استكمال الصورة الصحيحة والدقيقة عن نتائج العمليات التي قامت بها الشركة خلال الفترة المالية إلى جانب جدول حساب النتائج والميزانية وبما يساعد الجهات المستفيدة على الوثوق بها بصورة أكبر واعتمادها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية.

– تسهيل عملية تقييم الشركة من حيث:

– القدرة على تحقيق الربحية من خلال النشاطات المختلفة التي قامت بها الشركة خلال الفترة المالية.

– تقييم السيولة ومدى القدرة على الوفاء بالالتزامات الشركة تجاه الغير وفي الموعد المتفق عليها.

– المساعدة في إعداد التوقعات المستقبلية للتدفقات النقدية وتوقيت عملية الحصول على النقدية واستخداماتها في سبيل:

– تقليل الفجوات الزمنية بين التوقعات المستقبلية للتدفقات النقدية الداخلية والتدفقات النقدية الخارجية.

– إمكانية تحديد الحد الأدنى من النقدية الواجب الاحتفاظ بها خلال الفترة المالية.

– إمكانية استثمار الزيادة الحاصلة في النقدية عن الحد الأدنى لرصيد النقدية أو تدبير النقص فيها لوفاء التزاماتها تجاه الوحدة.

---

[1] قاسم محسن الجبيطي، زياد هاشم يحي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 186–188.

-تسهيل فهم المصطلحات الواردة من قبل المستخدم، إذ أن هناك العديد من المصطلحات التي تتحمل اللبس والغموض لدى مستخدم الكشوف المالية وبالتالي يجب إيضاحها عند إعداد قائمة التدفقات النقدية، ومن أهم هذه المصطلحات نذكر ما يلي:

-**النقد:** الذي يشمل النقد الموجود في الصندوق لدى الشركة وكذلك النقد الموجود لدى المصرف أو المصارف التي تتعامل معها الشركة.

- **مكافئات النقدية (أشباه النقدية):** التي تشمل عناصر الموجودات المتداولة كافة التي يمكن تحويلها إلى نقدية سائلة فورا أو خلال فترة زمنية قصيرة.

- **التدفقات النقدية:** وتشمل التدفقات التي يمكن أن تحصل عليها الشركة بصورة نقدية أو أشباه نقدية (تدفقات نقدية داخلية)، وكذلك التدفقات النقدية التي يمكن أن تستخدمها الشركة بصورة نقدية أو أشباه نقدية (تدفقات نقدية خارجة).

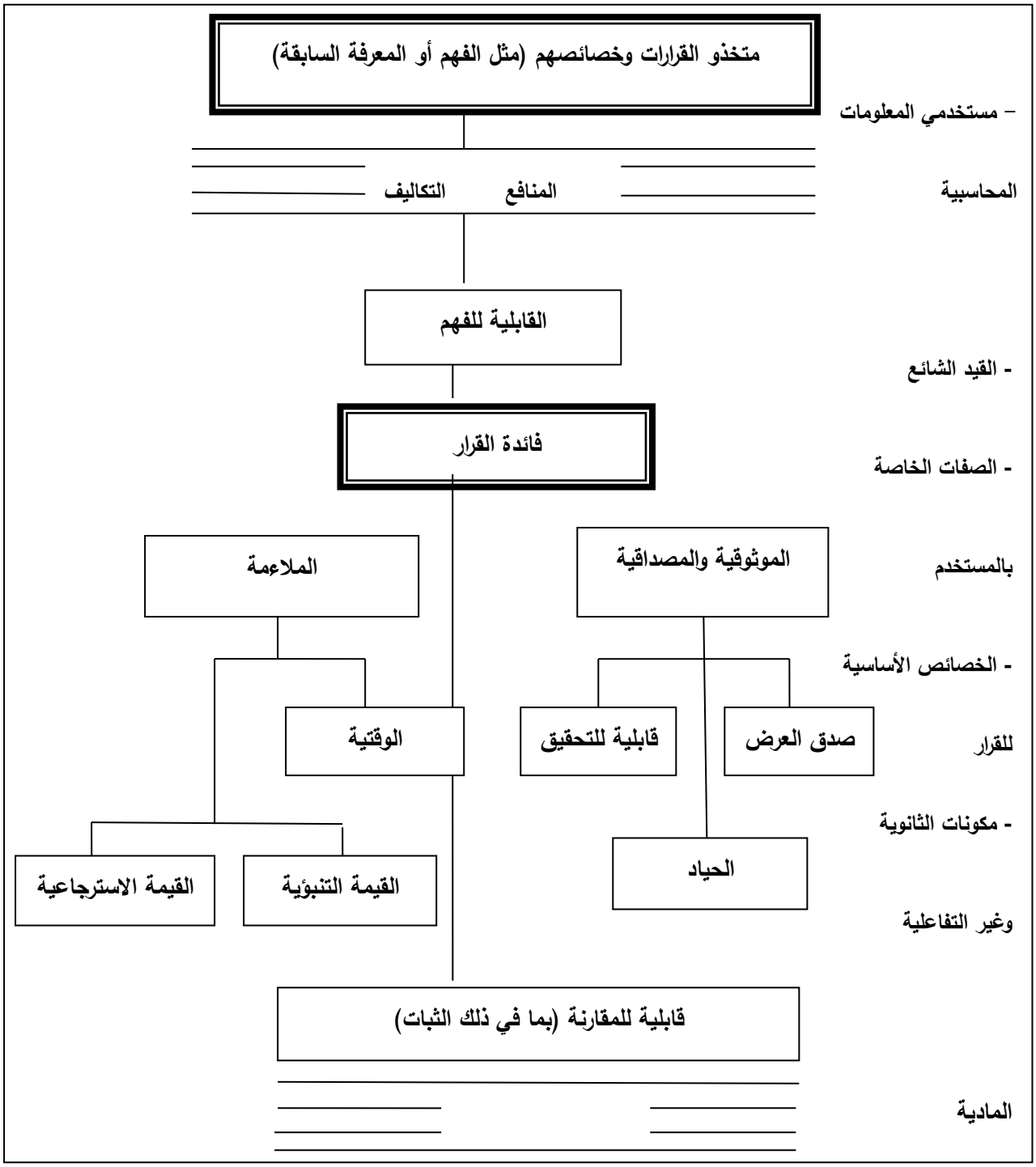
- **الأنشطة التشغيلية:** وهي تتضمن كافة العمليات التي تقع ضمن النشاط الرئيسي الذي تمارسه الشركة، والعمليات الأخرى كافة التي تقع ضمن الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

- **الأنشطة التمويلية:** وهي الأنشطة التي تتعلق بالعمليات الخاصة بعمليات تمويل الشركة من خلال المالكين وحقوقهم الأخرى إضافة إلى عمليات الاقتراض من الغير.

المطلب الثاني: الموثوقية والمصداقية كخاصيتين من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

حسب قائمة المفاهيم المحاسبية المالية رقم (2) والمتعلقة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تعرف وتحدد الصفات، أو المقومات أو الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة من خلال وضع بعض التعميمات أو الإسترشادات للقيام بهذه الاختبارات، فإن المعيار الأساسي للاختيار بين طريقتين محاسبيتين بديلتين ينطوي حول ما إذا كانت المعلومة الأفضل تفوق بشكل جوهري قيمة المعلومة الأخرى، وإن الصفات التي تميز المعلومات الأفضل هي في الأساس خاصيتي المصداقية والموثوقية.

الشكل (07): البنية الهرمية للصفات المحاسبية التي ناقشتها قائمة المفاهيم المحاسبية المالية رقم (2).



Source : FASP, statement if financialaccounting concepts No 2, Qualitative characteristics of accounting information, 1980, p 13.

من خلال هذا الشكل يمكن أن نلاحظ أن خصائص المعلومات ينظر إليها كصفات هرمية، حيث يقوم متخذ القرار بالحكم على ما هي المعلومات المفيدة بتطبيق القيد الشائع تعظيم المنافع على حساب التكاليف التي تصاحب توفير هذه المعلومة، ويجب على المستخدم للمعلومة أن يفهم بشكل صريح المعلومة وأن تكون مفيدة لاتخاذ القرار، ولكي تكون المعلومة مفيدة لمتخذ القرار يجب أن تتوفر على صفتين أساسيتين هما المصداقية والموثوقية، وتزداد الفائدة من المعلومة إذا كان بالإمكان مقارنتها بنفس المعلومات لمشروع آخر.

أولا: المصداقية

إن المعلومة المحاسبية الصادقة يمكنها إحداث فرق في القرار، وذلك بمساعدة المستخدمين لها على وضع تنبؤات عن نتائج الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، أو على الأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة، أو على تكون المعلومة ملائمة يجب أن تتميز بالخصائص التالية: [1]

1. القيمة التنبوئية والقيمة الاسترجاعية للمعلومات: يمكن للمعلومة إحداث الفرق في القرارات من خلال تحسين قدرات متخذي القرارات على التنبؤ أو من خلال تأكيد، أو تصحيح توقعاتهم السابقة، وعادة ما تقوم المعلومة بالاثنين معا في آن واحد، لأن معرفة نتائج الأعمال التي تم القيام بها في السابق عادة تؤدي إلى تحسين قدرات متخذ القرار على التنبؤ بنتائج نفس الأعمال مستقبلا.

2. الوقتية (التوقيت الملائم): إن حصول متخذ القرار على المعلومات قبل أن تفقد قدرتها على التأثير على القرارات يعد جانبا مساعدا على المصداقية، فإذا لم تكن المعلومات متاحة عند الحاجة إليها، أو أصبحت متاحة بعد فترة طويلة من الأحداث المقرر عنها، بحيث يكون لا قيمة لها مستقبلا عندئذ تكون غير صادقة، واستخداماتها إن وجدت محدودة، ورغم أن الوقتية لوحدها لا تكفي لجعل المعلومات صادقة، فإن غياب الوقتية قد يحرم المعلومات من المصداقية التي كانت قد اكتسبتها.

---

[1] رتيشاردشروويد وآخرون، تعريب خالد كاجيجي وآخرون، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ للنشر، الرياض، لمملكة العربية السعودية، 2010، ص ص 86-87.

ثانيا: الموثوقية

لقد أشار مجلس معايير المحاسبة المالية في البيان رقم 2 إلى أن الموثوقية هي نوعية المعلومات التي تثبت أن تلك المعلومات خالية من الخطأ ومن التحيز وأنها تعرض بصدق ما يجب عليها عرضه أو تقديمه بدرجة معقولة. [1]

يقصد بالموثوقية توافر للمعلومات المحاسبية قدر كاف من الموضوعية تجعل متخذ القرار يثق بها ويعتمد عليها كمصدر للمعلومات وبناء التوقعات، كما تشير الموثوقية إلى المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثيل بصدق ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثل. الأمر الذي يستلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات، ومن الممكن التحقق من سلامتها وهو ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح، وهي خاصية ضرورية للأفراد الذين لا يتوافر لديهم الوقت والخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلي للمعلومات. [2]

ويرى الشيرازي أن خاصية الموثوقية إنما تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.

كما تعني خاصية الموثوقية أن أساليب القياس والإفصاح التي تم اختيارها لاستخراج النتائج وعرضها تعتبر أساليب مناسبة للظروف التي تحيط بها، وأن تطبيق تلك الأساليب قد تم بكيفية تسمح لأشخاص آخرين –مستقلين عن الذين قاموا بتطبيقها في المرة الأولى–بإعادة استخدامها للتثبت من تلك النتائج، وأن المعلومات التي تم تقديمها تعبر عن جوهر الأحداث التي تنطوي عليها، إذ أن اتسام المعلومة بالموثوقية يزيد من منفعتها. [3]

ولكي تتصف المعلومة الواردة في الكشوف المالية بالموثوقية يجب أن تتوفر فيها ثلاثة خصائص فرعية هي:[4]

---

[1] FASP, **statement if financialaccounting concepts No 2,** Qualitative characteristics of accounting information, 1980, p 18.

[2] ناظم شعلان جبار، **التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة وآثارها على جودة وموثوقية ومصداقية المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية)**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2012، ص 91.

[3] **المرجع نفسه**، ص91.

[4] عباس مهدي شيرازي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 201–204.

1. الصدق في العرض: تعني هذه الخاصية ضرورة وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية الموارد والأحداث التي تتجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها، أو بمعنى آخر هل تمثل الأرقام ما حدث بالفعل أي أن يتم عرض المعلومات المحاسبية وفقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية حتى لو كان شكلها القانوني مختلفا، وأن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، ومن ناحية، لا يقصد بالصدق في التعبير أن تكون المعلومات مؤكدة أو حتى دقيقة بصورة مطلقة على عكس ذلك نجد أن الصدق في التعبير عن الواقع الاقتصادي قد يتطلب بيان توزيعات الاحتمالية للقيم الواردة في التقارير المالية وكذلك الإفصاح عن معامل الخطأ الذي يصاحب الأرقام المحاسبية. وخاصية الصدق في التعبير تتطلب مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز وهما:

-**تحيز في عملية القياس:** كما في حالة استخدام أساس التكلفة التاريخية أو إتباع سياسة الحيطة والحذر.

- **تحيز من قبل القائم بعملية القياس:** وهنا نجد أن تحيز القائم بالقياس إما يكون مقصودا كما في حالة عدم الأمانة مثلا، أو غير مقصود كما في حالة نقص المعرفة والخبرة.

وحسب الشيرازي التحرر من التحيز بنوعيه يتطلب أن تكون المعلومات على أكبر قدر ممكن من الاكتمال، أي يجب التأكد من أنه يسقط من الاعتبار أي من الظواهر الهامة عند إعداد التقارير المالية، ومن الطبيعي أن الاكتمال المطلق أمر غير ممكن، أولا لأن التقارير المالية ما هي إلا نموذج لتمثيل واقع الشركة، وهي لابد وأن تنطوي على قدر من التجريد والتبسيط، ومن ناحية أخرى هناك اعتبارات الأهمية النسبية وما يستلزمه من وجوب دراسة جدوى المعلومة قبل قياسها والإفصاح عنها.

2. القابلية للتحقيق: يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس الذين يستخدمون طريقة القياس نفسها، وذلك كأن يصل عدد من المراجعين المستقلين إلى النتيجة نفسها بخصوص عدد من الكشوف المالية.

وتستخدم هذه الخاصية للتعبير عن شرط الموضوعية الذي يجب أن يتوافر في أي قياس علمي، كما أن هذه الخاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية القياس.

3. الحياد: يقصد بالحياد تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد المعلومات المحاسبية وعرضها بهدف الوصول إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير في سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين، وقد يكون تحيز القائم بالقياس غير مقصود كما في حالة نقص المعرفة والخبرة أو قد يكون

تحيزا مقصودا كما في حالة عدم الأمانة مثلا، وإن المعلومات التي لا تتوفر فيها هذه الخاصية هي معلومات لا يمكن اعتبارها أمينة ولا يمكن الوثوق فيها أو الاعتماد عيها كأساس لعملية اتخاذ القرارات.

المطلب الثالث: موثوقية ومصداقية الكشوف المالية وجودة المراجعة الخارجية

مع توالي الأزمات المالية التي عصفت بكبريات الشركات العالمية وأدت إلى فقدان الثقة في المعلومات المنشورة في الكشوف المالية، أصبح محتوى الكشوف المالية الصادرة عن الشركة والمصادق عليها من طرف أكبر مكاتب المراجعة العالمية والتي كان يعتمد عليها في اتخاذ القرارات المهمة لا يمثل بصدق ما يجب أن يمثله ويتميز بالتحيز الكبير.

فبدون الكشوف المالية لا يستطيع المديرون تقييم نشاط الشركة واتخاذ القرارات الأفضل لتطوير الشركة، وبدون الكشوف المالية لا يمكن للدائنين والمقرضين معرفة مقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها، وتحصيل ما لديها من حقوق، والمستثمرين بدون الكشوف المالية لا يمكن لهم اتخاذ قرار بيع أو زيادة استثمارهم في الشركة من خلال زيادة حصتهم في أسهم الشركة، وبدون الكشوف المالية لا يمكن للدولة تقدير الضرائب ومدى مساهمة الشركة في الاقتصاد الوطني، وبدون الكشوف المالية لا يمكن للأطراف الأخرى اتخاذ قرارات مهمة.

فللكشوف المالية أهمية كبيرة لكل المستخدمين وضمان أن الكشوف المالية تمثل بصدق الحدث المحاسبي، عند مراجعة حسابات الشركة من مراجعين مختلفين يتم الوصول إلى نفس النتيجة، والمعلومات في الكشوف المالية غير متحيزة لخدمة قرارات معينة أو أطراف معينة يسمح لمستخدمي الكشوف المالية الوثوق في المعلومات التي تحتويها الكشوف المالية المنشورة، فالقرار الصحيح الجيد يعتمد على المعلومة الجيدة.

كما ارتبطت حالات إفلاس أكبر الشركات العالمية بعملية المراجعة الخارجية، ففشل مهنة المراجعة أو تحيزها لصالح إدارة الشركة وإصدار تقارير نظيفة لا تعكس واقع الشركة سمح بفقدان الثقة أيضا في مهنة المراجعة الخارجية، فسعت الهيئات الدولية إلى إصدار معايير خاصة بمهنة المراجعة الخارجية وتركز أكثر على جودة عملية المراجعة الخارجية من خلال ضمان استقلالية المراجع وضمان اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في الكشوف المالية والتبليغ عنها، ومن ثم تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة

وحملة الأسهم ومختلف مستخدمي الكشوف المالية. فموثوقية ومصداقية الكشوف المالية تعتمد بشكل كبير على جودة المراجعة الخارجية.

خلاصـــــة:

في هذا الفصل تم التطرق إلى مجموعة من المواضيع المهمة في الدراسة، وتفصيل كل ما يخص موضوع جودة المراجعة الخارجية، حيث لم يتفق الباحثون على تعريف موجد لمفهوم جودة المراجعة فكل باحث قدم تعريفا حسب توجهه. وتناولنا مختلف العوامل التي تحدد جودة المراجعة الخارجية والتي تم تقسيمها إلى عوامل تتعلق بمكتب المراجعة، عوامل تتعلق بالمراجع وعوامل أخرى.

كما تناولنا في هذا الفصل إلى موضوع الرقابة على جودة المراجعة الخارجية، وأهم الدول والهيئات المهنية التي قامت بإصدار مجموعة من المعايير تهدف إلى الرقابة على جودة المراجعة المتمثلة أساس في الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين AICPA، وكذلك مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز ICAEW، المجلس الأعلى للمحاسبين القانونين H3C في فرنسا، والمعهد المصري للمحاسبين القانونيين والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA.

وفي الأخير تم التطرق إلى مختلف المفاهيم الخاصة بالكشوف المالية، وأنواعها وأهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في المعلومة المحاسبية التي تحتويها الكشوف المالية للحكم على جودتها، والمتمثلة أساسا في الموثوقية والمصداقية.

الفصـــل الثالث

الإطار المنهجي والتحليل

الإحصائي واختبار

الفرضيات والنتائج

تمهيد:

بعد التطرق في الفصلين السابقين إلى الجانب النظري من الدراسة وذلك من خلال عرض المفاهيم العامة عن المراجعة الخارجية، ومختلف جوانب موضوع جودة المراجعة الخارجية وموضوع موثوقية ومصداقية الكشوف المالية، لذا سنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

تمارس مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر من طرف مجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، لهذا وضعت الدولة مجموعة من القوانين المنظمة للمهنة، عرفت هذه الأخيرة تغيرا مستمرا لمواكبة التغيرات الاقتصادية التي تطرأ، حيث حددت هذه القوانين وخاصة منها القانون الأخير 10-01 المنظم للمهنة وشروط ممارستها والمسؤوليات المترتبة عن ممارسة المهنة، كما أوكلت مهمة مراقبة نوعية الأعمال التي يقوم بها القائمون على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر لجنة مراقبة النوعية.

لذا سنحاول في هذه الدراسة الميدانية التعرف على مختلف خطوات الدراسة والأدوات المستخدمة في جمع البيانات والتحليل الإحصائي لها.

قسمت الدراسة الميدانية إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول:** الإطار المنهجي والخصائص النوعية لعينة الدراسة
- **المبحث الثاني:** عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية
- **المبحث الثالث:** اختبار فرضيات الدراسة نتائج ومقترحات

المبحث الأول: الإطار المنهجي والخصائص النوعية لعينة الدراسة

بعد التعرف على مختلف الخصائص والمعلومات المهمة حول العينة محل الدراسة، والمتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الذين يقومون بمهمة المراجعة الخارجي في الجزائر، سوف نتطرق إلى الإطار العام للدراسة الميدانية، أدوات وخطوات الدراسة الميدانية، الأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات.

المطلب الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية أدوات وخطوات الدراسة

أولا: الإطار العام للدراسة الميدانية

من هذا المطلب سنتطرق إلى أهداف الدراسة، مجال الدراسة، ميدان الدراسة وصعوبات الدراسة.

1. أهداف الدراسة:

تعالج هذه الدراسة أحد المواضيع الهامة والحديثة خاصة في ظل التحديات التي يفرضها المحيط وضرورة التأقلم مع المستجدات العالمية، فالمراجعة الخارجية من المواضيع الهامة التي يجب على الشركات الاقتصادية الجزائرية أن تولي لها أهمية كبيرة من أجل ضمان أكبر قدر من الإفصاح والشفافية عند عرض كشوفها المالية، بغرض الوفاء بمتطلبات الأطراف ذات المصلحة فيها، ونهدف من خلال الدراسة إلى معرفة مدى تأثير العوامل المتعلقة بـ : مكتب المراجعة الخارجية، المراجع وتنفيذ عملية المراجعة على المصداقية والموثوقية.

2. مجال الدراسة:

اهتمت الدراسة بكل من جودة المراجعة الخارجية للكشوف المالية، موثوقية ومصداقية هذه الأخيرة وأثر جودة المراجعة الخارجية على المصداقية والموثوقية.

3. ميدان الدراسة:

شملت الدراسة عينة من المراجعين في الجزائر من فئة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من كافة التراب الوطني، وتم الاعتماد على أسلوب العينة غير العشوائية، حيث تم توجيه الاستمارة إلى مجموعة من المراجعين الخارجين عبر مختلف ولايات الوطن بالاعتماد على القائمة محافظي الحسابات،[1] وقائمة

[1] http://www.cnc.dz/fichier_regle/1219.pdf.

الخبراء المحاسبين[1] الواردتين في القرار الوزاري رقم 002 المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والتي يصدرها سنويا المجلس الوطني المحاسبة.

4.صعوبات الدراسة الميدانية:

في هذه الدراسة تم بذل قصار الجهد وفي حدود المعلومات المطلع عليها والمتوفرة وفي حدود الإمكانيات بهدف دراسة جيدة للموضوع والوصول إلى عينة تكون مقبولة وكافية لإجراء الدراسة الميدانية، وطوال فترة إعدادها واجهتنا بعض الصعوبات والعوائق، حيث تمثلت الصعوبات التي تم مواجهتها في إعداد الدراسة الميدانية، والمتمثلة في مجموعة من العوائق التي حالت دون الوصول إلى أكبر عينة ممكنة لضمان نتائج أكثر دقة، من أهم هذه العوائق نذكر ما يلي:

– صعوبة التواصل المباشر مع المراجعين الخارجين في الجزائر، وتحجج أغلبهم بعدم توفر الوقت لديهم للإجابة عن الاستمارة، ففي بعض الحالات يطلب منا الانتظار لأشهر للحصول على الإجابة، هذا في حالة الاستقبال، وفي حالات أخرى رفض استقبالنا في طرف المراجع.

– من أجل تسهيل عملية التواصل مع عدد أكبر من المراجعين تم تصميم استمارة الكترونية. ولكن واجهتنا صعوبة في التواصل الإلكتروني مع المراجعين الخارجيين في الجزائر، وعدم استجابتهم للاستمارات الإلكترونية التي تم إرسالها مرارا وتكرارا عبر البريد الإلكتروني الرسمي الخاص بهم والذي تم الحصول عليه من قائمة محافظي الحسابات التي يصدرها سنويا المجلس الوطني للمحاسبة.

ثانيا: أدوات وخطوات الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى الأدوات المستخدمة في جمع بيانات الدراسة الميدانية، ومختلف المراحل التي مرت بها.

1.جمع البيانات:

تم الاعتماد على الاستمارة (الاستبيان) كأداة رئيسة في إعداد الدراسة الميدانية بالإضافة للمقابلة مع بعض أفراد العينة، لتعذر إجراء المقابلة مع كل الأفراد، بعد توزيع الاستمارة على العينة المستهدفة، وحصر وتجميع البيانات اللازمة ومعالجة البيانات المتحصل عليها باستعمال التحليل الإحصائي المناسبة، وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

[1]http://www.cnc.dz/fichier_regle/1218.pdf.

أ.**مراحل إعداد الاستمارة:** تمت عملية بناء الاستمارة على النحو التالي:

المرحلة الأولى: والمتمثلة في تحديد ما يجب أن تحتويه الاستمارة من بنود اعتمادا على ما تم تفصيله في الجانب النظري، وخصوصا المحاور التي تناولت كلا من موثوقية ومصداقية الكشوف المالية، نوعية الكشوف المالية، تأثير جودة المراجعة الخارجية على موثوقية ومصداقية الكشوف والعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية. وبناء على ذلك تم تصميم الاستمارة.

المرحلة الثانية: تم عرض الاستمارة في شكلها الأولى على الأستاذ المشرف والأساتذة المحكمين المتخصصين في المحاسبة، والمراجعة، والإحصاء من جامعة بسكرة والذي بلغ عددهم 4 محكمين.(*)

من خلال الملاحظات المقدمة من طرف المحكمين، تم تعديل الاستمارة بحذف عبارات وتبسيط البعض وإعادة صياغة البعض لتصبح في نسختها النهائية.

ب.وصف محتويات الاستمارة:

اشتملت الاستمارة على ثلاثة أجزاء، جزء خاص بالبيانات العامة، وجزء خاص بموثوقية ومصداقية الكشوف المالية والجزء الأخير خاص بمعلومات حول تأثير عوامل جودة المراجعة الخارجية على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.

الجزء الخاص بالمعلومات العامة: وتضمن مجموعة من الأسئلة الشخصية المتعلقة بالعينة محل الدراسة والمكونة من ستة فقرات (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، والوظيفة الحالية، الخبرة المهنية، عدد العاملين في المكتب).

الجزء الخاص بموثوقية ومصداقية الكشوف المالية: شمل هذا المحور مجموعة من الأسئلة المتعلقة بموثوقية ومصداقية الكشوف المالية حسب خصائص الموثوقية والمصداقية الواردة في الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية، وشملت تسع عبارات.

الجزء الخاص بمعلومات حول تأثير عوامل جودة المراجعة الخارجية على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية: قسم هذا الجزء إلى محورين، المحور الأول فيه مجموعة من الأسئلة خصصت للعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة والمؤثرة على موثوقية الكشوف المالية وشملت 16 عبارة، أما المحور الثاني تناول العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة والمؤثرة على جودة المراجعة الخارجية وشملت 12 عبارة.

ويلخص الجدول أدناه (04) محتوى الاستمارة:

(*) أنظر الملحق رقم 01.

الجدول رقم (03): وصف محتوى الاستمارة

	المحور	المعلومات	عدد الاسئلة
	البيانات الشخصية	**البيانات الشخصية**	**6**
موثوقية ومصداقية الكشوف المالية	خصائص موثوقية ومصداقية الكشوف المالية	الصدق في العرض القابلية للتحقق الحياد	**9**
تأثير عوامل جودة المراجعة الخارجية على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية	العوامل المتعلقة بالمراجع والمؤثرة على جودة المراجعة الخارجية	استقلالية المراجع خبرة فريق المراجعة الإشراف ومتابعة أعمال المراجعة في مكتب المراجعة الاتصالات بين فريق المراجعة والشركة محل المراجعة	**16**
	العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة والمؤثرة على جودة المراجعة الخارجية	تخطيط عملية المراجعة تنفيذ عملية المراجعة توثيق عملية المراجعة التقرير عن عملية المراجعة	**12**
المجموع			**43**

المصدر: من إعداد الطالبة

الإجابات المقترحة: تم استخدام مقياس ليكرت Likert الخماسي لقياس كل محاور الاستمارة حيث يختار المبحوث إجابة واحدة من بين خمسة بدائل ويتدرج المقياس ما بين 5 درجات إلى درجة واحدة على النحو التالي:

الجدول رقم (04): مقياس ليكرت الخماسي

	موافق جدا	بدرجة موافق	بدرجة حيادي	بدرجة غير موافق	بدرجة غير موافق جدا
درجة التقييم	01	02	03	04	05

المصدر: من إعداد الطالبة

ج.قياس ثبات وصدق الاستمارة

في اختبار ثبات وصدق الاستمارة، تم استخدام نوعين من الاختبارات:

قياس الصدق الظاهري للأداة: للتأكد من الصدق الظاهري للأداة، تم عرض الاستمارة على مجموعة من الأساتذة المحكمين (انظر الملحق رقم 01)، والذين قاموا بدورهم بتقديم مجموعة من الملاحظات والتعديلات على محتوى الاستمارة، ومدى تغطيتها لجوانب الموضوع الأساسية ومدى وضوحها وسلامة صياغتها، وتم تعديل الاستمارة طبقا للملاحظات المقدمة من طرفهم وهذا بحذف بعض العبارات، وتعديل وإضافة عبارات أخرى، وإعادة صياغة بعض الفقرات لتبسيطها لتصبح أكثر وضوحا وفهما لدى أفراد عينة الدراسة وأكثر صدقا في قياس موضوع الدراسة.

تمت الاستعانة بالاستمارة الإلكترونية،[1] لتسهيل الوصول إلى أكبر قدر ممكن من الإجابات من طرف العينة محل الدراسة. تم استرجاع الاستمارات من قبل بعض أفراد العينة (تم اعتماد الاستمارات المسترجعة من الفترة الممتدة من 2018/02/21 إلى غاية 2018/04/30 وتم اعتماد 90 استمارة في التحليل من بين الاستمارات المسترجعة.

قياس ثبات الأداة: تمت عملية قياس ثبات الاستمارة لمعرفة قدرة المقياس (لكرت الخماسي) على الحفاظ على ثباته عبر المدى الزمني، بغض النظر عن وجود أحوال غير قابلة للتحكم خلال القياس، وبغض النظر عن حالة المستقصى منهم. وتم استخدام معامل الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) حيث يأخذ فيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح،

[1] http://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSfPR17_7FpsgPQdRsmnBL2xxN1WrAqnqoSmcNgSUbcTubc3qhw/viewform

أي أن زيادة قيمة معامل ألفاكرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات في عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

وباستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية برنامج (SPSS[*]) إصدار19تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم (05): معامل الثبات الكلي (ألفا كرونباخ)

المحور	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
موثوقية الكشوف المالية	09	0.796
العوامل المتعلقة بالمراجع والمؤثرة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية	16	0.917
العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة والمؤثرة على جودة المراجعة الخارجية	12	0.912
المجموع	37	0.956

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، انظر الملحق رقم (04) معامل ثبات ألفا كرونباخ للاستمارة.

من خلال الجدول نلاحظ أن معامل الثبات الكلي لأداة جمع البيانات بلغ 0.956، وهو معامل يفوق 0.6 ويقترب من 1 الصحيح، فهو معامل ثبات جيد جدا، ومنه الاستمارة صالحة للاستعمال في هذه الدراسة الميدانية، وذات مصداقية كبيرة للبيانات في عكس نتائج العينة على المجتمع.

د. **ترميز البيانات**: بعد توزيع الاستمارة على العينة المستهدفة، وحصر وتجميع البيانات اللازمة البيانات المتحصل عليها، ثم ترميزها من أجل إدخالها إلى برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات

مرت عملية تحليل البيانات بالخطوات التالية:

1. **أدوات الإحصاء الوصفي**: تم الاستعانة في التحليل الإحصائي على الاختبارات الإحصائية التالية:

التكرارات المطلقة والنسبية: لوصف خصائص العينة وتحديد استجابتهم.

[*]SPSS : Statistical Package for Sociel Science, version 19.

المتوسطات والانحرافات المعيارية: المتعلقة بكل بند من بنود الاستمارة، معرفة متوسط إجابات الأفراد ومدى تشتت أجوبة المستقصيين عن الإجابة المتوسطة، وبالتالي تحديد الأهمية النسبية لاستجابة أفراد العينة تجاه محاور الدراسة.

ألفا كرونباخ: وذلك لتأكد من الاتساق الداخلي لفقرات الاستمارة.

2. **أدوات الإحصاء الاستدلالي:** تم اختيار الأدوات المناسبة لاختبار الفرضيات عند مستوى الدلالة 5% والمتمثلة في ما يلي:

التوزيع الطبيعي: لمعرفة ما إذا كانت النموذج والاستمارة قابلة للدراسة والجداول التالية توضح النتائج:

الجدول رقم (06): اختبار التوزيع الطبيعي لموثوقية ومصداقية الكشوف المالية

	اختبار Kolmogorov-Smirnov[a]			اختبار Shapiro-Wilk		
	معاملات الارتباط	درجة الحرية	مستوى الدلالة	معاملات الارتباط	درجة الحرية	مستوى الدلالة
خلو المعلومة المحاسبية من الأخطاء المادية	,270	90	,000	,759	90	,000
يتم معالجة المعلومات المحاسبية وفقا لجوهرها	,268	90	,000	,747	90	,000
يتم عرض المعلومات المحاسبية لحقيقتها الاقتصادية	,246	90	,000	,812	90	,000
مطابقة الأرقام المحاسبية للأحداث التي تعرضها	,288	90	,000	,773	90	,000
يتوصل عدد من المراجعين المستقلين إلى النتيجة نفسها بخصوص الكشوف المالية	,280	90	,000	,850	90	,000
يتم إعداد الكشوف المالية دون وضع أهداف مسبقة لها	,154	90	,000	,886	90	,000
يتم إعداد الكشوف المالية دون هدف التأثير على قرارات مستخدميها	,195	90	,000	,884	90	,000
المعلومات المحاسبية الموجودة في الكشوف المالية يمكن الوثوق بها	,216	90	,000	,853	90	,000
المعلومات المحاسبية الموجودة في الكشوف المالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات	,270	90	,000	,820	90	,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق (5) التوزيع الطبيعي للاستمارة.

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط لبيانات الاستمارة والمرتبطة بموثوقية الكشوف المادية دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05).

الجدول رقم (07): اختبار التوزيع الطبيعي للعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة والتي تؤثر على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية

	اختبار Kolmogorov-Smirnov [a]			اختبار Shapiro-Wilk		
	معاملات الارتباط	درجة الحرية	مستوى الدلالة	معاملات الارتباط	درجة الحرية	مستوى الدلالة
التأهيل العلمي للعاملين في مكتب المراجعة	,257	90	,000	,754	90	,000
الخبرة التي يتمتع بها العاملين في مكتب المراجعة	,275	90	,000	,781	90	,000
معرفة كافة العاملين في مكتب المراجعة بمعايير المحاسبة والمراجعة	,311	90	,000	,756	90	,000
معرفة كافة العاملين في مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني	,295	90	,000	,778	90	,000
يتمتع مدير المكتب والمراجعين الأساسين بخبرة كبيرة	,356	90	,000	,690	90	,000
اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المراجع الرئيسي	,230	90	,000	,816	90	,000
قدرة المراجع الرئيسي على الإجابة على أسئلة الموجهة إليه من الجهة التي قامت بتعيينه أثناء تقديم التقرير النهائي	,309	90	,000	,742	90	,000
مشاركة المراجع في التدريب والتأهل المستمر	,272	90	,000	,759	90	,000
مشاركة المراجع في الندوات المهنية المتخصصة	,263	90	,000	,712	90	,000

عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب إدارة الشركة في مهام المراجع الخارجي	,295	90	,000	,760	90	,000
عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب لجنة المراجعة في مهام المراجع الخارجي	,260	90	,000	,755	90	,000
عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب مجلس الإدارة في مهام المراجع الخارجي	,279	90	,000	,761	90	,000
عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب الملاك في مهام المراجع الخارجي	,292	90	,000	,744	90	,000
غياب المصالح المادية للمراجع أو لأحد أفراد أسرته في الشركة محل المراجعة، بخلاف الأتعاب التي يتقاضاها	,282	90	,000	,754	90	,000
يتمتع المراجع بثقافة تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع الأدلة	,268	90	,000	,798	90	,000
تعرض المراجعين لعقوبات المناسبة في حالة التقصير	,206	90	,000	,875	90	,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (5) التوزيع الطبيعي للاستمارة.

من الجدول السابق نستنتج أن جميع معاملات الارتباط لبيانات الاستمارة والمرتبطة بالعوامل المتعلقة بالمراجع والمؤثرة على جودة المراجعة الخارجية دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05).

الجدول رقم (08): اختبار التوزيع الطبيعي للعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة والمؤثرة على جودة المراجعة الخارجية

	اختبار Kolmogorov-Smirnov[a]			اختبار Shapiro-Wilk		
	معاملات الارتباط	درجة الحرية	مستوى الدلالة	معاملات الارتباط	درجة الحرية	مستوى الدلالة
وضع خطة واضحة لمختلف عمليات المراجعة	,316	90	,000	,732	90	,000
فحص نظام الرقابة الداخلي	,339	90	,000	,687	90	,000
يتم جمع أدلة الإثبات الكافية	,279	90	,000	,766	90	,000
توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة إلى المراجعين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا في مكتب المراجعة	,286	90	,000	,759	90	,000
يقوم مسؤول في مكتب المراجعة بقراءة برامج المراجعة على مساعديه	,262	90	,000	,802	90	,000
يقوم مسؤول في مكتب المراجعة بقراءة ملاحظات المساعدين	,248	90	,000	,815	90	,000
يقوم مسؤول في مكتب المراجعة بتقييم الحلول البديلة لأي مشكلة	,255	,90	,000	,774	90	,000
يقوم مسؤول في مكتب المراجعة بتدقيق أوراق العمل عند القيام بأعمال المتابعة	,272	90	,000	,779	90	,000
تستغرق عملية المراجعة الوقت الكافي	,252	90	,000	,810	90	,000
الاتصال المتكرر بين فريق مكتب المراجعة والعميل الخاضع للتدقيق	,237	90	,000	,807	90	,000
توثيق عملية متابعة ومراجعة التقارير وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها في عملية المراجعة	,277	90	,000	,777	90	,000
وجوب إتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير النهائي حسب التاريخ المحدد	,297	90	,000	,728	90	,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (5) التوزيع الطبيعي لاستمارة.

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط لبيانات الاستمارة والمتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة والمؤثرة على جودة المراجعة الخارجية دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05).

-**اختبار الانحدار البسيط: (Régression Simple)** وذلك لاختبار تأثير أبعاد المتغير المستقل (جودة المراجعة الخارجية) على المتغير التابع (موثوقية ومصداقية الكشوف المالية) على كل حدى.

-**اختبار التباين الأحادي: (ANOVA)**اختبار شيفيه (Scheffe) لاختبار صدق الفروق ذات الدلالة الإحصائية لمتغيرات المراقبة (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفية الحالية، الخبرة المهنية، عدد العمال في مكتب المراجعة) على عوامل جودة المراجعة الخارجية والمؤثرة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.

3.قاعدة القرار في سلم ليكرت الخماسي: كما سبق ذكر تم اعتماد سلم ليكرت الخماسي في هذه الدراسة وحددت مجالات الإجابة كما يلي:

- **حساب المدى:** وفقا للمعادلة التالية

المدى= الحد الأعلى – الحد الأدنى

أي المدى = 5-1 = 4

- **حساب طول الفئة:** وفقا للمعادلة التالية

طول الفئة = المدى / عدد الفقرات

طول الفئة = 5/4 = 0.8

-**تحديد معيار مقياس التحليل:** وهذا بإضافة القيمة 0.8 للحد الأدنى للمقياس فتصبح كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (09): معيار مقياس التحليل

قيم المتوسط الحسابي	الدرجة في مقياس ليكارت	درجة التقدير
(1.00، 1.80)	1	مقبولة جدا
(1.81، 2.60)	2	مقبولة
(2.61، 3.40)	3	متوسطة
(3.41، 4.20)	4	ضعيفة
(4.21، 5.00)	5	ضعيفة جدا

المصدر: من إعداد الطالبة

حساب المتوسط الفرضي للإجابة يساوي 3، تم حسابه كما يلي (1+2+3+4+5)/5 =3.

يدل هذا الجدول على أن درجات الموافقة التي قيمتها أكبر من قيمة المتوسط الفرضي 3 تعتبر عن درجات موافقة سلبية أي أن اتجاهات وادراكات العينة محل الدراسة سلبية فيما يخص متغيرات الدراسة (الفقرات والمحاور المحددة في الاستبيان)، في حين أن درجات الموافقة التي قيمتها أقل من قيمة المتوسط الفرضي 3 تعبر عن اتجاهات إيجابية فيما يخص متغيرات الدراسة.

المطلب الثالث: الخصائص النوعية والصفات الشخصية وصفات مكتب المراجعة الخارجية للعينة محل الدراسة

تم توزيع الاستمارات على عينة الدراسة المتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، في الفترة الممتدة من 2018/02/19 إلى غاية 2018/04/30، وتم جمع 90 استمارة قابلة للدراسة والتحليل.

أولا: تعريف بالخصائص النوعية لعينة الدراسة

تتمثل الخصائص النوعية للعينة محل الدراسة في ما يلي:

- مجموعة من الصفات الشخصية التي تخص المراجع الخارجي والمتمثلة في الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالة والخبرة.
- ومجموعة الصفات التي يتمتع بها مكتب المراجعة والمهمة في هذه الدراسة والمتمثلة في: عدد العمال.

ثانيا: الصفات الشخصية لعينة الدراسة

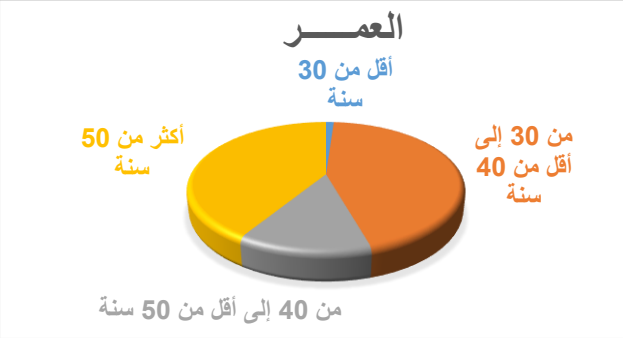
سوف يتم في هذا المطلب توزيع عينة الدراسة حسب: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية والخبرة، وهذا بحساب التكرارات والنسب والتمثيل البياني لها.

1. **توزيع عينة الدراسة حسب العمر:**

يوضح الجدول والشكل المواليين توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب العمر.

الجدول رقم (10) والشكل (08): توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة%
أقل من 30 سنة	1	1.1
من 30 إلى أقل من 40 سنة	40	44.4
من 40 إلى أقل من 50 سنة	12	13.3
أكثر من 50 سنة	37	41.1
المجموع	90	100



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (6) التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات المراقبة.

يتضح من الجدول أعلاه أن أعمار عينة الدراسة تتراوح بين الفئتين أساسيتين، الفئة الأولى ما بين 30 سنة و40 سنة حيث بلغ عدد المستجوبين الذين ينتمون إلى هذه الفئة 40 مستجوب بنسبة تقدر بـ 44.4%، والفئة الثانية أكثر من 50 سنة بلغ عدد المستجوبين 37 مستجوب بنسبة تقدر بـ 41.4%.

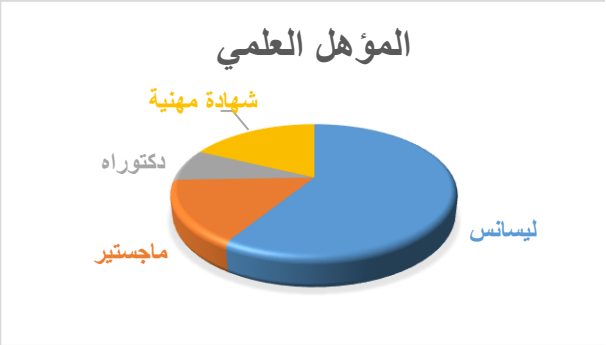
في حين تمثل الفئتين الباقيتين نسب منخفضة، حيث بلغ عدد المستجوبين الذين تتراوح أعمارهم بين 40 و50 سنة 12 مستجوب بنسبة تقدر 13.3%. في حين نجد أصغر من 30 سنة ممثلة بمستجوب واحد فقط، ويمكن إرجاع السبب في ذلك إلى توقف عملية منح الاعتماد لفترة من الزمن في السنوات الأخيرة، بالإضافة إلى التغيير في كيفية الحصول على شهادة خبير محاسب ومحافظ حسابات حسب القانون 10-01 المنظم للمهنة، والذي نص على أن الشهادات والإجازات لممارسة المهن سابقة الذكر تمنح من معهد التعليم المختص والتابع لوزارة المالية، وهذا بعد إجراء مسابقة وطنية للمترشحين الحاصلين على شهادة جامعية في الاختصاص.

2.توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

يوضح الجدول والشكل المواليين توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب المؤهل العلمي.

الجدول رقم (11) والشكل رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة%
ليسانس	53	58.9
ماجستير	14	15.6
دكتوراه	7	7.8
شهادة مهنية	16	17.8
المجموع	90	100



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (6) التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات المراقبة.

يتضح من الجدول أعلاه أن معظم أفراد عينة الدراسة متحصلون على شهادة ليسانس كحد أدنى مطلوب لممارسة المهنة، عددهم بلغ 53 مستقصي بنسبة تقدر 58.9%، وبلغ عدد حاملي الشهادات العليا 21 مستقصى بنسبة تقدر بـ 23.4%، أما بالنسبة لحاملي شهادة مهنية فبلغ عددهم 16 بنسبة تقدر بـ 17.8%.

3.توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية:

يوضح الجدول والشكل المواليين توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب الوظيفة الحالية.

الجدول رقم (12) والشكل رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة%
خبير محاسب	25	27.8
محافظ حسابات	65	72.2
المجموع	90	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (6) التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات المراقبة.

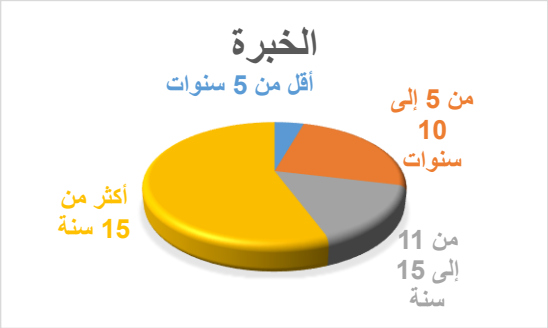
يتضح من الجدول أعلاه أن أغلب المستقصى منهم يمارسون مهنة محافظ الحسابات، بلغ عددهم 65 مستقصي بنسبة تقدر بـ 72.2%، عدد الخبراء المحاسبين بلغ عددهم 25 مستقصي بنسبة 27.8%.

رابعا: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

يوضح الجدول والشكل المواليين توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب الخبرة.

الجدول رقم (13) والشكل رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة%
أقل من 5 سنوات	4	4.4
من 5 إلى 10 سنوات	22	24.4
من 11 إلى 15 سنة	14	15.6
أكثر من 15 سنة	50	55.6
المجموع	90	100



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (6) التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات المراقبة.

نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة كبيرة تقدر بـ: 50% من العينة محل الدراسة يتمتعن بخبرة تفوق 15 سنة، فيما بلغ عدد الذين مارسوا مهنة المراجعة الخارجية لمدة تفوق 11 سنة وأقل من 15 سنة، 14 مستقصي بنسبة تقدر بـ 15.6%، وبلغ عدد المستقصيين الذين يتمتعون بخبرة لمدة 5 سنوات وأقل من 10 سنوات 22 مستقصي بنسبة تقدر بـ: 22.4%، بينما نجد عدد المستقصيين والذين لا تبلغ خبرتهم في مجال المراجعة 5 سنوات مقدرة 4 مستقصيين بنسبة 4.4%.

ثالثا: صفات مكتب المراجعة لعينة الدراسة

سوف يتم في هنا توزيع عينة الدراسة حسب: عدد العمال، وهذا بحساب التكرارات والنسب والتمثيل البياني لها.

أولا: توزيع عينة الدراسة حسب عدد العمال

يوضح الجدول والشكل المواليين توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب عدد العمال.

الجدول رقم (14) والشكل رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب عدد العمال

عدد العمال	التكرار	النسبة%
الخبير فقط	4	4.4
من 1 إلى 5 عمال	70	77.8
من 6 إلى 10 عمال	11	12.2
أكثر من 10 عمال	5	5.6
المجموع	90	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (6) التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات المراقبة.

يتضح من الجدول أعلاه أن معظم مفردات عينة الدراسة يوظفون في مكاتب عدد العمال فيها أقل من 5 عمال بلغت نسبتهم 77.8%، في حين بلغ عدد المستقصيين الذين يوظفون عدد العمال بين 6 و10 عمال، 11 مستقصي بنسبة تقدر 12.2%.

فيما تمثل الفئتين الباقيتين نسب منخفضة فهي تمثل مجتمعة نسبة 10%، فعدد المستقصيين الذين يوظفون أكثر من 10 عمال، 5 مستقصيين، في حين يبلغ عدد المستقصيين الذين لا يعتمدون في عملهم إلا على عمال 4 مستقصيين.

لضمان السير الحسن لمهنة المراجعة الخارجية يتطلب عدد من العاملين يفوق 2 ويقل عن 10 عمال.

المبحث الثاني: عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية

بعد التحليل الإحصائي لمتغيرات المراقبة الخاصة بالدراسة الميدانية في المبحث السابق، نقوم بالتحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة الخاصة بكل عبارة من العبارات الواردة في محاور الاستمارة، وهذا بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري كل عبارة، ومن ثم ترتيبها تصاعديا حسب المتوسط الأقل وأقل الانحراف المعياري الذي يقابله.

المطلب الأول: مدى توفر الموثوقية والمصداقية في الكشوف المالية

يوضح الجدول الموالي ما مدى توفر موثوقية الكشوف المالية حسب نتائج العينة محل الدراسة.

الجدول رقم (15): مدى توفر موثوقية ومصداقية الكشوف المالية

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	ترتيب العبارة
خلو المعلومة المحاسبية من الأخطاء المادية	1.82	0.943	مقبولة جدا	3
يتم معالجة المعلومات المحاسبية وفقا لجوهرها	1.70	0.827	مقبولة	1
يتم عرض المعلومات المحاسبية لحقيقتها الاقتصادية	1.92	0.986	مقبولة جدا	4
مطابقة الأرقام المحاسبية للأحداث التي تعرضها	1.72	0.862	مقبولة	2
يتوصل عدد من المراجعين المستقلين إلى النتيجة نفسها بخصوص الكشوف المالية	2.34	1.083	متوسطة	7
يتم إعداد الكشوف المالية دون وضع أهداف مسبقة لها	2.96	1.406	متوسطة	9
يتم إعداد الكشوف المالية دون هدف التأثير على قرارات مستخدميها	2.76	1.393	مقبولة	8
المعلومات المحاسبية الموجودة في الكشوف المالية يمكن الوثوق بها	2.21	1.011	مقبولة	6
المعلومات المحاسبية الموجودة في الكشوف المالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات	1.93	0.897	مقبولة	5
المجموع	2.1219	0.65585		مقبولة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (7) المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة.

يتضح من الجدول السابق الذكر أن إجابات أفراد عينة الدراسة من العبارات المتعلقة بموثوقية الكشوف المالية كلها مقبولة ومقبولة جدا، وعليه جاءت في المرتبة الأولى عبارة **يتم معالجة المعلومات المحاسبية وفقا لجوهرها**، حيث كانت كل إجابات المستقصيين مقبولة جدا، فالمتوسط الحسابي الخاص بهذه العبارة كان 1.70 وانحرافها المعياري يقدر بـ 0.827. باعتبار أن معالجة المعلومات المحاسبية وفقا لجوهرها من أهم خصائص موثوقية ومصداقية الكشوف المالية، وهذا مبدأ من المبادئ المحاسبية المهم جدا، ففي الجزائر قام المشرع بتبني مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في النظام المحاسبي المالي مع ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية.

تليها في المرتبة الثانية عبارة **مطابقة الأرقام المحاسبية للأحداث التي تعرضها**، حسب نتائج الدراسة فإن المتوسط الحسابي للعبارة يقدر بـ 1.72، والانحراف المعياري يقدر بـ 0.862، وهي مقبولة جدا، توصلنا من خلال إجابات المستقصيين إلى أنه يجب على الأرقام المحاسبية أن تمثل ما حدث بالفعل لضمان الموثوقية والمصداقية في الكشوف المالية.

وفي المرتبة الثالثة عبارة **خلو المعلومة المحاسبية من الأخطاء المادية**، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.82، وانحراف معياري يقدر بـ 0.943، وهذه النتيجة تعتبر مقبولة، لتوفر المصداقية والموثوقية في الكشوف المالية يجب أن تكون المعلومة المحاسبية خالية من الأخطاء الجوهرية.

في المرتبة الرابعة نجد **عبارة يتم عرض المعلومات المحاسبية لحقيقها الاقتصادية**، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.92، وانحراف معياري يقدر بـ 0.986، تعتبر هذه النتيجة مقبولة.

وفي المرتبة الخامسة نجد عبارة **المعلومات المحاسبية الموجودة في الكشوف المالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات**، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.93، وانحراف معياري يقدر بـ 0.897، وهذه النتيجة مقبولة .

وفي المرتبة السادسة **المعلومات المحاسبية الموجودة في الكشوف المالية يمكن الوثوق بها**، بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.21، وانحراف معياري يقدر بـ 0.897، تعتبر هذه النتيجة مقبولة.

احتلت العبارة **يتوصل عدد من المراجعين المستقلين إلى النتيجة نفسها بخصوص الكشوف المالية** المرتبة السابعة، بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.21، وانحراف معياري يقدر بـ 0.897، تعتبر هذه النتيجة

مقبولة. عند توصل مجموعة من المراجعين المستقلين إلى نفس النتائج نتجنب نوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية القياس، ومن ثم ضمان مصداقية وموثوقية أكبر في الكشوف المالية.

وفي المرتبة الثامنة نجد عبارة **يتم إعداد الكشوف المالية دون هدف التأثير على قرارات مستخدميها،** بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.76، وانحراف معياري يقدر بـ 1.393، وهذه النتيجة مقبولة تبين أن إعداد الكشوف المالية دون وضع أهداف مسبقة لها، تجنبنا نوع من مقصود التحيز، تحيز القائم بعملية القياس، وتوفر هذه خاصية يعتبر شرط أساسي من شروط موثوقية الكشوف المالية.

وفي المرتبة التاسعة عبارة **المعلومات المحاسبية الموجودة في الكشوف المالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات،** بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.96، وانحراف معياري يقدر بـ 1.406، وهذه النتيجة مقبولة. فالهدف الأساسي لإعداد الكشوف المالية هو مساعدة مستخدميها على اتخاذ القرار المناسب وفي الوقت الملائم.

يتضح من الجدول السابق أن كل عبارات موثوقية ومصداقية الكشوف المالية مقبولة، فحسب النتائج فالمتوسط الحسابي لكل عبارات موثوقية ومصداقية الكشوف المالية يقدر بـ 2.1519، والانحراف المعياري يقدر بـ 0.65585، وهي نتائج مقبولة توضح أنه للحكم على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية يجب أن تتميز هذه الكشوف المالية بثلاث خصائص رئيسية وهي:

- أولا الصدق في العرض.
- ثانيا القابلية للتحقق.
- ثالثا الحياد.

المطلب الثاني: مدى توفر العوامل المتعلقة بجودة المراجعة الخارجية والمؤثرة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.

في هذا المطلب سندرس مدى توفر العوامل المتعلقة بجودة المراجعة الخارجية والمؤثرة على موثوقية الكشوف المالية، وتتمثل هذه العوامل في: العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة والمراجع وبتنفيذ عملية المراجعة، من خلال تحليل البيانات المتحصل عليها.

أولا: مدى توفر العوامل المتعلقة بالمراجع والمؤثرة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية

يوضح الجدول الموالي ما مدى توفر العوامل المتعلقة بالمراجع والمؤثرة على موثوقية الكشوف المالية حسب نتائج العينة محل الدراسة.

الجدول رقم (16): مدى توفر العوامل المتعلقة بالمراجع والمؤثرة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	ترتيب الفقرة
التأهيل العلمي الكافي للعاملين في المكتب المراجعة	1.76	0.878	مقبولة جدا	8
الخبرة التي يتمتع بها العاملين في مكتب المراجعة	1.71	0.855	مقبولة جدا	7
معرفة كافة العاملين في مكتب المراجعة بمعايير المحاسبة والمراجعة	1.68	0.846	مقبولة جدا	4
معرفة كافة العاملين في مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني	1.71	0.824	مقبولة جدا	6
يتمتع مدير المكتب والمراجعين الأساسين بخبرة كبيرة	1.52	0.753	مقبولة جدا	1
اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المراجع الرئيسي	1.91	0.956	مقبولة	15
قدرة المراجع الرئيسي على الإجابة على أسئلة الموجهة التي قامت بتعينه أثناء تقديم التقرير النهائي	1.64	0.812	مقبولة جدا	2
مشاركة المراجع في التدريب التأهل المستمر	1.70	0.814	مقبولة جدا	5
مشاركة المراجع في الندوات المهنية المتخصصة	1.68	0.819	مقبولة جدا	3
عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب إدارة الشركة في مهام المراجع الخارجي	1.76	0.964	مقبولة جدا	10
عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب لجنة المراجعة في مهام المراجع الخارجي	1.79	0.966	مقبولة جدا	11
عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب مجلس الإدارة في مهام المراجع الخارجي	1.79	0.977	مقبولة جدا	12

عدم وجود ضغوط وندخل من جانب الملاك في مهام المراجع الخارجي	1.79	0.928	مقبولة جدا	9
غياب المصالح المادية للمدقق، بخلاف الأتعاب التي يتقاضاها	1.82	1.056	مقبولة	13
يتمتع المراجع بثقافة تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع الأدلة	1.84	0.806	مقبولة	14
تعرض المراجعين لعقوبات المناسبة في حالة التقصير	2.23	0.972	مقبولة	16
المجموع	1.7708	0.59676		مقبولة جدا

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (7) المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه أن عبارة **يتمتع مدير المكتب والمراجعين الأساسين بخبرة كبيرة،** حسب نتائج العينة محل الدراسة قد احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.52، وانحراف معياري يقدر بـ 0.753، وهي نتيجة مقبولة جدا. حيث يتفق أفراد العينة محل الدراسة أن الخبرة التي يتمتع بها المراجع والمراجعين الأساسين لها دور كبير في التأثير على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية، لأن العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم محدودة.

من الجدول السابق نجد أن عبارة **قدرة المراجع الرئيسي على الإجابة على أسئلة الموجهة إليه من الجهة التي قامت بتعينه أثناء تقدير التقرير النهائي** قد احتلت المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.64، وانحراف معياري يقدر بـ 0.812، هي نتيجة مقبولة جدا. فقدرة المراجع الخارجي على شرح وتوضيح كل النقاط التي جاءت في تقريره السنوي عند الجمعية العامة للشركة وقدرته على الإجابة على الأسئلة الموجهة إليه، دور في إضفاء الموثوقية والمصداقية على الكشوف المالية المراجعة من طرفه.

احتلت عبارة **مشاركة المراجع في الندوات المهنية المتخصصة** المرتبة الثالثة في ترتيب نتائج الدراسة الميدانية، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.68، وانحراف معياري يقدر بـ 0.819، وهي نتيجة مقبولة جدا.

كما احتلت العبارة **معرفة كافة العاملين في مكتب المراجعة بمعايير المحاسبة والمراجعة** المرتبة الرابعة في ترتيب نتائج الدراسة الميدانية للمحور الثاني من الجزء الثاني، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.68، وانحراف معياري يقدر بـ 0.846، وهي عبارة مقبولة جدا. إن أداء مهمة المراجعة الخارجية على أكمل وجه تتطلب إلمام المراجع بالمعايير المهنية المطبقة في البلد، ففي الجزائر تم تبني بعض المعايير الدولية للمحاسبة في النظام المحاسبي المالي المطبق حاليا بداية من سنة 2009، فعلى المراجع الإلمام بمعايير المحاسبية المحلية والدولية من اجل التأكد من مطابقة الأرقام المحاسبية للأحداث التي تعرضها، كما يجب عليه الإلمام أيضا بمعايير المراجعة الدولية والمحلية، فالجزائر شرعت في تبني مجموعة من المعايير الدولية بداية من سنة 2016.

يتضح من الجدول أعلاه أن عبارة **مشاركة المراجع في التدريب والتأهيل المستمر** قد احتلت المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.70، وانحراف معياري يقدر بـ 0.814، وهي نتيجة مقبولة جدا، فمهنة المراجعة الخارجية تتطلب من المراجع التدريب والتأهيل المستمر استجابة للتطورات الحاصلة في مهنة المحاسبة أو المراجعة وهذا من أجل تجنب التحيز غير المعتمد نتيجة نقص التأهيل والخبرة.

من الجدول السابق نجد عبارة **معرفة كافة العاملين في مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني** قد احتلت المرتبة السادسة، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.71، وانحراف معياري يقدر بـ 0.824، وهي نتيجة مقبولة. إن معرفة كامل أعضاء فريق المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني تجنب المكتب الوقوع في حالات الغش المعتمد من أجل تجميل صورة الشركة، ويضفي موثوقية ومصداقية على الكشوف المالية.

كما احتلت عبارتي **الخبرة التي يتمتع بها العاملين في مكتب المراجعة، والتأهيل العلمي الكافي للعاملين في مكتب المراجعة،** المرتبتين السابعة والثامنة على الترتيب، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.71 وبـ 1.76، وانحراف معياري يقدر بـ 0.855 و بـ 0.878، وهي نتائج مقبولة جدا، فكما يجب أن يتمتع المراجع بالخبرة والتأهيل العلمي يستوجب أيضا أن العاملين في مكتب المراجعة يتمتعون بالخبرة والتأهيل العلمي الكافي من اجل إضفاء الموثوقية والمصداقية على الكشوف المالية المراجعة ومساعدة متخذ القرار في اتخاذ القرار المناسب.

من نتائج الجدول السابق نجد أن الاستقلالية في الذهن والاستقلالية في المظهر التي تعزز قدرة المراجع على العمل بنزاهة وموضوعية والحفاظ على موقف الشك المهني، وهي بذلك تأثر على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية، وهذا ما تبينه نتائج العبارات التالية:

- عبارة **عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب الملاك في مهام المراجع الخارجي**، قد احتلت المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي قدر بـ 1.76 وانحراف معياري قدر بـ 0.928.
- عبارة عدم **وجود ضغوط وتدخل من جانب إدارة الشركة في مهام المراجع الخارجي** احتلت المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي قدر بـ 1.76، وانحراف معياري قدر بـ 0.964.
- عبارة **وجود ضغوط وتدخل من جانب لجنة المراجعة في مهام المراجع الخارجي** قد احتلت المرتبة الحادي عشر بمتوسط حسابي قدر ب 1.79، وانحراف معياري قدر بـ 0.966.
- عبارة **عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب مجلس الإدارة في مهام المراجع الخارجي** قد احتلت المرتبة الثانية عشر بمتوسط حسابي قدر بـ 1.79، وانحراف معياري قدر بـ 0.977.
- غياب عبارة **المصالح المادية للمراجع أو لأحد أفراد أسرته في الشركة محل المراجعة**، بخلاف الأتعاب التي يتقاضاها قد احتلت المرتبة الثالثة عشر بمتوسط حسابي قدر بـ 1.82، وانحراف معياري قدر بـ 1.056.

كما يتضح من الجدول السابق أن عبارة **يتمتع المراجع بثقافة تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع الأدلة**، فقد احتلت المرتبة الرابعة عشر، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.84، وانحراف معياري يقدر بـ 0.806، وهي نتيجة مقبولة.

من الجدول السابق نجد أن عبارة **اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المراجع الرئيسي** قد احتلت المرتبة الخامسة عشر، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.91، وانحراف معياري يقدر بـ 0.956، وهي نتيجة مقبولة. حسب نتائج الدراسة الميدانية فإن العينة محل الدراسة موافقة على أن اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المراجع الرئيسي يؤثر على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية ولكن هناك عوامل أخرى درجة تأثيرها أكبر.

احتلت العبارة **تعرض المراجعين لعقوبات المناسبة في حالة التقصير** المرتبة السادسة عشر، بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.23، وانحراف معياري يقدر بـ 0.972، هي نتيجة مقبولة.

يتضح من الجدول السابق أن كل عبارات تأثير العوامل المتعلقة بالمراجع على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية مقبولة فحسب نتائج الدراسة المتوسط الحسابي لكل العبارات يقدر بـ 1.7708، والانحراف المعياري يقدر بـ 0.59676، وهي نتائج مقبولة جدا، توضح أن موثوقية ومصداقية الكشوف المالية تتأثر بمجموعة من العوامل المتعلقة بالمراجع وهي:

- خبرة الكبيرة التي يتمتع بها مدير مكتب المراجعة والمراجعين الأساسين.
- المشاركة في الندوات المهنية المتخصصة.
- معرفة فريق المراجعة لمعايير المراجعة والمحاسبة.
- التدريب والتأهيل المستمر للمراجع.
- معرفة كافة العاملين في مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني.
- التزام كافة العاملين في مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني.
- الخبرة والتأهيل العلمي الذي يتمتع بها فريق المراجعة.
- استقلالية المراجع الخارجي.
- ثقافة المراجع الخارجي.
- اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المراجع الرئيسي.
- تعرض المراجعين للعقوبات المناسبة في حالة التقصير.

ثانيا: مدى توفر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة والمؤثرة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.

يوضح الجدول الموالي ما مدى توفر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة والمؤثرة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية حسب رأي العينة محل الدراسة.

الجدول رقم (17): مدى توفر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة والمؤثرة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	ترتيب الفقرة
وضع خطة واضحة لمختلف عمليات المراجعة	1.57	0.601	مقبولة جدا	2
فحص نظام الرقابة الداخلي	1.53	0.753	مقبولة جدا	1
يتم جمع أدلة الإثبات الكافية	1.67	0.719	مقبولة جدا	3
توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة إلى المراجعين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا في مكتب المراجعة	1.67	0.764	مقبولة جدا	4
يقوم مسؤول في مكتب المراجعة بقراءة برامج المراجعة على مساعديه	1.83	0.797	مقبولة	8
يقوم مسؤول في مكتب المراجعة بقراءة ملاحظات المساعدين	1.84	0.860	مقبولة	9
يقوم مسؤول في مكتب المراجعة بتقييم الحلول البديلة لأي مشكلة	1.80	0.889	مقبولة جدا	7
يقوم مسؤول في مكتب المراجعة بتدقيق أوراق العمل عند القيام بأعمال المتابعة	1.88	0.970	مقبولة	11
تستغرق عملية المراجعة الوقت الكافي	1.87	0.889	مقبولة	10
الاتصال المتكرر بين فريق مكتب المراجعة والعميل الخاضع للتدقيق	2.01	1.127	مقبولة	12
توثيق عملية متابعة ومراجعة التقارير وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها في عملية المراجعة	1.72	0.821	مقبولة جدا	6
وجوب إتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير النهائي حسب التاريخ المحدد	1.68	0.897	مقبولة جدا	5
المجموع	1.7556	0.60530		مقبولة جدا

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق (7) المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه أن عبارة **فحص نظام الرقابة الداخلي**، حسب نتائج العينة محل الدراسة احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.53، وانحراف معياري يقدر بـ 0.753، وهي نتيجة مقبولة

جدا. فالفحص الجيد لنظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع الخارجي في إعطاء رأي فني محايد عن عدالة الكشوف المالية، ويعطي موثوقية ومصداقية أكبر لها.

من الجدول السابق نجد عبارة **وضع خطة واضحة لمختلف عمليات المراجعة** قد احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.57، وانحراف معياري يقدر بـ 0.601، وهي نتيجة مقبولة جدا.

احتلت عبارة **جمع أدلة الإثبات الكافية**، المرتبة الثالثة في ترتيب نتائج الدراسة الميدانية للمحور الثاني من الجزء الثالث، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.67، وانحراف معياري يقدر بـ 0.719، وهي نتيجة مقبولة جدا، فهناك اتفاق بين أفراد العينة محل الدراسة أن جمع أدلة الإثبات الكافية تأثير على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.

كما احتلت العبارة **توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة إلى المراجعين الذي يشغلون مستويات** تنظيمية عليا في مكتب المراجعة المرتبة الرابعة في ترتيب نتائج الدراسة الميدانية للمحور الثاني من الجزء الثالث بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.67، وانحراف معياري يقدر بـ 0.764، وهي مقبولة جدا، فالعديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم محدودة، فالإشراف يزيد من خبرة المراجعة.

يتضح من الجدول أعلاه أن عبارة وجوب **إتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير النهائي حسب التاريخ المحدد** قد احتلت المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.68، وانحراف معياري يقدر بـ 0.897، وهي نتيجة مقبولة جدا.

من الجدول السابق نجد أن عبارة **توثيق عملية متابعة ومراجعة التقارير وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها في عملية المراجعة** قد احتلت المرتبة السادسة، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.72، وانحراف معياري يقدر بـ 0.821، وهي نتيجة مقبولة جدا.

احتلت العبارة يقوم **مسؤول في مكتب المراجعة بتقييم الحلول البديلة لأي مشكلة** المرتبة السابعة بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.80، وانحراف معياري يقدر بـ 0.797، وهي نتيجة مقبولة جدا.

كما يتضح من الجدول السابق أن عبارة **يقوم مسؤول في مكتب المراجعة بقراءة برامج المراجعة على مساعديه** قد احتلت المرتبة الثامنة، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.83، وانحراف معياري يقدر بـ 0.797، وهي نتيجة مقبولة.

من الجدول السابق نجد أن عبارة **يقوم مسؤول في مكتب المراجعة بقراءة ملاحظات المساعدين** قد احتلت المرتبة التاسعة، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.84 وهو نفسه المتوسط الحسابي للعبارة العاشرة لكن بانحراف معياري أقل، والذي قدر بـ 0.860، وهي نتيجة مقبولة.

في حين احتلت العبارة **تستغرق عملية المراجعة الوقت الكافي** المرتبة العاشرة، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.87، وانحراف معياري يقدر بـ 0.889، وهي نتيجة مقبولة.

يتضح من الجدول السابق أن عبارة **يقوم مسؤول في مكتب المراجعة بمراجعة أوراق العمل عند القيام بأعمال المتابعة** قد احتلت المرتبة الحادي عشر، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.88. وانحراف معياري يقدر بـ 0.970.

من الجدول السابق نجد عبارة **الاتصال المتكرر بين فريق مكتب المراجعة والعميل الخاضع للمراجعة** قد احتلت المرتبة الثانية عشر بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.01، وانحراف معياري يقدر بـ 1.127، وهي نتيجة مقبولة.

فحسب نتائج الدراسة الميدانية فإن العينة محل الدراسة موافقة على أن الاتصال المتكرر بين فريق مكتب المراجعة والعميل الخاضع للمراجعة يؤثر على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية ولكن هناك عوامل أخرى لها درجة تأثير أكبر.

يتضح من الجدول السابق أن كل عبارات تأثير العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على موثوقية الكشوف المالية مقبولة، فحسب النتائج المتوسط الحسابي لكل العبارات يقدر بـ 1.7556، والانحراف المعياري يقدر بـ 0.60530، وهي نتائج مقبولة جدا توضح أن موثوقية الكشوف المالية تتأثر بمجموعة من العوامل المتعلقة بالتنفيذ عملية المراجعة ومتمثلة في ما يلي:

- فحص نظام الرقابة الداخلي.
- وضع خطة واضحة لمختلف عمليات المراجعة.
- جمع أدلة الإثبات الكافية.
- الإشراف ومتابعة أعمال المراجعة في مكتب المراجعة.
- قيود الوقت.
- الاتصال المتكرر بين فريق مكتب المراجعة والعميل الخاضع للمراجعة.

المطلب الثالث: تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة

سنقوم باختيار تحليل التباين الأحادي لمعرفة مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى متغيرات المراقبة.

أولا: تأثير العمر على اتجاهات أفراد العينة

يبين الجدول الموالي أثر العمر على اتجاهات أفراد العينة.

الجدول رقم (18): نتائج التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى العمر

	مجموعة المربعات	درجة الحرية	متوسط المجموعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة	النتيجة
بين المجموعات	0.445	3	0.148	0.518	0.671	
داخل المجموعات	24.637	86	0.286			لا توجد فروق
المجموع	25.082	89				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق (8) اختبار تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة F بلغت 0.518 عند مستوى دلالة (0.671) أكبر من 0.05، نستنتج أنه:

لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى العمر

ثانيا: تأثير المؤهل العملي على اتجاهات أفراد العينة

يبين الجدول الموالي أثر المؤهل العلمي على اتجاهات أفراد العينة.

الجدول رقم (19): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى المؤهل العلمي

	مجموعة المربعات	درجة الحرية	متوسط المجموعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة	النتيجة
بين المجموعات	0.563	3	0.188	0.658	0.580	
داخل المجموعات	24.519	86	0.285			لا توجد فروق
المجموع	25.082	89				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق (8) اختبار تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة F بلغت 0.658 عند مستوى دلالة (0.580) أكبر من 0.05، وبالتالي فإنه:

لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى المؤهل العلمي

ثالثا: تأثير الوظيفة الحالية على اتجاهات أفراد العينة

يبين الجدول الموالي تأثير الوظيفة الحالية على اتجاهات أفراد العينة.

الجدول رقم (20): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى الوظيفة الحالية

	مجموعة المربعات	درجة الحرية	متوسط المجموعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة	النتيجة
بين المجموعات	0.681	2	0.341	1.215	0.302	
داخل المجموعات	24.401	87	0.280			لا توجد فروق
المجموع	25.082	89				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق (8) اختبار تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة F بلغت 1.215 عند مستوى دلالة (0.302) أكبر من 0.05، وبالتالي فإنه:

لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى الوظيفة

رابعا: تأثير الخبرة المهنية على اتجاهات أفراد العينة

يبين الجدول الموالي تأثير الخبرة المهنية على اتجاهات أفراد العينة.

الجدول رقم (21): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى الخبرة المهنية

	مجموعة المربعات	درجة الحرية	متوسط المجموعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة	النتيجة
بين المجموعات	2.931	3	0.977	3.793	0.013	
داخل المجموعات	22.151	86	0.258			توجد فروق
المجموع	25.082	89				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق (8) اختبار تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة F بلغت 3.793 عند مستوى دلالة (0.013) أكبر من 0.05، وبالتالي فإنه:

توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى الوظيفة الحالية

خامسا: تأثير عدد العاملين في مكتب المراجعة على اتجاهات أفراد العينة

يبين الجدول الموالي تأثير عدد العاملين في مكتب المراجعة على اتجاهات أفراد العينة.

الجدول رقم (22): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى عدد العاملين في مكتب المراجعة

	مجموعة المربعات	درجة الحرية	متوسط المجموعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة	النتيجة
بين المجموعات	1.712	3	0.571	2.100	0.106	
داخل المجموعات	23.370	86	0.272			لا يوجد فروق
المجموع	25.082	89				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق (8) اختبار تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة F بلغت 2.100 عند مستوى دلالة (0.106) أكبر من 0.05، وبالتالي فإنه:

لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى عدد العاملين في مكتب المراجعة

المبحث الثالث: فرضيات الدراسة نتائج ومقترحات

في هذا المبحث سيتم الإجابة على إشكالية الدراسة وذلك باختبار الفرضيات الرئيسية الثلاث والفرضية العامة ويكون ذلك على النحو التالي:

بالاعتماد على معدلة الانحدار الخطي البسيط من خلال المعادلة التالية:

$$Y = a + bX$$

حيث أن:

Y= المتغير التابع (موثوقية ومصداقية الكشوف المالية).

a= المعامل الثابت ويفسر المستوى الأدنى من الجودة الواجب توفرها في الكشوف المالية.

b= ميل الانحدار y على المتغير المستقل.

X= المتغير المستقل.

وبالاعتماد على الأدوات الإحصائية التالية:

Sig: مستوى الدلالة عند مستوى مخاطرة (a=0.05)، تكون هناك دلالة إحصائية إذا كانت (sig≤0.05)

A: الباقي الثابت.

B: معاملات الانحدار.

R: معامل الارتباط البسيط والذي يقيس قوة العلاقة ودرجة الارتباط بين متغيرين أو أكثر.

R_2: معامل التحديد والذي يستخدم لمعرفة القوة العلاقة ودرجة الارتباط بين متغيرين أو أكثر.

T: يقيس مستوى تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، فإذا كانت القيمة المحسوبة اكبر من القيمة المجدولة المقدرة بـ 1.6620 عند مستوى الدلالة (0.05) ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل على المتغير التابع.

المطلب الأول: اختبار الفرضيات والإجابة على إشكالية الدراسة

أولا: اختبار الفرضية الأولى

من خلال هذا العنصر سيتم الإجابة على الفرضية الأولى ومحتواها:

تؤثر العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية بدرجة مقبولة.

تطبيقا لمعادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية، فإن هذه الأخيرة تكون كالتالي:

موثوقية ومصداقية الكشوف المالية = الثابت a + bالعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة

والجدول الموالي يبين النتائج:

الجدول رقم (23): نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية

العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة / موثوقية ومصداقية الكشوف المالية	A (الباقي الثابت)	B (معامل الانحدار)	R (معامل الارتباط)	R2 (معامل التحديد)	T(قيمة الاختبار T)	Sig (مستوى الدلالة)
	0.578	0.551	0.551	0.304	6.194	0.000
دالة إحصائيا عند مستوى (**sig≤0.05**)						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق (9) اختبار فرضيات الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه، أن معامل الارتباط R بلغ 0.551، وهذا يوضح أن هناك تأثير لعوامل مكتب المراجعة على موثوقية الكشوف المالية، ومعامل التحديد R2 بلغ 0.304، ف 30.4% من تأثير على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية يعود إلى العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة.

كما بينت النتائج أن هناك تأثير للعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية وهذا ما تؤكده قيمة T المحسوبة 6.194 وهي أكبر من قيمة T الجدولية (0.6620)، كما أن

مستوى الدلالة Sig بلغ 0.000، بالإضافة إلى أن التغير بدرجة واحدة في عوامل مكتب المراجعة سوف يغير درجة موثوقية ومصداقية الكشوف المالية بمقدار (0.551) و a المعامل الثابت يقدر ب (0.578) ويمثل الحد الأدنى الواجب الالتزام به من متطلبات الموثوقية والمصداقية في الكشوف المالية، وذلك وفق المعادلة:

موثوقية ومصداقية الكشوف المالية = 0.578 + 0.551 العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة

فمن النتائج الإحصائية الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) بين العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة وموثوقية ومصداقية الكشوف المالية، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.

انطلاقا من النتائج السابقة تم تأكيد الفرضية الأولى بالإيجاب:

تؤثر العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية بدرجة مقبولة

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

من خلال هذا العنصر سيتم الإجابة على الفرضية الثانية ومحواها:

تؤثر العوامل المتعلقة بالمراجع على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية بدرجة مقبولة.

تطبيقا لمعادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر العوامل المتعلقة بالمراجع على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية، فإنها تكون كالتالي:

موثوقية ومصداقية الكشوف المالية =a + bالعوامل المتعلقة بالمراجع

والجدول الموالي يبين النتائج:

الجدول رقم (24): نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بالمراجع على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية

العوامل المتعلقة بالمراجع / موثوقية ومصداقية الكشوف المالية	a (الباقي الثابت)	B (معامل الانحدار)	R (معامل الارتباط)	R2 (معامل التحديد)	T(قيمة الاختبار T)	Sig (مستوى الدلالة)
	0.559	0.509	0.509	0.250	5.541	0.000
دالة إحصائيا عند مستوى (**sig≤0.05**)						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (9) اختبار فرضيات الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه، أن معامل الارتباط R بلغ 0.509، وهذا يوضح أن هناك تأثير العوامل المتعلقة بالمراجع على موثوقية ومصداقية المالية، ومعامل التحديد R2 بلغ 0.250، ف 25% من تأثير على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية يعود إلى العوامل المتعلقة بالمراجع.

كما بينت النتائج أن هناك تأثير للعوامل المتعلقة بالمراجع على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية، وهذا ما تؤكده قيمة T المحسوبة 5.541 وهي أكبر من قيمة T الجدولية (1.6620)، كما أن مستوى الدلالة Sig بلغ 0.000، بالإضافة إلى أن التغير بدرجة واحدة في عوامل المتعلقة بالمراجع سوف يغير درجة موثوقية ومصداقية الكشوف المالية بمقدار (0.509) و a المعامل الثابت يقدر بـ (0.559) يمثل الحد الأدنى الواجب الالتزام به من متطلبات الموثوقية والمصداقية في الكشوف المالية، وذلك وفق المعادلة:

موثوقية ومصداقية الكشوف المالية = 0.559 + 0.509 العوامل المتعلقة بالمراجع

من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن هناك علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) بين العوامل المتعلقة بالمراجع وموثوقية ومصداقية الكشوف المالية، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بالمراجع على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.

انطلاقا من النتائج السابقة تم تأكيد الفرضية الثانية بالإيجاب:

تؤثر العوامل المتعلقة بالمراجع على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية بدرجة مقبولة

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

من خلال هذا العنصر سيتم الإجابة على الفرضية ومحتواها:

تؤثر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية بدرجة مقبولة.

تطبيقا لمعادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة على موثوقية ومصداقية القوائم المالية، فإن هذه الأخيرة تكون كالتالي:

موثوقية الكشوف المالية = الثابتa + bالعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة

والجدول الموالي يبين النتائج:

الجدول رقم (25): نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية

العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة / موثوقية ومصداقية الكشوف المالية	a (الباقي الثابت)	B (معامل الانحدار)	R (معامل الارتباط)	R2 (معامل التحديد)	Tقيمة الاختبار (T)	Sig (مستوى الدلالة)
	0.506	0.467	0.467	0.218	4.954	0.000
دالة إحصائيا عند مستوى (**sig≤0.05**)						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (9) اختبار فرضيات الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه، أن معامل الارتباط R بلغ 0.467، وهذا يوضح أن هناك تأثير للعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية، ومعامل التحديد R2 بلغ 0.218، ف 21.8% من تأثير على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية يعود إلى العوامل المتعلقة بالمراجع.

كما بينت النتائج أن هناك تأثير للعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية، وهذا ما تؤكده قيمة T المحسوبة 4.954 وهي أكبر من قيمة T الجدولية (1.6620)، كما أن مستوى الدلالة Sig بلغ 0.000، بالإضافة إلى أن التغير بدرجة واحدة في عوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة سوف يغير درجة موثوقية ومصداقية الكشوف المالية بمقدار (0.467) و a المعامل الثابت يقدر بـ (0.506) ويمثل الحد الأدنى الواجب الالتزام به من متطلبات الموثوقية والمصداقية في الكشوف المالية، وذلك وفق المعادلة:

موثوقية ومصداقية الكشوف المالية = 0.506 + 0.467 العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة

من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن هناك علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) بين العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة وموثوقية ومصداقية الكشوف المالية، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.

انطلاقا من النتائج السابقة تم تأكيد الفرضية الثانية بالإيجاب:

توثر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية بدرجة مقبولة

رابعا: اختبار الفرضية العامة

من خلال هذا العنصر سيتم الإجابة على الفرضية العامة محتواها:

توثر جودة المراجعة الخارجية على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية

تطبيقا لمعادلة الانحدار الخطي البسيط، فإنه بالنسبة لأثر جودة المراجعة ومصداقية الكشوف المالية، فإن هذه الأخيرة تكون كالتالي:

موثوقية ومصداقية الكشوف المالية = الثابت a + bجودة المراجعة الخارجية

والجدول الموالي يبين النتائج:

الجدول رقم (26): نتائج الانحدار الخطي البسيط لتأثير جودة المراجعة الخارجية على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية

جودة المراجعة الخارجية / موثوقية ومصداقية الكشوف المالية	a (الباقي الثابت)	B (معامل الانحدار)	R (معامل الارتباط)	R2 (معامل التحديد)	T(قيمة الاختبار T)	Sig (مستوى الدلالة)
	0.701	0.576	0.576	0.331	6.602	0.000
دالة إحصائيا عند مستوى (**sig≤0.05**)						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (9) اختبار فرضيات الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه، أن معامل الارتباط R بلغ 0.576، وهذا يوضح أن هناك تأثير للعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية، ومعامل التحديد R2 بلغ 0.331، ف 33.1% من تأثير على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية يعود إلى جودة المراجعة الخارجية.

كما بينت النتائج أن هناك تأثير جودة المراجعة الخارجية على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية، وهذا ما تؤكده قيمة T المحسوبة 6.602 وهي أكبر من قيمة T الجدولية (1.6620)، كما أن مستوى الدلالة Sig بلغ 0.000، بالإضافة إلى أن التغير بدرجة واحدة في جودة المراجعة الخارجية سوف يغير درجة موثوقية ومصداقية الكشوف المالية بمقدار (0.576) و a المعامل الثابت يقدر بـ (0.701) ويمثل الحد الأدنى الواجب الالتزام به من متطلبات الموثوقية والمصداقية في الكشوف المالية، وذلك وفق المعادلة:

موثوقية ومصداقية الكشوف المالية = 0.701 + 0.576 جودة المراجعة الخارجية

من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالية (0.05) بين جودة المراجعة الخارجية وموثوقية ومصداقية الكشوف المالية، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة المراجعة الخارجية على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.

تؤثر جودة المراجعة الخارجية على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية بدرجة مقبولة

خامسا: الإجابة على إشكالية الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية التالية:

ما مدى تأثير جودة المراجعة الخارجية على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية؟

تم الإجابة عليها من خلال التحليل الإحصائي لاختبار الفرضيات الرئيسية للدراسة، وتوصلنا إلى ما يلي:

1. وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على موثوقية مصداقية الكشوف المالية.

2. وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بالمراجع على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.

3. وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.

المطلب الثاني: النتائج المتعلقة بموثوقية ومصداقية الكشوف المالية وعوامل جودة المراجعة الخارجية

بعد جمع البيانات وتحليلها إحصائيا باستخدام الأدوات المناسبة، واختبار الفرضيات تم التوصل إلى مجموعة من النتائج، ووضع مجموعة من المقترحات.

أولا: النتائج المتعلقة بموثوقية ومصداقية الكشوف المالية

تعتبر موثوقية ومصداقية الكشوف المالية خاصية من الخصائص الأساسية التي من خلالها يمكن الحكم على جودة الكشوف المالية للشركة، ولكي تتوفر خاصيتي الموثوقية والمصداقية في الكشوف المالية يجب أن تتميز هذه الأخيرة بـ:

- الصدق في العرض.
- القابلية للتحقق.
- الحياد.

من خلال التحليل الإحصائي لإجابات أفراد العينة عن المحور موثوقية ومصداقية الكشوف المالية تبين أن تتوفر موثوقية ومصداقية الكشوف المالية وبدرجة مقبولة، فكل عباراتها مقبولة جدا ومقبولة، توضح أنه للحكم على موثوقية الكشوف المالية يجب أن تتميز هذه الكشوف المالية بثلاث خصائص رئيسية:

-**الصدق في العرض:** من خلال معالجة المعلومات المحاسبية وفقا لجوهرها والتي اتفق أفراد العينة محل الدراسة على أنها من أهم الخصائص التي يجب توفرها في الكشوف للحكم على موثوقيتها ومصداقيتها، تليها خاصية مطابقة الأرقام المحاسبية للأحداث التي تعرضها، ويتم عرض المعلومات المحاسبية لحقيقتها الاقتصادية، وخلو المعلومة المحاسبية من الأخطاء المادية.

-**القابلية للتحقق:** من خلال توصل عدد من المراجعين المستقلين إلى النتيجة نفسها بخصوص الكشوف المالية.

- **الحياد:** بحيث يتم إعداد الكشوف المالية دون هدف تأثير على قرارات مستخدميها، وبذلك فالمعلومات المحاسبية الموجودة في الكشوف المالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

ثانيا: النتائج المتعلقة بتأثير عوامل جودة المراجعة الخارجية على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية

هناك اختلاف في تعريف جودة المراجعة الخارجية باختلاف توجهات الباحثين، يمكن تعريف جودة المراجعة الخارجية على أنها "أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية عالية، والالتزام بالمعايير المهنية للوفاء بمتطلبات كل الأطراف المهتمة بعملية المراجعة الخارجية"، هناك عدة عوامل تحكم جودة المراجعة الخارجية المتمثلة في العوامل المتعلقة بالمراجع، والعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة.

من خلال التحليل الإحصائي لعبارات عوامل جودة المراجعة الخارجية ومؤثرة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية توصلنا إلى النتائج التالية:

1. العوامل المتعلقة بالمراجع:

كل عبارات تأثير العوامل المتعلقة بالمراجع على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية مقبولة، توضح أن موثوقية الكشوف المالية تتأثر بمجموعة من العوامل المتعلقة بالمراجع وهي:

- الخبرة الكبيرة التي يتمتع بها مدير مكتب المراجعة والمراجعين الأساسين.
- المشاركة في الندوات المهنية المتخصصة.
- معرفة فريق المراجعة لمعايير المراجعة والمحاسبة.
- التدريب والتأهيل المستمر للمراجع.
- معرفة كافة العاملين في مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني.
- التزام كافة العاملين في مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني.
- الخبرة والتأهيل العلمي الذي يتمتع بها فريق المراجعة.

- استقلالية المراجع الخارجي.
- ثقافة المراجع الخارجي.
- اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المراجع الرئيسي.
- تعرض المراجعين لعقوبات المناسبة في حالة التقصير.

2. العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة:

كل عبارات تأثير العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية مقبولة، توضح أن موثوقية ومصداقية الكشوف المالية تتأثر بمجموعة من العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة والمتمثلة في ما يلي:

- فحص نظام الرقابة الداخلي.
- وضع خطة واضحة لمختلف عمليات المراجعة.
- جمع أدلة الإثبات الكافية.
- الإشراف ومتابعة أعمال المراجعة في مكتب المراجعة.
- قيود الوقت.
- الاتصال المتكرر بين فريق مكتب المراجعة والعميل الخاضع للمراجعة.

3. نتائج متعلقة باختلاف اتجاهات أفراد عينة الدراسة تعزى إلى متغيرات المراقبة:

من نتائج التحليل الإحصائي توصلنا إلى ما يلي:

- لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى العمر.
- لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى المؤهل العلمي.
- لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى الوظيفة الحالية.
- توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى الخبرة.
- لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى عدد العاملين في مكتب المراجعة.

المطلب الثالث: مقترحات الدراسة

على ضوء النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة نقدم مجموعة من المقترحات للدولة وللمراجعين الخارجين في الجزائر، من أجل النهوض بالمهنة لتحقيق الأهداف المرجوة منها، ومسايرة التطورات الحاصلة في المهنة دوليا. أهمها ما يلي:

1. إلزام كل الشركات المساهمة بوضع لجان مراجعة فيها، وتبيان دورها وفائدتها بالنسبة للشركة وبالنسبة للأطراف ذات المصلحة وذلك بمراجعة القوانين والتشريعات المنظمة لسير شركات المساهمة كالقانون التجاري الجزائري.

2. الاهتمام أكثر بمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بتنظيم أحسن لها، والتكوين الجيد للمتربصين.

3. ربط الجامعة وكفاءتها العلمية بالهيئات المكلفة بتنظيم المهنة وإصدار المعايير، وتشجيع التواصل بين الأكاديميين المهنيين من اجل تبادل المعارف والخبرات.

4. توفر المعلومات وكل جديد خاص بالمهنة في الوقت المناسب عن طريق التواصل الإلكتروني بين الهيئات المنظمة للمهنة والمراجعين الخارجين.

5. على القائمين على مهنة المراجعة الخارجية العمل بالمعايير الدولية التي تتلاءم مع البيئة الجزائرية، مع ضرورة إلزام المراجعين الخارجين بتطبيق المعايير التي شرعت في إصدارها بداية سنة 2016.

6. تفعيل دور لجان مراقبة الجودة على مهنة المراجعة الخارجية، من خلال وضع برامج لمراقبة الجودة وإلزام المراجعين الخارجين بتطبيقها ومراقبة تطبيق هذه البرامج، على رأسها مراجعة النظير.

7. على مكاتب المراجعة الخارجية في الجزائر الاحتكاك بمكاتب المراجعة العالمية للاستفادة من خبرتهم في المجال، ومحاولة ربط علاقات بهم من أجل تمثيلهم في الجزائر، باعتبار تمثيل مكتب المراجعة لمكتب مراجعة عالمي مقياس من مقاييس جودة المراجعة الخارجية.

8. على مكاتب المراجعة العمل على الانخراط والانضمام إلى شبكات المراجعة الدولية مما يساعد على اكتساب أفضل الممارسات المعتمدة من طرف المكاتب الرائدة.

9. على المراجعين الخارجين التكوين المستمر بهدف تنمية مهاراتهم ومعرفتهم ومحاولة مسايرة التطورات العالمية الحاصلة في المهنة، والاطلاع على معايير المراجعة الدولية، من أداء المهنة بجودة عالية وضمان موثوقية ومصداقية في الكشوف المالية.

خلاصـــــة:

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى مراحل إعداد الدراسة الميدانية، من تصميم الاستمارة وقياس صدق وثبات الاستمارة إلى الأدوات الإحصائية المستعملة.

كما تم تحليل الخصائص النوعية لعينة الدراسة بحساب التكرارات والنسب والتمثيل البياني لكل من العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة، عدد العمال.

وبعد التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة ومعرفة توفر موثوقية ومصداقية الكشوف المالية، ومدى توفر عوامل جودة المراجعة الخارجية والمؤثرة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية، ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في ما يلي:

- توفر خصائص موثوقية ومصداقية الكشوف والمتمثلة في الصدق في العرض، القابلية للتحقق، الحياد.
- كل عوامل جودة المراجعة الخارجية المتعلقة بمكتب المراجعة والمؤثرة على الكشوف المالية متوفرة والنتائج مقبولة.
- كل عوامل جودة المراجعة الخارجية المتعلقة بالمراجع والمؤثرة على الكشوف المالية متوفرة والنتائج مقبولة.
- كل عوامل جودة المراجعة الخارجية المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة والمؤثرة على الكشوف المالية متوفرة والنتائج مقبولة.
- كل الفرضيات الفرعية محققة ونفس الشيء بالنسبة للفرضية العامة القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة المراجعة الخارجية على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.
- إجابات أفراد العينة محل الدراسة لا تختلف باختلاف بعض المتغيرات الشخصية هي: العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، عدد العمال في مكتب المراجعة.
- إجابات أفراد العينة محل الدراسة تختلف باختلاف خبرة المراجع الخارجي.

وفي الأخيرة تم صياغة مجموعة من المقترحات الخاصة بالدراسة التي نرى أنها تساهم في النهوض بالمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

الخاتمة

خاتمـــــــــــة

هدف هذا البحث إلى دراسة مدى تأثير جودة المراجعة الخارجية على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية وتطرق في جانبه النظري إلى الجوانب المختلفة في مواضيع المراجعة الخارجية والكشوف المالية، وتم التركيز على جودة المراجعة الخارجية والرقابة عليها، بالإضافة إلى جودة الكشوف المالية والخاصية الأساسية التي في حال توفرها في الكشوف المالية يمكن الحكم على جودتها والمتمثلة في موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.

من خلال البحث اتضح أن لجودة المراجعة الخارجية أهمية كبيرة خاصة بعد الأزمات التي تعرضت لها كبريات الشركات العالمية ، فأداء مهام المراجعة بالجودة المطلوبة يضمن وفاء المهنة بمتطلبات المعايير المهنية المطلوبة ومن ثم الوفاء بمسؤولياتها تجاه كل الأطراف المهتمة بالمهنة . وتعتبر الرقابة على جودة المراجعة الخارجية ضرورة فرضتها الظروف الاقتصادية الحالية وبحث كل الأطراف المستخدمة للكشوف المالية عن صدق وموثوقية المعلومات المنشورة فيها، ونظرا لأهمية الرقابة على مهنة المراجعة وضعت الهيئات الدولية المنظمة للمهنة وكذا المنظمات المحلية مجموعة من المعايير للرقابة على المهنة.

وفي الجزائر تقوم الدولة الممثلة بالمجلس الوطني للمحاسبة بالرقابة على مختلف مهن المحاسبة منها المراجعة الخارجية عكس الدول الأنجلوساكسونية التي أوكلت مهمة الرقابة على أدائها إلى الهيئات المهنية غير الرسمية، ففي الجزائر لم ترتقي بعد مهنة المراجعة إلى المستوى الذي تعرفه المهنة في الدول المتقدمة

كما توصل البحث إلى أن مستوى جودة المراجعة الخارجية يرتبط بمستوى جودة المعلومة المنشورة في الكشوف المالية، وهذا يعود إلى أن المراجعة ذات الجودة العالية تسمح باكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية والتقرير عنها.

ويرتبط مستوى جودة المعلومة المنشورة بمدى موثوقية ومصداقية الكشوف المالية، وللحكم على هذه الأخيرة يجب أن تتميز الكشوف المالية بالصدق في العرض، القابلية للتحقيق والحياد.

أما الدراسة الميدانية والتي تم إجراؤها على عينة من 90 مراجع خارجي (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) في الجزائر، فقد تم التوصل من خلالها إلى: أنه للحكم على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية يجب أن تتميز هذه الأخيرة بمجموعة من الخصائص.

خاتمـــــــــــة

فمعالجة المعلومات المحاسبية وفقا لجوهرها، ومطابقة الأرقام المحاسبية للأحداث التي تعرضها وعرض المعلومات المحاسبية وفقا لحقيقتها الاقتصادية، وخلو المعلومة المحاسبية من الأخطاء المادية كل هذه العناصر مجتمعة تمثل خاصية الصدق في العرض والتي بتوفرها يمكن الحكم على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية

وقد تم التوصل في هذا البحث إلى أن هناك عدة عوامل تحكم جودة المراجعة الخارجية وهي تلك الممثلة في العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة والعوامل المتعلقة بالمراجع والعوامل المتعلقة بالتنفيذ عملية المراجعة.

وتبين من خلال الدراسة إلى امتلاك مكتب المراجعة لأعضاء يتمتعون بالخبرة في مجال المراجعة، ويمتلكون مؤهلات علمية وعملية لها تأثير كبير على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية التي يقوم المراجع الخارجي بتدقيقها كما أن التزام المراجع الخارجي بالمتطلبات الأخلاقية والسلوك المهني، بالإضافة إلى الالتزام بالمعايير المهنية، يؤثر على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.

ومن خلال البحث تم التوصل إلى أن توفر مجموعة من الخصائص في المراجع الخارجي تؤثر على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية، المتمثلة في الخبرة الكبيرة التي يتمتع بها مدير مكتب المراجعة والمراجعين الأساسيين والمشاركة في الندوات المهنية المتخصصة والتدريب والتأهيل المستمر للمراجع ومعرفة فريق المراجعة لمعايير المراجعة والمحاسبة واستقلالية المراجع الخارجي وتعرض المراجعين لعقوبات مناسبة في حالة التقصير. إضافة إلى ذلك فإن توفر مجموعة من الخصائص في فريق المراجعة يؤثر بالإيجاب على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية وهي الخبرة والتأهيل العلمي الذي يتمتع بها فريق المراجعة، معرفة والتزام كافة العاملين في مكتب المراجعة بقواعد وآداب المهنة، اتخاذ القرار في القضايا الهامة الذي يتم من قبل المراجع الرئيس.

كذلك يبين البحث أن طريقة تنفيذ عملية المراجعة تؤثر على موثوقية ومصداقية الكشوف، ففحص نظام الرقابة الداخلي، ووضع خطة واضحة لمختلف عمليات المراجعة وجمع أدلة الإثبات الكافية، والإشراف والمتابعة الجيدة لأعمال المراجعة في المكتب، وإعداد تقرير المراجعة في الوقت المحدد، كل هذه العوامل تساهم في زيادة موثوقية ومصداقية الكشوف المالية.

خاتمـــــــــــة

على ضوء النتائج المتوصل إليها تم تقديم مجموعة من المقترحات للدولة وللمراجعين الخارجيين في الجزائر من أجل النهوض بالمهنة ولتحقيق الأهداف المرجوة منها، ومسايرة التطورات الحاصلة في المهنة دوليا.

مقارنة نتائج الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة:

من نتائج الدراسة المتوصل إليها تتفق الدراسة مع الدراسات السابقة التي تطرقت إلى موضوع جودة المراجعة الخارجية والعوامل التي تؤثر على هذه الأخيرة ، المتمثلة أساسا فيما يلي :

- التزام بمتطلبات الأخلاقيات والسلوك المهني.
- التزام بالمعايير المهنية.
- استقلالية المراجع.
- خبرة المراجع وفريق المراجعة .
- التطوير والتعليم المستمر.

ولكن تختلف في تصنيفها مع الدراسات الأخرى، ففي هذه الدراسة قسمت عوامل جودة المراجعة إلى ثلاث عوامل وهي:

- العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة .
- العوامل المتعلقة بالمراجع .
- العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة .

آفاق الدراسة:

تعتبر كل متغيرات الدراسة من المواضيع الجديرة بالدراسة والاهتمام والتعمق أكثر فيها، نفس الشيء بالنسبة لموضوع موثوقية ومصداقية الكشوف المالية التي تعتبر من أهم خصائص جودة الكشوف المالية ومن المواضيع التي يمكن للباحث التعمق فيها وفي مختلف الآليات الداخلية والخارجية التي تعتمد عليها خاصة في البيئة الجزائرية.

فمن خلال نتائج الدراسة، نرى أنه يمكن مواصلة البحث في الموضوع من خلال التطرق إلى ما يلي:

خاتمـــــــــــة

- توسيع الدراسة ليشمل تأثير جودة المراجعة الخارجية على جودة الكشوف المالية ككل .
- دراسة أثر تطبيق المراجعة الخارجية على جودة الكشوف المالية دراسة ميدانية لعينة من الشركات الجزائرية .
- دراسة أثر تطبيق المراجعة الخارجية على جودة الكشوف.
- دراسة أثر مجلس الإدارة على جودة الكشوف المالية.
- دراسة أثر لجان المراجعة على جودة الكشوف المالية.

قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع

1- القرآن الكريم

المراجع باللغة العربية

الكتب:

1- إبراهيم بن مصطفى الهجان، الجودة الشاملة في المستشفيات، خوارزم العلمية، جدة، السعودية، 2009.

2- الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونين، مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، الاتحاد الدولي للمحاسبين، المطابع المركزية، عمان، الأردن، 2012.

3- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.

4- ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009.

5- أمين سيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

6- جيمس إيفان، وجيمس دين، الجودة الشاملة: الإدارة والتنظيم والإستراتجية، تعريب على إبراهيم سرور وآخرون، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية، 2009.

7- جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014.

8- الحافظ أبي القاسم سليمان بن أحمد الطبراني(ت 360)، المعجم الأوسط، التحقيق أبو معاذ طارق بن عوض الدين محمد، أبو الفضل عبد المحسن بن إبراهيم الحسيني، دار الحرمين للطباعة والنشر، القاهرة، الجزء الأول، 1415هـ.

9- حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في إدارة المخاطر، اليازوري، عمان، الأردن، 2011.

10- حسين يوسف القاضي، وآخرون، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، 2013-2014.

11- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008.

12- رتيشارد شرويدر وآخرون، تعريب خالد على أحمد كاجيجي وآخرون، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2010.

13- رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004.

14- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2011.

15- عباس مهدي شرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الشامية، الكويت، 1990.

16- عبد المطلب عثمان محمود، نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2015.

17- عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، مراجعة حسابات المؤسسات المالية وشركات وصناديق الاستثمار والتمويل العقاري وفقا لمعايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية،2015 .

18- عصام نعمة قريط، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2006.

19- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2005.

20- محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2009.

21- محمد عبد العال النعيمي وآخرون، إدارة الجودة المعاصرة: مقدمة في إدارة الجودة الشاملة للإنتاج والعمليات الخدمية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

22- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

23- محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية: التأصيل العلمي والممارسة العملية، بدون دار النشر، 1999.

24- محمود حسين الوادي، إدارة الجودة الشاملة في الخدمات المصرفية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

25- معيار التدقيق المصري رقم "220"، مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية وتاريخية، الهيئة العامة للرقابة المالية، 2008.

26- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، دليل الفحص الدوري للرقابة النوعية لمكتب المحاسبة، 2002.

27- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.

28- وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1989.

29- ويجانت كيسو كميل، مبادئ المحاسبة، ترجمة مصطفى محمد جمعة أبو عمارة وآخرون، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2014.

المقالات:

30- أمال محمد محمد عوض، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الاداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية الجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 45، العدد رقم 3، 2008.

31- إيمان حسين شاطر، حسام عبد المحسن العنقري، إنخفاض مستوى أتعاب التدقيق وآثارها على جودة الأداء المهني – دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، جدة 2006.

32- حسن شلقامي محمد، مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة–دراسة ميدانية– مجلة محاسبة والمراجعة، د ن، دس.

33- خولة حسين حمدان، دور ديوان الرقابة المالية في الرقابة على الجودة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 3، 2011.

34- رافد عبيد النواس، أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات: نموذج مقترح، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 50، 2008.

35- عبد المطلب السرطاوي وآخرون، أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة على الحد من غدارة الأرباح–دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية–، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد 27، العدد4، 2013.

36- عمر شريقي، مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، العدد12، 2012.

37- فهيم سلطان محمد الحاج، آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة في السودانية، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد الأول، 2012.

38- محمد إبراهيم النوايسة، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجين في الأردن، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، 2008.

39- موسى رحماني، فاتح سردوك، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكادمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد35/34، 2013.

40- ناظم شعلان جبار، التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة وآثارها على جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2012.

41- نعيم دهمش وظاهر شاهر القشي، الحاكمية بعد مرور عامين على تحديثها، مجلة البنوك، العدد الرابع، المجلد الثالث والعشرون، الاردن، 2004.

42- نور ساعد الجدعاني، حسام عبد المحسن العنقرى، تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينهما على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، 2009.

43- يوسف محمود جربوع، مجلات مساهمة التغير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجين في قطاع غزة–فلسطين–، مجلة العلوم الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 16، العدد1، 2008.

رسائل وأطروحات:

44- حواس صالح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

45- عبد السلام سليمان قاسم الأهدال، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية: دراسة نظرية وميدانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة الحديدة، اليمن، 2008.

46- عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2013.

الندوات والملتقيات:

47- محمد علي جبران، العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن، الندوة الثانية عاشر لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة: مهنة المحاسبة في المملة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، كلية الإدارة، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19 ماي، 2010.

القوانين:

48- قرار رقم 166، الواقع المصرية، العدد173 تابع(أ)، 28 جوان 2008.

49- أمر رقم69-107 المؤرخ في 1969/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، 1969، المادة 39.

50- مرسوم رقم70-173 المؤرخ في 1970/11/16، يتعلق بواجبات مهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه عمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 97، 1970.

51- قانون رقم 80-05 مؤرخ في 1980/03/10، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة في طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد10، 1980.

52- قانون 91-08 مؤرخ في 1991/04/27، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 20، 1991.

53- قانون رقم07-11، المؤرخ في 11/25/ 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 2007.

54- مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 27/ 01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعده سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، 2011.

55- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 01/27/ 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعده سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2011.

56- قرار المؤرخ في 2013/06/24، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014.

57- قرار مؤرخ في 01/12/ 2014، يحدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، 2014.

58- مقرر رقم 002 المؤرخ في 04/ 02/ 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2016.

59- قانون 10-01 المؤرخ في 29/ 06/ 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010.

60- مقرر 23 المؤرخ في 15/ 03/2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2017.

المواقع الالكترونية:

61- الموقع الرسمي للهيئة السعودية للمحاسبين القانونين:

http://www.sopa.org.sa/Socpa/About-Socpa/About-us.aspx تاريخ الزيارة:

2018/02/9، 10:13.

62- الموقع الرسمي للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين:

http://www.socpa.org.sa/Socpa/Quality-Performance/Quality-Control-Program.aspx تاريخ الزيارة: 2018/02/9، 10:13.

63- الموقع الرسمي للهيئة العامة للرقابة المالية

htt://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/efsa_pages/main_efsa_page.htm: الزيارة:
.12:05 ،2018/02/9

قائمة المراجع باللغة الأجنبية.

64- Alivan A.ARENS et all, Auditing and Assurance Services,Fifteenth Edition, pearson, United States of America,2014.

65- Arezoo Aghaei chadegani, Review of studies on audit quality, Intenational conference on Humanities, Society and Culture IPEDR,Vol 20, IACSIT Press, Singapore, 2011.

66- Bahram SOLTANI, Auditing :An International Aooroach, pearson Education, England,2007.

67- Brenda PORTER . Et all , Principles of External Auditing, Fourth Edition, wiley, United Kingdom, 2014.

68- Du Manuel qualité au Manuel de Management, Afnor éduction, France, 2e édition, 2013.

69- Ezzeddine Abaoub, Soumaya Ayedin Chabchoub, La Demande de la qualité de l'audit externe : Quel apport de la théorie d'agence dans le contexte tunisien, Actes du 29éme Congrés de l'AFC , 29-30 Mai 2008.

70- FASP,statement of financial accounting concepts No 2, Qualitative Characteristics of accounting information, 1980.

71- IFAC, IAASB, Handbook of Internationl Quality Control, Auditing Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements, part 1, International Federation of Accountants,USA,2005.

72- Ismail ADELOPO,The Impact of corporat governance on audit independence : A study of audit committees in UK lited compaies, A thesis

submitted to the faculty of business and law, de montfort university in partial fulfilment of requirements for the degree of doctor of philosophy,2010.

73- Legal Aid Agency, Independent peer Review of Legal Advice and Work, Final Process Paper, April 2013.

74- Linda Elizabeth, DeAngelo, Audit size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economice 3, North-Holland Publishlng Company, 1981.

75- Micheline FREDERICH et autres, DSCG 4, Comptabilité et audit :Manuel & Applications 2008/2009 , Editions Foucher, France, 2007 .

76- Odile barbe-Danbe, Laurent Didelot, Maitriser les IFRS, 3éme édition, Groupe Revue Fiduciaire, paris, 2007.

77- Perr Review of the Office of the Comptroller and Audit General, December 2008.

78- Sarbanes-Oxley Act of 2002 ,2002 .

79- The Association of Accountants and Financial Professionals in Business, The 2013 COSO Framework &SOX Compliance, 2013.

80- The financial Aspects of Corporate Governance, the Committee on the financial Aspects of Corporate Governance, printed in Great Britain by Burgess Science press, 1992.

81- Le site officiel de H3C : http://www.h3c.org/accueil.htm, Date de la visite : 23/10/2017.

82- http://info.knowledgeleader.com/bid/161685/what-are-the-five-components-of-the-coso-framework Date de la visite :01/02/2018.

http://papers.ssrn.com/so13/papers.cfm?abstract_id=830484,(1/09/2017).

83- http://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx date de la visite: 01/02/2018 .

قائمة الأشكال والجداول

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	السمات الرئيسية لمراجعة البيانات المالية	21
02	أهمية إنشاء لجنة المراجعة لمختلف الأطراف	62
03	مراحل عمليات المراقبة من طرف H3C	95
04	التقارير المالية كمخرجات النظام المحاسبي والأطراف المستفيدة منها	107
05	أهداف الكشوف المالية	108
06	العلاقة بين الكشوف المالية الأساسية	113
07	البنية الهرمية للصفات المحاسبية التي ناقشتها قائمة المفاهيم المحاسبية المالية رقم 02	118
08	توزيع أفراد العينة حسب العمر	139
09	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	140
10	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	140
11	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	141
12	توزيع أفراد العينة حسب عدد العمال	142

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	معايير المراجعة الدولية	32
02	مستخدمو المعلومات المالية وحاجاتهم من المعلومات	110
03	وصف محتوى الاستمارة	130
04	مقياس ليكارت الخماسي	131
05	معامل الثبات الكلي (ألفاكرونباخ)	132
06	اختبار التوزيع الطبيعي لموثوقية ومصداقية الكشوف المالية	133
07	اختبار التوزيع الطبيعي للعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة والتي تؤثر على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية	134
08	اختبار التوزيع الطبيعي للعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة والمؤثرة على جودة المراجعة الخارجية	136
09	معيار مقياس التحليل	137
10	توزيع أفراد العينة حسب العمر	139
11	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	140
12	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	140
13	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	141
14	توزيع أفراد العينة حسب عدد العمال	142
15	مدى توفر موثوقية ومصداقية الكشوف المالية	143
16	مدى توفر العوامل المتعلقة بالمراجع والمؤثرة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية	146
17	مدى توفر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية	151
18	نتائج التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى العمر	154
19	نتائج التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى المؤهل العلمي	155

20	نتائج التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى الوظيفة الحالية	155
21	نتائج التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى الخبرة المهنية	156
22	نتائج التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى عدد العاملين في مكتب المراجعة	157
23	نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية	159
24	نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بالمراجع على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية	161
25	نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية	162
26	نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بتأثير جودة المراجعة الخارجية على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية	164

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	قائمة المحكمين للاستمارة
02	استمارة الدراسة
03	توزيع عينة الدراسة حسب الولايات
04	معامل الثبات ألفاكرونباخ لاستمارة
05	التوزيع الطبيعي للاستمارة
06	التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات المراقبة
07	المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة
08	اختبار تأثير المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة
09	اختبار فرضيات الدراسة
10	قائمة محافظي الحسابات في الجزائر لسنة 2018

فهـــــــرس

المحتويات

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
شكر وعرفان	
إهداء	
مقدمة	أ-ن
الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الخارجية	
تمهيد	17
المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية	18
المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية	18
المطلب الثاني: واجبات وحقوق المراجع الخارجي ومسؤولياته	22
المطلب الثالث: معايير المراجعة الخارجية	29
المبحث الثاني: مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر	36
المطلب الأول: تطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر	36
المطلب الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر	40
المطلب الثالث: رقابة جودة المراجعة الخارجية في الجزائر	50
المبحث الثالث: التطورات الأخيرة في المراجعة الخارجية	52
المطلب الأول: الإطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO	52
المطلب الثاني: الدور الجديد للمراقبة الخارجية بعد صدور قانون Sarbenes-Oxley	56
المطلب الثالث: مسؤوليات لجان التدقيق اتجاه المراجعة الخارجية	59
خلاصة	65
الفصل الثاني: جودة المراجعة الخارجية وموثوقية ومصداقية الكشوف المالية	
تمهيد	67
المبحث الأول: مفهوم جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها	68
المطلب الأول: مفهوم الجودة	68

فهرس المحتويات

المطلب الثاني: مفهوم جودة المراجعة الخارجية	70
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية	77
المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة الخارجية	85
المطلب الأول: الرقابة على جودة المراجعة الخارجية وفق الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين	85
المطلب الثاني: جهود المنظمات المهنية الأخرى للرقابة على جودة المراجعة	92
المطلب الثالث: مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة الخارجية	103
المبحث الثالث: موثوقية ومصداقية الكشوف المالية	106
المطلب الأول: مفهوم عناصر الكشوف المالية	106
المطلب الثاني: الموثوقية والمصداقية كخاصيتين من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية	117
المطلب الثالث: موثوقية ومصداقية الكشوف المالية وجودة المراجعة الخارجية	122
خلاصة	124
الفصل الثالث: الإطار المنهجي والتحليل الإحصائي واختبار الفرضيات والنتائج	
تمهيد	126
المبحث الأول: الإطار المنهجي والخصائص النوعية لعينة الدراسة	127
المطلب الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية أدوات وخطوات الدراسة	127
المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات	132
المطلب الثالث: الخصائص النوعية والصفات الشخصية لعينة الدراسة وصفات مكتب المراجعة الخارجية للعينة محل الدراسة	138
المبحث الثاني: عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية	143
المطلب الأول: مدى توفر الموثوقية والمصداقية في الكشوف المالية	143
المطلب الثاني: مدى توفر العوامل المتعلقة بجودة المراجعة الخارجية والمؤثرة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية	145
المطلب الثالث: تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة	154
المبحث الثالث: فرضيات الدراسة نتائج ومقترحات	158

فهرس المحتويات

المطلب الأول: اختبار الفرضيات والإجابة على إشكالية الدراسة	159
المطلب الثاني: النتائج المتعلقة بموثوقية ومصداقية الكشوف المالية وعوامل جودة المراجعة الخارجية عليها	165
المطلب الثالث: مقترحات الدراسة	167
خلاصة	169
خاتمة	171
قائمة المصادر والمراجع	176
فهرس الأشكال، الجداول والملاحق	185
فهرس المحتويات	190
قائمة الملاحق	
ملخص	

الملاحق

ملحق رقم (01) قائمة المحكمين للاستمارة

الأستاذ	الدرجة العلمية	الجامعة
جودي محمد رمزي	أستاذ محاضر – أ–	جامعة بسكرة
شناي عبد الكريم	أستاذ محاضر – أ–	جامعة بسكرة
كردودي سهام	أستاذ محاضر – أ–	جامعة بسكرة
زعرور نعيمة	أستاذ محاضر – أ–	جامعة بسكرة

ملحق رقم : 02 استمارة الدراسة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

استجواب مخصص للمراجعين الخارجيين

تحية طيبة وبعد:

في إطار إعداد لمذكرة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة والموسومة بـ " **جودة المراجعة الخارجية وأثرها على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية** "

– **دراسة عينة من محافظي الحسابات في الجزائر** –

يسعدني كثيرا أن أطلب من سيادتكم المساعدة على إعداد الدراسة عن طريق الإجابة على الأسئلة الواردة في هذا الإستبيان بكل موضوعية .

كما أحيطكم علما أن المعلومات المقدمة سيكون لها التقدير الكامل وسيتم استخدامها فقط لغرض هذا البحث العلمي.

نشكركم مسبقا على مساعدتكم لإنجاز هذه الدراسة

الجزء الأول: معلومات شخصية

1- الجنس : ذكر ☐ أنثى ☐

2- العمر : أقل من 30 ☐ 30-40أقل س ☐ 41-أقل50 س ☐ أكثر من 50 س ☐

3- المؤهل العلمي : ليسا ☐ ماجس ☐ دكتور ☐ شهادة أخ ☐

4- العمل الحالي : خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐

5- الخبرة المهنية : أقل من 05 سن ☐ 05-10 س ☐ 11-15 س ☐ أكثر من 15 سن ☐

6- عدد موظفي مكتب المراجعة : الخبير فقط ☐ 1-5 ☐ 06- ☐ أكثر من 0 ☐

الجزء الثاني : موثوقية ومصداقية القوائم المالية

يرجى منكم وضع علامة في المربع المقابل حسب رأيك بعد قراءة العبارات

- هل توافق على أن العناصر التالية تجعل الكشوف المالية تتميز بأنها موثوقة وصادقة

البيان	موافق جدا	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق جدا
خلو المعلومة المحاسبية من الأخطاء المادية					
يتم معالجة المعلومات المحاسبية وفقا لجوهرها					
يتم عرض المعلومات المحاسبية بحقيقتها الإقتصادية					
مطابقة الأرقام المحاسبية للأحداث التي تعرضها					
يتوصل عدد من المراجعين المستقلين إلى النتيجة نفسها بخصوص الكشوف المالية					
يتم إعداد الكشوف المالية دون وضع أهداف مسبقة لها					
يتم إعداد الكشوف المالية دون هدف التأثير على قرارات مستخدميها					
المعلومات المحاسبية الموجودة في الكشوف المالية يمكن الوثوق بها					
المعلومات الموجودة في الكشوف المالية يمكن الإعتماد عليها في اتخاذ القرار					

الجزء الثالث : تأثير عوامل جودة المراجعة الخارجية على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية

- العوامل المتعلقة بالمراجع والتي تؤثر على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية

البيان	موافق جدا	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق جدا
التأهيل العلمي الكافي للعاملين في مكتب المراجعة					
الخبرة التي يتمتع بها العاملين في مكتب المراجعة					
معرفة كافة العاملين في مكتب المراجعة بمعايير المحاسبة والمراجعة					
معرفة كافة العاملين في مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني					
يتمتع مدير المكتب والمراجعين الأساسيين بخبرة كبيرة					
اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المراجع الرئيسي					
قدرة المراجع الرئيسي على الإجابة على الأسئلة الموجهة إليه من الجهة التي قامت بتعيينه أثناء تقديم التقرير النهائي					
مشاركة المراجع في التدريب والتأهل المستمر					
مشاركة المراجع في الندوات المهنية المتخصصة					
عدم وجود ضغط وتدخل من جانب إدارة الشركة في مهام المراجع الخارجي					
عدم وجود ضغط وتدخل من قبل لجنة المراجعة في مهام المراجع الخارجي					
عدم وجود ضغط وتدخل من قبل مجلس الإدارة في مهام المراجع الخارجي					
عدم وجود ضغط وتدخل من جانب الملاك في مهام المراجع الخارجي					
غياب المصالح المادية للمراجع أو لأحد أفراد أسرته في الشركة محل المراجعة بخلاف الأتعاب التي يتقاضاها					
يتمتع المراجع بثقافة تنعكس على أسلوبه في التفكير وجمع الأدلة					
تعرض المراجعين للعقوبات المناسبة في حالة التقصير					

<u>الجزء الرابع</u> : عوامل تنفيذ عملية المراجعة التي تؤثر على جودة المراجعة الخارجية

البيان	موافق جدا	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق جدا
وضع خطة واضحة لمختلف عمليات المراجعة					
فحص نظام الرقابة الداخلي					
يتم جمع أدلة الإثبات الكافية					
توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة إلى المراجعين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا في مكتب المراجعة					
يقوم المسؤول في مكتب المراجعة بقراءة برامج المراجعة على مساعديه					
يقوم المسؤول في مكتب المراجعة بقراءة ملاحظات مساعديه					
يقوم المسؤول في مكتب المراجعة بتقديم الحلول البديلة لأي مشكلة					
يقوم المسؤول في مكتب المراجعة بمراجعة أوراق العمل عند القيام بأعمال المتابعة					
تسغرق عملية المراجعة الوقت الكافي					
الإتصال المتكرر بين فريق مكتب المراجعة والعميل الخاضع للمراجعة					
توثيق عملية متابعة ومراجعة التقارير وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها في عملية المراجعة					
وجوب إتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير النهائي حسب التاريخ المحدد					

ملحق رقم(3) توزيع عينة الدراسة حسب الولايات

الولاية	عدد الاستثمارات المسترجعة
سطيف	31
الجزائر	15
واد سوف	10
سكيكدة	05
بومرداس	05
قسنطينة	04
بجاية	03
ورقلة	02
بسكرة	02
أم البواقي	02
تيبازة	02
وهران	02
تلمسان	02
عنابة	02
ميلة	01
غرداية	01
شلف	01
المجموع	90

المصدر: من إعداد الطالبة

ملحق رقم (4) معامل الثبات ألفا كرونباج للاستمارة

الجزء الثاني :

Statistique de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,796	9

المحور الأول من الجزء الثالث :

Statistique de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,917	16

المحور الثاني من الجزء الثالث :

Statistique de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,912	12

الاستمارة:

Statistique de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,956	55

ملحق رقم (5)التوزيع الطبيعي للاستمارة

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnova			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddll	signification	Statistique	ddll	signification
F1	,270	90	,000	,759	90	,000
F2	,268	90	,000	,747	90	,000
F3	,246	90	,000	,812	90	,000
F4	,288	90	,000	,773	90	,000
F5	,280	90	,000	,850	90	,000
F6	,154	90	,000	,886	90	,000
F7	,195	90	,000	,884	90	,000
F8	,216	90	,000	,853	90	,000
F9	,270	90	,000	,820	90	,000
G1	,257	90	,000	,754	90	,000
G2	,275	90	,000	,781	90	,000
G3	,311	90	,000	,756	90	,000
G4	,295	90	,000	,778	90	,000
G5	,356	90	,000	,690	90	,000
G6	,230	90	,000	,816	90	,000
G7	,309	90	,000	,742	90	,000
G8	,272	90	,000	,759	90	,000
G9	,263	90	,000	,712	90	,000
G10	,295	90	,000	,760	90	,000
G11	,260	90	,000	,755	90	,000
G12	,279	90	,000	,761	90	,000

G13	,292	90	,000	,774	90	,000
G14	,282	90	,000	,754	90	,000
G15	,268	90	,000	,798	90	,000
G16	,206	90	,000	,781	90	,000
G17	,316	90	,000	,756	90	,000
G18	,339	90	,000	,778	90	,000
G19	,279	90	,000	,690	90	,000
G20	,286	90	,000	,816	90	,000
G21	,262	90	,000	,742	90	,000
G22	,248	90	,000	,759	90	,000
G23	,255	90	,000	,712	90	,000
G24	,272	90	,000	,760	90	,000
G25	,252	90	,000	,755	90	,000
G26	,237	90	,000	,761	90	,000
G27	,277	90	,000	,774	90	,000
G28	,297	90	,000	,754	90	,000

ملحق رقم (6) : التكرارات المطلقة و النسبية لمتغيرات المراقبة

Age

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagecumulé
Valide	Moin de 30 ans	1	1,1	1,1	1,1
	De 30 à moins de 40 ans	40	44,4	44,4	45,6
	De 40 à moins de 50 ans	12	13,3	13,3	58,9
	Plus de 50ans	37	41,1	41,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Qualification

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagecumulé
Valide	LICENCE	53	58,9	58,9	58,9
	MAGISTER	14	15,6	15,6	74,4
	DOCTORAT	7	7,8	7,8	82,2
	DIPLÔME PROFESSIONNEL	16	17,8	17,8	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Poste

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagecumulé
Valide	EXPER COMPTABLE	25	27,8	27,8	40
	COMISSAIRE AU COMPT	65	72,2	72,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Experience

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagecumulé
Valide	Moin de 5 ans	4	4,4	4,4	4,4
	De 5 à 10 ans	22	24,4	24,4	28,9
	De 11 à 15 ans	14	15,6	15,6	44,5
	Plus de 15 ans	50	55,6	55,6	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Effectif

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Moin de 4	4	4,4	4,4	4,4
	De 1 à 5 éffectif	70	77,8	77,8	82,2
	De 6 à 10 éffectif	11	12,2	12,2	94,4
	Plus de 10 éffectif	5	5,6	5,6	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

ملحق رقم (7) : المتوسطات و الإنحراف المعياري لمتغايرات الدراسة

Statistiques

		F1	F2	F3	F4	F5
N	Valide	90	90	90	90	90
	Manquante	0	0	0	0	0
	Moyenne	1,82	1,70	1,92	1,72	2,34
	Ecart-type	,943	,827	,986	,862	1,083

F1

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	38	42,2	42,2	42,2
	Approuvée	38	42,2	42,2	84,4
	Moyennement approuvée	9	10,0	10,0	94,4
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	96,7
	Non approuvée	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

F2

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	42	46,7	46,7	46,7
	Approuvée	38	42,2	42,2	88,9
	Moyennement approuvée	6	6,7	6,7	95,6
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

F3

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	36	40,0	40,0	40,0
	Approuvée	34	37,8	37,8	77,8
	Moyennement approuvée	13	14,4	14,4	92,2
	Légèrement approuvée	5	5,6	5,6	97,8
	Non approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

F4

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	44	48,9	48,9	48,9
	Approuvée	31	34,4	34,4	83,3
	Moyennement approuvée	12	13,3	13,3	96,7
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G1

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	23	25,6	25,6	25,6
	Approuvée	37	41,1	41,1	66,7
	Moyennement approuvée	19	21,1	21,1	87,8
	Légèrement approuvée	7	7,8	7,8	95,6
	Non approuvée	4	4,4	4,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G2

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	19	21,1	21,1	21,1
	Approuvée	28	31,1	31,1	52,2
	Moyennement approuvée	25	27,8	27,8	80,0
	Légèrement approuvée	10	11,1	11,1	91,1
	Non approuvée	8	8,9	8,9	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G3

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	16	17,8	17,8	17,8
	Approuvée	41	45,6	45,6	63,3
	Moyennement approuvée	22	24,4	24,4	87,8
	Légèrement approuvée	10	11,1	11,1	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G4

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	32	35,6	35,6	35,6
	Approuvée	29	32,2	32,2	67,8
	Moyennement approuvée	22	24,4	24,4	92,2
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	95,6
	Non approuvée	4	4,4	4,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G5

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	33	36,7	36,7	36,7
	Approuvée	27	30,0	30,0	66,7
	Moyennement approuvée	18	20,0	20,0	86,7
	Légèrement approuvée	6	6,7	6,7	93,3
	Non approuvée	6	6,7	6,7	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G6

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	39	43,3	43,3	43,3
	Approuvée	32	35,6	35,6	78,9
	Moyennement approuvée	16	17,8	17,8	96,7
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	100,00
	Total	90	100,0	100,0	

G7

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	36	40,0	40,0	40,0
	Approuvée	37	41,1	41,1	81,1
	Moyennement approuvée	12	13,3	13,3	94,4
	Légèrement approuvée	4	4,4	4,4	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G8

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	44	48,9	48,9	48,9
	Approuvée	36	40,0	40,0	88,9
	Moyennement approuvée	8	8,9	8,9	97,8
	Légèrement approuvée	1	1,1	1,1	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G9

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	30	33,3	33,3	33,3
	Approuvée	34	37,8	37,8	71,1
	Moyennement approuvée	13	14,4	14,4	85,6
	Légèrement approuvée	7	7,8	7,8	93,3
	Non approuvée	6	6,7	6,7	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G10

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	30	33,3	33,3	33,3
	Approuvée	29	32,2	32,2	65,6
	Moyennement approuvée	22	24,4	24,4	90,0
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	92,2
	Non approuvée	7	7,8	7,8	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G11

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	28	31,1	31,1	31,1
	Approuvée	34	37,8	37,8	68,9
	Moyennement approuvée	22	24,4	24,4	93,3
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	96,7
	Non approuvée	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G12

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	23	25,6	25,6	25,6
	Approuvée	35	38,9	38,9	64,4
	Moyennement approuvée	27	30,0	30,0	94,4
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	96,7
	Non approuvée	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Statistiques

		G1	G2	G3	G4	G5	G6	G7
N	Valide	90	90	90	90	90	90	90
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
	Moyenne	1,76	1,74	1,68	1,71	1,52	1,91	1,64
	Ecart-type	,878	,855	,846	,824	,753	,956	,812

Statistiques

		G8	G9	G10	G11	G12	G13	G14
N	Valide	90	90	90	90	90	90	90
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
	Moyenne	1,70	1,68	1,76	1,79	1,79	1,76	1,82
	Ecart-type	,814	,819	,964	,966	,977	,928	1,056

Statistiques

		G15	G16
N	Valide	90	90
	Manquante	0	0
	Moyenne	1,84	2,23
	Ecart-type	,806	,972

G1

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	40	44,4	44,4	44,4
	Approuvée	38	42,2	42,2	86,7
	Moyennement approuvée	8	8,9	8,9	95,6
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	97,8
	Non approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G2

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	42	46,7	46,7	46,7
	Approuvée	33	36,7	36,7	83,3
	Moyennement approuvée	12	13,3	13,3	96,7
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G3

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	47	52,2	52,2	52,2
	Approuvée	29	32,2	32,2	84,4
	Moyennement approuvée	10	11,1	11,1	95,6
	Légèrement approuvée	4	4,4	4,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G4

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	44	48,9	48,9	48,8
	Approuvée	31	34,4	34,4	83,3
	Moyennement approuvée	12	13,3	13,3	96,7
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G5

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	54	60,0	60,0	60,0
	Approuvée	28	31,1	31,1	91,1
	Moyennement approuvée	5	5,6	5,6	96,7
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G6

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	36	40,0	40,0	40,0
	Approuvée	33	36,7	36,7	76,7
	Moyennement approuvée	16	17,8	17,8	94,4

	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	97,8
	Non approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G7

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	47	52,2	52,2	52,2
	Approuvée	32	35,6	35,6	87,8
	Moyennement approuvée	7	7,8	7,8	95,6
	Légèrement approuvée	4	4,4	4,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G8

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	42	46,7	46,7	46,7
	Approuvée	37	41,1	41,1	87,8
	Moyennement approuvée	8	8,9	8,9	96,7
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G9

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	42	46,7	46,7	46,7
	Approuvée	40	44,4	44,4	91,1
	Moyennement approuvée	5	5,6	5,6	96,7
	Légèrement approuvée	1	1,1	1,1	97,8
	Non approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G10

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	46	51,1	51,1	51,1
	Approuvée	27	30,0	30,0	81,1
	Moyennement approuvée	12	13,3	13,3	94,4
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	97,8
	Non approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G11

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	42	46,7	46,7	46,7
	Approuvée	33	36,7	36,7	83,3
	Moyennement approuvée	10	11,1	11,1	94,4
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	96,7
	Non approuvée	3	3,3	3,3	100,0

	Total	90	100,0	100,0	

G12

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	44	48,9	48,9	48,9
	Approuvée	28	31,1	31,1	80,0
	Moyennement approuvée	14	15,6	15,6	95,6
	Légèrement approuvée	1	1,1	1,1	96,7
	Non approuvée	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G13

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	45	50,0	50,0	50,0
	Approuvée	28	31,1	31,1	78,9
	Moyennement approuvée	12	13,3	13,3	93,3
	Légèrement approuvée	4	4,4	4,4	95,6
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G14

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	45	50,0	50,0	50,0
	Approuvée	26	28,9	28,9	78,9
	Moyennement approuvée	13	14,4	14,4	93,3
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	95,6
	Non approuvée	4	4,4	4,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G15

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	32	35,6	35,6	35,6
	Approuvée	44	48,9	48,9	84,4
	Moyennement approuvée	11	12,2	12,2	96,7
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G16

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	23	25,6	25,6	25,6
	Approuvée	32	35,6	35,6	61,1
	Moyennement approuvée	28	31,1	31,1	92,2
	Légèrement approuvée	5	5,6	5,6	97,8
	Non approuvée	2	2,2	2,2	100,0

	Total	90	100,0	100,0	

Statistiques

		G17	G18	G19	G20	G21	G22	G23
N	Valide	90	90	90	90	90	90	90
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
	Moyenne	1,57	1,53	1,67	1,67	1,83	1,84	1,80
	Ecart-type	,601	,753	,719	,764	,797	,860	,889

Statistiques

		G24	G25	G26	G27	G28
N	Valide	90	90	90	90	90
	Manquante	0	0	0	0	0
	Moyenne	1,88	1,87	2,01	1,72	1,68
	Ecart-type	,970	,889	,1,127	,821	,897

G17

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	44	48,9	48,9	48,9
	Approuvée	41	45,6	45,6	94,4
	Moyennement approuvée	5	5,6	5,6	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G18

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	52	57,8	57,8	57,8
	Approuvée	31	34,4	34,4	92,2
	Moyennement approuvée	5	5,6	5,6	97,8
	Légèrement approuvée	1	1,1	1,1	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G19

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	41	45,6	45,6	45,6
	Approuvée	40	44,4	44,4	90,0
	Moyennement approuvée	7	7,8	7,8	97,8
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G20

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	43	47,8	47,8	47,8
	Approuvée	37	41,1	41,1	88,9
	Moyennement approuvée	7	7,8	7,8	96,7
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G21

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	33	36,7	36,7	36,7
	Approuvée	43	47,8	47,8	84,4
	Moyennement approuvée	10	11,1	11,1	95,6
	Légèrement approuvée	4	4,4	4,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G22

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	37	41,1	41,1	41,1
	Approuvée	34	37,8	37,8	84,4
	Moyennement approuvée	15	16,7	16,7	95,6
	Légèrement approuvée	4	4,4	4,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G23

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	38	42,2	42,2	42,2
	Approuvée	38	42,2	42,2	84,4
	Moyennement approuvée	10	11,1	11,1	95,6
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	97,8
	Non approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G24

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	36	40,0	40,0	40,0
	Approuvée	38	42,2	42,2	82,2
	Moyennement approuvée	10	11,1	11,1	93,3
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	96,7
	Non approuvée	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G25

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé
Valide	Trés approuvée	35	38,9	38,9	38,9
	Approuvée	38	42,2	42,2	81,1
	Moyennement approuvée	12	13,3	13,3	94,4
	Légèrement approuvée	4	4,4	4,4	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G26

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagec umulé

Valide	Trés approuvée	38	42,2	42,2	42,2
	Approuvée	26	28,9	28,9	71,1
	Moyennement approuvée	18	20,0	20,0	91,1
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	94,4
	Non approuvée	5	5,6	5,6	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G27

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagecumulé
Valide	Trés approuvée	42	46,7	46,7	46,7
	Approuvée	34	37,8	37,8	84,4
	Moyennement approuvée	12	13,3	13,3	97,8
	Légèrement approuvée	1	1,1	1,1	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G28

		Effectifs	Purcentage	Pourcentage valide	Pourcentagecumulé
Valide	Trés approuvée	47	52,2	52,2	52,2
	Approuvée	31	34,4	34,4	86,7
	Moyennement approuvée	8	8,9	8,9	95,6
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	97,8
	Non approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

ملحق رقم (8) : اختبار تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة

تأثير العمر على اتجاهات أفراد العينة

ANOVA

fg

	Somme des carrés	ddll	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,445	3	,148	,518	,671
Intra-groupes	24,637	86	,286		
Total	25,082	89			

تأثير المؤهل العلمي على اتجاهات أفراد العينة

ANOVA

fg

	Somme des carrés	ddll	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,563	3	,188	,658	,580
Intra-groupes	24,519	86	,285		
Total	25,082	89			

تأثير الوظيفة الحالية المهنيةعلى اتجاهات أفراد العينة

ANOVA

fg

	Somme des carrés	ddll	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,681	2	,341	1,215	,302
Intra-groupes	24,401	87	,280		
Total	25,082	89			

تأثير الخبرة في مكتب التدقيق على اتجاهات أفراد العينة

ANOVA

fg

	Somme des carrés	ddll	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	2,931	3	,977	3,793	,013
Intra-groupes	22,151	86	,258		
Total	25,082	89			

تأثير عدد العمال في مكتب التدقيق على اتجاهات أفراد العينة

ANOVA

fg

	Somme des carrés	ddll	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,712	3	,571	2,100	,106
Intra-groupes	23,370	86	,272		
Total	25,082	89			

ملحق رقم (9) : اختبار فرضيات الدراسة

اختبار الفرضية الأولى

Récapitulation des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,551	,304	,296	,55041

ANOVA B

Modèle		Somme des carrés	ddll	Moyenne des carrés	D	Signification
1	Régression	11,623	1	11,623	38,364	,000a
	Résidu	26,660	88	,303		
	Total	38,283	89			

Coefficients a

Modèle		Coeficients non standardisés		coeficients standardisés	D	Sig
		A	Erreur standard	Béta		
1	(Constante)	,930	,206	,551	4,523	,000
	G19-34	,578	,093		6,194	,000

اختبار الفرضية الثانية :

Récapitulation des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	509	,259	,250	,56790

ANOVA B

Modèle		Somme des carrés	ddll	Moyenne des carrés	D	Signification
1	Régression	9,901	1	9,901	30,701	,000a
	Résidu	28,381	88	,323		
	Total	38,283	89			

Coefficients a

Modèle		Coeficients non standardisés		coeficients standardisés	D	Sig
		A	Erreur standard	Béta		
1	(Constante)	1,162	,188	,509	6,168	,000
	G19-34	,559	,101		5,541	,000

اختبار الفرضية الثالثة:

Récapitulation des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,467	,218	,209	,58325

ANOVA B

Modèle		Somme des carrés	ddll	Moyenne des carrés	D	Signification
1	Régression	8,347	1	8,347	24,538	,000a
	Résidu	29,935	88	,340		
	Total	38,283	89			

Coefficients a

Modèle		Coeficients non standardisés		coeficients standardisés	D	Sig
		A	Erreur standard	Béta		
1	(Constante)	1,264	,190	,467	6,666	,000
	G35-46	,506	,102		4,954	,000

اختبار الفرضية الرئيسية:

Récapitulation des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,576	,331	,324	,53937

ANOVA B

Modèle		Somme des carrés	ddll	Moyenne des carrés	D	Signification
1	Régression	12,681	1	12,681		
	Résidu	25,601	88	,291	43,590	,000a
	Total	38,283	89			

Coefficients a

Modèle		Coeficients non standardisés		coeficients standardisés	t	Sig
		A	Erreur standard	Béta		
1	(Constante)	,835	,207		4,027	,000
	G	,701	,106	,576	6,602	,000

Récapitulation des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,576	,331	,324	,53937

ANOVA B

Modèle		Somme des carrés	ddll	Moyenne des carrés	D	Signification
1	Régression	12,681	1	12,681		
	Résidu	25,601	88	,291	43,590	,000a
	Total	38,283	89			

الملخــص:

هدفت الدراسة إلى إيضاح مدى تأثير جودة المراجعة الخارجية على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية. وقد تم إجراء دراسة ميدانية بالاستعانة باستبيان وجه إلى عينة مكونة من 90 محافظ حسابات وخبير محاسبي في الجزائر.

وخلصت الدراسة إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لكل من العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة، العوامل المتعلقة بالمراجع والعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة على موثوقية ومصداقية الكشوف المالية. كما توصلت الدراسة إلى أنه لا توجد فروق في الاتجاهات تعزى لمتغيرات المراقبة العمر المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، عدد العاملين في مكتب المراجعة، في حين توجد فروق في الاتجاهات تعزى إلى الخبرة التي يتمتع بها المراجع الخارجي.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، جودة المراجعة، الكشوف المالية، الموثوقية والمصداقية.

Résumé :

La présente thèse a porté par l'étude de la mesure du degré d'influence de la qualité d'audit externe, sur la fiabilité et crédibilité des états financiers en Algérie.

Cette étude qui a touché un échantillon composé de 90 professionnels de l'audit externe en Algérie a permis de terminer que les critère tels que la taille de cabinet d'audit ,les caractéristique intrinsèques de l'auditeur et le respect de la démarche de l'audit ont une influence significative sur la fiabilité et crédibilité des états financiers.

Cette étude a permis également de conclue que les critères telle que l'âge de l'auditeur, le diplôme, les effectifs du bureau d'audit. En contre, le critère lié à l'expérience professionnel influence significatives sur cette fiabilité.

Mots-clés : audit externe, qualité de l'audit, états financiers, fiabilité et crédibilité.