الجمهـورية الجزائـرية الديمقـراطية الشعبيـة
وزارة التعليـم العـالي و البحـث العلمـي
جـامعة محـمد خيضـر – بسكرة –
كـلية العلـوم الاقتصـادية و التجـارية و علـوم التسييـر
قسـم علوم التسيير

الموضـــوع

متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات

دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

إعداد الطالب :
- عبد الرحيم بوزنادة

الأستاذ المشرف:
- د/ عبد الكريم شناي

رقم التسجيل:	.....Master-GE/AUDIT/2016
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي :2016/2015

شكر وعرفان

الحمد و الشكر الكثير لله عز وجل لتوفيقي في إنجاز هذا العمل

كما أتقدم بجزيل الشكر للأستاذ المشرف " عبد الكريم شناي "

على كل توجيهاته التي قدمها لي

و إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل المتواضع...

و بالأخص الأستاذ " صابر عباسي "

الإهداء

إلى والديّ حفظمها الله

إلى جميع أفراد العائلة

وجميع الأصدقاء...

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العـــنـــوان	رقم الصفحة
شكر وعرفان	
الإهداء	
ملخص	
فهرس المحتويات	VIII-II
فهرس الجداول	VII
فهرس الأشكال	VIII
مقـــــــــدمة عـــامة	(أ- و)
الفصل الأول: الأسس النظرية للمراجعة الخارجية	34-02
تمهيـــــــــد	02
المبحث الأول: عموميات حول المراجعة	03
المطلب الأول: ماهية المراجعة	03
الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة	03
الفرع الثاني: تعريف المراجعة	06
المطلب الثاني: أهداف المراجعة وأهميتها	07
الفرع الأول: أهداف المراجعة	07
الفرع الثاني: أهمية المراجعة	08
المطلب الثالث: أنواع المراجعة وفروضها	09
الفرع الأول: أنواع المراجعة	09
الفرع الثاني: فروض المراجعة	12
المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية	13
المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية	13
المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية	15
الفرع الأول: أهمية المراجعة الخارجية	15

الفرع الثاني: أهداف المراجعة الخارجية	16
المطلب الثالث: أنواع المراجعة الخارجية	17
المطلب الرابع: معايير المراجعة الخارجية	19
الفرع الأول: المعايير العامة	19
الفرع الثاني: معايير العمل الميداني	20
الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير	21
المبحث الثالث: مهنة محافظ الحسابات	23
المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات	24
الفرع الأول: الإطار التاريخي لمهنة محافظ الحسابات بالجزائر	24
الفرع الثاني: تعريف محافظ الحسابات	24
الفرع الثالث: شروط ومهام مهنة محافظ الحسابات	26
الفرع الرابع: تعيين محافظ الحسابات وصفاته	27
المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات	28
الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات	29
الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات	30
المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات	31
الفرع الأول: المسؤولية المدنية	31
الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية	32
الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية	33
خلاصة الفصل	34
الفصل الثاني: الاطار العام لجودة المراجعة	**60-36**
تمهيد	36
المبحث الأول: جودة المراجعة	37
المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة	37
الفرع الأول: تعريف الجودة	37

الفرع الثاني: مفهوم جودة المراجعة	38
المطلب الثاني: أهمية جودة المراجعة ومزاياها	39
المطلب الثالث: تعريف الرقابة على جودة المراجعة	41
المبحث الثاني: الرقابة على أعمال المراجعة	42
المطلب الأول: الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة المراجعة	43
الفرع الأول: الإرشادات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA لرقابة جودة عملية المراجعة	42
الفرع الثاني: إرشادات معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا و ويلز لرقابة جودة عملية المراجعة	43
الفرع الثالث: إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) لرقابة جودة عملية المراجعة	43
الفرع الرابع: إرشادات هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي	43
المطلب الثاني: عناصر رقابة جودة عملية المراجعة	44
المطلب الثالث: أساليب الرقابة على جودة المراجعة	46
الفرع الأول: مراجعة النظير	46
الفرع الثاني: مجلس الإشراف على مكاتب المراجعة	47
المبحث الثالث: العوامل المرتبطة بالبيئة الداخلية للمكتب وأثرها على جودة المراجعة	48
المطلب الأول: العوامل المرتبطة بالبيئة الداخلية لمكتب المراجعة	48
الفرع الأول: أهمية العوامل المرتبطة بالبيئة الداخلية لمكتب المراجعة	48
الفرع الثاني: عوامل البيئة الداخلية لمكاتب المراجعة	50
المطلب الثاني: العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وعلاقتها بجودة الأداء المهني للمراجعين	51
الفرع الأول: حجم مكتب المراجعة	51
الفرع الثاني: القضايا المهنية المرفوعة ضد مكتب المراجعة	52
الفرع الثالث: المنافسة بين مكاتب المراجعة	52
الفرع الرابع: السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة	52
الفرع الخامس: تخصص مكتب المراجعة	53

الفرع السادس: التقدم التقني في أداء المهنة	54
الفرع السابع: التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني	54
الفرع الثامن: أتعاب المراجعة	54
المطلب الثالث: العوامل المرتبطة بفريق المراجعة وعلاقتها بجودة الأداء المهني للمراجعين	55
الفرع الأول: عدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة المنشأة.	55
الفرع الثاني: الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات	56
الفرع الثالث: توفر نظام اتصال فعال في مكتب المراجعة	56
الفرع الرابع: استقلالية المراجع	57
الفرع الخامس: تقديم خدمات استشارية	58
خلاصة الفصل:	60
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين	62-90
تـمهـيـد	62
المبحث الأول: عرض وتحليل الاستبيان	63
المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان	63
الفرع الأول: مرحلة التصميم الأولي	63
الفرع الثاني: مرحلة إعادة التصميم	63
الفرع الثالث: مرحلة التصميم النهائي	63
الفرع الرابع: معالجة استمارة الاستبيان	64
المطلب الثاني: هيكل الاستبيان وفرضياته	65
المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان	66
المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة	66
المطلب الثاني: وصف وتحليل الخصائص الديمغرافية للعينة	67
الفرع الأول: الجنس	67
الفرع الثاني: العمر	68
الفرع الثالث: المستوى التعليمي	69
الفرع الرابع: التخصص العلمي	70
الفرع الخامس: الوظيفة	71

الفرع السادس: سنوات الخبرة	72
المطلب الثاني: دراسة درجة صدق وثبات الاستبيان	73
الفرع الأول: ثبات الاستبيان	73
الفرع الثاني: صدق الاتساق الداخلي لفقرات الإختبار	73
المطلب الثالث: حساب الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي لكل مجال	75
الفرع الأول: بالنسبة للمجال الأول	75
الفرع الثاني: بالنسبة للمجال الثاني	80
المبحث الثالث: أثر عوامل البيئة الداخلية على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات	83
المطلب الأول: شروط تطبيق التحليل في مكونات أساسية ACP	83
المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة والاجابة على الفرضيات	84
الفرع الأول: اختبار صحة الفرضية التطبيقية الأولى	84
الفرع الثاني: اختبار صحة الفرضية التطبيقية الثانية	87
خلاصة الفصل	90
الخـاتـمـة العـامـة	94-92
قـائـمـة الـمـراجـع	101-96
المـلاحـق	108-103

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(01-01)	التطور التاريخي للمراجعة	04
(02-01)	مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية	18-19
(03-01)	معايير المراجعة المتعارف عليها	23
(01-02)	العناصر الخمس لرقابة الجودة	44
(01-03)	مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها	64
(02-03)	معايير تحديد اتجاه عينة الدراسة وذلك باتباع سلم ليكارت الخماسي	65
(03-03)	عدد الاستمارات الموزعة	66
(04-03)	توزيع العينة حسب الولايات	67
(05-03)	توزيع العينة حسب الجنس	67
(06-03)	توزيع العينة حسب العمر	68
(07-03)	توزيع العينة حسب المستوى التعليمي	69
(08-03)	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	70
(09-03)	توزيع العينة حسب الوظيفة	71
(10-03)	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	72
(11-03)	معامل الثبات (طريقة كرونباخ ألفا)	73
(12-03)	معامل الارتباط بين كل فقرات الاستبيان والدرجة الكلية لفقرات الاستبيان	74
(13-03)	اتجاهات أفراد العينة حول العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وتأثيرها على جودة الأداء المهني	75
(14-03)	اتجاهات أفراد العينة حول العوامل المرتبطة بفريق العمل وتأثيرها على جودة الأداء المهني	80
(15-03)	اختبار Bartlett ومؤشر KMO	83
(16-03)	نسب التباين المفسرة من قبل العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة	84
(17-03)	نسب التباين المفسرة من قبل العوامل المرتبطة بفريق العمل	87

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(01-02)	العوامل المرتبطة بالبيئة الداخلية للمكتب المراجعة	50
(01-03)	توزيع العينة حسب الجنس	67
(02-03)	توزيع العينة حسب العمر	68
(03-03)	توزيع العينة حسب المستوى التعليمي	69
(04-03)	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	70
(05-03)	توزيع العينة حسب الوظيفة	71
(06-03)	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	72

مقدمة عامة

تمهيد:

شهدت السنوات الأخيرة تطورات سريعة في مجال المراجعة، و قد أدت هذه التطورات إلى زيادة أهميتها فبعد أن كانت عملية المراجعة قاصرة على تتبع الغش و الأخطاء امتدت إلى جوهر ومضمون القوائم المالية ثم اتسعت لتشمل كافة المجالات المحاسبية بمفهومها العلمي الحديث، حيث كان من الطبيعي إزاء هذه التطورات الكبيرة أن تظهر أساليب جديدة للمراجعة و أن يزداد الاهتمام العلمي الأكاديمي وا لمهني بتنظيم هذه المهنة و تطويرها و وضع الأسس المهنية و العلمية لأدائها بأقصى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية.

و إن المتتبع لمهنة محافظة الحسابات عبر العصور يتبين له أهمية هذه المهنة في الرقابة على المؤسسات، من خلال المهام الموكلة لمحافظ الحسابات و الدور الذي يلعبه في إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات، و ذلك من خلال تقريره الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية، كما وضحت التشريعات المهام التي ينبغي على محافظ الحسابات أن يقوم بها أثناء تأديته لوظيفته الرقابية على الأعمال التي تقوم بها الإدارة بصفته وكيلا عن المساهمين و ليس في خدمة الإدارة، كما وضحت المهام التي يقوم بمراجعتها ولكن دون التدخل في التسيير.

و لعل من أهم الأسباب التي أدت بالاهتمام أكثر بمهنة المراجعة و جودتها في السنوات الأخيرة، الانهيارات المالية للعديد من المؤسسات الكبرى، خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية مثل انهيار شركتي Enron، Worldcom مما أثر بشكل كبير على مهنة المراجعة ما نتج عنه أيضا انهيار واحد من أكبر مكاتب المراجعة في العالم Arthur Anderson عام 2002.

و في هذا الإطار تمثل جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات ضمانا لبقاء مكاتب المراجعة في عملها و إستمراريتها مستقبلا، كما تمثل جودة المراجعة مطلبا ضروريا و هدفا أساسيا لعديد من الجهات فالمراجع يكون حريصا على إتمام عملية المراجعة بشكل سليم و تطبيقه لمعايير المراجعة و ذلك لإضفاء المصداقية على تقريره، و الإدارة تحرص على أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية لمعرفة مركزها المالي الحقيقي و اكتشاف نقاط ضعفها حتى تقوم بمعالجتها، و كذلك المستفيدون يرغبون في أن تتم عملية المراجعة بصورة جيدة بحيث أنهم يعتمدون على القوائم المالية المعالجة في اتخاذ قراراتهم.

إشكالية الموضوع:

و من العرض السابق تبرز ملامح اشكالية البحث، و التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

كيف تؤثر متغيرات البيئة الداخلية لمكاتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات؟

و حتى يتيسر لنا مناقشة و تحليل جوانب الموضوع، يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما المقصود بمهنة محافظ الحسابات؟، و ما هي شروط و كيفيات ممارستها؟
2. فيما تتمثل متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية، و ما علاقتها بجودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات؟.
3. ما درجة تأثير العوامل المرتبطة بالبيئة الداخلية لمكاتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات؟

الفرضيات:

1- مهنة محافظة الحسابات نوع من انواع المراجعة الخارجية التي تعد الزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض الانواع من المؤسسات حسب ما يحددها المشرع في كل بلد.

2- إن تحديد خصائص المتغيرات الداخلية للمراجعة الخارجية، و تحديد تأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات يدعم باتجاه رفع مستوى المهنة و تدعيم جودة المراجعة من أجل دعم الثقة و المصداقية في التقارير المالية حتى تصبح ذات جودة عالية تفي باحتياجات مستخدميها.

3- يوجد علاقة ذو دلالة احصائية بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة و جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات.

4- يوجد علاقة ذو دلالة احصائية بين العوامل المرتبطة بفريق العمل و جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات.

مبررات اختيار الموضوع:

لقد تعددت أسباب اختيارنا للموضوع محل الدراسة و سنوجز هذه الأسباب فيما يلي:

- الميول الشخصي للموضوع و الرغبة في التعمق فيه.
- الموضوع في مجال التخصص فحص محاسبي لذلك أولينا له هذه الأهمية وكان موضوع دراستنا.
- الرغبة في معرفة القيمة المضافة التي تقدمها عوامل البيئة الداخلية في تحسين جودة أداء مكاتب المراجعة.

أهمية الدراسة:

يستمد هذا البحث أهميته من الناحيتين العلمية و العملية، فمن الناحية العلمية يعد إضافة للدراسات السابقة التي اهتمت بموضوع جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها من وجهة نظر محافظي الحسابات، و تحديد الأهمية النسبية لكل عامل و أثره على جودة المراجعة، و ذلك للأسباب التالية:

- عدم الاتفاق على مفهوم واضح لجودة المراجعة من فقهاء و كتاب مجال المراجعة.
- عدم تفاهم بين الأطراف المهتمة بعملية المراجعة حول العوامل المؤثرة على جودة المراجعة و الأهمية النسبية لها.

أما من الناحية العملية فإنه في ظل التغيرات التي تشهدها البيئة الاقتصادية، فإنه من الضروري الاهتمام بجودة المراجعة و تحديد العوامل المؤثرة عليها و نوعية أثرها، بالإضافة للوسائل التي يمكن استخدامها في تحسين وتطوير جودة المراجعة.

أهداف الدراسة:

تهدف دراسة هذا الموضوع بصفة أساسية في مساهمة عوامل البيئة الداخلية لمكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات. و يتفرع من هذا الهدف العام الأهداف التالية:

- معرفة منهجية القيام بالمراجعة الخارجية.
- تحديد العوامل الداخلية التي تؤثر في جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات.
- صعوبة تحديد مدى تأثير جودة المراجعة في اكتشاف أعمال الغش و التزوير و التحريفات في القوائم المالية.

حدود الدراسة:

تقتصر هذه الدراسة على تحليل المتغيرات و العوامل الداخلية للمراجعة التي نتوقع أن يكون لها تأثير على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، و من ثم توضيح عوامل البيئة الداخلية لمكاتب المراجعة و التي تشمل العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة و العوامل المرتبطة بفريق العمل و دورها في تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة، و في هذا الإطار تم الاعتماد في الدراسة التطبيقية على تحليل نتائج الاستبيان المتعلقة بعوامل البيئة الداخلية و أهميتها في تحقيق جودة الأداء المهني للمكاتب، حيث تم أخذ عينة من محافظي حسابات و خبراء محاسبين على مستوى ولاية بسكرة، ورقلة، ودا سوف، في الفترة الممتدة من 20 إلى 30 أفريل 2016.

صعوبات الدراسة:

- نقص في المراجع الموجودة في مكتبة الكلية والمتعلقة بموضوع جودة المراجعة الخارجية.
- نقص مكاتب محافظي الحسابات بولاية بسكرة مما جعلنا الاستعانة و تكملة عينة الدراسة في ولايات مجاورة.
- ضيق الوقت مقارنة مع حجم المذكرة.

منهج الدراسة:

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية و الأسئلة الفرعية تم الاعتماد على المناهج التالية:

حيث تم استخدام المنهج الوصفي من أجل الإحاطة بمختلف الجوانب النظرية لمتغيرات الدراسة، أما المنج التحليلي فتم الاعتماد من أجل تحليل العلاقة أو أثر المتغيرات الداخلية للمراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، أما الجانب التطبيقي تم استخدام المنهج الإحصائي من خلال تصميم استبيان و توزيعه على عينة من مكاتب محافظي الحسابات (بسكرة، ورقلة، واد سوف)، و لغرض تبويب المعلومات التي جمعت تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS .V20

الدراسات السابقة:

- دراسة عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **"العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، دراسة نظرية– ميدانية"**، البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في قسم المحاسبة، جامعة الحديده اليمن، 2008، هدفت الدراسة إلى التعرف على مفاهيم جودة المراجعة و العوامل المؤثرة عليها و نوعية أثر تلك العوامل، و على وسائل تحسين جودة المراجعة و ذلك من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في البيئة اليمنية، و لتحقيق ذلك تم إعداد استقصاء و وزعت على الأطراف المهتمة بعملية المراجعة و بعد جمع البيانات تم استخدام الأساليب الاحصائية الملائمة لتحليلها. و لقد توصل البحث إلى عدة نتائج أهمها، أن جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة توافق على أن العوامل محل الدراسة تؤثر على جودة المراجعة، كما وافقت جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة على مظاهر الاستدلال على الجودة، كما توصل إلى عدم وجود اختلافات معنوية بين أراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة حول وسائل تحسين جودة المراجعة فيما عدا الرقابة بواسطة مراجعة النظير.

- دراسة سهام أكرم عمر طويل: **"تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة–دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة"**، البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2012، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة و من أجل تحقيق ذلك أجريت الدراسة على 52 مراجع حسابات و ذلك من خلال اعتماد استبانة تم تصميمها خصيصا لخدمة هذه الدراسة و لقد توصل إلى عدة نتائج أهمها أن هناك بعض المتغيرات لها تأثير ايجابي على جودة المراجعة مثل حجم مكتب المراجعة، الخبرة المهنية و التأهيل العلمي و العملي، المنافسة بين المكاتب و السمعة الجيدة للمكاتب، كما أن هناك بعض المتغيرات لها أثار سلبية مثل كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة و تقديم الخدمات الاستشارية، كما توصلت الدراسة إلى أن أكثر وسائل تحسين جودة المراجعة هي وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة.
- دراسة خيراني العيد: **"مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة – دراسة حالة الجزائر –"**، البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012-2013، إشكاليته حول: ما مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة؟ حيث تعالج هذه الدراسة موضوع العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات و دورها في ضبط مخاطر المراجعة، و بالتالي التقليل من حدوث عمليات الغش و الأخطاء الجوهرية، و ذلك من خلال البحث في الدراسة و تحليل العوامل التي لها تأثير على ممارسة مهنة محافظة الحسابات، حيث اعتمد على أسلوب المقابلة و الاستبيان و تم التوصل إلى عدة نتائج أهمها، أنه يمتلك محافظوا الحسابات في الجزائر على المؤهل للتخصص العلمي المطلوب إضافة إلى خبرة مهنية كافية و هذا راجع إلى كبر سن أغلب مزاولي المهنة، و أن أغلب مكاتب محافظي الحسابات صغير الحجم و شخصية لا يتعدى عدد العاملين بها إلى خمس مراجعين، و إن أهم الصعوبات التي تواجه محافظي الحسابات في مؤسسات القطاع العام هي ضعف نظام الرقابة الداخلية، كما أن الصعوبات التي تواجههم في مؤسسات القطاع الخاص هي رغبة مسيري هذا القطاع في دفع أقل ضريبة ممكنة.

موقع الدراسة من الدراسات السابقة:

تأتي الدراسة مكلمة لما سبقها من دراسات تناولت خصائص جودة المراجعة و أثر كل عامل من هذه العوامل على جودة عملية المراجعة، و إن أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو التركيز على متغيرات البيئة الداخلية لتحديد أثرها بدقة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، باعتبارها هي أكثر العوامل تأثيرا و ذات أهمية من العوامل الخارجية على الجودة.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول من أجل الإجابة على إشكالية البحث و التساؤلات الفرعية و اختبار الفرضيات من حيث صحتها حيث تم التطرق إلى ما يلي:

- **الفصل الأول: الأسس النظرية للمراجعة الخارجية**

حاولنا من خلال هذا الفصل الإلمام بالجوانب و الأسس النظرية و العلمية للمراجعة الخارجية، حيث تطرقنا لأهم ما يتعلق بالمراجعة أولا من ثم تعرضنا إلى المراجعة الخارجية ثانيا، مرورا إلى مهنة محافظ الحسابات.

- **الفصل الثاني: الإطار العام لجودة المراجعة القانونية**

حيث يعالج هذا الفصل جودة المراجعة من ناحية دراسة مفهوم جودة المراجعة و الخصائص المحددة لها و العوامل المؤثرة في جودة المراجعة حيث تم تقسيمها إلى عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة و عوامل مرتبطة بفريق العمل، و من ثم حاولنا ربط العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة و فريق العمل بجودة المراجعة.

- **الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين**

الدراسة الميدانية و هي عبارة عن دراسة تحليلية من خلال استبيان تم توزيعه على عينة من الأفراد و تتمثل في مكاتب محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين و من ثم عرض و تحليل النتائج و اختبار فرضيات دراستنا بواسطة برنامج SPSS V20.

الفصل الأول:

الأسس النظرية للمراجعة الخارجية

تمهيد:

شهدت السنوات الأخيرة تطورات سريعة في مجال المراجعة، وقد أدت هذه التطورات إلى زيادة أهميتها و تعدد أنواعها و قيامها على مجموعة من الفروض و المعايير و الإجراءات في ظل التغيرات و التعقيدات التي عرفها العالم الاقتصادي.

كما بدت الحاجة الماسة إلى مهنة المراجعة الخارجية، فأصبحت تحضى باهتمام كبير و متزايد لدى كافة الأوساط المالية و الاقتصادية و القانونية، كونها تزود مختلف الأطراف سواء الداخلية أو الخارجية بمعلومات دقيقة و موثوقة وذات مصداقية.

الجزائر مثلها مثل باقي الدول تبنت في قوانينها و تشريعاتها مهنة المراجعة الخارجية، حيث يتولى هذه المهنة في الجزائر شخص مستقل عن المؤسسة يسمى محافظ الحسابات و الذي بدوره يقوم بفحص القوائم المالي و يبدي رأيا فنيا محايدا عليها، فالجزائر وضعت نصوصا قانونية تنظم هذه المهنة وتجعلها ترقى لنفس مستويات الأداء التي تحددها المعايير الدولية للمراجعة.

في هذا الفصل سيتم توضيح الإطار العام للمراجعة و المراجعة الخارجية بشكل خاص، ومن خلال هذه الأخيرة سوف يتم التعرف على مهنة محافظ الحسابات، وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية و تتمثل في:

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية.

المبحث الثالث: مهنة محافظ الحسابات.

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

إن تطور عملية المراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة، و البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من جهة أخرى، و نتيجة لكبر حجم المؤسسات أصبحت مهنة المراجعة تشكل دورا أساسيا في الحياة الاقتصادية، بحيث تم عرض التطور التاريخي و تعاريف خاصة بالمراجعة وكذلك أهميتها و أهدافها مرورا بأنواعها و فروضها.

المطلب الأول: ماهية المراجعة

سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى التطور التاريخي للمراجعة و أهم التعاريف الخاصة بها.

الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، و التأكد من مطابقة تلك البيانات المحاسبية و قد ظهرت الحاجة لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين و اليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، ثم اتسع نطاق المراجعة فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج.[1]

و ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة و المراجعة مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق.

و نتيجة للثورة الصناعية و ازدهار التجارة في أوروبا أدى ذلك إلى ظهور المشروعات الكبيرة و اتساع نشاطها و زيادة رأسمالها و قد اعتبر ذلك من أهم العوامل التي ساعدت على تطور مهنة المحاسبة و المراجعة و زيادة الطلب على خدمات المحاسبين، حيث ظهرت الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة.[2]

و قد ترتب على هذا التطور أن أصحاب رأس المال (المساهمين) أصبحوا أقل تدخلا في إدارة هذه الأنشطة، و حدوث نوع من التعقيد في عمليات إدارة المؤسسات، ولقد أدى ذلك إلى انفصال الملكية عن الإدارة و ترتب على ذلك ارتفاع الطلب على مهنة المراجعة و خدماتها و يرجع ذلك إلى أن تطلعات المديرون تختلف عن تلك الخاصة برؤوس

[1] مصطفى يوسف كافي، **تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 15.

[2] رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011، ص 18.

الأموال أو أصحاب رؤوس الأموال، و تطلب الأمر ضرورة الاستعانة بطرف ثالث محايد ليحدد مدى صحة وسلامة ما تفصح عنه القوائم المالية التي تقوم بإعدادها الإدارة المكلفة من قبل الملاك و هذا الطرف المحايد يمثله المراجع الخارجي.[1]

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى و التغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص، لذلك سنورد جدول نميز فيه مختلف المراحل التاريخية للمراجعة.[2]

الجدول رقم (01-01): التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية و المساهمين.	المحاسب.	منع الغش، و معاقبة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	تجنب الغش و الأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.

[1] جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، بيروت، 2014، ص 23.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003، ص 7.

من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة و الاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة.
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003، ص ص 7-8.

لقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة في فينيسيا بإيطاليا عام 1081 حيث تأسست كلية Roxonati و قد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 شرطا من شروط مزاولة مهنة المراجعة، حتى أصبحت عملية مراجعة الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت "جمعية المحاسبين القانونيين" بأدنبرة سنة 1854.

و قد جاء قانون الشركات عام 1862 ينص على وجوب المراجعة بقصد حماية المستثمرين من تلاعب المؤسسات بأموالهم. ثم تطور انتشاره بسبب الحاجة في فرنسا عام 1881، و الولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1916) و ألمانيا عام 1896، و كندا عام 1902، و استراليا عام 1904، و فنلندا عام 1911، و هكذا أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا المعاصر.[1]

و على المستوى العربي فقد ظهرت أول منظمة عربية في مصر عام 1946 و هي جمعية المحاسبين و المراجعين (الملكية) المصرية. ثم أنشأت نقابة المحاسبين و المراجعين المصرية 1955 بهدف رفع مستوى مهنة المحاسبة و المراجعة و تنمية روح التعاون بين أعضائها و المحافظة على حقوقهم.

و في الكويت تأسست جمعية المحاسبين و المراجعين الكويتية عام 1973 و تهدف إلى رفع مستوى العمل المهني و رعاية شئون أعضائها.[2]

[1] مصطفى يوسف كافي، **مرجع سابق**، ص ص 15-16.

[2] جيهان عبد المعز الجمال، **مرجع سابق**، ص ص 25-26.

الفرع الثاني: تعريف المراجعة

وردت للمراجعة تعاريف كثيرة و سوف نذكر أهمها في التالي:

يمكن تعريف المراجعة بأنها "عملية منظمة لتجميع الأدلة و القرائن الكافية و المقنعة و تقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل و مستقل لإبداء رأيه الفني و المحايد عن مدى تمثيل و تطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة و تبليغ هذا الرأي للمهتمين بشئون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات".[1]

كما كان يشار إلى مصطلح المراجعة من الناحية المهنية بأنه: "عملية فحص مستندات و دفاتر و سجلات المنشأة فحصا فنيا إنتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات و إبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية".[2]

كما عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل، استنادا على معايير التقييم، و تقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم".[3]

و قد جاء تعريف المراجعة واسع الانتشار على لسان لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) على النحو التالي: " تعرف المراجعة بأنها عملية منظمة لجمع و تقييم أدلة الإثبات – بشكل موضوعي – على تأكيدات تتعلق بنتائج تصرفات و أحداث اقتصادية يرتبط بها الفرد أو التنظيم الذي يقوم بعمل تلك التأكيدات لتحديد مدى وجود تطابق بين تلك التأكيدات المعايير المقررة و توصيل النتائج إلى مستخدمي التقارير المتضمنة تلك التأكيدات".[4]

[1] منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، **دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية**، الدار االجامعية، مصر، 2002 – 2003، ص 13.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار الصفاء، عمان، 2012، ص 25.

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص 10.

[4] أمين السيد أحمد لطفى، **المراجعة الإدارية وتقييم الأداء**، الدار الجامعية، مصر، 2010 – 2011، ص 27.

وهكذا يمكن القول أن عملية التدقيق تشمل ثلاثة عناصر و هي الفحص و التحقيق ثم التقرير و سيتم شرحها كالتالي:

- الفحص: التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها (فحص القياس المحاسبي).
- التحقق: إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.
- التقرير: بلورة نتائج الفحص و التحقق و إثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.[1]

من خلال ما ذكر من التعاريف السابقة والمتعلقة بالمراجعة يمكن استنتاج تعريف خاص "المراجعة هي عميلة منتظمة تقوم بها هيئة أو شخص مؤهل، قد يكون هذا الأخير من داخل المؤسسة أو من خارجها، ويتمتع بالاستقلالية، بحيث يقوم بفحص انتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، لتأكد من سلامتها و إعطاء رأيه الفني المحايد حول نتائج المشاريع من خلال القوائم المالية و المركز المالي الحقيقي للمؤسسة".

المطلب الثاني: أهداف المراجعة وأهميتها

أما في هذا المطلب سيتم توضيح الأهداف التقليدية للمراجعة و التي كانت تتمحور في اكتشاف الأخطاء وحالات الغش، ولكن مع مرور الوقت أصبح هناك أهداف حديثة للمراجعة، كما سيتم التعرض لأهمية المراجعة.

الفرع الأول: أهداف المراجعة

كانت أهداف المراجعة في السابق تتمثل في اكتشاف الأخطاء وحالات الغش و الاختلاس، و لكن مع مرور الوقت تغيرت هذه الأهداف بتطور المؤسسات، و نتيجة لذلك يمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى شقين أساسيين أهداف تقليدية و أهداف حديثة.

أولا: الأهداف التقليدية

في البداية كان للمراجعة أهداف تقليدية و هي:[2]

1- التأكد من صحة و دقة البيانات المالية المثبتة في دفاتر و سجلات المؤسسة.

2- اكتشاف ما قد يكون بالدفاتر و السجلات من أخطاء و غش.

3- تقليل فرص الأخطاء و الغش عن طريق زيارات المراجع للمؤسسة.

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري، مرجع سابق**، ص ص 21-22.

[2] إهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص 17.

ثانيا: الأهداف الحديثة أو المتطورة [1]

1- مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها و مدى تحقيق الأهداف و تحديد الانحرافات و أسبابها وطرق معالجتها.

2- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

3- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

4- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

الفرع الثاني: أهمية المراجعة

المراجعة مهمة جدا للذين لهم يد في المؤسسة عن طريق القوائم المالية المدققة و تعتمدها في اتخاذ قراراتها و رسم سياساتها، فالمراجعة تخدم فئات متعددة على النحو التالي:[2]

1- إدارة المؤسسة: إن إدارة المؤسسة تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، و مراقبة الأداء و تقييمه، و من هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه الاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

2- الهيئات الحكومية: أما الهيئات الحكومية و أجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط و الرقابة، و فرض الضرائب، و تحديد الأسعار، و تقرير الإعانات لبعض الصناعات ...إلخ كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور و المشاركة في الأرباح و ما شابه.[3]

3- المؤسسات المالية، التجارية و الصناعية: تعتبر المراجعة ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح و الذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.[4]

---

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة، عمان، 2011، ص 22.

[2] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي أسحق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، دار ومكتبة الكندي ، عمان، 2014، ص 15.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل، الطبعة الرابعة، عمان، 2007، ص 15.

[4] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة، عمان، 2006، ص ص 19-20.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة وفروضها

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى توضيح الأنواع الكثيرة و المتعددة لعلم المراجعة و من ثم التعرض لفروعها.

الفرع الأول: أنواع المراجعة

هناك العديد من أنواع المراجعة و يمكن تصنيفها إلى عدة أصناف، حيث أن كل صنف منها يحتوي على أنواع معينة من المراجعة و هي كما يلي:

أولا: أنواع المراجعة من حيث الحجم

1- **المراجعة الكاملة:** يقوم المراجع بفحص القيود و المستندات و السجلات بقصد التوصل الى رأي فني محايد حول القوائم المالية، أي يقوم المراجع بفحص جميع القيود في المشروع من دفاتر و سجلات و غيرها كانت هذه الطريقة تستعمل عندما كانت المشاريع صغيرة الحجم و عملياتها قليلة، و عندما تطورت الأعمال التجارية من نشوء صناعات كبيرة و شركات مساهمة أصبح من الصعب على المراجع أن يتبع طريقة المراجعة الكاملة فلهذا السبب ظهرت عملية المراجعة العينية أو الاختبارية هذا زاد في أهمية المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية.[1]

2- **المراجعة الجزئية:** و هي عبارة عن العمليات التي يقوم بها المراجع، و تكون محدودة الهدف أو موجهة نحو هدف معين، مثال ذالك فحص العمليات النقدية خلال فترة زمنية معينة أو فحص عمليات البيع النقدي خلال فترة محددة، أو إجراء فحص لحسابات المخزون.[2]

ثانيا: أنواع المراجعة من حيث الوقت الذي تتم به المراجعة

1- **المراجعة النهائية:** و تتميز هذه المراجعة بأنه يتم بعد انتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات و القوائم المالية الختامية. و يلجأ المراجع الخارجي إلى إعداد هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم و التي لا تعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

2- **المراجعة المستمرة:** و في هذه الحالة تتم عمليات الفحص و إجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة. وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة و وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.[3]

---

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي أسحق المصري، **مرجع سابق**، ص 19.

[2] زهير عيسى، **تدقيق الحسابات الإجراءات العملية**، دار البداية، عمان، 2015، ص ص 22-23.

[3] عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص، ص 46-48.

ثالثا: أنواع المراجعة من حيث هيئة المراجعة

1- **المراجعة الداخلية:** إن كبر حجم المؤسسات، و تنوع نشاطها، و تضخم حجم عملياتها، و الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمؤسسات عن تفاصيل تنفيذ السياسات الموضوعة جعل من الضروري البحث عن أداة رقابية تضمن التحقق من عمليات المؤسسات و جديتها فوريا حال و قوعها. و من ثم نشأت الحاجة إلى و جود جهاز يتكون من أشخاص مؤهلين تابعين للوحدة الاقتصادية على قدر كاف من العلم و الخبرة و الدراية.

2- **المراجعة الخارجية:** إن المراجعة الخارجية هي أصل الممارسة المهنية لعملية المراجعة، و عادة ما تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة، و قد تكون هذه الجهة مؤسسة أو مكتبا من مكاتب المحاسبة و المراجعة تقوم بمراجعة المؤسسات المختلفة بالقطاع الخاص و قطاع الأعمال، أما الجهاز المركزي للمحاسبات فإنه يقوم بمراجعة الوحدات و المؤسسات الحكومية.[1]

رابعا: أنواع المراجعة من حيث حتمية القيام بالمراجعة

1- **المراجعة الإلزامية:** تتميز المراجعة الإلزامية بوجود عنصر الجبر و الإلزام و من ثم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها، وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقا لقواعد و نصوص و إجراءات المنصوص عليها و على المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.

2- **المراجعة الاختيارية:** في حقيقة الأمر أن مراجعة الحسابات الاختيارية تقرير القيام بها يرجع إلى أصحاب المؤسسة أنفسهم و إلى غيرهم من أصحاب المسألة و المصلحة فيه، و بناء على ذلك فإن عملية تعيين مراجع الحسابات في المؤسسات الفردية أو المؤسسات الأشخاص يرجع إلى أصحابها.[2]

خامسا: أنواع المراجعة من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ

1- **المراجعة العادية:** و هو الذي يتم في نهاية السنة المالية و يقصد به فحص البيانات المثبتة في الدفاتر و السجلات المحاسبية و مدى دلالة البيانات المالية و المركز المالي للمؤسسة و لأعمالها خلال تلك الفترة، و بالتالي إصدار رأي فني محايد يبين مدى عدالة تلك البيانات و القوائم.[3]

---

[1] يحي حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، **أصول المراجعة (الأبعاد العلمية ومعايير التطبيق)**، مكتبة الجلاء الجديدة المنصورة، مصر، 2001، ص،ص 40-45.

[2] سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 131.

[3] زهير عيسى، **مرجع سابق**، ص ص 28 – 29.

2- المراجعة لغرض معين: الهدف منه البحث عن حقيقة أو نتيجة معينة يستهدفها الفحص و يكون هذا الفحص قد سبقه فحص عادي، مثال على ذلك فحص الدفاتر بهدف اكتشاف الغش أو الاختلاس أو تحديد قيمة الشهرة.[1]

سادسا: أنواع المراجعة من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات

1- المراجعة الشاملة: تعتير المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات و البيانات المالية، و الواقع أن هذا النوع قد يكون شامل بالنسبة إلى بند معين وقد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة.

2- المراجعة الاختبارية: يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة) على كل أو مجموع المفردات (المجتمع). بيد أن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم والمتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات.[2]

سابعا: أنواع المراجعة من حيث الهدف من عملية المراجعة

1- مراجعة القوائم المالية: تتضمن القوائم المالية قائمة المركز المالي و قائمة الدخل و قائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى الإيضاحات المتممة لتلك القوائم و التي توضح السياسات المحاسبية المتبعة فضلا عن أية بيانات تفسيرية أو جداول أخرى مكملة، و تهدف عملية مراجعة القوائم المالية إلى تحديد ما إذا كانت تلك القوائم قد تم إعدادها و عرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2- مراجعة الجودة: تهدف إلى تحديد فعالية النظام الخاص بالجودة لدى إدارة المنشأة أو لدى مورد محتمل أو مورد حالي حيث توفر نتائج مراجعة الجودة تقييما لكفاية البرنامج الحالي للجودة كما تكشف عن المجالات التي يتطلب الأمر تحسينها أو تطويرها.

3- المراجعة القضائية: تهدف إلى تحديد الأنشطة غير القانونية التي تساعد على ارتكاب الغش من خلال تجميع الأدلة الكافية و تقديم تقرير يتضمن رأي فنيا محايدا يساعد على تأييد الدعاوى القضائية.

4- مراجعة نظم المعلومات: تهدف إلى تحديد المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة في ظل البيئة الاكترونية.[3]

---

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري، مرجع سابق**، ص 39.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص 29.

[3] جيهان عبد المعز الجمال، **مرجع سابق**، ص،ص 34-36.

الفرع الثاني: فروض المراجعة

وفيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية المراجعة و تتمثل في:

أولا: قابلية البيانات للفحص

تتمحور المراجعة على فحص البيانات و المستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها. ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة و مصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى. تتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:

- ملائمة المعلومات.
- قابلية الفحص.
- عدم التحيز في التسجيل.
- قابلية القياس الكمي.

ثانيا: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع و الإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، و العكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع و حقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

ثالثا: خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء وتواطئية

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، و عدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.[1]

رابعا: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء

يبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص. و يعني هذا الفرض باستخدام لفظ (احتمال)، إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ ولكن لا يبعد إمكان حدوثه.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص ص 13–14.

خامسا: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (المعيار) الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال و المركز المالي. و يعني هذا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة.

سادسا: العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون صحيحة في المستقبل

نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة وهو فرض استمرار المؤسسة. و يعني هذا الفرض أن المراجع إذا اتضح له أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها عند شراء أحد الأصول مثلا و أن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك، و العكس صحيح. فإذا اتضح للمراقب أن إدارة المؤسسة تميل إلى التلاعب في قيم الأصول، فإنه يجب أن يأخذ ذلك في الاعتبار ويكون في حرص منها في في الفترات القادمة.

سابعا: مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط

رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراجع الحسابات أن يؤديها لعميله، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها.[1]

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية

ترتكز المراجعة الخارجية على العديد من التعريفات و الأهداف و الأنواع، و كذلك على جملة من المعايير الدولية المتعارف عليها و ذلك ما تم التطرق له في هذا المبحث.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية

يوجد العديد من التعاريف الخاصة بالمراجعة الخارجية حيث قدم أهل الاختصاص العديد من التعاريف نذكر أهمها:

تعرف المراجعة الخارجية باعتبارها فرع من فروع المراجعة الرئيسية الداخلية والخارجية بأنها الأداة الرئيسية المستقلة و الحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة و من ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور و الحديث و الشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير و الأنظمة و الإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة.[2]

[1] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، **مرجع سابق**، ص،ص 29– 39.

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2002، ص 189.

عرف عبد الوهاب نصر علي المراجعة الخارجية على أنها "عملية منتظمة للتجميع و التقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث و التحريات الاقتصادية لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير و توصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية و أصحاب المصلحة في المؤسسة ".

المراجعة الخارجية هي التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة و صدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، و ذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول و الرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، و هيئات أخرى).[1]

كما عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة الخارجية بأنها: "عملية منهجية منظمة للحصول على أدلة إثبات بشكل موضوعي المرتبطة بتأكيدات خاصة بالتصرفات و الأحداث الاقتصادية، و تقييمها بهدف ضمان وجود درجة توافق بين هذه التأكيدات و المعايير المقررة، و توصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين".

كما عرف Tandon المراجعة الخارجية بأنها: فحص الدفاتر و المستندات الخاصة بالوحدة المحاسبية أيا كان مجال نشاطها أو شكلها القانوني و التحقق من التزام إدارة المؤسسة والعاملين بها بالنظم و اللوائح و القوانين المنظمة لنشاط المنشأة بما يمكن المراجع الخارجي من أن يبدى رأيا موضوعيا في مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن المركز المالي للمنشأة و نتيجة أعمالها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

كما عرف Miller المراجعة الخارجية بأنها: فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمؤسسة التي يتم مراجعة حساباتها بقصد إبداء رأى فني محايد في مدى صحة أو دقة هذه البيانات و درجة الاعتماد عليها و مدة دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدتها المؤسسة في التعبير عن نتيجة أعمالها من ربح وخسارة.[2]

من خلال ما تم ذكره من تعاريف سابقة يمكن الوصول إلى تعريف آخر للمراجعة الخارجية "هي مهنة يقوم بها شخص مستقل و منفصل قانونيا عن المؤسسة، أعماله تتمثل في فحص القوائم المالية و المحاسبية و تتم عادة في آخر السنة خلال مواسم معينة، حيث يبدئ المراجع رأيه الفني المحايد حول مصداقية القوائم، و في الأخير يتم تقديم تقرير للجهات المستفيدة و يكون بصفة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة.

[1] صديقي مسعود، براق محمد، **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الآداء الرقابي**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 08- 09 مارس 2005، ص 25.

[2] جيهان عبد المعز الجمال، **مرجع سابق**، ص ص 62–63.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية

للمراجعة الخارجية أهمية بالغة في كونه وسيلة اتصال لما يوفره من معلومات للعديد من الجهات، و كذلك الأهداف و التي سيتم توضيحها في المطلب الثاني.

الفرع الأول: أهمية المراجعة الخارجية

تظهر أهمية المراجعة الخارجية في أنها وسيلة تفيد العديد من الجهات ومن أهم هذه الجهات مايلي:[1]

1- **المساهمون:** يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات، باعتبارهم الملاك، الذين يعينون مراجع الحسابات ليساعدهم في الرقابة على إدارة المؤسسة، كوكيل عنهم.
و يحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية، لاتخاذ القرارات.

2- **المستثمرون المحتملون:** يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم الشركة معلومات كثيرة، خاصة عن، درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للشركة، و مركزها المالي ونتائج أعمالها، و تدفقاتها النقدية.

3- **المؤسسات التمويلية والاستثمارية:** تعتمد المؤسسات التمويلية، خاصة البنوك، و كذلك المؤسسات الاستثمارية مثل صناديق وشركات الاستثمار في الأوراق المالية، على المعلومات المالية، التي توفرها القوائم المالية، للشركات المقترضة، أو المستثمر في أوراقها المالية، في اتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية.

4- **الإدارة:** رغم أن إدارة المؤسسة هي المسئولة عن سلامة إعداد القوائم المالية و عرضها، في ظل التزام كامل – مفترض- بمعايير المحاسبة، و دون أدنى خروج على المبادئ المحاسبية و معايير المحاسبة الدولية و القوانين و اللوائح السارية الملزمة. إلا أن مجلس المؤسسة كوكيل عن المساهمين يهمه أن يخلى مسئوليته أمام الجمعية العامة للمساهمين.

5- **جهات الإشراف والمصالح الحكومية:** تحتاج جهات الإشراف و المصالح الحكومية الرسمية لتقرير مراجع الحسابات، المرفق بالقوائم المالية، كحق لها في سبيل آدائها لمهامها. و من هذه الجهات و المصالح، جهاز شئون البيئة، مصلحة الضرائب، البنك المركزي، وهيئة الإشراف والرقابة على التأمين.

[1] عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة**،الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص، ص 25-27.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة الخارجية

تسعى المراجعة الخارجية إلى تحقيق عدة أهداف تم التطرق إليها في المبحث الأول ضمن الأهداف العامة للمراجعة، إلا أنه حري بنا أن نعيد طرحها بشكل أكثر تفصيل كما يلي:[1]

أولا: أهداف رئيسية

1- إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة الخارجية هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال و المركز المالي، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما.

2- إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، و بيان أوجه القصور فيه، و ذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام.

3- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

ثانيا: أهداف ميدانية

بعد التطرق للأهداف الرئيسية أو العامة للمراجعة، سوف نتطرق للأهداف التي تعتبر ميدانية بالنسبة للمراجعة و أعمال المراجع، و هي كالتالي: [2]

- **الشمولية:** إنه من الضروري على النظام المحاسبي للمؤسسة أن يقوم بتوليد معلومات محاسبية، تمتاز بالشمول و التعبير عن كل الأحداث المالية التي جرت بالمؤسسة، كما يجب على المراجع أن يتحقق و يتأكد من صحة البيانات المحاسبية و الوثائق المالية المسجلة بالدفاتر و السجلات، كما يقوم بمعالجة هذه البيانات معالجة تسمح بإعطاء رأي فني محايد عن مصداقية المعلومات المتدفقة من النظام المحاسبي للمؤسسة، و مدى تعبيرها عن الوضعية المالية.
- **الوجود:** يعمل المراجع على التأكد من وجود جميع العناصر الواردة في جهة الأصول و الخصوم لميزانية المؤسسة و التحقق منها.

[1] عبد السلام عبد الله أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركائهم – محاسبون قانونيون– وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية (غير منشورة)، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، ص 53.

[2] حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة(غير منشورة)، تخصص محاسبة، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008- 2009، ص ص 15 – 16.

- **الملكية و المديونية:** يقوم المراجع في أول الأمر، بالتأكد من أن العناصر التي تنص عليها الميزانية تخص المؤسسة التي هو بصدد مراجعتها، كما يتحقق من أن الديون المسجلة بالميزانية هي فعلا تخص الأطراف المناسبة، و نفس الشيء ينطبق بالنسبة للحقوق.
- **التقييم و التخصيص:** تهدف المراجعة من خلال هذا العنصر إلى استعمال الطرق المحاسبية المعروفة عند تقييم الأحداث المحاسبية كحساب الاهتلاكات و تقييم المخزونات، و من ثم تخصيصها في الحسابات الخاصة بها تطبيقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها. إن هذا التقييم والتخصيص الجيد للأحداث المحاسبية يؤدي إلى الحصول على الصورة الحقيقية للحالة المالية للمؤسسة وذلك بالتطبيق السليم للمبادئ المحاسبية.
- **العرض و الإفصاح:** يمكن اعتبار هذا الهدف من الأهداف البالغة الأهمية باعتباره الهدف الرئيسي للقيام بعملية المراجعة، أي الإفصاح عن مدى صحة و صدق المعلومات المحاسبية و الوثائق المالية الموجودة و المنبثقة من المؤسسة و مدى موافقتها مع معايير الممارسة المهنية و تماشيها مع المبادئ المحاسبية.
- **التسجيل المحاسبي:** يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن المبالغ الممثلة للأصل المعين تم تسجيلها بصورة صحيحة في السجلات و القوائم المالية، إذ يتأكد هنا المراجع من المبالغ المسجلة في اليومية و الأرصدة في دفتر الأستاذ، كما أن هذا الهدف له علاقة بالتأكد من الوجود الكمي والمادي.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الخارجية

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات و هي:[1]

- **المراجعة القانونية:** (Audit légal) أي التي يفرضها القانون، و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.
- **المراجعة التعاقدية (الاختيارية):** (Audit contractuel) التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة و التي يمكن تجديدها سنويا.
- **الخبرة القضائية:** (Expertise judiciaire) التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

إن لأنواع المراقبة التي تخضع لها المؤسسة (القانونية، التعاقدية، الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها و الوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالي:

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من الناحية النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 27.

الجدول رقم (01-02): مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	الخبرة القضائية
طبيعة المهمة	مؤسساتية؛ ذات طابع عمومي.	تعاقدية.	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة.
التعيين	من طرف المساهمين.	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة.	من طرف المحكمة.
الهدف	المصادقة على شرعية و صدق الحسابات و الصورة الفوتوغرافية الصادقة. مراجعة معلومات مجلس الإدرة.	المصادقة على شرعية و صدق الحسابات.	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية و محاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام.
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محددة حسب الاتفاقية.	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة.	تامة من حيث المبدأ.	تامة إتجاه الأطراف.
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما.	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير.	ينبغي احترامه.
ارسال التقارير الى	مجلس الادارة، الجمعية العامة.	المديرية العامة، مجلس الادارة.	إلى القاضي المكلف بالقضية.
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات...	التسجيل، مبدئيا في الجمعية الوطنية.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى القضاء.
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير شرعية	نعم	لا	غير مؤكد
الالتزام	بحسب الوسائل.	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة.	بحسب النتائج مبدئيا.
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء	محددة في العقد.	من طرف القاضي المشرف

	بعد طلب المؤسسة.		على الخبرات.
الأتعاب	قانون رسمي.	محددة في العقد.	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي.
طريقة الأعمال المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات.	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من الناحية النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 28.

المطلب الرابع: معايير المراجعة الخارجية

من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة و متعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوئها، و يسيرون على هديها في كافة مراحل العمل. و لقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في عام 1954، و معايير المراجعة مقسمة إلى ثلاثة مجموعات رئيسية هي:

- معايير عامة: و هي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، و من هنا أطلق عليها البعض معايير شخصية.
- معايير العمل الميداني: و هي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة.
- معايير إعداد التقرير: و هي مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط ذلك التقرير.[1]

الفرع الأول: المعايير العامة

تشمل المعايير العامة على ثلاثة عناصر و المتمثلة في:

أولا: معيار التأهيل العلمي والمهني الكافي

ينص هذا المعيار على أن المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية و الخبرة العملية و الكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمراجع. و يعني هذا المعيار أن المراجع يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة و الضرائب و المراجعة و غيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية. إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المراجع في مواصلة

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، مرجع سابق**، ص 55.

التعليم و التدريب طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، و يظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.

ثانيا: معيار الحياد والاستقلال

يجب على المراجع أو مكتب المراجعة أن لا يعبر عن رأيا في القوائم المالية لمؤسسة ما إلا إذا كان هذا المراجع أو المكتب مستقلا عن هذه المؤسسة. و يغطي الاستقلال ناحيتين هما الاستقلال في الواقع و الاستقلال في الظاهر.

- **الاستقلال في الواقع**: هو حالة ذهنية و هو يعني أن المراجع يجب أن يكون مستقلا من حيث الوضع أو الحالة الذهنية في كل الأمور المرتبطة بالمهام المهنية بحيث لا يتعرض لضغوط أو لرقابة الغير في وضع برنامج المراجعة أو إجراء الفحص أو إعداد التقرير أو أي مرحلة من مراحل المراجعة.
- **الاستقلال في الظاهر**: فإنه يرتبط بنظرة و إدراك مستخدمي القوائم المالية لاستقلال المراجع، وهذا يتطلب عدم وجود مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة للمراجع في الشركة التي يعمل مراجعا لها. إذن يجب على المراجع والجهاز العامل معه أن يكون مستقلا استقلالا كافيا عن المؤسسة.[1]

ثالثا: معيار العناية المهنية

يعني هذا المعيار أنه يجب على المراجع أن يلتزم بالمعايير الفنية و الأخلاقية، و أن يجتهد باستمرار لتحسين كفاءة و جودة خدماته و أن يقوم بمسئولياته المهنية بأفضل ما في مقدرته. و يعتبر البحث عن تحقيق الامتياز في العمل المهني هو جوهر بذل العناية المهنية. و تتطلب العناية المهنية أن يقوم عضو المهنة بمسئولياته المهنية بكفاءة و اجتهاد و هي تفرض عليه التزاما بأداء الخدمات المهنية بأفضل ما في استطاعته مع الاهتمام بتحقيق أفضل مصلحة ممكنة لمن يقدم إليهم الخدمات و بما يتسق مع مسئولية المهنة تجاه المجتمع.[2]

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

تتمثل في مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات المراجعة الميدانية و تنفيذها و تتضمن المعايير التالية:

أولا: معيار دقة تخطيط العمل ودقة الإشراف على المساعدين

يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات أن يضع برنامج دقيق لمراجعة العمليات المختلفة حتى يمكن مراجعة هذا البرنامج و تعديله ليتم التأكد من أن خطوات المراجعة الضرورية قد تم تحديدها و تم استيعابها من قبل المساعدين، حيث

[1] محمد الفيومي وآخرون، **المراجعة علما وعملا**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2015، ص ص 48- 49.

[2] عوض لبيب عبد الله الديب، شحاته السيد شحاته، **أصول المراجعة الخارجية**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2013، ص 43.

تختلف خطوات و إجراءات عملية المراجعة باختلاف نوع عملية التدقيق واختلاف العناصر التي تخضع لهذه العملية، و يجب قبل وضع خطة المراجعة التعرف على المؤسسة التي سيتم حساباتها و الحصول على المعلومات الضرورية التي تساعد في وضع خطة عمل. و بالإضافة إلى ما سبق على المراجع أن يقوم بالإشراف الفعلي على أعمال مساعديه للتأكد من إتباعهم للخطة الموضوعة، خصوصا بالنسبة للموظفين الجدد و مراجعة أوراق العمل التي يعدها المساعدين. [1]

ثانيا: معيار فهم الرقابة الداخلية للعميل

يعد وجود نظام للرقابة الداخلية لدى العميل أحد أهم المفاهيم المتعارف عليها في المراجعة من الوجهتين النظرية و العملية حتى يتم توفير معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها. و إذا اقتنع المراجع أن العميل لديه نظاما ممتازا للرقابة الداخلية يتم من خلاله توفير بيانات يمكن الاعتماد عليها و يؤدي و جوده إلى حماية الأصول و السجلات، فإن كمية الأدلة التي يجب جمعها ستقل بالمقارنة بحالة عدم ملائمة نظام الرقابة الداخلية. و في بعض الحالات قد تكون أساليب الرقابة الداخلية غير ملائمة مما يعوق تنفيذ العمل في المراجعة على النحو الفعال.

ثالثا: معيار كفاية الأدلة و جودتها

تتطلب قرارات المراجع الخاصة بحجم و نوع الأدلة التي يجب جمعها في حالات معينة أن يتم ممارسة قدرا من الحكم المهني.[2] تتطلب قرارات المراجع الخاصة بحجم و نوع الأدلة التي يجب جمعها في حالات معينة أن يتم ممارسة قدرا من الحكم المهني.[3] أي يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص و الملاحظة و الاستفسار و إرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب إلى رأي في البيانات المالية محل المراجعة.[4]

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير

تتضمن معايير إعداد التقرير العناصر الآتية:

أولا: معيار إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية

يتطلب هذا المعيار من معايير إعداد تقرير المراجعة ضرورة إشارة تقرير المراجع إلى أن الحسابات و القوائم المالية قد أعدت وفق مبادئ المحاسبة المقبولة و لا يقتصر هذا المعيار على التحقق من مدى قبول المبادئ المحاسبية المستخدمة، و لكنه يمتد إلى التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ. و لا يتطلب ذلك المعيار أن يعد مراجع

[1] مصطفى يوسف كافي، **مرجع سابق**، ص ص 73–74.

[2] الفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطي، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 44.

[3] الفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطي، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 44.

[4] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص 55.

الحسابات قائمة بالمبادئ و الطرق المستخدمة، و لكنه يتطلب إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المستخدمة في الوصول إلى الحسابات الختامية والميزانية تعتبر مبادئ مقبولة من عدمه.[1]

ثانيا: معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية خلال مختلف السنوات السابقة

يقضي هذا المعيار بأن يبين مراقب الحسابات في تقريره ما إذا كانت المبادئ التي طبقت في الفترة الجارية تتميز بالثبات إذا ما قورنت بالفترات السابقة. و الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية لازم لإمكان إجراء المقارنات بين القوائم المالية الختامية التي تعدها المؤسسة في نهاية الفترات المالية المختلفة. و لذلك فإن هذا المعيار يضمن قابلية هذه القوائم للمقارنة بين الفترات المختلفة لثبات المبادئ المحاسبية المستخدمة. و عند تغيير المبادئ المحاسبية فإن ذلك يستلزم من مراجع الحسابات بيان طبيعة هذه التغيرات و أثرها على القوائم المالية، و ذلك لأن عدم الثبات يؤدي إلى التداخل بين عناصر الإيرادات و المصروفات للفترات المالية المختلفة مما يؤدي إلى إظهار نتائج مضللة.[2]

ثالثا: معيار كفاية المعلومات (إظهار الواقع في التقرير)

يجب أن تكون البيانات كافية من جميع النواحي التي تتطلبها العملية من حيث شكل البيانات المحاسبية و ترتيبها، و المصطلحات المستعملة و الالتزامات و الحقوق، كما على المراجع أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية و يفصح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها إلى تضليل القارئ، كما قد تتعلق هذه القاعدة بالإفصاح عن أمور تقتضي القوانين المحلية ذكرها و يدخل في هذا النطاق، شكل البيانات الحسابية و ترتيبها و المصطلحات و الملاحظات.[3]

رابعا: معيار إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة

يقضي هذا المعيار أساسا بأن يتضمن تقرير الميزانية رأي المراجع الخارجي فيما يتعلق بمدى صدق و وضوح القوائم المالية في إظهار نتيجة أعمال المؤسسة والمركز المالي لها، و ذلك كوحدة واحدة وليس بالنسبة للبيانات الواردة بها تفصيلا. و لا يعني هذا المعيار بالضرورة الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية. ففي أغلب الحالات التي يمكن لمراجع الحسابات إعطاء مرافقته التامة عليها، لا يستدعي رفضها نهائيا ولكن يكفي ذكر تحفظات عن الأمور التي لم يقتنع بها.[4]

---

[1] خالد راغب الخطيب، **التدقيق على الإستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية**، دار البداية، الأردن، 2009، ص 101.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص ص 88-89.

[3] زهير عيسى، **مرجع سابق**، ص ص 50-51.

[4] عبد الفتاح الصحن وآخرون، **مرجع سابق**، ص 102.

الجدول رقم (01-03): معايير المراجعة المتعارف عليها

أولا: المعايير العامة	ثانيا: المعايير التي تتعلق بتنفيذ العمل الميداني	ثالثا: المعايير التي تتعلق بإعداد التقرير
• أن يتم الفحص بواسطة أشخاص مؤهلين علميا و عمليا. • أن يتمتع مراجع الحسابات بالاستقلالية و الحياد. • أن يبذل مراجع الحسابات العناية المعقولة أو الواجبة.	• تخطيط عملية المراجعة و الإشراف على مساعديه. • تقييم نطاق الرقابة الداخلية. • الحصول على أدلة إثبات كافية و مقنعة.	• الإشارة إلى ما إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية طبقا للأصول و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو المقبولة قبولا عاما. • الإشارة إلى مدى الثبات في تطبيق الأصول أو المبادئ المحاسبية. • مراعاة الإفصاح الكافي. • إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة.

المصدر: نادر حمد عبد الله الجيران، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، آفاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011، ص 42.

يتضح مما سبق أنه يوجد ارتباط وثيق بين كل من المحاسبة و المراجعة، حيث إن كل منهما يؤثر و يتأثر بالآخر، و تعتمد المحاسبة عند إعداد القوائم المالية على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و يجب على مراجعي الحسابات الإلمام التام بتلك المبادئ وكيفية تطبيقها، كما تعتمد مهنة المراجعة على المعايير المراجعة المتعارف عليها والتي يجب الالتزام بها جانب مراقبي الحسابات.[1]

المبحث الثالث: مهنة محافظ الحسابات

تبنت الجزائر في قوانينها و تشريعاتها مهنة محافظ الحسابات، فقد خص المشرع الجزائري مهنة محافظي الحسابات بجملة من الأحكام و النصوص القانونية التي تنظم هذه المهنة و تجعلها ترقى لنفس مستويات الأداء التي تحددها المعايير الدولية للمراجعة.

[1] نادر حمد عبد الله الجيران، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، آفاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011، ص 43.

المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات

سيتم في هذا المطلب عرض كل من مفهوم محافظ الحسابات، حقوقه و واجباته، صفاته و مهامه، و المسؤوليات التي تقع عليه.

الفرع الأول: الإطار التاريخي لمهنة محافظ الحسابات بالجزائر

لقد مرت مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بخمس مراحل أساسية نوجزها فيما يلي:[1]

أولا: قبل الاستقلال: كانت المهنة خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي.

ثانيا: غداة الإستقلال: كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات و المؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت فراغا كثيرا و العديد من المشاكل إما على مستوى التنظيم و التسيير أو على مستوى التأطير و الكفاءات، و ظلت مهنة المحاسبة و المراجعة خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان و القانون الأساسي.

ثالثا: المرحلة ما بين 1971 – 1991: عرفت هذه المرحلة إنشاء المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية (CSTS) تحت سلطة و وصاية وزارة المالية، كانت من بين مهامه تحضير المخطط الوطني للمحاسبة وضمان تنظيم مهنة المحاسبة.

رابعا: المرحلة مابين 1992 – 2001: عرفت هذه المرحلة بإنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، ثم انتخابه من طرف المهنيين المحاسبين، وبالتالي اعتبرت هذه المرحلة ببداية الممارسة الحرة للمهنة.

خامسا: إبتداء من سنة 2002: إنشاء المجالس الجهوية، حيث عرفت هذه المرحلة الكثير من الاضطرابات على مستوى المهنة مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر لممارسة المهنة، و إعادة إخضاعها لوزارة المالية.

الفرع الثاني: تعريف محافظ الحسابات

تعتبر محافظة الحسابات من أنواع المراجعة الخارجية التي تعد إلزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض الأنواع من المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل و مستقل التعبير عن رأيه الفني المحايد حول مدى

[1] http://www.kantakji.com/media/2321/0m026.pdf ,consulter le 06/05/2016 10:15

عدالة القوائم المالية و حسابات النتائج، و مدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، أي أن محافظة الحسابات ينصب عملها على الجانب المحاسبي و المالي.[1]

حسب قانون 10 – 01 و الذي جاء في الجريدة الرسمية الجزائرية فإن محافظ الحسابات هو " كل شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون".[2]

كما يعرف محافظ الحسابات على أنه "شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات و يصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها".

كما تم تعريفه حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه "الشخص الذي يحقق في الدفاتر و الأوراق المالية للمؤسسة و في مراقبة انتظام حساباتها و صحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، و في الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها، و يصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها ".[3]

من خلال التعاريف السابقة و التي قدمت من الهيئات المختصة بهذا المجال يمكن التوصل إلى تعريف آخر و هو كالتالي "محافظة الحسابات نوع من أنواع المراجعة الخارجية، و هي عبارة عن مهنة يقوم بها شخص مؤهل علميا و عمليا، و مستقل عن المؤسسة بحيث يقوم بفحص الحسابات السنوية للمؤسسات، و إضفاء الثقة على قوائمها المالية من خلال إبداء رأيه الفني المحايد حول صدق و شرعية تلك القوائم، و إيصالها لمستخدميها".

[1] عمر شريقي، **مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، العدد 12، 2012، ص 93.

[2] مولود ديدان، **مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، دار بلقيس، الجزائر، 2011، ص 02.

[3] عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06 – 07 ماي 2012، ص 4.

الفرع الثالث: شروط ومهام مهنة محافظ الحسابات

أولا: شروط مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية:[1]

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يحوز شهادة لممارسة مهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 أعلاه.

ثانيا: مهام محافظ الحسابات

يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة 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.

[1] المادة 08 من قانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11-07- 2010، ص 5.

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

و تخص هذه المهام فحص قيم و وثائق المؤسسة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.[1]

الفرع الرابع: تعيين محافظ الحسابات وصفاته

أولا: تعيين محافظ الحسابات

يتم تعيين محافظ الحسابات تحت الأشكال التالية:

- **التعيين في النظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة)**

يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة و ذلك حسب المادة (610) من الأمر 59/75 و المتعلق بالقانون التجاري. كما جاء في المادة (600) من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993: "يعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة، واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات" و ذلك عند تحرير الحصص العينية كلها و تحرير على الأقل 25% بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم) و هو ما يسمح بتكوين الجمعية التأسيسة، و في محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأولين و تعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

- **التعيين عن طريق المساهمين**

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين و ذلك لمدة ثلاث سنوات، يختاروا من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني و ذلك حسب ما جاءت به المادة (715 مكرر 4) من القانون التجاري.

- **التعيين عن طريق المحكمة**

التعيين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة (715 مكرر 4)، و إذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من المحكمة التابعة لمقر المؤسسة بناءا على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.[2]

[1] المادة 23 من قانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010، **مرجع سابق**، ص 7.

[2] حكيمة مناعي، **مرجع سابق**، ص ص 41- 42.

ثانيا: صفات محافظ الحسابات

يجب توافر صفات شخصية وأخلاقية معينة في مدقق الحسابات تؤهله للقيام بواجباته المهنية على أفضل وجه ممكن وأهم هذه الصفات هي:

- **الأمانة والنزاهة:** على المراجع أن يكون أمينا و نزيها في عمله و أن يعطي هذا العمل حقه الوافي و أن يقوم بالعمل بوحي من ضمير و يبذل أقصى طاقاته العلمية و الفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل و أن يعرض النتائج التي يتوصل إليها بدقة و أمانة دون تحريف أو تمويه و أن لا يضمن تقريره سوى البيانات التي يثق بها و الحقائق التي يعتقد في سلامتها و صحتها.
- **المحافظة على أسرار المهنة:** حيث أن مراجع الحسابات موضع ثقة عملائه و يطلع بحكم عمله على دقائق أسرارهم تقضي التقاليد المهنية في جميع المهن و ليس في مهنة المحاسبة المراجعة فقط بأن يحافظ الرجل المهني على هذه الأسرار و أن لا يقوم بإفشائها أو استخدامها ضد عملائه و أن يكون دائما كتوما و موضع ثقة.[1]
- **الصبر و اللباقة و القدرة على التصرف:** تعتبر عملية المراجعة عملية شاقة تحتاج إلى الصبر و تأني في دراسة و تحقيق و تحليل عمليات المؤسسة و البحث عن الحقيقة، و تستدعي اللباقة في التعامل مع العملاء و موظفي المشروع حتى يكتسب ثقتهم و يحصل على تعاونهم.
- **الثقافة و المعرفة:** على المراجع أن يكون متمكنا من علم المحاسبة و مراجعة الحسابات، وأن يكون على معرفة بكثير من العلوم الاجتماعية و الإنسانية الوثيقة الصلة بالمحاسبة المراجعة مثل محاسبة التكاليف التحليل المالي و أدواته، و كذلك ما تصدره الدولة من قوانين ضريبية، أو القانون التجاري أو قانون الشركات و أن يكون ملما بالأصول العلمية للتنظيم و الإدارة، و بمبادئ الاقتصاد وذ لك ليتمكن من مراجعة عمليات المؤسسة على اختلافها وتنوعها.[2]

المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

يتمتع محافظ الحسابات بحقوق معينة كما أن عليه مجموعة من الواجبات يجب أن يلتزم بأدائها و سوف يتم سردها كما في التالي:

[1] مصطفى يوسف كافي، **مرجع سابق**، ص 115.

[2] إيهاب نظمي، هاني العزب، **مرجع سابق**، ص ص 35-36.

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات

تتمثل حقوق المراجع الخارجي في المجالات و النواحي التي تعتبر الأساس في تحديد ما يجب أن يتمتع به من سلطات تساعده في إنجاز برنامج مراجعته و تحقيق أهدافه بدرجة عالية من الفاعلية:

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات و الإطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة، و حق الإطلاع على القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة عمل و نشاط المؤسسة.
- حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسئول في المؤسسة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المراجع إلى تفسير مرضي له.
- من حق المراجع فحص و مراجعة الحسابات المختلفة و السجلات وفقا للقوانين و اللوائح من ناحية و وفقا لما تقضي به القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال المراجعة الحسابية إلى جانب ذلك فحص المجموعة المستندية.
- من حقوق المراجع أيضا جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد مثلا من الأوراق المالية (أسهم وسندات) محفوظة فيها أوراق النقدية و فئاتها المختلفة.[1]
- حق الحصول على صورة من الاخطارات المرسلة للمساهمين: من حق مراجع الحسابات الخارجي الحصول على صورة من الاخطارات و البيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.
- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين: يحق لمراجع الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث طارئة بالمنشأة تهدد مركزها المالي و استقرارها.
- حق احتجازه للأوراق و المستندات حتى يحصل على أتعابه: يحق لمراجع الحسابات قانونا أن يحتجز الأوراق و المستندات للمطالبة بأتعابه و الحصول عليها كاملة و لا يقوم بردها إلى المؤسسة حتى يحصل على أتعابه و تكاليف استخراج تلك المستندات.[2]

[1] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الإطار النظري– المعايير والقواعد– مشاكل التطبيق العلمي**، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص ص 67-68.

[2] غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص 91.

الفرع الثالث: واجبات محافظ الحسابات

تشمل واجبات المراجع التي يجب أن يلتزم بها في الآتي:

- ضرورة التزام المراجع بمعايير المراجعة المقبولة و المتعارف عليها عند تنفيذ عملية المراجعة. مخالفة المراجع لهذه المعايير تعرضه للمسائلة القانونية أو المسائلة المهنية من قبل أعضاء المهنة.
- تقديم تقرير مكتوب يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي و نتائج أعمال المؤسسة تحت المراجعة.
- ضرورة الالتزام بقواعد قانون شرف المهنة و آدابها و سلوكها في كل ما يتعلق بعمله.[1]
- الرقابة على صحة إجراء تأسيس المؤسسة و ذلك إذا قام المؤسسون بتعيين مراجعين الحسابات خلال فترة التأسيس، و إلا فعلى الهيئة التأسيسية التأكد من صحة إجراءات التأسيس.
- رقابة سير أعمال المؤسسة مراجعة حساباتها بحيث يقوم مراجعو الحسابات مجتمعين أو منفردين بمراقبة أعمال المؤسسة ومراجعتها حساباتها و عليهم بشكل خاص أن يبحثوا عما إذا كانت الدفاتر منظمة بصورة أصولية. وتقتصر مهمة المراجع على الرقابة دون التدخل في الإدارة أو إصدار الأوامر و التوجيهات.
- حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين و ذلك حتى يتمكن من مناقشة تقريره و التأكد من صحة إجازة النيابة في الحضور، و النصاب القانوني، وما شابه ذلك.
- المراجعة و التحقيق في موجودات المؤسسة و التزامتها و هذا الواجب من أدق المسائل التي يتعرض لها المدقق أثناء قيامه بمهته. لأن القانون يعتبر أعضاء مجلس الإدارة مراجعي الحسابات مسؤولين عن اقتطاع المبالغ المخصصة للاحتياطي الإجباري و الاحتياطات الأخرى و الاستهلاك على حسب النسب الواردة في نظام المؤسسة أو المتعارف عليها فنيا و ضرورة تأكد المراجع من صحة الدفاتر و السجلات و تنظيمها و تعبير بياناتها عن حالة المؤسسة الحقيقية.[2]

[1] زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 138.

[2] خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2014، ص ص 137-138.

المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات

تنشأ المسؤولية نتيجة عقد قام بين طرفين و حصول إخلال بالتزام رتبه ذلك العقد أو القانون. و تقع على المراجع تبعات أو مسؤوليات عدة هي التأديبية، و الجزائية و المدنية.[1]

فقد يصبح المراجع عرضة للمسئولية الجنائية إذا ما اقترف إحدى الجرائم المنصوص عليها قانونا باعتبار أنها تلحق أضرار بالمجتمع ككل.

كما قد يتعرض للمسئولية المدنية باعتبار أن هناك ضررا قد أصاب شخصا لخطأ أو إهمال من المراجع سواء كان لهذا الشخص علاقة تعاقدية معه أم لا.

أيضا قد يكون في إخلال المراجع بقواعد و آداب السلوك المهني أساسا لتعرضه للمسئولية التأديبية أمام التنظيمات النقابية التي ينتمي إليها.[2]

الفرع الأول: المسؤولية المدنية

يمكن تقسيم المسؤولية المدنية التي يتحملها المراجع الحسابات إلى نوعين:

- **مسؤولية المراجع اتجاه العميل:** أساس هذه المسئولية هو العلاقة التعاقدية بين المراجع و العميل و التي يحددها بنود العقد المبرم بينهما و خاصة في المؤسسات الفردية و شركات الأشخاص حيث المراجعة اختيارية. و طبقا للعقد يجب على المراجع أن يؤدي عمله بدرجة من العناية و المهارة المعقولة طبقا للأصول المهنية. و بناء على ذلك إذا أهمل المراجع في القيام بواجباته المهنية فإنه يكون مسئولا عن تعويض الضرر الذي أصاب العميل نتيجة للإهمال العادي و الإهمال الجسيم و الغش.[3]
- **مسؤولية المراجع اتجاه الطرف الثالث:** يعتبر المراجع مسؤول اتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد واضح بينهما، ففي معظم الحالات التي تعرض لها المراجعون للمحاكمة كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المراجع في بذل العناية المهنية الواجبة للقيام بالأعمال الموكلة إليه، وهذا النوع من المسؤولية يسمى "المسؤولية التقصيرية".

[1] خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص 451.

[2] حامد طلبة محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة**، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2012، ص 191.

[3] عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاته، **مرجع سابق**، ص 116.

إن تحقق المسؤولية المدنية تعاقدية كانت أو تقصيرية يتطلب توافر شروط أو أركان هي:

- **الضرر**: يعتبر الضرر الناتج عن فشل مراجع الحسابات في اكتشاف الأعمال غير القانونية التي كان من الممكن كشفها لو بذلت العناية المهنية الواجبة من أهم أركان المسؤولية المدنية.
- **الإهمال**: القاعدة العامة تشير إلى أن المراجع مسؤول مدنيا في حدود إهماله، حيث تؤثر درجة الإهمال في نتيجة الدعاوي القضائية المرفوعة ضده.
- **العلاقة السببية بين الإهمال و الضرر**: لا يكفي لقيام المسؤولية المدنية توفر الإهمال و حدوث الضرر للمدعي بل لا بد من وجود علاقة سببية بينهما، أي لا بد أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للإهمال.[1]

الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية

بينما كانت معظم القضايا المرفوعة ضد المراجعين تنطوي تعويض المدعي عن قيمة الخسائر الناتجة عن المسؤوليات المدنية، تنشأ المسؤوليات الجنائية عندما يكون الفعل موجها ضد المجتمع. و تعتبر بعض المخالفات لنصوص قانون تنظيم تداول الأوراق المالية لعام 1933 و عام 1934 و كذلك قانون الضرائب الأمريكي مسؤوليات جنائية يتعرض مقترفيها لغرامات مادية أو السجن أو كلاهما.[2]

المسؤولية الجزائية تتمثل في ارتكاب المراجع لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد و من هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجزائية للمراجع ما يلي:

- تآمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور و الإهمال في إدارة المؤسسة.
- تآمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة و لكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.
- إغفال المراجع و تغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في المؤسسة.

---

[1] حمزة بوسنة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية (غير منشورة)، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011 – 2012، ص ص 52–53.

[2] وليم توماس، أمرسون هنكي، ترجمة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002، ص ص 236-237.

- الكذب في تقريره أو شهادته (عند طلبها) أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة و خطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة و مصالح المساهمين.
- ارتكاب الأخطاء و المخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة و منها إفشاء بعض أسرارها في مجالات مختلفة إلى المؤسسة المنافسة لغرض أو لآخر يخص المراجع شخصيا.[1]

وحسب ما نصت عليه كل من المواد 829، 830، 837، من القانون التجاري الجزائري، من جهة هو مسئول و يمكن للقاضي تقرير إحدى العقوبتين (الحبس أو الغرامة المالية) أو كلاهما حسب درجة خطورة الجنحة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات.

الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية

بموجب المادة (53) من القانون رقم (91 – 08) المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات يمكن أن تترتب تجاه المنظمة الوطنية عن مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية. والتي يمكن حصرها على سبيل المثال فيما يلي:

- مخالفة قوانين و تنظيمات المهنة.
- إهمال القواعد الأخلاقية للمهنة، و التهاون في تطبيقها و عدم العمل بها.
- التصرفات و السلوكات غير النزيهة و المتعارضة مع الاستقامة، الأمانة والشرف، حتى و إن لم تتعلق بممارسة المهنة.[2]

يتحمل الخبير المحاسب المعتمد و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد 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.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.[3]

---

[1] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، مرجع سابق**، ص 74.

[2] الأخضر لقليطي، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير(غير منشورة)، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008-2009، ص 95.

[3] المادة 63 من قانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010، **مرجع سابق**، ص 10.

خلاصة الفصل

من خلال ما تم التعرض إليه في هذا الفصل يمكن استنتاج بعض النقاط المهمة، وهي أن مهنة المراجعة تبدء عندما تنتهي مهنة المحاسبة، كما أن لها أسس و قواعد و معايير تضبطها، كما يتضح لنا أن المراجعة الخارجية تهدف إلى التحقق من صحة و صدق البيانات المحاسبية و المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، عن طريق إبداء رأي فني و محايد حول سلامة القوائم المالية في شكل تقرير يساعد الأطراف المعنية من اتخاذ القرارات اللازمة، و يجب أن يكون هذا المراجع ذو كفاءة مهنية و علمية كافية، و مستقل قانونيا على المؤسسة حتى يعطي رأيه بكل شفافية و موضوعية على نتائج أعمال المؤسسة.

الفصل الثانـي:

الاطار العام لجودة المراجعة

تمهيد:

نتيجة للأزمات المالية التي وقعت لكبرى المؤسسات العالمية و تعرضها للإفلاس و الانهيار، و أتبع ذلك القضايا المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة و المراجعة من طرف الملاك و التي قامت بمراجعة تلك المؤسسات، و نتج عن ذلك إصدار تقارير لا توضح أن مستقبل تلك المؤسسات في خطر قد يعصف بوجودها رغم كبر حجمها.

و لعل من أشهر قضايا الإفلاس المتعلقة بالمؤسسات هي مؤسسة أنرون للطاقة و وورلد كوم للاتصالات الأمريكيتين و التي لم يمر عليها زمن طويل من انهيارها، مما أدى إلى انتشار سمعة سيئة على مكتب المراجعة الأمريكي آرثر أندرسون و الذي قام بتولى مهمة المراجعة على هذه المؤسسات.

كانت هذه الأحداث و التي وقعت لكبرى المؤسسات على المستوى العالمي، مدخل إلى البحث في مجال جودة المراجعة، و الوقوف على أهم النقاط التي ذكرت من طرف فقهاء و كتاب المراجعة في هذا المجال، و من ثم دراسة العوامل المرتبطة بالبيئة الداخلية لمكتب المراجعة و المؤثرة على جودة المراجعة، حيث قسمت هذه العوامل إلى قسمين أساسين، القسم الأول عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة، أما القسم الثاني عوامل مرتبطة بفريق عمل المكتب.

المبحث الأول: ماهية جودة المراجعة

نحاول من خلال هذا المبحث إعطاء بعض المفاهيم الخاصة بمصطلح الجودة، ثم أهم التعاريف الخاصة بجودة عملية المراجعة، وكذلك تبين الأهمية والمزايا التي تتسم بها جودة المراجعة، و في الأخير تم التطرق إلى تعريف الرقابة على جودة المراجعة.

المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة

تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين، بحيث وضحنا في الفرع الأول مصطلح الجودة بشكل عام، أما في الفرع الثاني فتم توضيح أهم التعريفات التي وردت عن مفهوم جودة المراجعة و التي تم إصدارها من طرف الهيئات المختصة و الباحثين في هذا المجال.

الفرع الأول: تعريف الجودة

وردت تعاريف مختلفة لمصطلح الجودة و سنقوم بذكرها في التالي:

تعرف الجودة لغويا بأنها المقابلة و الاتفاق و المطابقة. و يرجع أصل المصطلح إلى الكلمة اليونانية Qualities و تعني طبيعة الشخص أو طبيعة الشيء و درجة الصلابة.

و ببساطة فإن الجودة هي أداء العمل بطريقة صحيحة بما يمكن العميل (سواء مستهلك لسلعة أو متلقي لخدمة) من حصوله على متطلباته، و اعتزاز مقدمي السلعة أو الخدمة بعملهم و بالسلع و بالخدمات التي يقدمونها.

كما عرفت هيئة المواصفات البريطانية الجودة بأنها مجموعة صفات، وملامح، وخواص المنتج أو الخدمة بما يرضى ويشبع الاحتياجات الملحة والضرورية.[1]

و يعرف كروسبي الجودة فيقول إنها التوافق مع المتطلبات، و ليس مدى كون الشيء جيدا.

كذلك فقد عرفتها الجمعية الأمريكية لضبط الجودة بأنها مجموعة من مزايا وخصائص المنتج أو الخدمة القادرة على تلبية حاجات المستهلكين.[2]

[1] مدحت محمد ابو النصر، **الحوكمة الرشيدة فن ادارة المؤسسات عالية الجودة**، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2015، ص 30.

[2] فيصل بن جاسم بن محمد الأحمد آل ثاني، **إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الإعلامية**، دار المعرفة، لبنان، 2008، ص ص 30-31.

تعرف الجودة بعدة طرق وفقا لمن يعرفها و لما تتعلق به السلعة أو الخدمة، و من ذلك:

- درجة أو مستوى من التميز.
- المزايا و الخصائص الكلية للسلعة أو الخدمة و التي تشتمل على قدرتها في تلبية الاحتياجات.[1]

الفرع الثاني: مفهوم جودة المراجعة

اهتمت العديد من الدراسات سواء على مستوى المنظمات المهنية أو الدراسات و البحوث الأكاديمية بتحديد مفهوم جودة المراجعة. فقد أوضحت نشرة معايير المراجعة رقم (4) التي أصدرها مجمع المحاسبيين القانونيين الأمريكيين في عام 1974 أن جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة، و من خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في منشآت المراجعة.

و من ناحية أخرى فقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبيين إلى مفهوم جودة المراجعة في المعيار الدولي رقم (220)، حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في السياسات و الإجراءات المطبقة في مكتب المراجعة للتحقق من أن أعمال المراجعة المنفذة قد تم أداؤها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.[2]

على المستوى الأكاديمي نجد أن دراسة (DeAnglo 1981)، قامت بتعريف جودة المراجعة على أنها الاحتمال المشترك لقيام المراجع بالآتي:

- اكتشاف المشاكل (الأخطاء) الهامة في النظام المحاسبي لعميل.
- التقرير عن المشاكل (الأخطاء).

أشار DeAnglo إلى أن احتمال كشف الأخطاء و المخالفات الجوهرية يتوقف على القدرات الفنية للمراجع و على إجراءات المراجعة و على حجم وخصائص فريق العمل ...إلخ، في حين يعتمد احتمال التقرير عن الأخطاء و المخالفات على استقلال المراجع و مقدرته على تحمل الضغوط التي يمارسها العميل أو الادارة و التي تتوقف بدورها على عوامل اقتصادية خاصة بالعقد و العميل مثل حجم المنشأة و حالتها المالية .....إلخ.[3]

[1] محمد عبد العال النعيمي، راتب جليل صويص، **تحقيق الدقة في إدارة الجودة مفاهيم وتطبيقات**، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 16.

[2] أحمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 08.

[3] عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة**، الجزء الرابع 4، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 443.

و على مستوى الدراسات الأكاديمية فقد استمر عدم الاتفاق على مفهوم جودة المراجعة، حيث تبنت بعض الدراسات مفهوما لجودة المراجعة يقوم على أساس الالتزام بالمعايير المهنية، بينما نظرت دراسات أخرى لجودة المراجعة على أنها خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات المؤثرة أو الجوهرية، كما تناولت دراسات أخرى جودة المراجعة من منظور تدنية الخطر الكلي للمراجعة.

ولاشك أن التعريف الأفضل بجودة المراجعة هو النظر لجودة المراجعة على أنها التزام مراجع الحسابات بالمعايير المهنية و قواعد و آداب السلوك المهني. حيث أن تعريف جودة المراجعة من منظور خلو القوائم المالية من الأخطاء و التحريفات الجوهرية يعتبر إحدى نتائج الالتزام بالمعايير المهنية و آداب سلوك المهنة، كما و أن تعريف الجودة على أنها تدنية الخطر الكلي للمراجعة ينقصه الدقة إلى حد ما، و ذلك لأن مفهوم خطر المراجعة يركز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه على أخطاء المراجعة.[1]

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نخلص إلى تعريف آخر خاص بجودة المراجعة و التي تعني القيام بعملية المراجعة بكفاءة و فعالية، و يتم ذلك من خلال التزام المراجع بالمعايير و الارشادات المهنية المتعارف عليها، و احترام قواعد و آداب السلوك المهني، فإن التزم المراجع بهذه المعايير فإنه سيرتقي إلى مستوى الأداء المطلوب في مهنته.

المطلب الثاني: أهمية جودة المراجعة ومزاياها

ترتبط أهمية جودة المراجعة من خلال أن مخرجات عملية المراجعة و المتمثلة في تقرير مراجع الحسابات يعتمد الكثير من المستخدمين الخارجيين عليه في اتخاذ قراراتهم و رسم سياساتهم، و بالتالي فإن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق و يمكن بيان هذه الأطراف كما يلي:

1- **مراجع الحسابات:** يهمه أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة و ذلك من أجل تحسين سمعته و شهرته و موقفه التنافسي في مجال عمله.
2- **إدارة المؤسسة:** و هي المسئولة عن إعداد القوائم المالية، و بالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة و الضعف لديها، و يساعدها في وضع الخطط المستقبلية.
3- **البنوك والدائنين:** حيث يعتمدون و بشكل كبير على القوائم المالية المدققة و خاصة في منح القروض و التسهيلات البنكية، و مما لاشك فيه أن جودة عملية المراجعة سوف تؤثر بالإيجاب على جودة قرارتهم.

[1] عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، **ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات مدخل للارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات**، الدار الجامعية، مصر، 2013، ص 119.

4- الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة: حيث تسعى إلى إلزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عالي من الجودة من أجل تطوير المهنة و تدعيم الثقة فيها، و وضعها في مكانها اللائق بين المهن.

5- الهيئات والأجهزة الحكومية: حيث أنها تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط و الرقابة، و فرض الضرائب، و تقرير الإعانات لبعض الصناعات.

و بالإضافة إلى ما سبق فإن إتباع نظام لتحقيق جودة أعمال المراجعة يحقق العديد من المزايا والخصائص يمكن بيانها فيما يلي:

- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات و الأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة تتماشى مع المتطلبات المهنية أو معايير المراجعة المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية المراجعة.
- تحسين برنامج عمل مراجعي الحسابات، و ذلك من خلال إتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية المراجعة.
- يعتبر إتباع أساليب الجودة في المراجعة من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة، و المحافظة عليهم، و خاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.
- أن ارتفاع مستوى المصداقية في المراجعة، يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، و ذلك لن يكون إلا من خلال المستويات العليا لجودة المراجعة.
- أن المراجعة ذات الجودة العالية يمكن اعتبارها جزء هام من نظام رقابة أصحاب المؤسسة، و خاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المؤسسة.
- إن موضوع جودة المراجعة من الموضوعات الهامة و التي تؤدي إلى تقدم مهنة المراجعة مع ارتقاء مستوى الأداء المهني لمكاتب المراجعة، كما أنه يساعد الجمعيات و المؤسسات المهنية من الرقابة و السيطرة على المهنة و النهوض بها و تحسين نظرة المجتمع لها مما ينعكس بالإيجاب على جميع أعضاء المهنة.[1]

[1] إياد حسن حسين، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين (دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة)**، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل (غير منشورة)، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2005، ص ص 51-52.

المطلب الثالث: تعريف الرقابة على جودة المراجعة

بموجب المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 " رقابة الجودة للمؤسسات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة " على شركة المحاسبين المهنيين الالتزام بوضع نظام لرقابة الجودة مصمم لتزويدها بتأكيد معقول أن الشركة و موظفيها يمتثلون للمعايير المهنية و المتطلبات التنظيمية و القانونية، و أن تقارير التأكيد التي تصدرها المؤسسة أو شركاء العملية مناسبة في ظل الظروف. إضافة إلى ذلك تشمل عناصر رقابة الجودة المناسبة لعملية فردية مسؤوليات القيادة لتحقيق جودة العملية، و المتطلبات الأخلاقية، و قبول واستمرار علاقات العميل و العمليات المحددة، و تعيين فريق العملية، و أداء العملية والمتابعة.[1]

يقصد بعملية الرقابة على جودة مكاتب المراجعة أنها " التنظيم الإداري لمؤسسة المراجعة و جميع السياسات و الإجراءات المتبعة من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام العاملين بهذه المؤسسة بالمعايير المهنية و الأنظمة ذات العلاقة ذات العلاقة التي تحكم أداؤهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملائهم، بالإضافة إلى التزامهم بقواعد وسلوك وآداب المهنة، و بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة ".

و بهذا يتضح أن رقابة الجودة على أعمال المراجعة تمثل مجموعة من الإجراءات تتبع للتأكد من أن عمليات المراجعة تنفذ وفقا للمعايير و المبادئ الأساسية التي تحكم عملية المراجعة و قواعد السلوك المهني و وفقا للشروط التعاقدية أو القانونية تخص شركة أو مكتب المراجعة لضمان الجودة في تنفيذ و أداء عمليات التدقيق.[2]

المبحث الثاني: الرقابة على أعمال المراجعة

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى الإرشادات و المعايير الصادرة لرقابة على جودة المراجعة بالنسبة للمطلب الأول، و في المطلب الثاني سيتم شرح العناصر الخمسة لرقابة الجودة، و بالنسبة للمطلب الثالث فتم التعرض إلى وسائل الرقابة على جودة المراجعة و التي تحتوي على أسلوبين مراجعة النظير و مجلس الإشراف على مكاتب المراجعة.

[1] مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، الجزء الثاني، الإتحاد الدولي للمحاسبين، الولايات المتحدة الأمريكية، 2012، ص 89.

[2] رزق ابو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2015، ص ص 289-290.

المطلب الأول: الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة المراجعة

تقوم فكرة فحص أداء مكاتب المحاسبة القانونية بواسطة بعضها البعض على افتراض وجود معايير أداء محددة. و قد عرفت معايير المراجعة المتعارف عليها السلوك السليم في أداء مهمة المراجعة، كما عرفت معايير الرقابة على جودة الأداء التصرفات و السلوك الحسن فيما يتعلق بمهام مكاتب المحاسبة القانونية.

الفرع الأول: الإرشادات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين AICPA لرقابة جودة عملية المراجعة

و أصدرت لجنة معايير الرقابة على جودة الأداء التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام 1979 نشرة المعايير رقم (1) و التي تغطي عمليات مكاتب المحاسبة التالية:

- الاستقلالية.
- تخصيص العاملين بالمكتب على وظائف مهمة المراجعة.
- الاسترشاد برأي الآخرين.
- الاشراف.
- التوظيف.
- تنمية القدارت المهنية.
- الترفيع و الترقية في الوظيفة.
- قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين.[1]

و في عام 1989، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامجا أطلق عليه الفحص المتعمق، و يلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد و الذين تنشأ عن خدماتهم مسئولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص و تقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب المراجعة، ثم إصدار تقرير لنتيجة هذا الفحص.

[1] وليم توماس، أمرسون هنكي، **مرجع سابق**، ص 189.

الفرع الثاني: إرشادات معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا و ويلز لرقابة جودة عملية المراجعة

قام معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا و ويلز أيضا بإعداد برنامج لرقابة وجودة الاداء المهني في عام 1991، و الذي أقرته وزارة التجارة و الصناعة، و هو ملزم لمكاتب المراجعة في إنجلترا و ويلز. و تمثلت أهم العناصر التي وردت في هذا البرنامج في الاستقلال، النزاهة المهنية، قبول العملاء و استمرارية العلاقة بهم، التدريب و التطوير المهني، الفحص الداخلي، الالتزام بشروط التسجيل، الاستشارة، و تجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء.

الفرع الثالث: إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) لرقابة جودة عملية المراجعة

أما على المستوى العربي، فالهيئة السعودية للمحاسبيين القانونيين (SOCPA)، هي أول جمعية مهنية لمراجعة الحسابات، أصدرت في عام 1994 برنامجا لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبيين القانونيين بالمملكة العربية السعودية. و يهدف هذا البرنامج إلى تحقيق درجة مقبولة من الالتزام بالمعايير المهنية و الأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة و المراجعة للعملاء و ذلك بهدف الارتقاء بمستوى المهنية.

و هناك نوعان من الفحص أو التفتيش تخضع له مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية، يتمثل النوع الأول في مراجعة دورية سنوية تتطلب من مكاتب المراجعة استيفاء مجموعة من المستندات و توفير معلومات عن ملاك المكتب، الشركاء، المديرين، الموظفين، العملاء و طبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب. و يجب تقديم هذه المستندات و توفير المعلومات خلال 90 يوما من نهاية السنة المالية لمكتب المراجعة إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبيين القانونيين و الذي بدوره يقوم بتحويلها إلى لجنة المراجعة الجودة، و التي قد تقوم إذا تطلب الأمر بتشكيل فريق لفحص نواحي القصور. و يتمثل النوع الثاني من الفحص أو التفتيش، و التي تتضمنه برامج مراجعة جودة عمليات المراجعة، في فحص و تقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب المراجعة. و هذا النوع من التقييم يتم من خلال فريق خاص يعين و يراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. و يؤدي هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب المراجعة التي تمارس عمليات مراجعة لشركات القطاع العام، أو كل خمس سنوات لمكاتب المراجعة التي تقدم خدماتها مراجعة لشركات القطاع الخاص.

الفرع الرابع: إرشادات هيئة المحاسبة و المراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي

اهتمت هذه الهيئة، مثلها مثل باقي الجمعيات المهنية، بتحسين الجودة لعملية المراجعة في البلدان الأعضاء، و أصدرت كثيرا من الإصدارات التي تسعى إلى توحيد أسس النشاط المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة. فأصدرت عدة إصدارات، منها

معايير و برامج مراقبة الأداء المهني و الذي يحتل الإصدار السابع من إصدارات الهيئة و الذي صدر في شهر أغسطس 2003، و قرر أن يتم توزيع معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة على المحاسبين و المراجعين و الجامعات و الجهات ذات العلاقة العلاقات الأخرى، و أن يطلب منهم بيان ملاحظاتهم.[1]

المطلب الثاني: عناصر رقابة جودة عملية المراجعة

يجب أن يتأكد مكتب المراجعة من أنه يتم اتباع معايير المراجعة المتعارف عليها أو معايير إبداء الرأي في كل عملية مراجعة وخدمة التأكد و تتمثل رقابة الجودة في الإجراءات التي يقوم بها مكتب المراجعة العامة لمساعدتها على تنفيذ معايير المراجعة على نحو ثابت في كل عملية.

و قد عرفت لجنة معايير رقابة الجودة تسع عناصر لرقابة الجودة يجب أن يأخذها مكتب المراجعة بعين الاعتبار عند وضع السياسات و الإجراءات الخاصة بها. و في مايو 1996 خفض مجلس معايير المراجعة هذه العناصر إلى خمسة ابتداء من يناير 1997.

و يوضح الجدول التالي العناصر الخمسة مع تقديم شرح موجز لمتطلبات كل عنصر و مثالا لإجراء الجودة الذي يحقق هذه المتطلبات.[2]

الجدول رقم (02-01) : العناصر الخمس لرقابة الجودة

العنصر	ملخص للمتطلبات	مثال للإجراء
الحياد، الأمانة، الموضوعية.	**يجب أن يتوافر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع وفي الظاهر، ويجب أن يقوموا بأداء كافة المسئوليات المهنية على نحو أمين وموضوعي.**	**يجب أن يجيب كل شريك وكل عضو في فريق المراجعة على قائمة استقصاء سنويا. وتشمل هذه القائمة عناصر مثل امتلاك الأسهم وعضوية مجالس الإدارة.**
إدارة الأفراد.	**يجب وضع السياسات والإجراءات على نحو يوفر تأكيدا مناسبا عن:** **- توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد.**	**يجب تقييم كل مراجع في كل عملية مراجعة من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية مراجعة.**

[1] محمد علي جبران، **مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون**، الندوة الثانية عاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود الرياض، يومي 18 – 19 مايو، 2010، ص ص 15-19.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية ، مصر، 2007، ص ص 416-417.

	– تخصيص العمل على الأفراد الذين تتوافر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب. – يجب اشتراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكلة إليهم. – يجب أن يتوافر في الأفراد الذين سيتم ترقيتهم التأهيل المناسب لإنجاز الأعمال المخصصة لهم.	
قبول والاستمرار في مراجعة العملاء لعملية المراجعة.	يجب وضع السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار في التعامل مع عميل معين. ويجب أن تقلل هذه السياسات والإجراءات من الخطر المتعلق بالعملاء الذين تفتقر الإدارة لديهم الامانة.	تصميم إطار لتقيم العميل، يشمل التعامل مع تعليقات المراجع السابق وتقييم الإدارة. ويجب القيام بذلك لكل عميل جديد قبل التعامل معه.
أداء عملية المراجعة.	يجب إيجاد السياسات والإجراءات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به المراجعين يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في منشأة المحاسبة.	يجب أن يوجد بالمؤسسة مدير للمحاسبة والمراجعة لتقديم المشورة والتصديق على كافة عمليات المراجعة قبل استكمالها.
المتابعة أو المراقبة.	يجب وضع السياسات والإجراءات للتأكد من أن باقي عناصر رقابة الجودة الأربعة الأخرى قد تم تطبيقها على نحو فعال.	يجب أن يختبر الشريك المخصص لرقابة الجودة إجراءات رقابة الجودة سنويا على الأقل للتحقق من مدى الالتزام مكتب المراجعة بها.

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية ، مصر، 2007، ص 418.

المطلب الثالث: أساليب الرقابة على جودة المراجعة

اهتمت المنظمات المهنية في العديد من البلدان بالرقابة على جودة المراجعة و وصلت إلى استنتاج العديد من الوسائل الخاصة بالرقابة على الجودة، ففي الولايات المتحدة الأمريكية يوجد أسلوبين للرقابة على جودة المراجعة و هم كالتالي:

- الأسلوب الأول: مراجعة النظير
- الأسلوب الثاني: مجلس الإشراف على مكاتب المراجعة.

الفرع الأول: مراجعة النظير

يعرف أسلوب مراجعة النظير و الذي طبق في الولايات المتحدة الأمريكية، و ذلك من خلال إلزام مكاتب المراجعة باستخدام مراجعة النظير الذي يمثل مكتب مراجعة الزميل، للحكم على مدى التزام مكتب المراجعة وجودة أداءه.

و الهدف من ذلك هو تحسين جودة الممارسة من قبل مكاتب المراجعة توافقا مع معايير الرقابة على جودة أداء عمليات المراجعة الصادرة عن المجمع.

و يطلب من فريق مراجعة النظير القيام بتقييم ما إذا كان:

- نظام الرقابة على الجودة المطبق من قبل مكتب المراجعة مصمم بشكل كافي.
- مكتب المراجعة يلتزم بنظام الرقابة على الجودة.
- يلتزم مكتب المراجعة بمتطلبات العضوية كمراجع لدى القسم الخاص بذلك لدى لجنة بورصة الأوراق المالية.[1]

و بعد انتهاء فرق مراجعة النظير من مهامها تقوم بإصدار تقرير عن نتائج الفحص، يتم تسليم نسخة منه للمكتب محل الفحص، و نسخة أخرى للمنظمة المشرفة على عملية الفحص. و يجب أن يحتوي هذا التقرير على الفقرات التالية:

الفقرة الأولى: تشير إلى الفترة التي يغطيها الفحص كما تعرض ملخصا لنطاقه.

الفقرة الثانية: تتضمن وصفا للخصائص العامة و أوجه القصور الكامنة في نظام رقابة جودة عمليات المراجعة.

الفقرة الثالثة: تتضمن رأي فريق الفحص في نظام الجودة الخاص بالمكتب محل الفحص.

[1] أمال محمد محمد عوض، **أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم 2، المجلد رقم 45، يوليو 2008، ص 55.

و بالرغم من أهمية مراجعة النظير كأحد وسائل الرقابة على جودة المراجعة فأنها لم تسلم من النقد و كانت أهم الانتقادات الموجهة إلى هذا الأسلوب ما يلي:

- أن مراجعة النظير تؤدى بشكل روتيني، و يهتم القائمون بها بالشكل أكثر من المضمون.
- أن الأشخاص القائمين بها غير متفرغين لهذا العمل، و قد يكون غير صالحين في بعض الأحيان للقيام به.
- أن هذا الأسلوب يحمل شبه المجاملة فيما بين مكاتب المراجعة. حيث أتاح قسم مراجعة النظير بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فرصة لمكتب المراجعة لاختيار المكتب القائم بمراجعته.[1]

الفرع الثاني: مجلس الإشراف على مكاتب المراجعة

نتيجة للانتقادات الموجهة لبرنامج مراجعة النظير، فقد تم إصدار قانون Sarbanes-Oxley سنة 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية، والذي أعطى مفهوم جديد للرقابة على جودة المراجعة، حيث أوصى القانون الجديد بإنشاء مجلس للإشراف على مكاتب المراجعة المكلفة بمراجعة شركات المساهمة التي تتعامل مع هيئة سوق الأوراق المالية، و فيما يلي ملخص عن طبيعة عمل المجلس:

- تبني معايير الرقابة على الجودة.
- إجراء تفتيش لمكاتب المراجعة المسجلة لديه، و تطبيق الإجراءات التأديبية المتعلقة بها، و فرض العقوبات الملائمة على المكاتب المسجلة لديه، وعلى أي شخص ذو علاقة بها؛
- القيام بالوظائف و الواجبات الضرورية و الملائمة لتطوير المعايير المهنية، و تحسين جودة خدمات المراجعة المقدمة من قبل مكاتب المراجعة المسجلة لديه، أو أي شخص ذو علاقة بذلك (مثل المراجعين العاملين بالمكاتب)؛
- تأكيد التزام مكاتب المراجعة المسجلة لديه، و أي شخص ذو علاقة بها، بقواعد المجلس و المعايير المهنية.

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة نظرية – ميدانية**، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير(غير منشورة)، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الحديده اليمن، 2008، ص ص 76-77.

مما سبق نلاحظ التطور في شكل ومضمون أسلوب الرقابة على جودة المراجعة، فبعدما كان يقوم به زملاء المهنة لبعضهم البعض بشكل روتيني و هو أقرب للمجاملة لا إلى الرقابة، أصبحت تقوم به هيئة مستقلة تعمل على فحص الجوانب لها تأثير على جودة المراجعة.[1]

المبحث الثالث: العوامل المرتبطة بالبيئة الداخلية للمكتب و أثرها على جودة المراجعة

أما فيما يخص المبحث الثالث فسيتم توضيح العوامل المرتبطة بالبيئة الداخلية لمكتب المراجعة و إعطاء الأسباب التي أدت إلى ظهورها، و من ثم يتم التعرض إلى أثر هذه العوامل على جودة المراجعة و تحديد العلاقة بين كل خاصية و جودة المراجعة.

المطلب الأول: العوامل المرتبطة بالبيئة الداخلية لمكتب المراجعة

الفرع الأول: أهمية العوامل المرتبطة بالبيئة الداخلية لمكتب المراجعة

تعتبر عملية تحديد العوامل التي تؤثر على جودة مراجعة الحسابات، ذات أهمية من وجهة نظر أطراف عديدة، و ذلك بسبب أهمية التقرير الذي يعده المراجع لهذه الجهات و غيرها، و في الآونة الأخيرة ازدادت الدعوة إلى ضرورة تحسين جودة المراجعة، من خلال التركيز على الكوادر المؤهلة علميا و عمليا، حيث كان الدافع وراء هذا المطلب، ظهور مشاكل مالية في العديد من الشركات العالمية (WorldCom ، Xerox،Enron)، و ظهرت تساؤلات حول مدى مصداقية التقرير الذي يعده مراجع الحسابات الخارجي عن القوائم المالية؛ بحيث أنها تعبر عن مخرجات عملية المراجعة التي يمارسها المراجع الخارجي، و يعتبر الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المراجع، لأن هذه الفئات تولي هذا التقرير عناية فائقة و ذلك بالاعتماد عليه في اتخاذ قراراتها و رسم سياستها الحالية والمستقبلية.

و قد طالب المدير التنفيذي لبرامج جودة المراجعة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بضرورة وضع مجموعة من الإجراءات الصارمة التي يجب أن تتخذ بحق مراجعي الحسابات غير الملتزمين بمتطلبات رقابة الجودة في الولايات المتحدة، مشيرا إلى أن برامج مراجعة الجودة قد ساهمت بشكل ملحوظ في تحسين الأداء المهني للمراجعين. مما حقق إنجازا للأعمال بجودة أعلى على الرغم من أن المعايير المهنية التي يجب الالتزام بها قد أصبحت أكثر تعقيدا.[2]

---

[1] نبيل حمادي، **أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011- 2012، ص ص 85-86.

[2] محمد إبراهيم النوايسة، **العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 3، 2006، ص،ص 390-392.

و من أحدث وأشهر القضايا في هذا الشأن إفلاس و انهيار عدد من المؤسسات الأمريكية العملاقة مثل شركة إنرون Enron عملاق الطاقة الأمريكية و شركة وورلد كوم ثاني أكبر شركة اتصالات أمريكية و ما تبع ذلك من انتشار سمعة سيئة عن المراجعة و المحاسبة القانونية العالمية "آرثر أندرسون" التي قامت بمراجعة الحسابات و القوائم المالية لشركتي إنرون وورلد كوم و على إثر ذلك اختفى اسم مكتب المراجعة آرثر أندرسون من السوق.[1]

و أشارت العديد من الدراسات إلى مجموعة من الاعتبارات و المقومات التي يعكس توافرها جودة المراجعة، و هذه المقومات والاعتبارات هي: [2]

1- حجم مكتب المراجعة.

2- عدد الدعاوى القضائية ضد مكتب المراجعة.

3- مدة استمرار مكتب المراجعة في مراجعة مؤسسة محل المراجعة.

4- إستقلالية المراجع.

5- التقدم التقني في أداء المهنة.

6- المنافسة بين مكاتب المراجعة.

7- تخصص مكتب المراجعة.

8- أتعاب المراجعة.

كما يوجد بعض الخصائص الأخرى وهي:

1- السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة.

2- التزام مكتب المراجعة بقواعد و آداب السلوك المهني.

3- الخبرة المهنية و التأهيل العلمي و العملي لمراجع الحسابات.

4- الخدمات الاستشارية.

5- توفر نظام اتصال فعال في مكتب المراجعة.

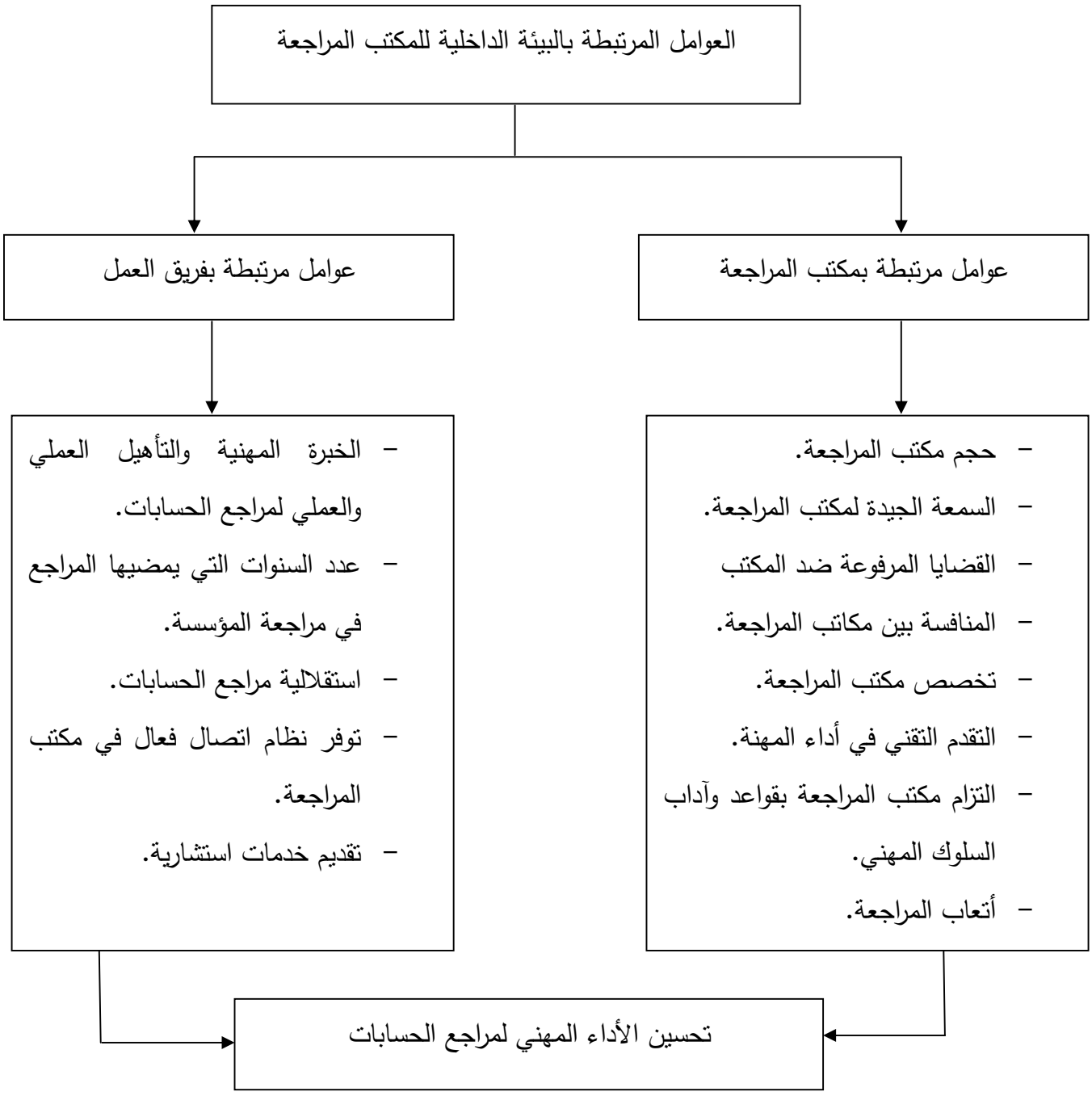
[1] عبد الرحمن علي التويجري، حسين محمد النافعابي، **جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين**، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز المملكة العربية السعودية، المجلد 22، العدد 1، السنة 2008، ص 220.

[2] أحمد محمد نور وآخرون، **مرجع سابق**، ص 11.

الفرع الثاني: عوامل البيئة الداخلية لمكاتب المراجعة

لقد قسم العديد من فقهاء و كتاب المراجعة العناصر الداخلية المرتبطة بتحقيق جودة الأداء المهني إلى مجموعتين رئيسيتين و هما العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، و العوامل المرتبطة بفريق المراجعة.

الشكل رقم (01): العوامل المرتبطة بالبيئة الداخلية للمكتب المراجعة



المصدر: من إعداد الباحث.

من خلال الشكل السابق نجد أن هناك مجموعتين رئيسيتين و التي تتكون من مجموعة من العوامل حيث أن المجموعة الأولى و التي تنطوي على عناصر تتعلق بعوامل مرتبطة بمكتب المراجعة و تتمثل في: حجم مكتب المراجعة، السمعة الجيد للمكتب، القضايا المهني المرفوعة ضد المكتب، المنافسة بين المكاتب، تخصص مكتب المراجعة، التقدم التقني في أداء المهنة، التزام مكتب المراجعة بقواعد و آداب السلوك المهني، أتعاب المراجعة.

أما المجموعة الثانية و التي تشمل على عناصر تتعلق بفريق العمل و تتمثل في: الخبرة المهنية و التأهيل العلمي و العملي للمراجع، عدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة المؤسسة، استقلالية المراجع، توفر نظام اتصال فعال في مكتب المراجعة، تقديم خدمات استشارية.

و عليه نجد أنه لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجع و تحسينها يجب الالتزام بهذه العوامل لما لها من أهمية في ضمان جودة أعمال المراجع.

المطلب الثاني: العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وعلاقتها بجودة الأداء المهني للمراجعين

و فيما يلي سنقوم بعرض أو تحديد علاقة العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة والموضحة في الشكل السابق على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات.

الفرع الأول: حجم مكتب المراجعة

لا شك أن هناك علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة و جودة عملية المراجعة، حيث يزداد احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام إحدى مكاتب المراجعة الكبرى بعملية المراجعة، مقارنة بقيام مكاتب مراجعة أخرى أقل حجما بعملية المراجعة، حيث أن مكاتب المراجعة الكبرى لديها الإمكانيات والقدرة على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من المكاتب المراجعة الأقل حجما، مما ينعكس إيجابيا على جودة عمليات المراجعة بواسطة مكاتب المراجعة الكبرى.

و من ناحية أخرى فإن مستخدمي القوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بصفة عامة و المستثمرين بصفة خاصة يعتقدون بارتفاع جودة عمليات المراجعة التي تقوم بها مكاتب المراجعة الكبرى مقارنة بالمكاتب الأخرى الأقل حجما، و يرجع ذلك إلى وجود برامج تدريب مستمرة بتلك المكاتب مما يجعل موظفيها على درجة عالية من الكفاءة.[1]

[1] عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة**، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 785.

الفرع الثاني: القضايا المهنية المرفوعة ضد مكتب المراجعة

من المتفق عليه أن القيمة المضافة للمراجعة هي دعم ثقة مستخدمي القوائم المالية، بأن القوائم المالية لا تحتوي على تحريفات جوهرية، كما أن فشل مراجع الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لعمله قد يعرضه لدعاوى قضائية من جانب مستخدمي القوائم المالية لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله الجسيم غير المتعمد في القيام بعمله، أو دعاوى لمطالبتها بحبس مراجع الحسابات في حالة إهماله المتعمد في القيام بعمله. ذلك فإنه يمكن القول بأن عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة يعتبر مقياسا لجودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطته.

و من ناحية أخرى فإن الدعاوى القضائية ضد مراجعي الحسابات يترتب عليها تكاليف تتمثل في الجزاءات و العقوبات المادية و الجنائية التي يمكن توقيعها على مراجع الحسابات، و كذلك في التأثير السلبي لتلك الدعاوى على سمعة مكتب المراجعة.[1]

الفرع الثالث: المنافسة بين مكاتب المراجعة

تؤدي المنافسة بين مكاتب المراجعة المختلفة إلى إرتفاع جودة عملية المراجعة Copley and Doucet، و ذلك خلافا لرأي بعض الكتاب Knapp 85 الذي يرى أن المنافسة قد تؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة من خلال تخفيض الأتعاب، إلا أن هذا الاستنتاج مردود عليه بأن جودة الخدمة المقدمة هي من أهم عناصر المنافسة، كما و أن الالتزام بالمعايير و قواعد السلوك المهني يترتب عليه الحفاظ على المستوى المقبول من الجودة في ظل انخفاض الأتعاب بسبب المنافسة.[2]

الفرع الرابع: السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة

يرى معظم الباحثين أن سمعة مكتب المراجعة تنشأ نتيجة تضافر العديد من العوامل مثل: الالتزام بالمعايير المهنية و قواعد سلوك وآداب المهنة، الخبرة المهنية لأفراد المكتب، ارتباط المكتب بأحد المكاتب العالمية، الصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب، الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب، قيمة الأتعاب التي يتقاضها المكتب، بالإضافة إلى وجود نظام للرقابة على جودة المراجعة، و بالتالي مجموعة المميزات التي يتمتع بها مكتب المراجعة هي التي تؤدي إلى زيادة شهرة مكتب المراجعة بالرغم من ارتفاع نسبة الأتعاب التي تتقاضاها هذه المكاتب.

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مرجع سابق**، ص ص 120-121.

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، مصر، 2006-2007، ص ص 396-397.

أما فيما يخص العلاقة بين سمعة مكتب المراجعة و جودة عملية المراجعة فقد أكدت العديد من الدراسات وجود علاقة طردية بين سمعة المكتب وجودة المراجعة، فكلما زادت سمعة مكتب المراجعة كلما زادت معها جودة المراجعة نظرا لأن هذه المكاتب تعتبر سمعتها جزء من رأسمالها ينبغي المحافظة عليه.[1]

الفرع الخامس: تخصص مكتب المراجعة

و يقصد به تخصص مكاتب المحاسبة والمراجعة في نشاط معين، و الذي يمكن أن يكون نشاطا تجاريا أو صناعيا أو خدميا أو زراعيا أو غير ذلك من الأنشطة، بحيث يمتلك معرفة تفصيلية بهذا النشاط.[2]

يلعب التخصص دورا مهما و أهمية بالغة، يمكن أن نذكر بعض المزايا الذي يحققها التخصص الصناعي:

- المراجعة التي يقوم بها مكتب مراجعة متخصص من المرجح أن تكون خدماته ذات جودة أعلى؛
- محافظي الحسابات المتخصصين في صناعة معينة قادرين على فحص العمليات والقوائم المالية أكثر من غيرهم و تكون العينة المختارة للفحص أكثر دقة؛
- تخفيض تكاليف المراجعة و ذلك من خلال التحكم في موازنة الوقت، لأن محافظ الحسابات المتخصص يكون أكثر تدريبا و معرفة بصناعة العميل ما يجعله بارع في حل المشكلات و التقليل منها؛
- كلما كان مكتب المراجعة متخصص في صناعة معينة كلما زادت سمعته و شهرته و ازدادت حصته في السوق؛
- يساعد التخصص الصناعي على اكتشاف المخالفات و التقليل من مخاطر المراجعة و فهم طبيعة مخاطر الأعمال.[3]

و فيما يتعلق بالعلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات و جودة المراجعة، نرى أن الاتجاه العام لدى غالبية الدراسات السابقة في هذا الشأن يؤيد وجود علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي و جودة المراجعة.[4]

---

[1] حمزة بوسنة، **مرجع سابق**، ص 139.

[2] شحاته السيد شحاته، **المراجعة المتكاملة مدخل المراجع العربي للقرن الحادى والعشرون**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014، ص 83.

[3] العيد خيراني، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة دراسة حالة الجزائر**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية (غير منشورة)، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012-2013، ص 29.

[4] شحاته السيد شحاته، **المرجع السابق**، ص 76.

الفرع السادس: التقدم التقني في أداء المهنة

لا شك أن إتباع الأساليب و الوسائل العلمية و التكنولوجية من قبل مكاتب المراجعة يعتبر من أحدد أهم مظاهر الجودة، و يتمثل ذلك في جعل فريق عمل المراجعة على علم بأحداث التطورات المهنية و التكنولوجية في تنفيذ عملية المراجعة، مثل توسع مكتب المراجعة في استخدام الحاسب الآلي في إجراء عملية المراجعة و كذلك استخدام أحدث الأساليب الإحصائية في المراجعة.[1]

الفرع السابع: التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني

و يرى أصحاب هذا الاتجاه أن على المراجع أن يحترم هذه السلوكيات، و أول هذه السلوكيات الحفاظ على حياده، و استقلاليته، لذلك يجب عليه تقديم درجة جودة تتناسب مع هذه السلوكيات، و قد أكد ذلك مجمع المحاسبين الأمريكي بأن المراجع يعتبر مخلا بآداب المهنة إذا لم يراعي في اتفاقياته مع العميل درجة الجودة للخدمة المقدمة مع تناسب ذلك أيضا مع قيمة أتعابه و حجم العمل.[2]

إن التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية يعتبر عاملا ذو تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة، حيث يؤدي ذلك الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علميا و عمليا، و يقومون ببذل العناية المهنية الكافية و الملائمة للوفاء بمسئولياتهم القانونية و المهنية والشخصية.[3]

الفرع الثامن: أتعاب المراجعة

تعرف أتعاب المراجع بأنها المبالغ أو الأجور أو الرسوم التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية مراجعة لحسابات مؤسسة ما، و يتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المؤسسة محل الفحص و بين المراجع وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية المراجعة والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية المراجعة للمساعدين.

و لا ننسى أن تحديد الأتعاب يتم مسبقا قبل البدء بعملية المراجعة و يجب أن تكون الأتعاب عادلة و متناسقة مع الجهد الذي يبذله و سمعة مكتبه و الخبرة المهنية.[4]

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2013، ص 385.

[2] إياد حسن حسين أبوهين، **مرجع سابق**، ص 62.

[3] أحمد محمد نور وآخرون، **مرجع سابق**، ص 20.

[4] غسان فلاح المطارنة، **مرجع سايق**، ص 84.

و نظرا لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات أثره على جودة المراجعة الخارجية، و قد أوضحت العديد من هذه الدراسات إلى أن هناك علاقة طردية بين أتعاب عملية المراجعة الخارجية و مستوى جودة المراجعة الخارجية، و هذا ما أظهرته نتائج دراسة Flak & Elizur 1996 و التي هدفت الى اختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية مع كل من كفاءة المراجع الخارجي، و أتعاب المراجعة، و الخسارة المتوقعة لفشل عملية المراجعة الخارجية، و كان من أهم النتائج التي توصل إليها هي أن أتعاب المراجعة الخارجية المرتفعة قد تحفز المراجع الخارجي لزيادة جودة المراجعة.[1]

المطلب الثالث: العوامل المرتبطة بفريق المراجعة وعلاقتها بجودة الأداء المهني للمراجعين

يوجد مجموعة من الخصائص أو عوامل مرتبطة بفريق العمل وتتمثل في:

- الخبرة المهنية و التأهيل العلمي و العملي لمراجع الحسابات.
- عدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة المؤسسة.
- توفر نظام اتصال فعال في مكتب المراجعة.
- تقديم خدمات استشارية.
- استقلالية مراجع الحسابات.

و فيما يلي سنقوم بعرض أو تحديد تأثير العوامل المذكورة سابقا على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات.

الفرع الأول: عدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة المنشأة.

تعتبر مدة استمرار مراجع الحسابات في مراجعة المؤسسة محل المراجعة من العوامل التي قد تؤثر على جودة عملية المراجعة، حيث قد ترتفع جودة المراجعة في حالة طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع المؤسسة محل المراجعة، فقد أشارت لجنة Cohen 78 إلى انخفاض جودة أداء مراجع الحسابات يحدث عندما تكون فترة ارتباط المراجع بعميله قصيرة، و من ناحية أخرى فإن هناك علاقة عكسية بين طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع العميل وجودة المراجعة، بمعنى أن طول فترة الارتباط بين المراجع و العميل قد يترتب عليه نقص جدية اجراءات المراجعة نتيجة لزيادة ثقة مراجع الحسابات بالعميل.[2]

---

[1] علاء الدين محمود عودة، **أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي**، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص 17.

[2] عبد الوهاب نصر على،شحاته السيد شحاته، **قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 48.

الفرع الثاني: الخبرة المهنية و التأهيل العلمي و العملي لمراجع الحسابات

يعتبر التأهيل العلمي و الخبرة المهنية لمراجع الحسابات من بين العوامل التي تؤثر على كفاءة و فعالية عملية المراجعة حيث أنه توجد علاقة ايجابية بينهما.

- **التأهيل العلمي:** يقصد هنا أن يكون مراجع الحسابات تلقى تكوينا أكاديميا و متخصصا و أن يكون على دراية بعلوم المحاسبة و المالية و المراجعة، و كل هذا يتحقق من خلال الدراسة في الجامعات و المعاهد المتخصصة، و يجد الإشارة على أن التأهيل العلمي لا يقتصر فقط على التكوين في مجالي المحاسبة و المالية و المراجعة و إنما يجب التمكن أيضا من جوانب أخرى كعلوم الإدارة، الاتصال، العلوم القانونية و عوامل تتعلق بالجانب السلوكي.
- **الخبرة المهنية:** تعرف الخبرة على أنها الفترة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة و اكتسابه للمهارات و المعارف المتعلقة بها. لكن ليس بالضرورة أن تكون الأقدمية سببا في إكتساب الخبرة و ذلك لاختلاف الخصائص الشخصية لكل فرد و اختلاف قدرة الاستعاب من شخص لآخر، و قد حدد الاتحاد الأوروبي شرط الخبرة والتي يجب أن لا تقل على ثلاثة سنوات في حين الولايات المتحدة الأمريكية لا يتطلب ذلك سوى سنتين.[1]

الفرع الثالث: توفر نظام اتصال فعال في مكتب المراجعة

إن عملية الاتصال تتمثل في إيجاد حلقة وصل بين مختلف الأجهزة الفرعية داخل التنظيم من جهة، و بين الأجهزة الفرعية و التنظيم الكلي من جهة أخرى. و يعتبر نظام الاتصال و التواصل علاقة ثنائية بين أعضاء مكتب المراجعة من جهة، و بين مكتب المراجعة و العميل من جهة أخرى، و يعد نظام الاتصال من أهم العناصر و العوامل التي تعمل على نجاح مكتب المراجعة.

إن لنظام الاتصال الفعال تأثيرا قويا على جودة الأداء المهني لمكاتب مراجعة الحسابات تتمثل في النقاط التالية:

أكدت العديد من الدراسات على أن وجود نظام اتصال فعال يساهم بشكل كبير و قوي في جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، و أوضحت أن وجود نظام اتصال فعال يعمل على:

[1] خيراني العيد، **مرجع سابق**، ص ص24- 25.

- تعميق روح الانتماء إلى مكتب المراجعة، من خلال مشاركة المراجعين في مناقشة الخطط والبرامج و أساليب تنفيذ المهام.
- تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة من خلال إبلاغ المراجعين بالتعليمات و التوجيهات و أساليب تنفيذ المهام، و تعريفهم بالتعديلات و الإضافات في معايير المراجعة و قواعد آداب السلوك المهني، مما يحسن من أداء المراجعين.
- التعرف على أوجه القصور في أداء مراجعي الحسابات و عقد الدورات التدريبية المتخصصة التي تساعد في تحسين مستويات أدائهم.[1]

الفرع الرابع: استقلالية المراجع

يعتبر استقلال المراجع من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى، كما أنه حجر الزاوية لمهنة المراجعة و أساس الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية. و يشمل استقلال المراجع على: الحق في الإشراف على مندوبيه و توجيه أعمالهم بدون أي تدخل من المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، و الحرية التامة في اختيار إجراءات و طرق الفحص التي يقوم بها، بالإضافة إلى حرية التعبير عن الرأي في التقرير الذي يدلي به على القوائم المالية بدون خوف من اتخاذ إجراءات انتقادية ضده.

أما عن علاقة استقلال المراجعين بجودة المراجعة، فقد توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين استقلال المراجع و جودة المراجعة، و في هذا الإطار خلصت دراسة De Angelo إلى أن استقلال المراجع يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة المراجعة حيث أن المراجع غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء و المخالفات المكتشفة. و أوضح أحد الباحثين أن هناك علاقة إيجابية بين استقلال المراجع و جودة المراجعة، و أن جودة المراجعة في مفهومها الشامل لا تتطلب تحقيق الاستقلال بصورة مطلقة حيث أن ذلك يمثل وضعا مثاليا لا يمكن تحقيقه في الواقع، بل ينبغي الوصول إلى أقصى قدر ممكن في ظل الظروف السائدة.[2]

[1] سهام أكرم عمر الطويل، **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة**، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل(غير منشورة)، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2012، ص 52.

[2] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **مرجع سابق**، ص ص 27-28.

و لا شك أن استقلال مراجع الحسابات الذهني و الظاهري يزيد من درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية في نتائج عمله وفي جودتها.[1]

الفرع الخامس: تقديم خدمات استشارية

تهدف هذه الخدمات أساسا إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات و الموارد المتاحة له و مما يحقق أهداف التنظيم، من خلال تقديم الاقتراحات و المشورة و التوصيات التي من شأنها أن تساهم في دعم إدارة مؤسسة العميل لإيجاد الحلول في بعض مشكلاتها أو لدعم موقف الإدارة في بعض السياسات وقيادة المؤسسة.

و يقوم المراجع بأداء هذه الخدمات كاستشاري فقط دون أن يكون له علاقة بالتنفيذ و هو في ذلك يعتمد على خبرته و كفاءته و قدراته الخاصة عند تقديمه لهذه الخدمات.[2]

و يمكن تلخيص الأسباب أو المبررات التي تلجأ إدارة المؤسسة إلى الاستعانة بالخدمات الاستشارية لها فيما يلي:

- لا ترى الإدارة في أغلب الأحوال سببا للاستعانة بمراجع الحسابات –كخبير مستشاري– إلا إذا تبين لها أنه يملأ فراغا في موقف محدد.
- يواجه المديرون كثيرا من المشاكل أو قد يطلب منهم اتخاذ قرارات معينة دون أن تتوافر لديهم أو تتوافر لهم المعلومات أو الخبرة أو التدريب أو الخلفية المناسبة التي تتيح لهم القدرة على تقييم البدائل و الاختيار الأفضل للبديل المثالي من بين البدائل المطروحة عليهم.
- سرعة تزايد معدل التغييرات الحادث التشريع و في تعدد الأنشطة المتاحة، و في العلاقات الاجتماعية و البيئية و الإنسانية قد تفوق في سرعتها و معدل تزايدها قدرة أي مدير جاد يحاول متابعتها.
- قد لا يوجد لدى مؤسسات كثيرة موظفين يمتلكون المهارات و الخبرات والمعارف اللازمة لمواجهة جميع الظروف التي قد تحدث للمؤسسة.[3]

إن تأثير تقديم مكاتب المراجعة الخدمات الاستشارية يؤثر سلبا على جودة المراجعة، حيث إن أتعاب الخدمات الأخرى خلاف خدمات المراجعة تجعل المراجعين يعتمدون ماليا على عملائهم، و من ثم يصبحون أقل استعداد للصمود أمام

[1] عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، **قواعد وأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية، مرجع سابق**، ص 63.

[2] رزق ابو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص ص 58-59.

[3] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد الحديث المشاكل والمسؤوليات الأدوات والخدمات**، دار صفاء، الأردن، 2009، ص 541.

ضغوط الإدارة وذلك بسبب الخوف من فقد عملائهم، كما أن طبيعة العديد من الخدمات الأخرى خلاف خدمة المراجعة تضع المراجعين في منطقة الأدوار الإدارية مما يهدد موضوعيتهم فيما يتعلق بالعمليات التي يراجعونها.[1]

[1] سهام أكرم عمر الطويل، **مرجع سابق**، ص 51.

خلاصة الفصل:

نخلص من خلال ما سبق ذكره بأن جودة المراجعة هي التزام المراجع بالمعايير المهنية المتعارف عليها، و احترامه لآداب و قواعد السلوك المهني و كذلك تطبيقه لبعض الخصائص أو العوامل التي يعكس توفرها مفهوم الجودة والتي تم إصدارها من طرف كتاب الأدب المحاسبي.

و للاستمرار أيضا في تحسين وتحقيق جودة المراجعة، وجب خضوع الجودة للرقابة و التي كما ذكرنا سابقا من بين الأساليب فحص الزميل أو النظير، و مجلس الإشراف على مكاتب المراجعة و التي ربما تجعل المراجع في محل المراقبة مما يؤدي إلى تحسين خدماته.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين

تمهيد:

يعرض الفصل الثالث الدراسة الميدانية التي تهدف إلى التعرف على مفهوم جودة المراجعة السائد بين الأطراف المهتمة بعملية المراجعة و العوامل المؤثرة عليها و نوعية ذلك الأثر.

حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى استجواب أفراد مجتمع الدراسة و عينتها، و التي اشتملت كل من مكاتب محافظي الحسابات و خبراء محاسبين، و ذلك قصد تحقيق ما توصلنا إليه في الجانب النظري من الدراسة و مطابقتها على البيئة الميدانية، كما تم توضيح أداة الدراسة و المتمثلة في إستبانة وطرق تصميمها و إعدادها، و صدقها و ثباتها، كما يتضمن هذا الفصل كيف تم تفريغ البيانات و المعلومات المتحصل عليها في برنامج المعالجات الإحصائية SPSS (Statistique Pakage for Sociel Sience) و تحليل نتائج الدراسة بواسطته.

المبحث الأول: عرض وتحليل الاستبيان

قصد القيام بالدراسة التطبيقية تم الاعتماد على الاستبيان لما له من أهمية في جمع البيانات في فترة وجيزة. و سنتطرق في هذا المبحث إلى الظروف التي أعد فيها الاستبيان، و من ثم إخضاعه على لجنة التحكيم العلمي و في الأخير اختباره بالطريقة اللازمة و المناسبة. كما سنوضح المنهجية المعتمدة في الدراسة.

المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان

الفرع الأول: مرحلة التصميم الأولي

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستبيان، و انطلاقا من الجانب النظري تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث و الفرضيات الموضوعة، و لقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- صياغة أسئلة بسيطة وسهلة؛
- طرح أسئلة وفق ترتيب منطقي.

بعد الانتهاء من اعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة المختصين بغرض التحكيم حيث أعطوا لنا مجموعة من الملاحظات و التصويبات من أجل استفاء مشكلة البحث و تفادي الأخطاء المنهجية.

الفرع الثاني: مرحلة إعادة التصميم

بعد قيام الأساتذة بتحكيم الاستبيان، مكنتنا هذه المرحلة الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من طرفهم و اتخاذ بعض التعديلات و المتمثلة في تعديل بعض الأسئلة و صياغتها بطريقة مناسبة و واضحة.

الفرع الثالث: مرحلة التصميم النهائي

هي المرحلة النهائية المتعلقة بالاستبيان، حيث تم الانتهاء من الصياغة النهائية للاستبيان و من ثم شرعنا في طباعتها على أوراق عادية، و استعنا في توزيعها على:

- التسليم المباشر للاستبيان على محافظي الحسابات في مقر إقامتنا ببسكرة؛
- الاستعانة ببعض الزملاء من جهات مختلفة من الوطن لتوزيع الاستمارة.

الفرع الرابع: معالجة استمارة الاستبيان

تم في هذه المرحلة تكوين مصفوفة الاستبيان متعلقة بفرضيتين، الفرضية الأولى تضم 23 سؤالا، و الفرضية الثانية تضم 14 سؤالا، و بعد ذلك تم تفريغ المصفوفة إلى برنامج SPSS 20 للحصول على النتائج المطلوبة. و بذلك بلغ عدد فقرات المجالات 37 فقرة، كانت الإجابة عليها وفق مقياس ليكارت الخماسي.

يتكون المقياس المقترح من مجموعة من الأسئلة التي تختلف بصددها وجهات النظر، مستخدمين خمسة أنماط للإجابة حيث تتدرج (معارض بشدة، معارض، محايد، موافق، موافق بشدة)، حيث تعطى للإجابة التي تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الإيجابية خمس درجات، و للإجابات التي تليها أربع درجات، ثلاث درجات فدرجتين ثم درجة واحدة و هكذا و بالعكس للاتجاهات السلبية، كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (03-01): مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها

الدرجة	1	2	3	4	5
التصنيف	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر: صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة– الجزائر**، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص 131.

الجدول رقم (03-01) ليكارت الخماسي يوضح تصنيف الإجابات من الدرجة الأولى إلى الدرجة الخامسة لمعرفة إتجاه الإجابات.

الجدول رقم (03-02): معايير تحديد إتجاه عينة الدراسة وذلك بإتباع سلم ليكارت الخماسي.

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 إلى 1.79	1
من 1.8 إلى 2.59	2
من 2.6 إلى 3.39	3
من 3.4 إلى 4.19	4
من 4.20 إلى 5	5

المصدر: صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة– الجزائر**، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص 131.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان وفرضياته

تتكون هذه الاستبانة من قسمين:

القسم الأول: و يختص هذا القسم بالبيانات و المعلومات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة حيث تتضمن (الجنس، العمر، المستوى العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة، سنوات الخبرة).

القسم الثاني: يحتوي على مجموعة من الفقرات عددها 37 فقرة، توزعت على محورين رئيسيين، و تتمثل هذه المحاور في:

المحور الأول: يتضمن الأسئلة الممتدة من [1-23] و هي تحتوي على ثمانية عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة و يتوقع أن يكون لها تأثير على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، و هي بذلك تخص الفرضية الأولى.

المحور الثاني: يتضمن الأسئلة الممتدة من [24-37] و هي تحتوي على خمسة عوامل مرتبطة بفريق عمل المراجعة و يتوقع أن يكون لها تأثير على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، و هي بذلك تخص الفرضية الثانية.

المبحث الثاني: معالجة نتائج الاستبيان

المطلب الأول: مجتمع و عينة الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة محافظي الحسابات، و خبراء محاسبين الذين يزاولون نشاطهم في كل من ولاية بسكرة، ورقلة، واد سوف و نظرا لقيود الوقت، و الأخذ بعين الاعتبار ما تحتويه استمارة الاستبيان من أسئلة كثيرة تتطلب وقتا طويلا نسبيا للإجابة عنها، حيث تم توزيع 47 استمارة استبيان على محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين و استرجاع 40 منها.

و بذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للتحليل 40 استبانة بواقع استبانة واحدة لكل مكتب و الجدول التالي يبين الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان:

الجدول رقم (03-03): عدد الاستمارات الموزعة

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات المسترجعة	40	85.11%
عدد الاستمارات الغير مسترجعة	7	14.89%
مجموع عدد الاستمارات	47	100%

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان

يبين الجدول رقم (03-03) عدد الاستمارات الموزعة على العينة المقصودة، فبالنسبة للاستبانات المسترجعة بلغت نسبتها 85.11% من حجم العينة المختارة و هي نسبة مرتفعة، أما نسبة الاستبانات الغير مسترجعة فبلغت 14.89% لأنها لم تستلم في الآجال المحددة.

أما بالنسبة لتوزيع أفراد العينة حسب الولاية فقد كان ذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (03-04): توزيع العينة حسب الولايات

الولايات	التكرار	النسبة
بسكرة	15	37.5%
واد سوف	13	32.5%
ورقلة	12	30%
المجموع	40	100%

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-04) أن أفراد العينة موزعة بنسب متقاربة بحيث كانت لولاية بسكرة و التي هي مقر إقامتنا نسبة 37.5%، أما ولاية واد سوف فكانت النسبة 32.5%، و بالنسبة لولاية ورقلة 30%.

المطلب الثاني: وصف و تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة

نشير إلى أن جميع البيانات تم تبويبها في برنامج SPSS 20 و الذي يعتبر مصدر كل الجداول التي تضمنت التكرار و النسب المئوية وكذلك الأشكال البيانية المرافقة.

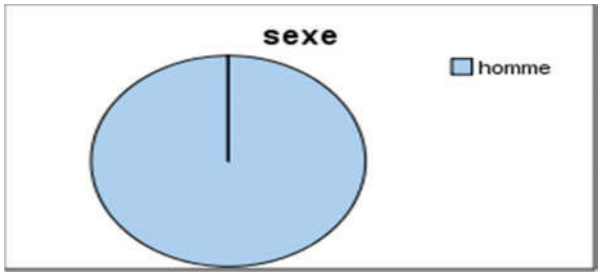
الفرع الأول: الجنس

الجدول رقم (03-05): توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	40	100%
أنثى	0	0%
المجموع	40	100%

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (03-01): توزيع العينة حسب الجنس



نلاحظ من الجدول رقم (03-05) والشكل (03-01) أن نسبة توزيع العينة حسب الجنس تتمثل في 100% ذكور و ذلك لطبيعة هذه مهنة.

الفرع الثاني: العمر

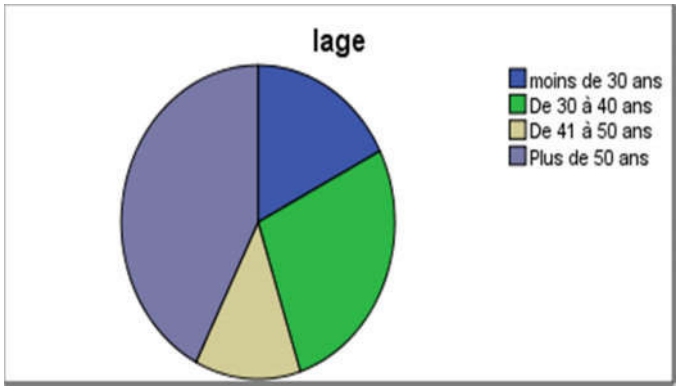
يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية:

الجدول رقم (03-06): توزيع العينة حسب العمر

الفئة العمرية	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	7	17.5%
من 30 إلى 40 سنة	11	27.5%
من 41 إلى 50 سنة	5	12.5%
أكثر من 50 سنة	17	42.5%
المجموع	40	100%

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (03-02): توزيع العينة حسب العمر



المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان بالاعتماد على برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-06) و الشكل رقم (03-02) أن نسبة المشاركة في الفئة أقل من 30 سنة هي 17%، و نسبة المشاركة في الفئة من 30 إلى 40 سنة تمثل 27.5%، أما في الفئة من 41 إلى 50 سنة فهي 12.5%، و بالنسبة للفئة الأكثر من 50 سنة فمثلت 17 مستجوبا أي ما يعادل 42.5% من إجمالي العينة و

بالتالي نلاحظ أن غالبية عينة الدراسة تتجاوز أعمارهم أكثر من 50 سنة و هذا راجع لطبيعة الحصول على اعتماد مهنة محافظة الحسابات حيث تتطلب وقتا كبيرا.

الفرع الثالث: المستوى التعليمي

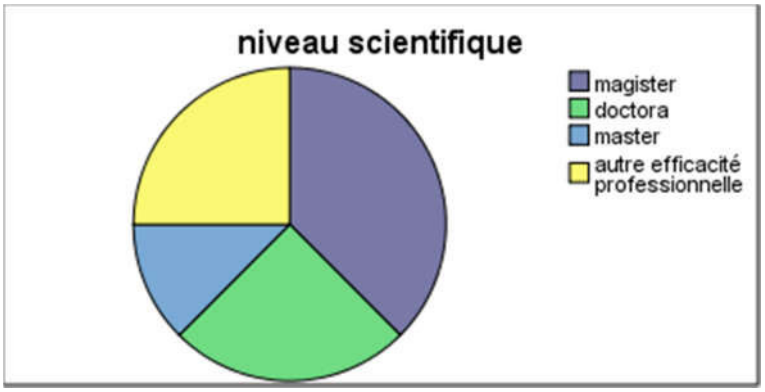
يبين الجدول و الشكل التالي توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي:

الجدول رقم (03-07): توزيع العينة حسب المستوى

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة
ماجستير	15	37.5%
دكتوراه	10	25%
ماستر	5	12.5%
شهادة كفاءة مهنية	10	25%
المجموع	40	100%

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (03-03): توزيع العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان بالاعتماد على برنامج spss

يبين الجدول رقم الجدول رقم (03-07) و الشكل رقم (03-02) أن نسبة 37.5% من عينة الدراسة هم حاملي شهادة الماجستير، و نسبة 25% من عينة الدراسة متحصلين على شهادة الدكتوراه، و كذلك 25% من عينة الدراسة حاملين شهادة الكفاءة المهنية، و بالنسبة لحاملي شهادة الماستر فقد كانت النسبة 12.5%.

الفرع الرابع: التخصص العلمي

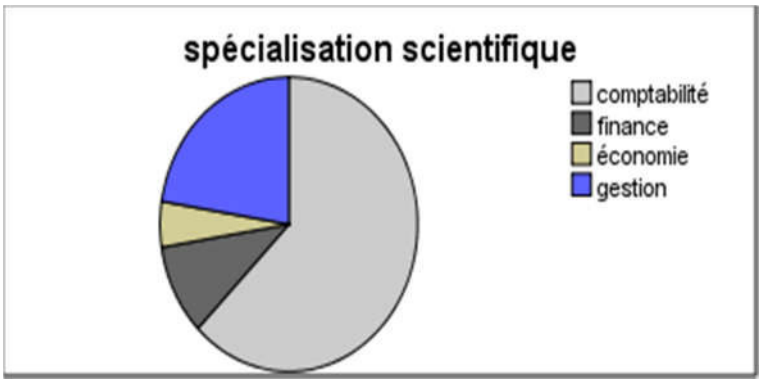
يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي:

الجدول رقم (03-08): توزيع العينة حسب المستوى العلمي

المستوى العلمي	التكرار	النسبة
محاسبة	25	62.5%
مالية	4	10%
اقتصاد	2	5%
تسيير	9	22.5%
المجموع	40	100%

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (03-04): توزيع العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان بالاعتماد على برنامج spss

يبين الجدول رقم (03-08) و الشكل رقم (03-04) أن نسبة 62.5% من عينة الدراسة متخصصين في المحاسبة، بينما تمثل نسبة 22.5% من عينة الدراسة المتخصصين في مجال التسيير، أما تخصص المالية فكانت نسبته 10%، و 5% من عينة الدراسة متخصصين في الاقتصاد.

الفرع الخامس: الوظيفة

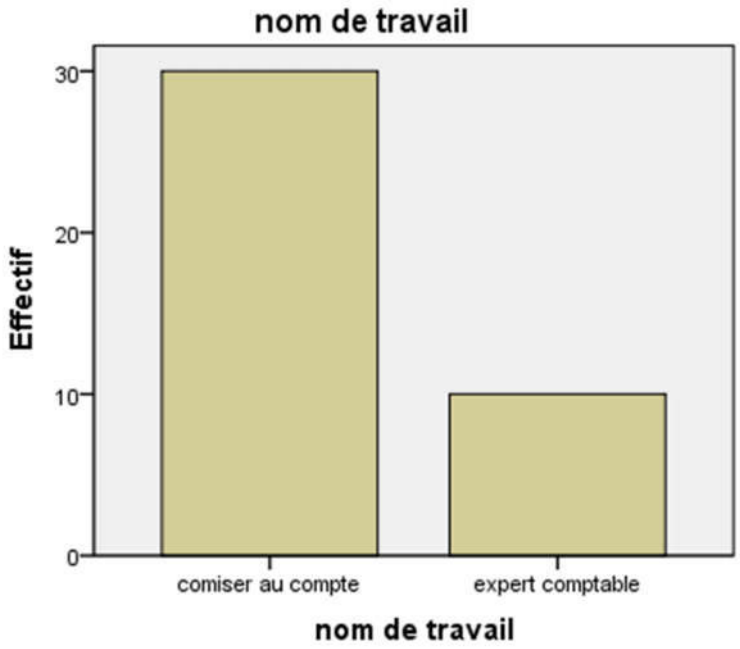
يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:

الجدول رقم (03-09): توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
محافظ حسابات	30	75%
خبير محاسب	10	25%
المجموع	40	100%

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (03-05): توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان بالاعتماد على برنامج spss

يبين الجدول رقم (03-09) و الشكل رقم (03-05) أن 75% من عينة الدراسة هم محافظي حسابات، أما 25% فتمثل الخبراء المحاسبين.

الفرع السادس: سنوات الخبرة

يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم (03-10): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	6	15%
من 5 إلى 15 سنة	20	50%
من 15 سنة إلى 20 سنة	4	10%
أكثر من 20 سنة	10	25%
المجموع	40	100%

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (03-06): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان بالاعتماد على برنامج spss

يبين الجدول الجدول رقم (03-10) و الشكل رقم (03-05) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة، حيث نجد أن الخبرة المهنية من 5 إلى 15 سنة تحتل النسبة الكبرى 50%، ونسبة 25% لسنوات الخبرة أكثر من 20 سنة، أما سنوات الخبرة أقل من 5 سنوات فكانت نسبتها 15%، ثم تأتي سنوات الخبرة من 15 إلى 20 سنة بنسبة 10%.

المطلب الثاني: دراسة درجة صدق وثبات الاستبيان

يقصد بصدق الأداة (Validity) مدى صلاحية الأداة لقياس الجانب المراد قياسه، و هو عبارة عن مؤشر على قدرتها على قياس الجانب موضوع الاهتمام فيها، أما الثبات (Reliability) يعني الحصول على نفس النتائج في حالة إعادة تطبيق الأداة على نفس العينة من قبل نفس الباحث أو الباحثين في نفس الظروف.

الفرع الأول: ثبات الاستبيان

لتأكد من ثبات الاستمارة و مصداقيتها وذلك لإمكانية تطبيقها على دراستنا تم حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) إذ تم تقدير معامل الثبات لكل مجال، و كانت النتائج موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-11): معامل الثبات (طريقة كرونباخ ألفا)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	كرونباخ ألفا
الأول	العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وتأثيرها على جودة الأداء المهني	23	0.702
الثاني	العوامل المرتبطة بفريق العمل وتأثيرها على جودة الأداء المهني	14	0.716
الأول والثاني	جميع الفقرات	37	0.813

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان بالاعتماد على برنامج spss

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه نلاحظ بأن معامل ألفا كرونباخ قد 81.3% بالنسبة للمجال الأول و الثاني، أما بالنسبة للمجال الأول فإن النسبة هي 70.2%، و بالنسبة للمجال الثاني فإن النسبة هي 71.7%، و بالتالي هي نسب مقبولة بدرجة كبيرة و هذا يدل على أن العبارات متسقة داخليا و بالتالي يمكن الاعتماد على الاستبيان في الاجابة على الفرضيات المطروحة.

الفرع الثاني: صدق الاتساق الداخلي لفقرات الإختبار

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان لكل مجال، و ذلك بحساب معامل الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمجال التابعة له.

الجدول رقم (03–12): معامل الارتباط بين كل فقرات الاستبيان والدرجة الكلية لفقرات الاستبيان

رقم الفقرة	معامل الارتباط	رقم الفقرة	معامل الارتباط
Q1	0.30	Q24	0.35
Q2	0.24	Q25	0.21
Q3	0.35	Q26	0.54
Q4	0.25	Q27	0.38
Q5	0.27	Q28	0.37
Q6	0.19	Q29	0.26
Q7	0.44	Q30	0.54
Q8	0.40	Q31	0.40
Q9	0.50	Q32	0.28
Q10	0.43	Q33	0.51
Q11	0.53	Q34	0.37
Q12	0.58	Q35	0.28
Q13	0.20	Q36	0.22
Q14	0.25	Q37	0.30
Q15	0.21		
Q16	0.22		
Q17	0.24		
Q18	0.13		
Q19	0.33		
Q20	0.14		
Q21	0.24		
Q22	0.15		
Q23	0.23		

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان بالاعتماد على برنامج spss

يبين الجدول رقم (03-12) أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبيان، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عن مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

المطلب الثالث: حساب الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي لكل مجال

الفرع الأول: بالنسبة للمجال الأول

الجدول رقم (03-13): اتجاهات أفراد العينة حول العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وتأثيرها على جودة الأداء المهني

رقم الفقرة	المحور الأول	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه
		التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
		النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%			
01	تضطرون أحيانا لزيادة حجم ساعات العمل لإتمام مهام المراجعة	0	7	4	20	9	1	3.78	موافق
		0%	17.5%	10%	50%	22.5%			
02	تخططون لتوظيف مراجعين جدد في المستقبل القريب	0	4	6	29	1	0.69	3.68	موافق
		0%	10%	15%	72.5%	2.5%			
03	توجد طلبات حديثة لخدمات المراجعة من طرف عملاء جدد في اطار الدراسة	0	4	7	27	2	0.73	3.68	موافق
		0%	10%	17.5%	67.5%	5%			
	حجم مكتب المراجعة						0.52	3.70	موافق
04	الالتزام بالمعايير المهنية والاتصال الجيد بين المكتب والعميل تعتبر من العناصر المكونة لسمعة الجيدة	0	0	3	22	15	0.60	4.30	موافق بشدة
		0%	0%	7.5%	55%	37.5%			
05	خبرة فريق العمل ونشاط العميل من مؤشرات السمعة الجيدة	0	0	1	24	15	0.53	4.35	موافق بشدة
		0%	0%	2.5%	60%	37.5%			
06	تم استبدال الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة الخاص بكم إلى التغيير من قبل أحد العملاء	5	13	11	9	2	1.10	2.75	محايد
		12.5%	32.5%	27.5%	22.5%	5%			
	السمعة الجيدة لمكتب المراجعة						0.53	3.80	موافق
07	رفعت دعاوى قضائية ضد مكتب المراجعة سابقا	10	18	6	4	2	1.10	2.25	معارض
		25%	45%	6%	4%	2%			

08	الدعاوى القضائية كانت نتيجة النمو السريع للمهنة وتحملكم لالتزامات جديدة فأدى ذلك لتقصير في عملكم	6	12	17	4	1	0.95	2.55	معارض
		15%	30%	42.5%	10%	2.5%			
09	تعرض أحد عملاء مكتبكم لحالات الفشل المالي والافلاس	14	15	4	6	1	1.13	2.13	معارض
		35%	37.5%	10%	15%	2.5%			
	القضايا المهنية المرفوعة ضد مكتب المراجعة						0.93	2.30	معارض
10	مكتب المراجعة يواجه منافسة قوية من طرف باقي المكاتب الأخرى	1	5	7	20	7	0.99	3.68	موافق
		2.5%	12.5%	17.5%	50%	17.5%			
11	تخفيض أتعاب المراجعة مرتبط بدرجة المنافسة بين المكاتب	0	13	7	12	8	1.14	3.38	محايد
		0%	32.5%	17.5%	30%	20%			
12	تفكرون في ابرام اتفاقيات تعاون مع مكاتب محلية أو أجنبية من أجل تطوير الأداء والتنظيم الداخلي	0	5	18	15	2	0.77	3.35	محايد
		0%	12.5%	45%	37.5%	5%			
	المنافسة بين مكاتب المراجعة						0.64	3.46	موافق
13	يركز مكتب المراجعة الخاص بكم على فحص شركة في قطاع معين	2	12	8	13	5	1.15	3.18	محايد
		5%	30%	20%	32.5%	12.5%			
14	فريق العمل الخاص بمكتبكم له المعرفة الكافية بنشاط العميل	0	0	4	26	10	0.58	4.15	موافق
		0%	0%	10%	65%	25%			
15	يقدم مكتبكم خدمات غير المراجعة مثل (خدمات ضريبية، محاسبية..)	3	1	5	23	8	1.04	3.80	موافق
		7.5%	2.5%	12.5%	57.5%	20%			
	تخصص مكتب المراجعة						0.61	3.70	موافق
16	يعتمد مكتب المراجعة الخاص بكم على الوسائل التقنية الحديثة والتركيز عليها في أداء المهنة	0	0	0	24	16	0.49	4.40	موافق بشدة
		0%	0%	0%	60%	40%			
17	يستخدم مكتب المراجعة برمجيات متطورة وأساليب إحصائية لإتمام الأعمال	0	1	4	21	14	0.72	4.20	موافق بشدة
		0%	2.5%	10%	52.5%	35%			
18	وجود أحدث التقنيات بالمكتب يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة	1	0%	1	25	13	0.73	4.23	موافق بشدة
		2.5%	0%	2.5%	62.5%	32.5%			
	التقدم التقني في أداء المهنة						0.48	4.27	موافق بشدة

19	يلتزم مكتب المراجعة بالمعايير وقواعد السلوك التي تضعها المنظمات المهنية	0	0	4	24	12	0.60	4.20	موافق بشدة
		0%	0%	10%	60%	30%			
20	تعتبر القوانين والتشريعات بقواعد وأخلاقيات السلوك المهني لمهنة المراجعة كافية وواضحة	1	3	14	17	5	0.90	3.55	موافق
		2.5%	7.5%	35%	42.5%	12.5%			
التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني							0.59	3.87	موافق
21	توجد طرق لتحديد الأتعاب وتلقى قبولا عاما من المراجع والعميل أم يترك ذلك للمساومة بين الطرفين	1	2	9	21	7	0.88	3.78	موافق
		2.5%	5%	22.5%	52.5%	17.5%			
22	الأتعاب مناسبة مع ما تبذلونه من جهد في العمل	2	6	9	20	30	1	3.40	موافق
		5%	15%	22.5%	50%	7.5%			
23	أتعاب المراجعة التي تتلقونها وتكون زهيدة أحيانا تدفعكم إلى التهاون في العمل	12	11	8	5	4	1.31	2.45	معارض
		30%	27.5%	20%	12.5%	10%			
أتعاب المراجعة							0.72	3.20	محايد

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان بالاعتماد على برنامج spss

يظهر لنا من خلال الجدول رقم (03-13) أن البعد الأول "حجم مكتب المراجعة" و الذي يحتوي على ثلاثة فقرات و هي الفقرة رقم (01)،(02)،(03) أن المتوسط الحسابي العام للبعد ككل قدر (3.70)، و انحراف معياري (0.52)، و بدرجة تقدرية موافق، مما يشير على أن حجم المكتب له أهمية بالنسبة لأفراد العينة، إذا حصلت الفقرة رقم (01) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.78)، و انحراف معياري (1) بدرجة تقدير موافق مما يدل أن أفراد العينة يضطرون إلى زيادة ساعات العمل، ثم تليها الفقرة رقم (02) و(03) على التوالي بمتوسط حسابي مشترك (3.68) و انحراف معياري للفقرة (02) (0.69)، الفقرة (03) قدر (0.73) بدرجة تقدرية موافق مما يدل على أن هناك تخطيط لتوظيف مراجعين جدد و توجد طلبات حديثة لخدمات المراجعة.

كما تبين لنا من خلال الجدول (03-13) البعد الثاني "السمعة الجيدة لمكتب المراجعة" و الذي يحتوي على ثلاثة فقرات و هي الفقرة رقم (04)،(05)،(06) أن المتوسط الحسابي العام للبعد ككل قدر (3.80)، و انحراف معياري (0.53)، و بدرجة تقدرية موافق مما يدل على أن سمعة المكاتب جيدة، حيث حصلت الفقرة رقم (05) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.35)، و انحراف معياري (0.53) بدرجة تقدير موافق بشدة مما يعني على أن خبرة فريق

العمل و نشاط العميل من مؤشرات السمعة الجيدة، ثم تأتي الفقرة رقم (04) بمتوسط حسابي (4.30) و انحراف معياري (0.60) و درجة تقديرية موافق بشدة، هذا ما يعني أن أفراد العينة يرون أن الالتزام بالمعايير المهنية و الاتصال الجيد بين المكتب و العميل من عناصر السمعة، ثم تليها الفقرة رقم (06) بمتوسط حسابي (2.75) و انحراف معياري (1.10) و بدرجة محايد مما يدل على أن المكاتب متحفظين في الاجابة على استبدال الخدمات التي يقدمها مكتبهم إلى التغيير من قبل العملاء.

كما تبين لنا من خلال الجدول (03-13) أن البعد الثالث "القضايا المهنية المرفوعة ضد مكتب المراجعة" و الذي يحتوي على ثلاثة فقرات و هي الفقرة رقم (07)،(08)،(09) أن المتوسط الحسابي العام للبعد ككل قدر (2.30)، و انحراف معياري (0.93)، و بدرجة تقدرية معارض مما يدل على أن أفراد العينة معارضة على وجود قضايا ضد مكتبهم، حيث حصلت الفقرة رقم (08) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.55)، و انحراف معياري (0.95) بدرجة معارض و ذلك يعني أنه لم ترفع دعاوى قضائية ضد مكتبهم، ثم تليها الفقرة رقم (09) بمتوسط حسابي (2.13) و انحراف معياري (1.13) و بدرجة معارض و ذلك يوضح عدم تعرض مكاتب أفراد العينة لحالات الفشل المالي أو الإفلاس.

كما تبين لنا من خلال الجدول (03-13) أن البعد الرابع "المنافسة بين مكاتب المراجعة" و الذي يحتوي على ثلاثة فقرات و هي الفقرة رقم (10)،(11)،(12) أن المتوسط الحسابي العام للبعد ككل قدر (3.46)، و انحراف معياري (0.64)، و بدرجة تقدرية موافق مما يدل على أن هناك تنافس بين المكاتب، حيث حصلت الفقرة رقم (10) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.68)، و انحراف معياري (0.99) بدرجة موافق و ذلك يعني أن مكتب المراجعة يواجه منافسة من طرف المكتب الآخرى، ثم تليها الفقرة رقم (11) بمتوسط حسابي (3.38) و انحراف معياري (1.14) و بدرجة محايد و ذلك يعني أن أفراد العينة متحفظين في الإجابة على تخفيض الأتعاب مرتبط بدرجة المنافسة، ثم تليها الفقرة رقم (12) بمتوسط حسابي (3.35) و انحراف معياري (0.77) و بدرجة محايد و ذلك يعني أن غير متأكدين من إبرام اتفاقيات تعاون مع مكاتب محلية أو أجنبية.

كما تبين لنا من خلال الجدول (03-13) أن البعد الخامس "تخصص مكاتب المراجعة" و الذي يحتوي على ثلاثة فقرات و هي الفقرة رقم (13)،(14)،(15) أن المتوسط الحسابي العام للبعد ككل قدر (3.70) و انحراف معياري (0.61)، بدرجة تقدرية موافق مما يدل على أن المكاتب لها تخصص في فحص قطاع معين، حيث حصلت الفقرة رقم (14) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.15)، و انحراف معياري (0.58) بدرجة موافق و ذلك يعني أن المراجعين

موافقين على أن فريق عملهم لديه الدراية الكافي بنشاط العميل، ثم تليها الفقرة رقم (15) بمتوسط حسابي (3.80) و انحراف معياري (1.04) و بدرجة موافق و ذلك يعني أن مكاتب المراجعة تقدم خدمات أخرى (ضريبية، محاسبية...)، ثم تليها الفقرة رقم (13) بمتوسط حسابي (3.18) و انحراف معياري (1.15) وبدرجة محايد.

كما تبين لنا من خلال الجدول (03-13) أن البعد السادس "التقدم التقني في أداء المهنة " و الذي يحتوي على ثلاثة فقرات وهي الفقرة رقم (16)،(17)،(18) أن المتوسط الحسابي العام للبعد ككل قدر (4.27) و انحراف معياري (0.48) بدرجة تقدرية موافق بشدة مما يدل على أهمية التقدم التقني في أداء المهنة من وسائل و برمجيات حديثة، حيث تحصلت الفقرة رقم (16) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.40) و انحراف معياري (0.49) و بدرجة موافق بشدة، و تليها الفقرة رقم (18) بمتوسط حسابي (4.23) و انحراف معياري (0.73) و درجة تقدرية موافق بشدة، ثم تليها الفقرة رقم (17) بمتوسط حسابي (4.20) و انحراف معياري (0.72) و درجة تقدرية موافق بشدة أيضا.

كما تبين لنا من خلال الجدول (03-13) أن البعد السابع "التزام المكتب بقواعد و آداب السلوك المهني" و الذي يحتوي على فقرتين و هي الفقرة رقم (19)،(20) أن المتوسط الحسابي العام للبعد ككل قدر (3.87) و انحراف معياري (0.59) بدرجة تقدرية موافق مما يدل على التزام أفراد العينة بقواعد و آداب السلوك المهني، حيث جاءت الفقرة رقم (19) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.20) و انحراف معياري (0.60) و درجة موافق بشدة، ثم تأتي في المرتبة الثانية الفقرة رقم (20) بمتوسط حسابي (3.55) و انحراف معياري (0.90) و بدرجة تقدرية موافق.

كما تبين لنا من خلال الجدول (03-13) أن البعد الثامن "أتعاب المراجعة " و الذي يحتوي على ثلاثة فقرات و هي الفقرة رقم (21)،(22)،(23) أن المتوسط الحسابي العام للبعد ككل قدر (3.20) و انحراف معياري (0.72) بدرجة تقدرية محايد مما يدل على أن المراجعين غير متأكدين من ناحية أتعاب المراجعة و ذلك لعدم وجود تأثير كبير لانخفاض الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني، حيث حصلت الفقرة رقم (21) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.78) و انحراف معياري (0.88) و بدرجة تقديرية موافق، و تليها الفقرة رقم (22) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.40) و انحراف معياري (1) و بدرجة تقديرية موافق، ثم تليها الفقرة رقم (23) بمتوسط حسابي (2.45) و انحراف معياري (1.31) بدرجة تقديرية معارض مما يعني أن أفراد العينة و رغم تلقيهم أحيانا لأتعاب زهيدة إلا أنه لا يدفعهم ذلك إلى التهاون في تأدية عملهم.

الفرع الثاني: بالنسبة للمجال الثاني

الجدول رقم (03-14): اتجاهات أفراد العينة حول العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وتأثيرها على جودة الأداء المهني

رقم الفقرة	المحور الثاني	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه
		التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
		النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%			
01	تتوفر لديكم شهادات مهنية وفق أعلى المستويات لإنجاز عملية المراجعة	0	1	3	19	17	0.72	4.30	موافق بشدة
		0%	2.5%	7.5%	47.5%	42.5%			
02	المهارات المعرفية والتقنية المتوفرة لديكم تساعدكم على إنجاز عملية المراجعة بأفضل الطرق	0	0	1	22	17	0.54	4.40	موافق بشدة
		0%	0%	2.5%	55%	42.5%			
03	يعقد مكتب المراجعة دورات تدريبية بشكل مستمر	0	4	12	17	7	0.88	3.68	موافق
		0%	10%	30%	42.5%	17.5%			
	الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملي						0.49	4.12	موافق
04	يلتزم مكتب المراجعة الخاص بكم بإتمام الخدمات وتقديم التقرير في التاريخ المحدد مسبقا	0	0	2	28	10	0.51	4.20	موافق بشدة
		0%	0%	5%	70%	25%			
05	الوقت الذي تحددونه لإنجاز مهمة المراجعة يتطابق مع طبيعتها	0	0	0	32	8	0.40	4.20	موافق بشدة
		0%	0%	0%	80%	20%			
	عدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة المؤسسة						0.38	4.20	موافق بشدة
06	لديكم الحرية التامة عند إعداد برنامج المراجعة	0	0	0	22	18	0.50	4.45	موافق بشدة
		0%	0%	0%	55%	45%			
07	لا يوجد أية ضغوطات أو تدخل من طرف العميل عند قيامكم بعملية الفحص	0	3	4	18	15	0.88	4.13	موافق
		0%	7.5%	10%	45%	37.5%			
08	لا يوجد أي تدخل من طرف العميل عند إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص	1	4	3	16	16	1.06	4.05	موافق
		2.5%	10%	7.5%	40%	40%			

	استقلالية المراجع						0.69	4.20	موافق بشدة
09	يساهم نظام الاتصال بمكتب المراجعة على تحقيق أهداف المراجعة	0	0	2	25	13	0.56	4.28	موافق بشدة
		0%	0%	5%	62.5%	32.5%			
10	يتم الاتصال بين مختلف أعضاء المكتب بكل سهولة ويساعد ذلك على التنسيق بين جميع الأطراف	0	0	1	26	13	0.51	4.30	موافق بشدة
		0%	0%	2.5%	65%	32.5%			
11	وجود روح الانتماء من خلال مشاركة المراجع وفريق عمله في مناقشة الخطط وبرامج تنفيذ المهام	0	0	1	26	13	0.51	4.30	موافق بشدة
		0%	0%	2.5%	65%	32.5%			
	توفير نظام اتصال فعال في مكتب المراجعة						0.46	4.29	موافق بشدة
12	يقدم مكتب المراجعة أحيانا خدمات إضافية للعملاء ولكن دون المساس باستقلاليتكم	1	2	2	26	9	0.84	4.0	موافق
		2.5%	5%	5%	65%	22.5%			
13	تقدمون خدمات استشارية أحيانا لنفس العملاء الذين تقدمون لهم خدمات المراجعة	3	5	5	23	4	1.08	3.50	موافق
		7.5%	12.5%	12.5%	57.5%	10%			
14	في بعض الأحيان تفضلون تقديم خدمات استشارية على خدمات المراجعة	8	2	5	17	8	1.40	3.38	محايد
		20%	5%	12.5%	42.5%	20%			
	تقديم خدمات استشارية						0.95	3.62	موافق

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان بالاعتماد على برنامج spss

يظهر لنا من خلال الجدول رقم (03-14) أن البعد الأول "الخبرة المهنية و التأهيل العلمي و العملي" و الذي يحتوي على ثلاثة فقرات و هي الفقرة رقم (01)،(02)،(03) أن المتوسط الحسابي العام للبعد ككل قدر (4.12)، و انحراف معياري (0.49)، و بدرجة تقديرية موافق مما يعني ضرورة وجود عنصر الخبرة المهنية و التأهيل العلمي و العملي في مهنة المراجعة، حيث حصلت الفقرة (02) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.40) و انحراف معياري (0.54) و درجة موافق بشدة، ثم تليها الفقرة رقم (01) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.30) و انحراف معياري (0.72) و درجة تقديرية موافق بشدة، ثم تليها الفقرة (03) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.68) وانحراف معياري (0.88) و درجة تقديرية موافق.

كما تبين لنا من خلال الجدول (03-14) أن البعد الثاني "عدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة المؤسسة" و الذي يحتوي على فقرتين و هي الفقرة رقم (04)،(05) أن المتوسط الحسابي العام للبعد ككل قدر (4.20) و انحراف معياري (0.38) بدرجة تقدرية موافق بشدة، إذ تحصلت كل من الفقرتين على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.20) و انحراف معياري للفقرة (04) قدر (0.51) و انحراف معياري للفقرة (05) قدر (0.40) و درجة تقديرية موافق بشدة، مما يعني أن أفراد العينة ملتزمون بإتمام مهامهم في الوقت المحدد، و كذلك احترامهم لطبيعة الوقت الخاص بالمهمة.

كما تبين لنا من خلال الجدول (03-14) أن البعد الثالث "استقلالية المراجع" و الذي يحتوي على ثلاثة فقرات و هي الفقرة رقم (06)،(07)،(08) أن المتوسط الحسابي العام للبعد ككل قدره (4.20) و انحراف معياري (0.69) بدرجة تقدرية موافق بشدة مما يدل على أن أفراد العينة يتمتعون بالاستقلالية أثناء تأديتهم مهنة المراجعة و عدم وجود ضغوطات من طرف العملاء، حيث تحصلت الفقرة رقم (06) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.45) و انحراف معياري (0.50) و درجة تقديرية موافق بشدة، و تحصلت الفقرة رقم (07) على المرتبة الثانية بمتوسط (4.13) و انحراف معياري (0.88) و درجة تقديرية موافق، ثم تليها العبارة رقم (08) بمتوسط حسابي (4.05) و انحراف معياري (1.06) و درجة تقديرية موافق.

كما تبين لنا من خلال الجدول (03-14) أن البعد الرابع "توفر نظام اتصال فعال في مكتب في مكتب المراجعة" و الذي يحتوي على ثلاثة فقرات و هي الفقرة رقم (09)،(10)،(11) أن المتوسط الحسابي العام للبعد ككل قدره (4.29) و انحراف معياري (0.46) بدرجة تقدرية موافق بشدة مما يدل على أنه عند توفر نظام اتصال في مكاتب المراجعة يساعد في تحقيق أهداف المراجعة، و تحصلت الفقرتين رقم (10) و (11) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.30) و انحراف معياري (0.51) و درجة موافق بشدة، ثم تليها الفقرة رقم (09) بمتوسط حسابي (4.28) و انحراف معياري (0.56) و درجة تقديرية موافق بشدة أيضا.

كما تبين لنا من خلال الجدول (03-14) أن البعد الخامس "تقديم خدمات استشارية" و الذي يحتوي على ثلاثة فقرات و هي الفقرة رقم (12)،(13)،(14) أن المتوسط الحسابي العام للبعد ككل قدره (3.62) و انحراف معياري (0.95) بدرجة تقدرية موافق مما يعني أن أفراد العينة يقدمون خدمات إضافية لعملائهم و خدمات استشارية، حيث تحصلت الفقرة رقم (12) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.0) و انحراف معياري (0.84) و بدرجة موافق، وتليها الفقرة رقم (13) على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.50) و انحراف معياري (1.08) و بدرجة تقدرية موافق، وتليها الفقرة رقم (14) على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.38) وانحراف معياري (1.40) وبدرجة تقدرية محايد.

المبحث الثالث: أثر عوامل البيئة الداخلية على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات

سنقوم في هذا المبحث بإبراز الأثر بين العوامل الداخلية للمراجعة الخارجية و جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، من خلال تقنية التحليل في مركبات أساسية و حصر كل الأبعاد التي تؤثر في جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، و باعتبار أننا في مثل هذه الدراسات التي تستوجب قياس مستوى جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات من عدة مناظير و تعاملنا مع كم كبير من المتغيرات التي نحتاج إلى اختزالها و تبسيطها و تصنيفها فإن الطرق التقليدية لا تعد ذات كفاءة حيث نقوم باللجوء إليها للوصول إلى النتائج المرجوة.

المطلب الأول: شروط تطبيق التحليل في مكونات أساسية ACP

للتأكد من إمكانية إدخال التحليل في مكونات أساسية على البيانات زيادة الاشتراكية، يجب ملاحظة المؤشر KMO (Kaiser-Mayer-Olkin) الذي يجب أن تتراوح قيمته بين [0.50-1]، إذا لم يكن كذلك في هذه الحالة يستحيل القيام بهذا التحليل. هناك أيضا اختبار الكروية لـ Bartlett مستوى معنوية (sig) تؤول إلى (0.00) .[1]

الجدول رقم: (03-15): اختبار Bartlett و مؤشر KMO

Mesure de Présision de l'échantillonnage de		0.559
Teste de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approximé	180.815
	Ddl درجة الحرية	78
	Sinification de Bartlett مستوى الدلالة	0.00

المصدر: مخرجات SPSS V20

نلاحظ من خلال الجدول (03-15) و بالاعتماد على برنامج SPSS V20 أن مؤشر KMO بلغت نسبته (0.559) وهو أكبر من النسبة المقبولة 0.50 و أقل من 1 و هو مؤشر جيد، كما أن مستوى الدلالة Bartlett

[1] سيدي محمد بن أشنهو، **دراسة المكونات المؤثرة على وفاء الزبون بالعلامة Djezzy: دراسة إمبريقية باستعمال نموذج المعادلات المهيكلة**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في التسويق (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2009-2010، ص 236.

قدر بـ (0.00) و هو نتيجة مشجعة كون مستوى معنويتها جيد جدا، مما يعني قبول تطبيق طريقة التحليل في مكونات أساسية و الاعتماد عليها لتحليل نتائج الفرضية الأساسية الثالثة و الفرضية الأساسية الرابعة.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة و الإجابة على الفرضيات

الفرع الأول: اختبار صحة الفرضية التطبيقية الأولى

من خلال نتائج برنامج SPSS V20 نختبر صحة الفرضية الأساسية الثالثة و المرتبطة بالجانب التطبيقي، والتي تم صياغتها بالشكل التالي: "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات". والتي تجمع بين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات كمتغير تابع، والعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وهي (حجم مكتب المراجعة، السمعة الجيدة للمكتب، القضايا المهنية المرفوعة ضد المكتب، المنافسة بين المكاتب، تخصص مكتب المراجعة، التقدم التقني بقواعد وآداب السلوك المهني، وأتعاب المراجعة) كمتغيرات مستقلة.

الجدول رقم: (03-16): نسب التباين المفسرة من قبل العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة.

المكونات Composante		القيم الذاتية المبدئية Valeurs propres initiales			مجموع مربع العوامل المستخرجة بعد التدوير Somme des carrés des facteurs retenus pour la rotation		
		Total الكلي	% de la variance التباين %	% cumulés %المتراكم	Total الكلي	% de la variance التباين %	% cumulés %المتراكم
1	حجم مكتب المراجعة	5.038	33.585	33.585	5.038	33.585	33.585
2	السمعة الجيدة لمكتب المراجعة	2.047	13.649	47.234	2.047	13.649	47.234
3	القضايا المهنية المرفوعة ضد المكتب	1.681	11.208	58.442	1.681	11.208	58.442

4	المنافسة بين المكاتب	1.428	9.520	67.962	1.428	9.520	67.962
5	تخصص مكتب المراجعة	1.173	7.817	75.779	1.173	7.817	75.779
6	التقدم التقني في أداء المهنة	1.011	6.739	82.518	1.011	6.739	82.518
7	الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني	0.746	4.976	87.495	-	-	-
8	أتعاب المراجعة	0.527	3.511	91.006	-	-	-

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales

طريقة الاستخراج: التحليل في مكونات أساسية

المصدر: مخرجات SPSS V20

و من خلال الجدول رقم (03-16) تم استخلاص ستة عوامل ساهمت بشكل قوي في التأثير على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، و فسرت ما نسبته 82.51% من التباين الكلي.حيث كانت القيم الذاتية لهذه العوامل الستة أكبر من الواحد الصحيح و ذلك بالاعتماد على معيار Kaiser و الذي ينص على أن المكونات الرئيسية التي قيمتها أكبر من الواحد الصحيح تبقى في التحليل.

- العامل الأول: حجم مكتب المراجعة، حيث قدرت قيمته الذاتية (5.038)، و رغم أن مكاتب أفراد العينة صغيرة و شخصية إلا أن ذلك لا يمنعهم من زيادة ساعات العمل أحيانا عند وجود تراكم في الأعمال، كما أن لديهم من وقت لآخر طلبات حديثة لخدمات المراجعة من طرف عملاء جدد، حيث يساهم هذا العامل في تحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات.
- العامل الثاني: السمعة الجيدة لمكتب المراجعة، حيث قدرت قيمته الذاتية (2.047)، و هذا يعني أنه يتداول اسم مكاتب أفراد العينة بين العامة بسمعة الحسنة، كما يلتزمون بالمعايير المهنية و أن لهم اتصال جيد بينهم و بين العميل، كذلك فريق العمل في المكتب له خبرة كافية و محترف، كما أن هذه المكاتب لم يقم أي عميل من عملائهم بتغير خدماتهم، حيث نستنتج أن السمعة تساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات.

- العامل الثالث: القضايا المهنية المرفوعة ضد مكتب المراجعة، حيث بلغت قيمته الذاتية (1.681)، كما يرى أفراد العينة أن القضايا المهنية تؤثر على جودة الأداء المهني لمكاتبهم، لذلك كانت أغلب إجاباتهم أنه لم يتم رفع دعاوى قضائية ضدهم، و نادرا ما تعرض عميل عندهم لحالات الفشل المالي.
- العامل الرابع: المنافسة بين مكاتب المراجعة، حيث بلغت قيمتها الذاتية (1.428)، مما يدل على أن زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة تساهم في تحقيق جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، و المنافسة تكون على صعيد الجودة في تقديم الأعمال، و ليس المنافسة السعرية.
- العامل الخامس: تخصص مكتب المراجعة، حيث بلغت قيمته الذاتية (1.173)، إن التخصص مكاتب المراجعة يساهم تحقيق جودة الأداء المهني لمحافظي و ذلك راجع لعدة أسباب منها دراية المكتب بشكل أفضل بالمؤسسة التي يقوم بمراجعتها، و كذلك التقليل من الوقت الذي يحتاجه المكتب لمراجعة المؤسسة محل المراجعة، كما أن فريق العمل له المعرفة الكافية بنشاط العميل.
- العامل السادس: التقدم التقني في أداء المهمة، حيث بلغت قيمته الذاتية (1.011)، مما لاشك فيه أنه وجود وسائل تقنية حديثة و برمجيات متطورة في مكتب المراجعة يساهم في تحسين جودة الأداء المهني، لأنها تسهل على المراجع أعمال كبيرة و توصله إلى نتائج دقيقة و واضحة و في أسرع وقت.

أما بالنسبة للعامل السابع و هو التزام مكتب المراجعة بقواعد و آداب السلوك المهني فكانت قيمته الذاتية (0.746) و هي أقل من الواحد، لذلك لم يكن لهذا العامل تأثير على جودة الأداء المهني و يمكن إرجاع السبب إلى أن القوانين و التشريعات و قواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة كثيرة و معقدة مما يصعب على المراجع الالتزام بها كلها.

أما بالنسبة للعامل الثامن و هو أتعاب المراجعة فكانت قيمته الذاتية (0.527) و هي أقل من الواحد، أيضا لم يكن لهذا العامل تأثير على جودة الأداء المهني و يمكن أن يعود السبب إلى أن الأتعاب التي تتلقها مكاتب أفراد العينة زهيدة و غير كافية مقارنة بالجهد المبذول أو تركها للمساومات.

لكن على العموم كانت نسبة العوامل الستة التي ساهمت في تحسين جودة الأداء المهني لمحافظي في هذا المحور 75%، أما العاملين التي كان لهما تأثير ضعيف في هذا المحور فقدرت النسبة بـ 25%، مما يعني قبول تأثير المحور الأول من الاستبيان ككل والمعنون بـ "العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات".

و عليه نقبل صحة الفرضية الأساسية الثالثة "يوجد علاقة ذو دلالة احصائية بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وجودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات" والمتعلقة بالجانب التطبيقي.

المطلب الثالث: اختبار صحة الفرضية التطبيقية الثانية

من خلال نتائج برنامج SPSS V20 نختبر صحة الفرضية الأساسية الرابعة و المرتبطة بالجانب التطبيقي، والتي تم صياغتها بالشكل التالي: "توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بفريق عمل المراجعة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات". والتي تجمع بين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات كمتغير تابع، والعوامل المرتبطة بفريق عمل المراجعة وهي (الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملي، عدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة المؤسسة، استقلالية المراجع، توفر نظام اتصال فعال في المكتب، تقديم خدمات استشارية) كمتغيرات مستقلة.

الجدول رقم: (03-17): نسب التباين المفسرة من قبل العوامل المرتبطة بفريق العمل بمكتب المراجعة.

المكونات Composante		القيم الذاتية المبدئية Valeurs propres initiales			مجموع مربع العوامل المستخرجة بعد التدوير Somme des carrés des facteurs retenus pour la rotation		
		Total الكلي	% de la variance التباين %	% cumulés %المتراكم	Total الكلي	% de la variance التباين %	% cumulés %المتراكم
1	الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملي	0.400	2.667	93.673	-	-	-
2	عدد السنوات التي يمضيها المراجعة في مراجعة	0.326	2.175	95.848	-	-	-

	المؤسسة						
3	استقلالية المراجع	0.276	1.838	97.686	-	-	-
4	توفر نظام اتصال في المكتب	0.217	1.448	99.133	-	-	-
5	تقديم خدمات استشارية	0.130	0.867	100.000	-	-	-

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales

طريقة الاستخراج: التحليل في مكونات أساسية

المصدر: مخرجات SPSS V20

من خلال الجدول رقم (03-17) و حسب مخرجات برنامج SPSS V20 لم نلحظ وجود أي عامل من العوامل الخمسة و هي (الخبرة المهنية و التأهيل العلمي و العملي، عدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة المؤسسة، استقلالية المراجع، توفر نظام اتصال فعال في مكتب المراجعة، تقديم خدمات استشارية) و المتعلقة بفريق العمل قد أثر على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات حيث كانت قيم هذه العوامل ضعيف جدا، أي أقل من 1 والذي ينص عليه معيار Kaiser حتى يتم قبول أي عامل يجب أن يكون أكبر من 1 الصحيح.

- العامل الأول: الخبرة المهنية و التأهيل العلمي والعملي، حيث كانت قيمته (0.400)، و يمكن إرجاع السبب لعدم ارتفاع مستوى التأهيل العلمي و العملي لأعضاء فريق المراجعة، و عدم تلقي مكتب المراجعة دورات تدريبية بشكل مستمر.
- العامل الثاني: عدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة المؤسسة، حيث كانت قيمتها (0.326)، و يمكن إرجاع السبب لعدم التزام المكاتب بإنهاء الخدمات في الوقت المحدد.
- العامل الثالث: استقلالية المراجع، حيث كانت قيمته (0.276)، حيث يمكن إرجاع السبب لوجود ضغوطات أو تدخل من طرف العملاء في أعمال المراجعين، كما يمكن إرجاع السبب لوجود معرفة شخصية بين المراجعين و العملاء نظرا لصغر حجم المدينة ما يسهل العلاقات بينهما.

- العامل الرابع: توفر نظام اتصال فعال، حيث كانت قيمته (0.217)، حيث يمكن إرجاع السبب إلى عدم تعميق روح الانتماء من خلال مشاركة المراجعة و فريقه في مناقشة الخطط والبرامج.
- العامل الخامس: تقديم خدمات استشارية، و هي في الواقع لها تأثير سلبي على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، حيث أن تقديم مكتب المراجعة الخدمات الخدمات الاستشارية للمؤسسة يعمل على التأثير على استقلالية و حيادية المراجعة، و تدخله في اتخاذ قرار من قرارات المؤسسة.

و عليه نرفض صحة الفرضية الأساسية الرابعة وهي " يوجد علاقة ذو دلالة احصائية بين العوامل المرتبطة بفريق العمل وجودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات" و المتعلقة بالجانب التطبيقي.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الاجابة على اشكالية الدراسة المتمثلة في مدى تأثير متغيرات البيئة الداخلية لمكاتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، حيث تم القيام بدراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات و خبراء محاسبين، حيث تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول عرض و تحليل الاستبيان و خصص المبحث الثاني لمعاجة نتائج الاستبيان أما في المبحث الثالث تم تحليل نتائج الاستبيان، و ذلك لمعرفة اتجاهات أفراد العينة لكل من ولاية "بسكرة، ورقلة، واد سوف" حول مساهمة العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة و العوامل المرتبطة بفريق العمل في تحقيق جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات.

الخاتمة العامة

من خلال تناولنا لموضوع متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية و أثرها على جودة أداء محافظي الحسابات، حاولنا معالجة إشكالية البحث من خلال تحديد متغيرات التي رأينا أن لها تأثير جوهري على الممارسة المهنية و تقسيمها الى عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة و عوامل مرتبطة بفريق العمل. حيث أننا حاولنا تحديد أثر هذه العوامل و المتعلقة بالبيئة الداخلية للمكاتب و دورها في تحسين زيادة جودة أداء محافظي الحسابات.

حيث تم اختيار عينة من مكاتب محافظي الحسابات و بالتركيز على ثلاث ولايات (بسكرة، ورقلة، واد سوف). و بعد العرض و إجراء التحليل الإحصائي المطلوب، و كذلك ما تم عرضه في الدراسة النظرية تم التوصل إلى ما يلي:

نتائج اختبار الفرضيات:

1. نقبل صحة الفرضية الأولى التي تثبت أن مهنة محافظ الحسابات نوع من أنواع المراجعة التي تعد إلزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض الأنواع من المؤسسات.
2. نقبل صحة الفرضية الثانية التي تثبت وجود تأثير بين العوامل الداخلية بين العوامل الداخلية لمكتب المراجعة وجودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، حيث أم هذه العوامل تساعد في رفع مستوى المهنة و تدعمها.
3. تساهم العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، و هو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.
4. لم تساهم العوامل المرتبطة لفريق العمل في تحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، و ذلك حسب اتجاهات أفراد العينة، إذ نؤكد عدم صحة الفرضية الرابعة.

نتائج الدراسة:

- ✓ توصلت الدراسة إلى أن العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة كان لها تأثير قوي على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، و تتمثل هذه العوامل في حجم مكتب المراجعة، السمعة والمنافسة بين المكاتب، القضايا المهنية المرفوعة ضد المكتب، تخصص مكتب المراجعة، التقدم التقني في أداء المهنة، التزام المكتب بقواعد وآداب السلوك المهني، أتعاب المراجعة.

- ✓ توصلت الدراسة إلى أن العوامل المرتبطة بفريق العمل لم يكن لها أي تأثير على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، وذلك من وجهة نظر أفراد العينة، و تتمثل هذه العوامل في الخبرة المهنية و التأهيل العلمي و العملي، عدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة المؤسسة، استقلالية المراجع، توفر نظام اتصال فعال في مكتب المراجعة، تقديم خدمات استشارية.
- ✓ تساهم السمعة الجيدة لمكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات و ذلك من خلال الالتزام بالمعايير المهنية، خبرة المراجع و فريقه، ما يجعل تداول اسم المكتب بين العامة بسمعة حسنة.
- ✓ عندما تكون المنافسة مبنية على أسس إنجاز الأعمال بطريقة متقنة و ليس المنافسة من خلال تخفيض الأتعاب فإنها تؤدي إلى تحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات.
- ✓ تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع معين يساعد المراجعين في التخطيط و تنفيذ أعمال المراجعة بطريقة واضحة و سريعة، و هذا ما يؤدي إلى تحسين جودة أداء محافظ الحسابات.
- ✓ يساعد التقدم التقني في تحقيق جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات، إذ تسهل الوسائل التقنية الحديثة و البرامج من إدراج البيانات المحاسبية بشكل واضح و حفظها، و التقرير عن نتائجها في وقت سريع.
- ✓ يساهم التزام مكتب المراجعة بآداب و قواعد السلوك المهني بتحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات.
- ✓ أتعاب المراجعة المرتفعة تساهم في تحقيق جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، لأن زيادة إيرادات المكتب يؤدي إلى جلب فريق عمل محترف و عقد دورات تدريبية.

اقتراحات و توصيات:

- ✓ ضرورة وضع معايير للرقابة على جودة أعمال مكاتب المراجعة، لأنه في ظل وجود وسائل رقابية على المكاتب يساهم ذلك في زيادة جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات.
- ✓ ضرورة اختيار مكاتب المراجعة لفريق عمل ذو احترافية وعلى درجة كافية من التأهيل العلمي و العملي المناسب.
- ✓ زيادة استقلالية محافظي الحسابات و يجب دعمها بقدر الامكان من خلال وضع قوانين وحدود حتى لا يتم التأثير على استقلاليته.
- ✓ ضرورة توفر نظام اتصال فعال في المكتب إذ يساعد في التنسيق بين جميع الأطراف كما ينمي روح الانتماء من خلال مشاركة المراجع و فريقه في مناقشة الخطط والبرامج.

- ✓ اجتناب مكاتب المراجعة تقديم خدمات استشارية لأنها تؤثر على استقلالية و حيادية محافظ الحسابات.

آفاق الدراسة:

تناولت هذه المذكرة موضوع عوامل البيئة الداخلية المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، و ذلك من خلال استبيان قدم لعينة من محافظي الحسابات، إلا أن هذه الدراسة لم تتطرق لعوامل الببيئة الخارجية و تأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، و الذي يمكن أن يكون موضوعا لأبحاث مستقبلة.

وفي الأخير نرجو أن نكون قد ألممنا بجزء بسيط من جوانب الموضوع، إذ أننا ندرك تماما أن هذا البحث لا يزال يحتاج إلى المزيد من التحليل و الدراسة، و نرجو أن تكون هذه المحاولة قد فتحت الطريق أمام غيرنا لإكمال كل نقص وسد كل فراغ، و أن نكون قد وفقنا في دراسة هذا البحث بالشكل الذي يحقق النفع للباحثين في المستقبل.

قائمة المراجع

- قائمة المراجع:

*** الكتب باللغة العربية:**

1- ابو النصر مدحت محمد، **الحوكمة الرشيدة فن ادارة المؤسسات عالية الجودة**، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2015.

2- أبو رقبة توفيق مصطفى، أسحق المصري عبد الهادي، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، دار ومكتبة الكندي ، عمان، 2014.

3- أبو هيبة حامد طلبة محمد، **أصول المراجعة**، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2012.

4- أحمد لطفى أمين السيد، **المراجعة الإدارية وتقييم الأداء**، الدار الجامعية، مصر، 2010 – 2011.

5- أحمد لطفي أمين السيد، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية ، مصر، 2007.

6- أرينز الفين، لوبك جيمس، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002.

7- آل ثاني فيصل بن جاسم بن محمد الأحمد، **إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الإعلامية**، دار المعرفة، لبنان، 2008.

8- البديوي منصور أحمد ، شحاته السيد شحاته، **دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية**، الدار االجامعية، مصر، 2002 – 2003.

9- بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من الناحية النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

10- توماس وليم، هنكي أمرسون، ترجمة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002.

11- الجيران نادر حمد عبد الله، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، آفاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011.

12- حلمي جمعة أحمد، **التدقيق والتأكيد الحديث المشاكل والمسؤوليات الأدوات والخدمات**، دار صفاء، الأردن، 2009.

13- حلمي جمعة أحمد، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار الصفاء، عمان، 2012.

14- الخطيب خالد راغب، **التدقيق على الإستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية**، دار البداية، الأردن، 2009.

15- الدهراوي كمال الدين مصطفى، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2002.

16- ديدان مولود، **مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، دار بلقيس، الجزائر، 2011.

17- زهير عيسى، **تدقيق الحسابات الإجراءات العملية**، دار البداية، عمان، 2015.

18- سرايا محمد السيد، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العلمي**، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002.

19-سلامة محمود رأفت وآخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة، عمان، 2011.

20-سلامة محمود رأفت وآخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011.

21- سواد زاهرة توفيق، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

22- السيد سيد عطا الله، **النظريات المحاسبية**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

23- شحاته السيد شحاته، **المراجعة المتكاملة مدخل المراجع العربي للقرن الحادى والعشرون**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014.

24- الشحنة رزق ابو زيد، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2015.

25- الصبان محمد سمير، نصر علي عبد الوهاب، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، مصر، 2002.

26- الصحن عبد الفتاح وآخرون، **أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية**، الدار الجامعية، مصر، 2004.

27-طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003.

28- عبد الله الديب عوض لبيب، شحاته السيد شحاته، **أصول المراجعة الخارجية**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2013.

29- عبد الله خالد أمين، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر، الأردن، 2012.

30- عبد الله خالد أمين، **تدقيق الحسابات**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2014.

31- عبد الله خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل، الطبعة الرابعة، عمان، 2007.

32-عبد المعز الجمال جيهان، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، بيروت، 2014.

33- عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة**، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2009.

34- عبيد يحيى حسين، عبد الوهاب إبراهيم طه، **أصول المراجعة (الأبعاد العلمية ومعايير التطبيق)**، مكتبة الجلاء الجديدة المنصورة، مصر، 2001.

35- فلاح المطارنة غسان، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة، عمان، 2006.

36- الفيومي محمد وآخرون، **المراجعة علما وعملا**، دار التعليم الجامعى، مصر، 2015.

37- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، الجزء الثاني، الإتحاد الدولي للمحاسبين، الولايات المتحدة الأمريكية، 2012.

38- محمد نور أحمد وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2007.

39- نصر على عبد الوهاب ، شحاته السيد شحاته، **قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2009.

40- نصر علي عبد الوهاب ، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، مصر، 2006-2007.

41- نصر على عبد الوهاب، شحاته السيد شحاته، **ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات مدخل للارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات**، الدار الجامعية، مصر، 2013.

42- نصر علي عبد الوهاب، شحاته السيد شحاته، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2013.

43- نصر علي عبد الوهاب، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2009.

44- نصر علي عبد الوهاب، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة**، الجزء الرابع 4، الدار الجامعية، مصر، 2009.

45-نظمي إهاب، العزب هاني، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، دار وائل للنشر، الأردن، 2012.

46- النعيمي محمد عبد العال، صويص راتب جليل، **تحقيق الدقة في إدارة الجودة مفاهيم وتطبيقات**، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

47- يوسف كافي مصطفى، **تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2014.

*** الدوريات:**

1-شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، العدد 12، 2012.

2- علي التويجري عبد الرحمن، النافعابي حسين محمد، **جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين**، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز المملكة العربية السعودية، المجلد 22، العدد 1، السنة 2008.

3- محمد عوض أمال محمد، **أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم 2، المجلد رقم 45، يوليو 2008.

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

***الملتقيات والتقارير:**

1- صديقي مسعود، براق محمد، **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الآداء الرقابي**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 08- 09 مارس 2005.

2- علي جبران محمد، **مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون**، الندوة الثانية عاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود الرياض، يومي 18 – 19 مايو، 2010.

3- محمدي عبد العالي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جاممعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06 – 07 ماي 2012.

***** المذكرات والرسائل:**

1- أبو سرعة عبد السلام عبد الله، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركائهم – محاسبون قانونيون- وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية (غير منشورة)، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.

2- بن أشنهو سيدي محمد، دراسة المكونات المؤثرة على وفاء الزبون بالعلامة Djezzy: دراسة إمبريقية باستعمال نموذج المعادلات المهيكلة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في التسويق (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2009-2010.

3-بوسنة حمزة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية (غير منشورة)، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011 – 2012.

4-حسين إياد حسن، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين (دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة)**، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل (غير منشورة)، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2005.

5-حمادي نبيل، **أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011- 2012.

6-خيراني العيد، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة دراسة حالة الجزائر**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية (غير منشورة)، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012-2013.

7- عباسي صابر، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة – الجزائر**-، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، 2011-2012.

8- عمر الطويل سهام أكرم، **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة**، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل(غير منشورة)، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2012.

9-قاسم الأهدل عبد السلام سليمان، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة نظرية – ميدانية**، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير(غير منشورة)، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الحديده اليمن، 2008.

10-لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير(غير منشورة)، تخصص

محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008-2009.

11-محمود عودة علاء الدين، **أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي**، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011.

12-مناعي حكيمة، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة(غير منشورة)، تخصص محاسبة، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008- 2009.

*** القوانين والمراسيم:**

1- المادة 08 من قانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11-07- 2010.

*** مواقع الانترنت:**

1- الموقع الالكتروني:.http://www.kantakji.com/media/2321/0m026.pdf 06/05/2016 10:15.

قائمة الملاحق

ملحق رقم (01): قائمة الإستقصاء

جامعة محمد خيضر * بسكرة *

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الطالب بوزنادة عبد الرحيم

السنة ثانية ماستر تخصص فحص محاسبي

إستبيان

تحية طيبة و بعد:

يسرني أن أضع بين أيديكم هذه الإستبانة التي صممت لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها استكمالا للحصول على شهادة ماستر تخصص فحص محاسبي بعنوان " **متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات** ".

ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال فإننا نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الإستبانة بدقة و موضوعية اذ أن صحة نتائج هذه الأخيرة تعتمد بدرجة كبيرة على دقة إجابتكم و موضوعية رأيكم، هذه الإستبانة سوف تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

نشكركم سلفا على حسن تعاونكم وإعطائنا جزء من وقتكم للإجابة على عبارات الإستبانة التي نأمل من خلالها الحصول على نتائج علمية وموضوعية تخدم البحث العلمي.

شكرا لكم على حسن التعاون

القسم الأول: البيانات الشخصية و الوظيفية

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب:

1- الجنس: ☐ ذكر ☐ أنثى

2- العمر: ☐ أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 40 سنة ☐ من 41 إلى 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة

3- المستوى التعليمي: ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ ماستر ☐ شهادة كفاءة مهنية

4- التخصص العلمي: ☐ محاسبة ☐ مالية ☐ اقتصاد ☐ تسيير

5- الوظيفة التي تشغلها: ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسب

6- عدد سنوات الخبرة: ☐ اقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 15 سنة ☐ من 15 إلى 20 سنة ☐ أكثر من 20 سنة

القسم الثاني: محاور الاستبانة

المحور الأول: العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وتأثيرها على جودة الأداء المهني

الرجاء وضع علامة (x) في الخانة المناسبة:

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1- حجم مكتب المراجعة						
01	تضطرون أحيانا لزيادة حجم ساعات العمل لإتمام مهام المراجعة.					
02	تخططون لتوظيف مراجعين جدد في المستقبل القريب.					
03	توجد طلبات حديثة لخدمات المراجعة من طرف عملاء جدد في اطار دراسة.					
2- السمعة الجيدة لمكتب المراجعة						
04	الالتزام بالمعايير المهنية والاتصال الجيد بين المكتب والعميل تعتبر من العناصر المكونة لسمعة الجيدة.					
05	خبرة فريق العمل ونشاط العميل من مؤشرات السمعة الجيدة.					
06	تم استبدال الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة الخاص بكم إلى التغيير من قبل أحد العملاء.					
3- القضايا المهنية المرفوعة ضد مكتب المراجعة						
07	رفعت دعاوى قضائية ضد مكتب المراجعة سابقا.					
08	الدعاوى القضائية كانت نتيجة النمو السريع للمهنة وتحملكم لالتزامات جديدة فأدى ذلك لتقصير في عملكم.					
09	تعرض أحد عملاء مكتبكم لحالات الفشل المالي والافلاس.					
4- المنافسة بين مكاتب المراجعة						
10	مكتب المراجعة يواجه منافسة قوية من طرف باقي المكاتب الأخرى.					
11	تخفيض أتعاب المراجعة مرتبط بدرجة المنافسة بين المكاتب.					
12	تفكرون في ابرام اتفاقيات تعاون مع مكاتب محلية أو أجنبية من أجل تطوير الأداء والتنظيم الداخلي.					

5- تخصص مكتب المراجعة						
13	يركز مكتب المراجعة الخاص بكم على فحص شركة في قطاع معين.					
14	فريق العمل الخاص بمكتبكم له المعرفة الكافية بنشاط العميل.					
15	يقدم مكتبكم خدمات غير المراجعة مثل (خدمات ضريبية، محاسبية....إلخ).					
6- التقدم التقني في أداء المهنة						
16	يعتمد مكتب المراجعة الخاص بكم على الوسائل التقنية الحديثة والتركيز عليها في أداء المهنة.					
17	يستخدم مكتب المراجعة برمجيات متطورة وأساليب إحصائية لإتمام الأعمال.					
18	وجود أحدث التقنيات بالمكتب يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة.					
7- التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني						
19	يلتزم مكتب المراجعة بالمعايير وقواعد السلوك التي تضعها المنظمات المهنية.					
20	تعتبر القوانين و التشريعات بقواعد و آخلاقيات السلوك المهني لمهنة المراجعة كافية وواضحة.					
8- أتعاب المراجعة						
21	توجد طرق لتحديد الأتعاب وتلقى قبولا عاما من المراجع والعميل أم يترك ذلك للمساومة بين الطرفين.					
22	الأتعاب مناسبة مع ما تبذلونه من جهد في العمل.					
23	أتعاب المراجعة التي تتلقونها وتكون زهيدة أحيانا تدفعكم الى التهاون في العمل.					

المحور الثاني: العوامل المرتبطة بفريق العمل وتأثيرها على جودة الأداء المهني

الرجاء وضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1- الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملي						

01	تتوفر لديكم شهادات مهنية وفق أعلى المستويات لإنجاز عملية المراجعة.					
02	المهارات المعرفية والتقنية المتوفرة لديكم تساعدكم على إنجاز عملية المراجعة بأفضل الطرق.					
03	يعقد مكتب المراجعة دورات تدريبية بشكل مستمر.					
2- عدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة الشركة						
04	يلتزم مكتب المراجعة الخاص بكم بإتمام الخدمات وتقديم التقرير في التاريخ المحدد مسبقا.					
05	الوقت الذي تحددونه لإنجاز مهمة المراجعة يتطابق مع طبيعتها.					
3- استقلالية المراجع						
06	لديكم الحرية التامة عند إعداد برنامج المراجعة.					
07	لا يوجد أية ضغوطات أو تدخل من طرف العميل عند قيامكم بعميلة الفحص.					
08	لا يوجد أي تدخل من طرف العميل عند إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص.					
4- توفر نظام اتصال فعال في مكتب المراجعة						
09	يساهم نظام الاتصال بمكتب المراجعة على تحقيق أهداف المراجعة.					
10	يتم الاتصال بين مختلف أعضاء المكتب بكل سهولة ويساعد ذلك على التنسيق بين جميع الأطراف.					
11	وجود روح الانتماء من خلال مشاركة المراجع وفريق عمله في مناقشة الخطط وبرامج تنفيذ المهام.					
5- تقديم خدمات استشارية						
12	يقدم مكتب المراجعة أحيانا خدمات إضافية للعملاء ولكن دون المساس باستقلاليتكم.					
13	تقدمون خدمات استشارية أحيانا لنفس العملاء الذين تقدمون لهم خدمات المراجعة.					
14	في بعض الأحيان تفضلون تقديم خدمات استشارية على خدمات المراجعة.					

ملحق رقم (02): قائمة الأساتذة المحكمين

الأستاذ	الجامعة
الأستاذ شناي عبد الكريم	جامعة بسكرة
الأستاذ عباسي صابر	جامعة بسكرة
الأستاذة العمري أصيلة	جامعة بسكرة

جامعة محمد خيضر * بسكرة *
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الطالب بوزنادة عبد الرحيم
السنة ثانية ماستر تخصص فحص محاسبي
رقم الهاتف 0550514205

إستبيان

تحية طيبة و بعد:

يسرني أن أضع بين أيديكم هذه الإستبانة التي صممت لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها استكمالا للحصول على شهادة ماستر تخصص فحص محاسبي بعنوان " **متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات** ".

ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال فإننا نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الإستبانة بدقة و موضوعية اذ أن صحة نتائج هذه الأخيرة تعتمد بدرجة كبيرة على دقة إجابتكم و موضوعية رأيكم، هذه الإستبانة سوف تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

نشكركم سلفا على حسن تعاونكم وإعطائنا جزء من وقتكم للإجابة على عبارات الإستبانة التي نأمل من خلالها الحصول على نتائج علمية وموضوعية تخدم البحث العلمي.

شكرا لكم على حسن التعاون

القسم الأول: البيانات الشخصية و الوظيفية

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب:

1- الجنس: ☐ ذكر ☐ أنثى

2- العمر: ☐ أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 40 سنة

☐ من 41 إلى 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة

3- المستوى التعليمي: ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

☐ ماستر ☐ شهادة كفاءة مهنية

4- التخصص العلمي: ☐ محاسبة ☐ مالية

☐ اقتصاد ☐ تسيير

5- الوظيفة التي تشغلها: ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسب

6- عدد سنوات الخبرة: ☐ اقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 15 سنة

☐ من 15 إلى 20 سنة ☐ أكثر من 20 سنة

القسم الثاني: محاور الاستبانة

المحور الأول: العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وتأثيرها على جودة الأداء المهني

الرجاء وضع علامة (x) في الخانة المناسبة:

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1- حجم مكتب المراجعة						
01	تضطرون أحيانا لزيادة حجم ساعات العمل لإتمام مهام المراجعة.					
02	تخططون لتوظيف مراجعين جدد في المستقبل القريب.					
03	توجد طلبات حديثة لخدمات المراجعة من طرف عملاء جدد في اطار دراسة.					
2- السمعة الجيدة لمكتب المراجعة						
04	الالتزام بالمعايير المهنية والاتصال الجيد بين المكتب والعميل تعتبر من العناصر المكونة لسمعة الجيدة.					
05	خبرة فريق العمل ونشاط العميل من مؤشرات السمعة الجيدة.					
06	تم استبدال الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة الخاص بكم إلى التغيير من قبل أحد العملاء.					
3- القضايا المهنية المرفوعة ضد مكتب المراجعة						
07	رفعت دعاوى قضائية ضد مكتب المراجعة سابقا.					
08	الدعاوى القضائية كانت نتيجة النمو السريع للمهنة وتحملكم لالتزامات جديدة فأدى ذلك لتقصير في عملكم.					
09	تعرض أحد عملاء مكتبكم لحالات الفشل المالي والافلاس.					
4- المنافسة بين مكاتب المراجعة						
10	مكتب المراجعة يواجه منافسة قوية من طرف باقي المكاتب الأخرى.					
11	تخفيض أتعاب المراجعة مرتبط بدرجة المنافسة بين المكاتب.					
12	تفكرون في ابرام اتفاقيات تعاون مع مكاتب محلية أو أجنبية من أجل تطوير الأداء والتنظيم الداخلي.					

5- تخصص مكتب المراجعة						
13	يركز مكتب المراجعة الخاص بكم على فحص شركة في قطاع معين.					
14	فريق العمل الخاص بمكتبكم له المعرفة الكافية بنشاط العميل.					
15	يقدم مكتبكم خدمات غير المراجعة مثل (خدمات ضريبية، محاسبية....إلخ).					
6- التقدم التقني في أداء المهنة						
16	يعتمد مكتب المراجعة الخاص بكم على الوسائل التقنية الحديثة والتركيز عليها في أداء المهنة.					
17	يستخدم مكتب المراجعة برمجيات متطورة وأساليب إحصائية لإتمام الأعمال.					
18	وجود أحدث التقنيات بالمكتب يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة.					
7- التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني						
19	يلتزم مكتب المراجعة بالمعايير وقواعد السلوك التي تضعها المنظمات المهنية.					
20	تعتبر القوانين والتشريعات بقواعد وآخلاقيات السلوك المهني لمهنة المراجعة في الجزائر كافية وواضحة.					
8- أتعاب المراجعة						
21	توجد طرق لتحديد الأتعاب وتلقى قبولا عاما من المراجع والعميل أم يترك ذلك للمساومة بين الطرفين.					
22	الأتعاب مناسبة مع ما تبذلونه من جهد في العمل.					
23	أتعاب المراجعة التي تتلقونها وتكون زهيدة أحيانا تدفعكم الى التهاون في العمل.					

المحور الثاني: العوامل المرتبطة بفريق العمل وتأثيرها على جودة الأداء المهني

الرجاء وضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1- الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملي						

01	تتوفر لديكم شهادات مهنية وفق أعلى المستويات لإنجاز عملية المراجعة.					
02	المهارات المعرفية والتقنية المتوفرة لديكم تساعدكم على إنجاز عملية المراجعة بأفضل الطرق.					
03	يعقد مكتب المراجعة دورات تدريبية بشكل مستمر.					
2- عدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة الشركة						
04	يلتزم مكتب المراجعة الخاص بكم بإتمام الخدمات وتقديم التقرير في التاريخ المحدد مسبقا.					
05	الوقت الذي تحددونه لإنجاز مهمة المراجعة يتطابق مع طبيعتها.					
3- استقلالية المراجع						
06	لديكم الحرية التامة عند إعداد برنامج المراجعة.					
07	لا يوجد أية ضغوطات أو تدخل من طرف العميل عند قيامكم بعميلة الفحص.					
08	لا يوجد أي تدخل من طرف العميل عند إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص.					
4- توفر نظام اتصال فعال في مكتب المراجعة						
09	يساهم نظام الاتصال بمكتب المراجعة على تحقيق أهداف المراجعة.					
10	يتم الاتصال بين مختلف أعضاء المكتب بكل سهولة ويساعد ذلك على التنسيق بين جميع الأطراف.					
11	وجود روح الانتماء من خلال مشاركة المراجع وفريق عمله في مناقشة الخطط وبرامج تنفيذ المهام.					
5- تقديم خدمات استشارية						
12	يقدم مكتب المراجعة أحيانا خدمات إضافية للعملاء ولكن دون المساس باستقلاليتكم.					
13	تقدمون خدمات استشارية أحيانا لنفس العملاء الذين تقدمون لهم خدمات المراجعة.					
14	في بعض الأحيان تفضلون تقديم خدمات استشارية على خدمات المراجعة.					