تعتبر المراجعة من أهم الوسائل الرقابية التي يتم الاعتماد عليها لتقرير مدى مصداقية ودقة القوائم المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها، فالطلب على المراجعة يبرز أهميتها ودورها الكبير في تقليل الشكوك حول قدرة الإدارة على القيام بالعمليات الإدارية والمالية بكل كفاءة، لذلك فمستخدمو القوائم والمعلومات المالية يحاولون دائما الحصول على تطمينات من طرف ثالث محايد و من خارج المؤسسة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المختلفة، كما أن التطور الاقتصادي الذي يشهده العالم وما تميزت به العقود الأخيرة بتعقيد كبير لمختلف العمليات المحاسبية والمالية، بحيث من الواضح بروز عمليات الاندماج والسيطرة، بالإضافة إلى انتشار تجارة المشتقات المالية، وزيادة الاعتماد على التجارة الإلكترونية، وغيرها من الوسائل الحديثة أبرز دور المراجعة كوظيفة رقابية ناجعة في الكشف عن الأخطاء وحالات الغش والانحرافات التي قد تطال القوائم المالية، لذلك فقد اهتمت العديد من المراكز والمعاهد بدراسة العوامل التي تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية عملية مراجعة القوائم المالية، كالعمل على إصدار معايير وإرشادات يعتمد عليها القائمون بأعمال المراجعة في القيام بمهامهم وتنفيذ المراحل المختلفة لهذه الأداة الرقابية.

يلجأ مستخدمو القوائم المالية إلى مراجعي الحسابات الذي يتمتعون بالحياد والاستقلال، كما يعملون على الحصول على تطمينات حول القوائم المالية المنشورة من مراجع للحسابات يتمتع بالكفاءة والقدرة الكافية والمناسبة على كشف مختلف الأخطاء التي قد تتضمنها القوائم المالية، لذلك يعمل مراجعو الحسابات على اتباع أنجع السبل وأحدث الطرق خلال أدائهم لأعمالهم، لذلك أصبح الاعتماد على المعايير الدولية والمحلية للمراجعة والتي تقدم إرشادات هامة خلال أداء مهام المراجعة، ومن أهم المعايير التي يتم الاعتماد عليها معايير أدلة الإثبات التي يسمح الالتزام بها في الحصول على أدلة كافية وملائمة، كما يعمل المراجع على اتباع أساليب وإجراءات للمراجعة تساعده في الكشف عن الأخطاء والانحرافات كالإجراءات التحليلية التي تعتبر من أبرز الوسائل التي تساهم في الحصول على أدلة الإثبات والمؤشرات التي من خلالها يتم الكشف عن بعض الأخطاء وحالات الغش، لذلك فالاعتماد على الإجراءات التحليلية يحقق قد العديد من المزايا كما قد يساهم في تحقيق أهداف عملية المراجعة.

الإشكالية: انطلاقا مما سبق وبهدف دراسة العلاقة بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية يمكن طرح الإشكالية التالية:

- هل تساهم الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات ؟

أسئلة الدراسة: انطلاقا من الإشكالية المطروحة أعلاه يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) ؟.
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) ؟.
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) ؟.
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) ؟.

- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى للمتغيرات الشخصية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) ؟.
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) ؟.
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير العمر عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) ؟.
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) ؟.
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) ؟.
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) ؟.

فرضيات الدراسة: للإجابة على الأسئلة الفرعية يمكن طرح الفرضيات التالية:

اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: وكانت الفرضية الرئيسية الأولى كما يلي:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

الفرضية الفرعية الأولى: وكانت الفرضية الفرعية الأولى كما يلي:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

الفرضية الفرعية الثانية: وكانت الفرضية الفرعية الثانية كما يلي:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

الفرضية الفرعية الثالثة: وكانت الفرضية الفرعية الثالثة كما يلي:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

الفرضية الرئيسية الثانية: وكانت الفرضية الرئيسية الثانية كما يلي:

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى للمتغيرات الشخصية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

الفرضية الفرعية الأولى: وكانت الفرضية الفرعية الأولى كما يلي:

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

الفرضية الفرعية الثانية: وكانت الفرضية الفرعية الثانية كما يلي:

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير العمر عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

الفرضية الفرعية الثالثة: وكانت الفرضية الفرعية الثالثة كما يلي:

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

الفرضية الفرعية الرابعة: وكانت الفرضية الفرعية الرابعة كما يلي:

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

الفرضية الفرعية الخامسة: وكانت الفرضية الفرعية الخامسة كما يلي:

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

أسباب اختيار الموضوع: تظهر أهمية اختيارنا للموضوع وذلك للأسباب التالية:

- أهمية الموضوع في ظل وجود معايير دولية ومحلية للمراجعة.
- انتشار مظاهر الفساد المالي والإداري وأهمية التقليل والحد من هذه الظواهر.
- أهمية الالتزام بمعايير أدلة الاثبات والإجراءات الحديثة للتدقيق ودورها الهام في اصدار حكم حول القوائم المالية بكل دقة.

أهمية الدراسة: تنبع أهمية الدراسة من كونها تهدف إلى التعرف على مفهوم المراجعة وظروف نشأتها ومراحل تطور هذه الأداة الرقابية، كما تبرز أهمية هذه الدراسة في التعرف على مفهوم الإجراءات التحليلية وأنواعها التقليدية والحديثة، بالإضافة إلى إبراز العلاقة بين الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية.

أهداف الدراسة: تكمن أهداف دراستنا للموضوع فيما يلي:

- محاولة التعرف على مفهوم المراجعة ومراحل تطورها.
- تحديد الخطوات التي يتم القيام بها لإنجاز عملية مراجعة حسابات مؤسسة ما.
- تحديد مفهوم معين للإجراءات التحليلية.
- تحديد أهداف وأهمية استخدام الإجراءات التحليلية خلال عملية المراجعة.
- معرفة حجم الارتباط والتأثير بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية.

حدود الدراسة:

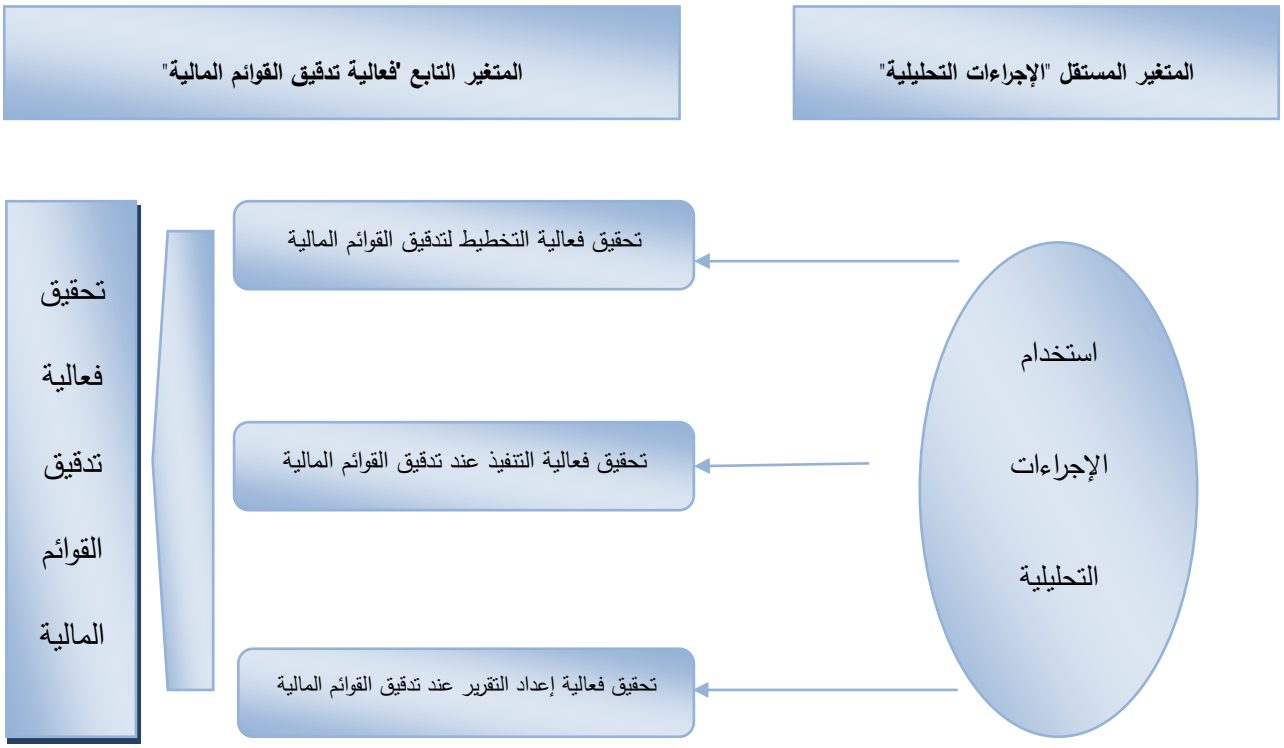
- **الحدود النظرية:** فيما يتعلق بالحدود النظرية لهذه الدراسة فقد تضمنت الإطار النظري للمراجعة للتعرف على مفهومها وتحديد أهدافها وأهميتها في الحياة الاقتصادية، كما تم التطرق إلى أهمية استخدام الإجراءات التحليلية خلال عملية تدقيق القوائم المالية.
- **الحدود المكانية:** باعتبار أن هذه الدراسة تهدف إلى معرفة مدى مساهمة الإجراءات التحليلية تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات، ونظرا لارتباط هذه الدراسة بالواقع الجزائري ارتباط وثيقا فقد تم توزيع استبانة هذه الدراسة على ممارسي مهنة المراجعة والذين يمارسون مهامهم في مكاتب جماعية أو فردية على مستوى ولايات بسكرة، باتنة، ورقلة، عنابة.
- **الحدود الزمنية:** تم إجراء هذه الدراسة خلال الفترة الزمنية من مارس 2019 وحتى جوان 2019، حيث أن تحقيق نتائج الدراسة يرتبط ارتباطا وثيقا بالفترة الزمنية المستغرقة لإنجازها.

الأدوات المستخدمة في الدراسة: للإجابة على مشكلة الدراسة الرئيسية ومختلف التساؤلات الفرعية المطروحة سوف نعتمد على مجموعة من المناهج المعتمدة في البحث العلمي، وذلك وفقا لما تقتضيه هذه الدراسة والعناصر المكونة لها بحيث سيتم الاعتماد على المنهج التاريخي وذلك عند تتبع نشأة المراجعة وتطورها، كما تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري من الدراسة والذي يعتمد على جمع البيانات والمعلومات التي تساعد على الوصف الدقيق للمراجعة وخطوات تنفيذها، أما في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة فقد تم الاعتماد على الأداة الإحصائية والمنهج الاستقرائي، بالإضافة إلى المنهج الاختباري والتحليلي.

هيكل الدراسة: بهدف انجاز هذه الدراسة في إطار منهجي وعلمي تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول وذلك كما يلي:

- ✓ **الفصل الأول:** يتناول الفصل الأول الإطار النظري للمراجعة والمراجعة الخارجية، وذلك ضمن ثلاث مباحث بحيث تطرق المبحث الأول إلى عموميات حول المراجعة، أما المبحث الثاني فتناول ماهية المراجعة الخارجية، في حين كان المبحث الثالث مخصصا للتعريف بالمراجع الخارجي.
- ✓ **الفصل الثاني:** تطرق الفصل الثاني إلى ماهية تدقيق القوائم المالية وذلك ضمن ثلاث مباحث، بحيث تطرق المبحث الأول إلى عموميات حول القوائم المالية، أما المبحث الثاني فتناول خطوات تدقيق القوائم المالية، في حين كان المبحث الثالث مخصصا لاستخدام الإجراءات التحليلية خلال عملية تدقيق القوائم المالية.
- ✓ **الفصل الثالث:** أما بخصوص الفصل الثالث والذي كان مخصصا للجانب التطبيقي لهذه الدراسة من أجل معرفة مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية فقد تضمن هذا الفصل ثلاث مباحث بحيث تناول المبحث الأول منهجية إعداد الدراسة وتحليل خصائص العينة المستهدفة في هذه الدراسة، أما المبحث الثاني فتطرق اختبار التوزيع الطبيعي واتساق استبانة الدراسة، في حين كان المبحث الثالث مخصصا لتحليل إجابات المبحوثين واختبار الفرضيات.

نموذج الدراسة:



المصدر: من إعداد الطالب

الدراسات السابقة: ونذكر منها ما يلي:

- **دراسة عميرش إيمان 2017/2016:** بعنوان **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي "دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا"**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قيام المدقق الخارجي في كل من الجزائر وفرنسا بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها أثناء تنفيذ مهمته، والوقوف على مدى تطبيق المدقق الخارجي في كل من الجزائر وفرنسا للإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق الخارجي، كما هدفت الدراسة أيضا إلى دراسة مدى ملاءمة ظروف ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في كل من الجزائر وفرنسا لتطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، وقد توصلت الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، من حيث عدم قيام المدقق الخارجي في الجزائر بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي وعدم استخدامه لأساليب الإجراءات التحليلية في تقييم هذه المخاطر، وهذا راجع لوجود معوقات أثناء ممارسة المهنة تحد من تطبيقه لهذه الإجراءات، في المقابل بينت نتائج الدراسة قيام المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي واستخدام الأدوات التي تمكنه من الاستجابة لها في مقدمتها الإجراءات التحليلية، هذا لإدراكه لمدى أهميتها في تخفيض هذه المخاطر إلى المستوى المقبول وقدرتها على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ممارسة نشاطها في المستقبل.

- **دراسة نيفين عبد الله (2006):** بعنوان **مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة "دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات بمكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة فلسطين"**، مذكرة ماجيستير، جامعة غزة وقد هدفت هذه الدراسة إلى تقديم الاقتراحات اللازمة لتشجيع مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة على استخدام المراجعة التحليلية عند فحص القوائم المالية لما لها من فوائد في مساعدتهم في تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى حد مقبول، وأيضا بهدف زيادة الالتزام من قبل المراجعين بتطبيقها عند فحص القوائم المالية، وقد تم التوصل إلى العديد من النتائج، منها إن المجتمع المالي المكون من المستفيدين من خدمات المراجعة يجمعون على أن توافر المعرفة المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة وتوافر الخبرة الفنية لدى المراجع يسهل عملية استخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة وأن النسب المالية عن طريق المراجعة التحليلية تقيس مدى فعالية المؤسسة في استخدام مواردها المالية، مع ضرورة اهتمام الجمعيات المهنية بتشجيع مراجعي الحسابات على استخدام الأساليب الحديثة في عملية المراجعة ومنها المراجعة التحليلية وذلك لتطوير مهنة المراجعة في قطاع غزة ومنها فلسطين.

- **دراسة محمد ابراهيم النواسة (2008):** وهي مقال منشور بمجلة دراسات العلوم الإدارية (المجلد 35، العدد 1)، بعنوان مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات دراسة ميدانية من وجهة

نظر المدقق الخارجي في الأردن وهدفت هذه الدراسة للتعرف إلى مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي في الأردن، وهدفت إلى بيان إدراك وأهمية ومعوقات تطبيق هذه الإجراءات، بالإضافة إلى دراسة أثر المركز الوظيفي، وأتعاب المراجعة وخبرة المراجع على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضيتها فقد تم تصميم استبانة تتكون من جزئين، تكونت العينة النهائية والمعتمدة لأغراض البحث والتحليل من 80 مراجعا، تم اختيارهم بطريقة عشوائية من أصل 350 مراجعا مزاولين للمهنة داخل المملكة الأردنية ويعملون لدى مكاتب مراجعة مرخصة حتى نهاية 2004، ثم استخدام بعض المقاييس الإحصائية لمعرفة أهمية كل متغير في الاستبانة ولإثبات الفرضيات وتفسير النتائج مثل: الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الاختلاف ، اختبار t والتباين الأحادي One Way ANOVA، توصلت الدراسة الى أن المراجعين يدركون أهمية جودة المراجعة 74.8% ، كما تستخدم الإجراءات التحليلية غير الكمية بنسبة 49%، وقد اختتمت الدراسة ببعض التوصيات لتطوير أداء المهنة.

- **يرقي كريم (2015):** وهي مقال منشور بمجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات (العدد 8)، بعنوان إجراءات المراجعة التحليلية واستخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر "دراسة ميدانية"، وهدفت الدراسة إلى التعرف أكثر على إجراءات المراجعة التحليلية وتطبيقها ضمن مختلف الإجراءات الأخرى المستخدمة في عملية المراجعة الخارجية، لا سيما من طرف المراجعين الخارجيين في الجزائر، وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي كمنهج للدراسة، وفي هذا الإطار استخدم الباحث استبانة مكونة من 15 فقرة موزعة على مجالين، بحيث اشتمل المجال الأول على 8 أسئلة تتعلق بمدى اهتمام المراجعين في الجزائر بإجراءات المراجعة الخارجية، في حين اشتمل المجال الثاني على 7 فقرات تعلقت بأثر استخدام المراجعة التحليلية على رأي المراجع الخارجي، وقد قام الباحث بتفريغ بيانات الدراسة في البرنامج الإحصائي SPSS، واستخدم المقاييس الإحصائية كالوسط الحسابي، الإنحراف المعياري، واختبار t وذلك لمعرفة أهمية كل نتغير في الاستبانة ولاختبار الفرضيات وتفسير النتائج وأظهرت النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة أن المراجعين الخارجيين في الجزائر يعتمدون بشكل أساسي على إجراءات المراجعة التحليلية أثناء عملية المراجعة، كما تبين أن تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية يؤثر بشكل كبير على الرأي النهائي للمراجع الخارجي.

- **دراسة عصام قريط (2009):** وهي مقال منشور بمجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية (المجلد 25، العدد 1)، بعنوان مدى استخدام اجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية، وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المراجعين السوريين، ومعرفة المراحل التي يستخدمون فيها تلك الإجراءات خلال مراحل المراجعة المختلفة، وكذلك التعرف على مدى أهمية إجراءات المراجعة التحليلية بالنسبة للمراجعين السوريين، فضلا عن فحص درجة إدراكهم للمتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم 520 والخاص

بإجراءات المراجعة التحليلية، وقد توصلت الدراسة إلى تدني مستوى استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة من قبل المراجعين السوريين، وأن هناك تفاوتا في استخدام تلك الإجراءات، وذلك على الرغم من استخدامها في جميع مراحل المراجعة، وأن المراجعين السوريين لا يدركون بوضوح أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تنفيذ عملية المراجعة التي يقومون بها، وكذلك لديهم مستوى منخفض من ادراك المتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم 520 الخاص بإجراءات التحليلية.

شكر وتقدير

الحمد لله يليق بجلالة قدره وعظيم سلطانه، والشكر لله أولا على ما انعم به علينا من نعم كانت خير لنا في انجاز هذا العمل.

اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل لا يسعني إلا أن أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ الدكتور **جوامع اسماعين** الذي تفضل بالإشراف على هذه المذكرة وعلى توجيهاته ونصائحه وإرشاداته ومعلوماته القيمة البناءة، بارك الله فيك وجزاك الله خيرا.

خالص التقدير والإحترام إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة

كما أوصل الشكر الجزيل وأسمى عبارات التقدير إلى كل من ساعدني من قريب او من بعيد وأخص بالذكر الدكتور لقويرة سمير ، على كل المساعدات والتوجيهات التي قدمها لي طوال مشوار الدراسة

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة والأستاذ صالحي محمد يزيد

فلهم مني خالص الشكر والعرفان

بوطبة محمد مصطفى

الإهداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من دفعني إلى العلم وبه ازداد افتخار

والدي العزيز

إلى معنى الحب والحنان والتفاني من كان دعائها سر نجاحي

أمي الحبيبة

إلى من هم أقرب إلي من روحي وبهم أستمد قوتي وإصراري

إخوتي: سيف الأسلام وزوجته فلة، والمدلل زين الدين

أختي العزيزة: نريمان وزوجها أحمد أكرم والإبن المدلل يوسف

إلى رفيقة دربي: منى

وإلى كل أفراد العائلة كبيرا وصغيرا ، وكل الأحباء والأصدقاء

بوطبة محمد مصطفى

جامعة بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الاستبانـــــــــــــة

تحية طيبة وبعد

السلام عليكم ورحمة الله و بركاته، سيدي، سيدتي، تحية طيبة وبعد: في إطار إعداد مذكرة الماستر حول أثر الإجراءات التحليلية في فعالية تدقيق القوائم المالية "دراسة ميدانية لعينة من مكاتب المراجعة"، بجامعة محمد خيضر–بسكرة، أرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة بتمعن وموضوعية، وأن تتم الإجابة بأفضل ما لديكم من معلومات، حيث أن تعاونكم واهتمامكم بالإجابة على فقرات هذه الاستبانة بدقة وموضوعية يعكس واقع حال متغيري الدراسة، كما أحيطكم علما بأن إجابتكم ستعامل بشكل سري لغايات البحث العلمي فقط.

أشكر لكم سلفا جهودكم وحسن تعاونكم وأقدر بعمق المساعدة التي قدمتموها لإنجاز هذا البحث، تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

بوطبة محمد مصطفى

القسم الأول: البيانات العامة:

1. الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

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

3. الوظيفة: خبير حسابات ☐ محافظ حسابات ☐

4. الخبرة المهنية أقل من 5 سنوات ☐ من 5-10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

5. المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☐

يتم الإجابة على أسئلة الاستبانة من خلال وضع علامة (✕) وفقا لموقفكم فيما يخص أسئلة كل محور.

القسم الثاني: الأسئلة المتعلقة بمتغيرات الدراسة

1- الفقرات الخاصة بالمتغير المستقل "الإجراءات التحليلية"

	السؤال	موافق تماما	موافق	محايد	معارض	معارض تماما
المحور الأول: يسمح الالتزام بمعيار الإجراءات التحليلية بـ:						
1	القدرة على التنبؤ بأرصدة الحسابات لمقارنتها مع الأرصدة الفعلية مما يعزز من فرص اكتشاف الأخطاء التي قد تطرأ على الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية.					
2	تحديد مواقع الانحرافات والأخطاء الجوهرية التي قد تتخلل القوائم المالية.					
3	تقدير المعلومات المالية ومقارنتها، وذلك من خلال ترابطها مع معلومات مالية أو غير مالية لمؤسسات أخرى لاكتشاف الأخطاء والانحرافات.					
4	الكشف عن الصعوبات المالية التي قد تتعرض لها المؤسسة عبر حساب النسب المالية المختلفة.					
5	تحقيق فهم لمختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة ونوع النشاط الذي تعمل					

	به.					
6	المساعدة في تحديد الحسابات التي تتطلب المزيد من الفحص والأدلة المقنعة حولها.					
7	التقليل من الاختبارات التفصيلية للأرصدة المكونة للقوائم المالية.					
8	تحقيق فهم لعملية المراجعة ومختلف المراحل لإعداد برنامج المراجعة.					

2- الفقرات الخاصة بالمتغير التابع "تدقيق القوائم المالية"

	السؤال	موافق تماما	موافق	محايد	معارض	معارض تماما
المحور الثاني: يقوم مراجع الحسابات خلال مرحلة التخطيط بـ:						
9	التأكد من صحة تعيينه كمراجع للحسابات والتحقق من شروط التعيين وإجراءاته لممارسة مهامه وفقا للصيغ القانونية التي تنظم المهنة.					
10	التعرف على طبيعة عمل المؤسسة ومختلف الجوانب التي تتعلق بنشاطها بالإضافة إلى القطاع الذي تنتمي إليه.					
11	دراسة الجوانب الضريبية وشبه الضريبية للمؤسسة.					
12	الاتفاق مع الإدارة حول مستوى مخاطر المراجعة المقبولة خلال عملية المراجعة.					
13	فهم مبدئي لمكونات نظام الرقابة الداخلية عند تخطيط عملية المراجعة.					
14	تحديد مناطق ومكامن المخاطر المحتملة.					
15	الاطلاع على نتائج المراجعة للسنوات السابقة للتعرف على طبيعة المخاطر التي اعترضت المؤسسة محل المراجعة.					
16	تحديد الأهمية النسبية لمختلف البنود والأرصدة المكونة للقوائم المالية.					
17	تقييم ومناقشة إجراءات عملية المراجعة المخطط لها مع مساعديه.					
18	العمل على تصميم برنامج المراجعة الملائم.					
المحور الثالث: يقوم مراجع الحسابات خلال مرحلة التنفيذ بـ:						
19	جمع الأدلة الكافية، والمقنعة حول الأحداث الاقتصادية والعمليات التي قامت بها المؤسسة.					
20	تقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة محل المراجعة.					
21	الحصول من الإدارة على إقرارات حول المعلومات المالية أو غير المالية.					

22	تقييم النظام المحاسبي المطبق وسير العمليات في المؤسسة محل المراجعة.					
23	الاستفسار من الأطراف القائمين بالإدارة حول بعض العمليات التي تم القيام بها خلال السنة قيد المراجعة.					
24	الاطلاع على نتائج الجرد التي قامت بها المؤسسة.					
25	التأكد من ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة في معالجة الأحداث الاقتصادية والعمليات التي قامت بها المؤسسة.					
26	مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة والخاصة بالفترة الحالية مع المعلومات المتعلقة بالفترات السابقة.					
27	مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة المالية مع التوقعات التي يقوم بوضعها.					
28	مقارنة معلومات المؤسسة المالية مع النتائج المتوقعة كالميزانيات التقديرية.					
29	تقييم الأداء المالي للمؤسسة محل المراجعة.					
30	الاستعانة بخبراء من خارج المؤسسة المدققة لهم علاقة وفهم لطبيعة نشاط المؤسسة.					
31	تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ممارسة نشاطها.					
المحور الرابع: يقوم مراجع الحسابات خلال مرحلة إعداد التقرير بـ:						
32	إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة بوضوح ودقة.					
33	إبداء الرأي بكل استقلالية والتجرد من كل الضغوطات والكشف عن جميع الأخطاء والانحرافات					
34	الالتزام بالوقت اللازم والمتفق عليه لإنجاز مهمته وتقديم تقريره.					
35	التأكد خلال المرحلة النهائية للمراجعة من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية.					
36	الالتزام بمعايير إعداد تقارير إبداء الرأي والإفصاح بشكل كامل عن جميع المعلومات المالية بصورة دقيقة لا تقبل التأويل أو التمويه لمستخدميها.					
37	مقارنة القوائم المالية للفترة التي تم مراجعتها بالقوائم المالية للفترات السابقة وملاحظة أهم التغيرات غير العادية التي قد تطرأ على مختلف البنود.					
38	تتبع نتائج الأحداث اللاحقة التي تلي إعداد القوائم المالية.					

القسم الرابع: إبداء آراء أخرى حول الموضوع:.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

شكرا لكم على حسن تعاونكم

تمهيد:

نظرا لما يشهده العالم من تطور اقتصادي واجتماعي خاصة بعد الثورة الصناعية وظهور شركات المساهمة الكبيرة، بالإضافة إلى انفصال الملكية عن الإدارة حيث استلم الأفراد المتخصصون الوظائف الإدارية في تلك المؤسسات الكبرى، فظهرت حاجة المستثمرين إلى الحفاظ على أموالهم المستثمرة مما سمح ببروز مهنة المراجعة والتي يقوم بها شخص محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القائمين بالإدارة ومدى قدرتهم على أداء مهامهم بكفاءة.

وخلال هذا الفصل سوف يتم التطرق في المبحث الأول إلى ماهية المراجعة عبر عرض نشأتها والتطور التاريخي لها بالإضافة إلى مفهومها، كما تم التطرق إلى فروض المراجعة وأهدافها، بالإضافة إلى أهميتها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، كما تناول هذا المبحث مفهوم المراجعة الخارجية وأهدافها، بالإضافة إلى أسباب الحاجة إلى هذا النوع من الأدوات الرقابية.

أما في المبحث الثاني فقد تم الطرق إلى أدلة الإثبات بحيث تم استعراض مفهوم أدلة الإثبات وأنواعها، بالإضافة إلى كفاية وحجية أدلة الإثبات، ووسائل الحصول عليها، كما تم التطرق إلى المعيار التي تناول أدلة الإثبات الذي يصدره الاتحاد الدولي للمحاسبين ومعيار أدلة الإثبات الصادر في الجزائر.

في حين تطرق المبحث الثالث إلى الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المراجع، بحيث تم عرض مفهوم الإجراءات التحليلية، بالإضافة إلى أنواعها، وإجراءات ومراحل تطبيقها خلال عملية المراجعة.

المبحث الأول: مدخل للمراجعة الخارجية

تكتسي المراجعة الخارجية أهمية كبيرة لمستخدمي القوائم المالية لذلك يعمل هؤلاء المستخدمون على الاستعانة بمراجع خارجي يتمتع بالاستقلالية والموضوعية للحكم على التأكيدات التي تقدمها إدارة المؤسسة حول الوضعية المالية لها وتجنبا لتحيز معدي هذه التأكيدات.

المطلب الأول: عموميات حول المراجعة

تنبع أهمية المراجعة من حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية والمالية، لذلك فمنذ القدم تعتبر هذه الوظيفة الوسيلة الناجعة للكشف الأخطاء والتحريفات التي قد تحتويها القوائم المالية للمؤسسات محل المراجعة.

1- التطور التاريخي للمراجعة:

1-1- لمحة تاريخية عن المراجعة: تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، ولقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وسلامتها من كل التلاعبات، وهكذا نجد أن كلمة "المراجعة" "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع.[1]

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير المراجعة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسات الاقتصادية على وجه الخصوص.[2]

1-2- مراحل التطور التاريخي للمراجعة: مرت المراجعة بعدة مراحل من التطور يمكن استعراضها كما يلي:[3]

1-2-1- الفترة ما قبل 1500: في بداية هذه الفترة من التأريخ لتطور ونشأة المراجعة كانت المحاسبة مقتصرة على الوحدات الحكومية والمشاريع والمؤسسات العائلية، وكان المراجعة غير معروفة ويستعاض عن ذاك بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل فيها نفس العمليات، وفي نهاية فترة زمنية معينة تتم مقارنة المجموعتين عن طريق الاستماع وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر.

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، ط6، 2012)، ص ص 17- 18.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، 2006)، ص 7.

[3] محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2014)، ص ص 32- 33.

أما الإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان وأيضا الفراعنة، فقد كانوا يتحققون من صحة الحسابات المدونة في السجلات والتي تخص فترة معينة عن طريق الاستماع إلى المراجع في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية وانقسام إيطاليا إلى دويلات، ظهرت الحاجة لعملية المراجعة خصوصا بعد نمو المدن الإيطالية والتي كانت تشتهر بالتجارة، مثل فلورنسا وجنوا وفينيسيا حيث تم استخدام المراجعين لأول مرة في تدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على ظهور السفن التجارية، وفي عام 1934 استخدمت حكومة مدينة يبزا المراجعين في مراجعة الحسابات الحكومية وكان الهدف أيضا اكتشاف التلاعب والغش بالدفاتر، وعموما في هذه الفترة من التاريخ كان الهدف من عملية المراجعة هو التأكد من أمانة القائمين على الشؤون المالية وكانت عملية المراجعة تفصيلية مع عدم وجود معرفة بنظام الرقابة الداخلية.

1-2-2 الفترة من 1500 حتى 1850: خلال هذه الفترة لم يكن هناك تغير كبير في أهداف المراجعة مقارنة بالفترة السابقة، ففي هذه الحقبة كانت أهداف المراجعة لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية المراجعة كانت تفصيلية غير أنه حدثت بعض التحولات والتطورات تتعلق أساسا بالجانب الإداري لهذه المؤسسات وهي: [1]

- انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى زيادة الحاجة الماسة للمراجعين.
- تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج، وكنتيجة لهذه التغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المؤسسة ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

1-2-3- الفترة من 1850 حتى 1905: شهدت هذه الفترة نموا وتطورا اقتصاديا كبيرا وذلك بعد الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور شركات المساهمة الكبيرة وعليه تم الانفصال النهائي بين الملكية والإدارة، حيث استلم الأفراد المتخصصون الوظائف الإدارية في تلك المؤسسات الكبرى، وظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة في المحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك المؤسسات، وبناء على هذا كله أصبح الجو مهيأ للمراجعة للبروز كمهنة إلى حيز الوجود، وخاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القائمين على أموالهم وممتلكاتهم، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 والذي نص بين مواده، على ضرورة مراجعة هذه المؤسسات من قبل مراجعي الحسابات، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها، ولذلك عرفت لأول مرة المراجعة الاختبارية وذلك باستخدام العينات الحكمية، وأصبحت عمليات المراجعة أقل تفصيلا.

1-2-4- الفترة من 1905 حتى 1960: في هذه الفترة وخاصة بعد 1940 وبظهور الشركات الكبيرة، وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية المراجعة، حدث تغيرات هامة في ممارسة مهنة المراجعة وهي:

[1] محمد مصطفى سليمان، المرجع السابق، ص ص 33- 35.

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

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

1-2-5- الفترة من 1960 حتى 1990: خلال هذه الفترة أضيفة أهداف عديدة للمراجعة مثل:

– مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

– تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة.

– تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

– القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.

1-2-6- الفترة من 1990 وحتى وقتنا الحاضر: ظهرت قواعد حوكمة الشركات في أعقاب العديد من الانهيارات الاقتصادية لمنشآت الأعمال في العديد من الدول المتقدمة، وتزامن مع ظهور تلك القواعد إصدار العديد من القوانين منها قانون ساربنس اوكسلى (Act Sarbanes-Oxley) عام (2002) والذي وصف حين صدوره بأنه أكثر التشريعات أهمية وتأثير في الإفصاح المالي وممارسات مهنة المراجعة ودور نظام الرقابة الداخلية بالشركات، كذلك تم إصدار العديد من التعليمات والقواعد القوانين توفير إطار لحماية أصحاب المصالح في المنشآت الاقتصادية من خلال توفير قدر كافي وملائم من الإفصاح المحاسبي الموثوق فيه يساهم في تقليص حدة المشاكل المترتبة على عدم تماثل المعلومات، والتي تتمثل في تعظيم منافع إدارة المنشأة بما يضر بمصالح المساهمين وباقي الأطراف الأخرى أصحاب المصلحة في الشركة.

1-3- عموميات حول المراجعة (التدقيق) :

1-3-1- تعريف المراجعة: تتفق كافة الكتابات على تعريف المراجعة وفقا لما ورد بالتقرير الصادر عن لجنة المفاهيم الأساسية للمحاسبة المنبثقة عن الجمعية الأمريكية كما يلي:

"المراجعة عملية منهجية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن تأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية بشكل موضوعي وذلك بهدف توفير تأكيد عن مدى تطابق تلك التأكيدات مع المعايير وتوصيل تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين".[1]

كما عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني، يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".[2]

كما عرفت المراجعة على أنها "فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة أو الوحدة الاقتصادية فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات التي قامت بها المنشأة أو الوحدة الاقتصادية في فترة مالية يحدها

[1] جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، (العين: الإمارات العربية المتحدة، دار الكتاب الجامعي، 2014)، ص 30.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المرجع السابق، ص 10.

تاريخان أولهما تاريخ بداية السنة المالية، والأخر تاريخ نهاية السنة المالية، والتأكد من أنها تمت فعلا في إطار إجراءات صحيحة تؤكد جديتها، وأنها تم توجيهها توجيها محاسبيا سليما، ثم إصدار تقرير بالرأي حول ما تتضمنه القوائم والبيانات المالية من حقائق، ومدى دقتها في التعبير عن نتيجة نشاط المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية، ومدى الإفصاح عن حقيقة المركز المالي في نهاية الفترة المالية".[1]

كما عرفت المراجعة على أنها "عملية فحص منتظم وستقل للبيانات المالية والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية (المالية وغير المالية) لأي مؤسسة وأن يقوم المراجع بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقريره".[2]

كما تعرف المراجعة على أنها "أداة من أدوات الرقابة تقوم على فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات المسجلة والتعبير عن المركز المالي للمؤسسة، والحكم عليها من خلال التحقق ثم التقرير".[3]

ويمكننا أن نستخلص التعريف التالي: المراجعة هي "فحص انتقادي لمختلف البيانات والمستندات والدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة، تهدف إلى إبداء رأي محايد عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية ومدى مطابقتها للمركز المالي للمؤسسة"، ويتضح لنا أن المراجعة ترتكز على ثلاثة عناصر أساسية هي:

- **الفحص:** ويقصد به فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتسويتها، وهذا بالرجوع إلى أدلة وقرائن المختلفة للتأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية.

- **التحقق:** يقصد بالتحقق إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لنتيجة الأعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي لوضعية المؤسسة الحقيقية في فترة زمنية محددة وبصورة صحيحة وصادقة.

- **التقرير وإبداء الرأي:** يقوم المراجع بإبداء رأيه من خلال التقرير، الذي يعده ويعتبر هذا التقرير بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة، سواء الأطراف داخل المؤسسة أو الأطراف الخارجية كشهادة على مصداقية هذه المعلومات.

1-3-2- أهداف المراجعة: تتمثل أهداف المراجعة في:[4]

يقودنا التطور التاريخي لمراجعة الحسابات إلى التغير الكبير الذي أتى على مراجعة الحسابات من حيث الأهداف والمضمون، فعلى مر السنين تبين أنه في السابق كانت عملية المراجعة تقتصر على اكتشاف ما قد

[1] يحيى حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، **أصول المراجعة (الأبعاد العلمية ومعايير التطبيق)**، (القاهرة: مصر، مكتبة الجلاء الجديدة، 2001)، ص ص 18- 19.

[2] غسان فلاح المطارنة، **المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر**، (عمان: الأردن، زمزم ناشرون وموزعون، 2013)، ص ص 17- 18.

[3] محمد مصطفى سليمان، المرجع السابق، ص ص 14- 15.

[4] زهير عيسى، **تدقيق الحسابات الإجراءات العملية**، (عمان: الأردن، دار البداية ناشرون وموزعون، 2015)، ص ص 14- 15.

يكون موجودا في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة من غش أو اخطأ محاسبية أو عمليات تزوير، وكان ينظر لمراجع الحسابات على انه رجل أمن يأتي لأن هنالك جرائم يجب أن يتم البحث عن مرتكبيها.

وفي بداية القرن العشرين أصبح على المراجع إضافة لقيامه بعمله من خلال قيامه بفحص السجلات والبيانات المالية والتأكد من سلامة المدخلات ومطابقتها للواقع، فقد أصبح على المراجع أن يقوم بمراجعة منظمة للدفاتر والسجلات المحاسبية وعليه أيضا، بإبداء رأيه الفني في العملية المحاسبية وتقديم رأيه بشكل فني واحترافي.

وعلى العموم يمكن حصر أهداف المراجعة فيما يلي:

- التأكد من أن المؤسسة تقوم بمسك الدفاتر المحاسبية التي نص عليها المشرع.
- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية الواردة في الدفاتر والسجلات المحاسبية التي بحوزة المؤسسة.
- اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر المحاسبية من أخطاء محاسبية أو تزوير أو غش في الأرقام المدونة.
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة ومطابقتها للأهداف المرسومة سابقا من قبل المالكين أو مجالس الإدارات.
- التأكد من الكفاية الإنتاجية وذلك من خلال الإقلال من المصروفات الغير مبررة.

1-3-3- فروض المراجعة: يمكن تعريف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار، ولكن لم تحظى فروض التدقيق بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة مما جعل هذه الفروض تجريبية قابلة للتطور والتغير، يمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق في الأتي:[1]

- **فرض استقلال المراجع:** الواجب الأساسي لمراجع الحسابات هو أبداء الرأي في القوائم المالية وأنها تمثل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي للمنشأة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم، وبما أن عمل المراجع هو القيام بعملية المراجعة بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المراجع والإدارة (القائمين بتجهيز المعلومات المالية) ولكن لا يعني أن يكون عدم وجود التعارض دائم أو حتمي لأنه ربما يكون هناك تعارض بين كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمراجع في النهاية يجب أن يكون المراجع طرفا محايدا بالنسبة لأطراف المنشأة و الإدارة.
- **فرض إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم:** يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود المراجعة (التدقيق)، وحتى يتمكن المراجع من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن يتوافر في هذه القوائم (المعلومات) مجموعة من المعايير مثل:

▪ **الملائمة:** يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمراجع ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم، ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.

▪ **البعد عن التحيز:** أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى تعكس الحقائق الموجودة.

[1] غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص ص 25- 26.

- **القياس الكمي:** أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.
- **القابلية للفحص:** أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

– **فرض وجود نظام رقابي داخلي سليم:** يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما يجعل مراجع الحسابات يقوم بعمله استنادا إلى وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث خطأ.

فإذا توفر في المنشأة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك، ويشمل نظام الرقابة الداخلية في أي منشأة:

- الرقابة المحاسبية
- الرقابة الإدارية
- الضبط الداخلي

– **فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف:** وهو أن يفترض المراجع ثبات الإدارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المنشأة آن الإدارة رشيدة في تصرفاتها. آما إذا اتضح للمراجع أن الإدارة تميل إلى عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فإنه من المفترض أن يكون حريص في الفترات المستقبلية.

– **فرض خلو القوائم المالية للفحص من الخطأ غير العادية أو التلاعب:** يقوم مراجع الحسابات بعملية المراجعة بافتراض أن القوائم والمعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المراجع يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختباري كما هو مفترض، حيث إن وجود هذه الأخطاء أو التلاعب يتطلب من المراجع الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر والسجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطأ.

– **فرض الصدق في محتويات التقرير:** وهو أهمية وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يعده مراجع الحسابات بعد الانتهاء من عملية مراجعة القوائم المالية ويقدم للجهة التي قامت بتعينه ويتطلب ذلك من المراجع أن يتحقق من:[1]

- تطبيق المنشأة محل المراجعة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة.
- أن المبادئ الحسابية المطبقة في المنشأة تلائم طبيعة النشاط محل الفحص.
- أنه تم تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل المنشأة بثبات.

[1] غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص 27.

1-3-4- أهمية المراجعة: هناك فئات عديدة تعتمد على تقرير المراجع لاستخدامه لاتخاذ قرارات معينة مثل العميل والإدارة والبنوك ومؤسسات حكومية، وسوف نتطرق إلى أهمية القوائم المالية كالأتي:[1]

- **أهمية المراجعة للعميل:** ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

- مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية
- أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين.
- أساس لإعداد الإقرارات الضريبية وتحديد الضريبة.
- أساس لتحديد سلامة المركز المالي.
- أساس لتجنب العسر المالي وحالات الاختلاس.
- أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات.

- **أهمية المراجعة للإدارة:** تعتمد الإدارة على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم ذلك وتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع.

وتعتبر الإدارة تقرير المراجع بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعلية أدائها وإشرافها للمهام الموكلة إليها ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤوليتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفق لمبادئ محاسبية المتعارف عليها.

- **أهمية المراجعة للملاك والمستخدمين:** تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون بياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم الموجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.

- **أهمية المراجعة للدائنين والموردين:** يعتمدون على تقرير المراجع بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.

- **أهمية المراجعة للبنوك والمؤسسات الإقراض الأخرى:** تلعب دورا هاما في التمويل القصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتهم وتوسعاتها لهذا فإنها تعتمد تقرير المراجع لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي (القروض) وتعتمد كأساس للتوسع فيه أو الإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي.

- **أهمية المراجعة للمؤسسات الحكومية:** تعتمد هذه القوائم المالية وتقرير المراجع للمراجعة وللتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزاماتها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الانحرافات وأسبابها.

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات العملي**، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2011)، ص ص 22- 24.

- **أهمية المراجعة لرجال الاقتصاد:** ازداد اهتمام بالقوائم المالية المعتمدة وما تحتويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقييم الدخل القومي ورسم برامج والخطط الاقتصادية، وتعتمد دقة تقديراتهم وكفأه برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها.

- **أهمية المراجعة لنقابات العمال:** تعتمد البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسات العامة للأجور وتحديد الأسعار.

- **أهمية المراجعة لمصلحة الضرائب:** تعتمد على الحسابات والقوائم المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبي.

- **أهمية المراجعة في تخصيص الموارد:** تساعد المراجعة في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تجذبها الوحدات الاقتصادية القادرة على استخدامها بأفضل كفاية والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة، إذ أن البيانات والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للمراجعة تخفي في طياتها إسرافا وكفاية وتحول دون تخصيص مواردنا النادرة بطريقة رشيدة.

- **أهمية المراجعة للاقتصاد القومي:** تخدم المراجعة الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماتها و أهميتها للفئات السابقة الذكر فمهنة المراجعة من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات و توضيح حالات الإسراف و التلاعب وتوجيه استثمار المدخرات و الموارد المتاحة القادرة ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية و المالية خير عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية و الاجتماعية لهم.

والمراجع خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقيق أهدافها والوصول إلى أقصى مستوى من الكفاية الإنتاجية من استخدام إمكانيتها المتاحة مادية وطبيعية واقتصادية ومالية وبشرية لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين.[1]

1-3-5- أنواع المراجعة: ويمكن التطرق إلى أنواع المراجعة:

- **من حيث نطاق عملية المراجعة:** يعتبر نطاق المراجعة أو مجالها من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة هما على النحو التالي:[2]

- **المراجعة الكاملة:** في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذا يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل، فعملية المراجعة لابد أن تتقيد بمعايير ومستويات المراجعة المتعارف عليها

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، المرجع السابق، ص ص 24- 25.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المرجع السابق، ص ص 22- 23.

وفي ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجم أصناف منها، بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم بها المراجع بفحصها بغية إصدار رأي فني محايد حول جميع المفردات مما يعكس صراحة مسؤولية المراجع على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها اختباراته.

- **المراجعة الجزئية:** تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأعوان الأكثر تطبيقا في المراجعة الخارجية، كأن يوكل إلى مراجع خارجي مراجعة بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها، وسبب انتشار هذا النوع يمكن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو تلاعب يظهر في عدم دقة وصراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند.

– **من ناحية الإلزام القانوني:** تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:[1]

- **المراجعة الإلزامية:** وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث تلتزم الشركة بضرورة تعين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم الختامية لها، ومن أمثلة المراجعة الإلزامية مراجعة حسابات الشركات المساهمة، وتتميز المراجعة الإلزامية بوجود عنصر الجبر والإلزام ومن ثم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقا لقواعد ونصوص وإجراءات المنصوص عليها في القانون وفقا لمعايير المراجعة السائدة في البلد التي تعمل بها الشركة وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية السائدة.
- **المراجعة الاختيارية:** ويقصد بهذا النوع من المراجعة ذلك الذي يتم بطلب من أصحاب المؤسسة من غير إلزام قانوني، ويكون ذلك في المؤسسات الفردية.[2]

– **المراجعة من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات:** يمكن تقسيم المراجعة من هذه الزاوية إلى نوعين هما:[3]

- **المراجعة الشاملة أو التفصيلية:** وتعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي يقوم بمراجعة جميع المفردات محل المراجعة.

ومن الملاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة.

- **المراجعة الإختبارية:** وفي هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص، مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع من المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها، ولقد أدى كبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتعدد عمليتها بصورة كبيرة واهتمام تلك المؤسسات بأنظمة الرقابة الداخلية، إلى ضرورة قيام المراجع الخارجي بفحص عينة من هذه العمليات دون إجراء مراجعة شاملة لها، ويتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات، من أهمها ما يظهره

[1] محمد مصطفى سليمان، المرجع السابق، ص 22.

[2] زهير عيسى، المرجع السابق، ص 28.

[3] محمد مصطفى سليمان، المرجع السابق، ص 26.

فحص وتقييم المراجع الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المؤسسة من ناحية، ومدى إمكان تطبيق إجراءات المراجعة الاختيارية من ناحية أخرى، فالمراجعة الاختبارية تعتبر الأساس السائد في وقتنا الحاضر، وأن المراجعة الشاملة أو التفصيلية تمثل الاستثناء لذلك الأساس.

- **من حيث توقيت عملية المراجعة:** ويتضمن نوعين:[1]

· **المراجعة النهائية:** يقصد به بداية المراجعة في نهاية الفترة المالية للمؤسسة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت، ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد مراجعتها حيث تبدأ عملية المراجعة بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

· **المراجعة المستمرة:** يقصد به قيام عملية المراجعة والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المراجع أو مندوبه بزيارة المؤسسة بفترات متعددة خلال السنة المالية لمراجعة وفحص البيانات المثبة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى المراجعة النهائية للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

- **من حيث الهدف:** ينقسم هذا النوع من تصنيفات المراجعة إلى:[2]

· **المراجعة الإدارية:** من أجل المراجعة الكفاءة الإنتاجية للإدارة، على المراجع أن يتأكد من أموال الشركة يتم التصرف فيها بشكل اقتصادي من قبل الإدارة التنفيذية بها، حيث تهم المراجعة الإدارية من التحقق من أن إدارة الشركة في إدارتها لأصول الشركة من أنها تحصلت على أحسن أو أفضل منفعة لأقل تكلفة ممكنة ويتضمن هذا النوع من المراجعة التأكد من صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية على التكلفة.

· **المراجعة الاجتماعية:** وتهدف هذه المراجعة إلى التأكد من أن الشركة حققت أهدافها الخاصة والأهداف العامة تجاه البلد الذي تعمل به، فالشركات المساهمة مثلا تسعى إلى تحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الأهداف الاجتماعية والصحيحة للمجتمع الذي تعمل لخدمته.

· **المراجعة القانونية:** ويقصد به تأكد المراجع من أن المؤسسة قد طبقت النصوص القانونية، والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها سواء السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة، ومن أمثلة ذلك التأكد من تطبيق الشركات المساهمة لقانون الشركات على تقيد الشركة بعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي.[3]

· **المراجعة البنكية:** يتم تنفيذ المراجعة البنكية الداخلية من قبل موظفين مؤهلين ومؤهلين ومستقلين على المستوى التشغيلي، أما المراجعة البنكية الخارجية فيتم تنفيذها من قبل مراجع خارجي مستقل، ويقوم بفحص قانوني لمختلف الأنشطة والعمليات.

---

[1] زاهره عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، (عمان: الأردن، دار الراية للنشر والتوزيع، 2009)، ص ص 49- 50.

[2] محمد مصطفى سليمان، المرجع السابق، ص ص 28- 29.

[3] خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2012)، ص 36.

- **المراجعة البيئية:** ويقصد به الفحص الذي يهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها، وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة.[1]

- **المراجعة الضريبية:** لقد أصبحت الأمور البيئية ذات أهمية لعدد متزايد من المنشأة، وقد يكون لها تأثير جوهري، في حالات معينة على بياناتها المالية، كما أصبحت الأمور البيئية من الموضوعات الخاضعة لإهتمام متزايد من مستعملي البيانات المالية، ومع هذا لا تعتبر الأمور البيئية مهمة لمنشأة ما، فقد تكون هناك مخاطر بوجود معلومات خاطئة جوهرية ومن ضمنها إفصاح غير كاف في البيانات المالية، وفي مثل هذه الظروف يحتاج المرجع إلى مراعاة الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية وفي سنة 1998 أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد بيان ممارسة المراجعة الدولي (1010) المرسوم: اعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية.[2]

- **من حيث الجهة التي تقوم بها:** يمكن تقسيم المراجعة من حيث هذه الزاوية إلى نوعين هما:

- **المراجعة الداخلية:** تعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم للمؤسسة ودفاترها وسجلاتها بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين للمؤسسة، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من المراجعة يرجع أساسا إلى كبر حجم المؤسسة وتعدد وتنوع عمليتها المالية، ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمؤسسة. [3]

- **المراجعة الخارجية:** هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف خارج من المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال الرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرين، البنوك).[4]

الجدول رقم (1-1): أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية

البيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
الهدف	✓ تحقيق كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. ✓ التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	✓ إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج للفئات المستفيدة منها.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة البيئية**، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2005)، ص 134.

[2] أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، (عمان: الأردن، دار صفا للنشر والتوزيع، 2009)، ص ص 15-16.

[3] زاهرة عاطف سواد، المرجع السابق، ص 51.

[4] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المرجع السابق، ص 30.

علاقة القائم بعملية المراجعة	✓ موظف من داخل المنشأة (تابع)	✓ شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة.(مستقل)
نطاق وحدود المراجعة	✓ تحديد الإدارة نطاق عمل المراجع، كما أن طبيعة عمل المراجع الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفصل والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على مراجعة جميع عمليات المنشأة.	✓ تحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمراجع الخارجي، والعرف السائد، معايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وغالبا ما تكون المراجعة الخارجية تفصيلية أو اختيارية تفصيلية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشاة محل المراجعة.
التوقيت المناسب للأداء	✓ يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية. ✓ اختيارية وفقا لحجم المنشأة.	✓ يتم الفحص مرة واحدة في السنة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة) ✓ قد يكون كامل أو جزئي. ✓ إلزامية وفقا للقانون السائد.
المستفيدين	✓ إدارة المنشأة	✓ إدارة المنشأة، قراء التقارير المالية، أصحاب المصالح

المصدر: أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، (عمان: الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000)، ص 18.

المطلب الثاني: مفاهيم حول المراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة آلية مهمة لتقرير فيما إذا تم الالتزام بالمعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وتقرير مدى الالتزام بالنظم الرقابية واللوائح القانونية وذلك من أجل تقديم تطمينات للأطراف المستخدمة للقوائم المالية بغرض اتخاذ القرارات التي تراها ملائمة.

2-1- مفهوم المراجعة الخارجية وأهدافها:

2-1-1- مفهوم المراجعة الخارجية: رغم تعدد التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها، وفيما يلي استعراض لبعض التعاريف:[1]

عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة الخارجية بأنها "عملية منهجية منظمة للحصول على أدلة الإثبات –بشكل موضوعي–المرتبطة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية، وتقييمها بهدف ضمان وجود درجة توافق وتطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين".

كما عرف MILLER المراجعة الخارجية بأنها "فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي يتم مراجعة حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد في مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدة دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدتها المنشأة في التعبير عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة".

[1] جيهان عبد المعز الجمال، المرجع السابق، ص ص 62- 63.

– كما تعرف المراجعة الخارجية على أنها "عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجع، والتي تنتهي إلى أبدء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي".[1]

من خلال استعراض التعاريف السابقة فإننا نستنتج، أن المراجعة الخارجية تعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب، وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة.

2-1-2- أهداف المراجعة الخارجية: تعد المراجعة الخارجية الأداة الرئيسية المستقلة الحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمنعها المتطور والحديث والشامل هي نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير و الأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة، وتهدف المراجعة الخارجية أيضا إلى التحقق الموضوعي والحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية لعمليات المؤسسة ومطبقتها مع الأهداف المرجوة، وتهدف أيضا إلى تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة، وبصفة عامة نستطيع القول أن المراجعة الخارجية تتضمن الجوانب والنواحي التالية:[2]

– ضرورة تفهم طبيعة وقواعد المحاسبة ومبادئها وأهدافها الرئيسة.

– التعرف على أساليب وأدوات التحقق الرئيسية التي يمكن استخدامها لتنفيذ عملية المراجعة وتدقيق عناصر النشاط المختلفة في المؤسسة.

– الإمكانيات المادية والبشرية التي يمتلكها المراجع الخارجي وما يتمتع به من قدرات شخصية وفكر سليم في مجال أداء عمله.

– مستوى المسؤوليات التي يقبلها المراجع (مهنيا وفنيا وقانونيا) والتي يقبلها للتعبير عن أرائه المهنية.

– تحديد مستوى العلاقة بين المراجع الخارجي وإدارة المراجعة الداخلية في المنشأة لتحديد مستوى التعاون بينهما في مجال إنجاز عملية المراجعة.

2-2- أسباب الحاجة للمراجعة الخارجية: وتتمثل هذه الأسباب فيما يلي:[3]

2-2-1- البعد: هناك فاصل كبير بين معدي القوائم المالية والمستفيد من المعلومات التي تبرزها هذه القوائم، هذا الفاصل يجعل من المراجعة المحايدة ضرورة ملحة، فالمستخدم أو متخذ القرار غير قادر شخصيا على التحقق والتأكد من عدالة إفصاح القوائم المالية لأسباب عدة منها:

– عدم تخصص متخذ القرار في المراجعة.

– عدم توفر الوقت الكافي لإتاحة الفرصة لمتخذي القرارات والمهتمين جميعهم ليراجعو القوائم المالية.

---

[1] محمد مصطفى سليمان، المرجع السابق، ص 40.

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، (الإسكندرية: مصر، المكتب الجامعي الحديث،2006)، ص ص 187- 188.

[3] حسين أحمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، (عمان: الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009)، ص 40- 43.

– عدم إمكانية تواجد جميع هؤلاء المهتمين في موقع المؤسسة ليتابعوا السير الطبيعي لنشاطها والحكم على قانونية وصحة جميع العمليات التي تتم بها.

كما لا يمكن أن يقوم المساهمون مباشرة بإدارة المؤسسة والكثير منهم لا يحضرون إليها، فهذا سيطرح نقاط اختلاف كثيرة كمدى قدرة المؤسسة على استيعاب مئات المساهمين في مقر المؤسسة بالإضافة إلى عدم قدرة هؤلاء على ترك أعمالهم الأخرى، فيتحملون نتيجة ذلك عبئا اقتصاديا لذلك لجأت كافة التشريعات المعاصرة إلى إناطة عملية المراجعة إلى مكتب متخصص بالمراجعة ليقوم بخدمات التأكيد المتعلقة بالقوائم المالية.

2-2-2- التعقيد: مع التطور الاقتصادي الذي يشهده العالم وما تميزت به العقود الأخيرة بتعقيد كبير لمختلف العمليات المحاسبية والمالية، فقد تعددت عمليات الاندماج والسيطرة كما انتشرت تجارة المشتقات المالية وعمت التجارة الإلكترونية، فأصبحت البيانات والمعلومات الاقتصادية التي تعدها وتقدمها الإدارة أكثر تعقيدا، فصار من الصعب على مستخدمي هذه المعلومات المالية استيعاب مدلول هذه العمليات وفهمها والثقة بالأرباح الناجمة عن تلك العمليات المعقدة وما تنطوي عليه من خطر، ما أدى بمستخدمي هذه المعلومات إلى اللجوء لمراجعي الحسابات الذي يتمتعون بالحياد والاستقلال عن مختلف الأطراف للحصول على ضمانات حول مدى صحة هذه المعلومات التي تقدمها مختلف القوائم والتقارير المالية، وذلك كخيار حتمي للحد من خطر هذه المعلومات وجعلها أكثر فهما وبيان الرأي في قابلية الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات، فعمليات شراء الأسهم والسيطرة على مؤسسات جديدة تتطلب معلومات موثوقة من أجل إتمام مثل هذه العمليات وتحقيق العائد المتوقع.

2-2-3- تحيز معد المعلومات: قد لا تتعارض مصلحة معد المعلومات مع المستفيد منها فيتم عرض القوائم المالية وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن دون اللجوء إلى الغش أو التلاعب في إعدادها وفي بعض الأحيان قد تتعارض مصالح معد هذه المعلومات مع المستفيد منها، فقد يرغب الطرف المعد للقوائم المالية مثل الإدارة في إظهار أن المؤسسة قد حققت ربحا بشكل يخالف الواقع لتحافظ على سمعتها والمكافآت الممنوحة لها، أو تحافظ على سعر السهم أو تتمكن من الاقتراض للحصول على أموال تمكنها من تسديد والوفاء ببعض التزاماتها وتبعد إفلاسا محتملا فتعرض قوائمها المالية على أنها قد حققت أرباحا كما قد ترغب في تخفيض الأرباح للتهرب دفع الضرائب، أو للمحافظة على سعر منخفض للسهم وغيرها وعليه فوجود حوافز لمعد القوائم المالية لتضليل المجتمع المالي يجعل الحاجة لوجود مراجع محايد وإذا نظرنا إلى المسألة من وجهة نظر الضرائب وتوقعنا أن من مصلحة الممول أن يعد بيانا ضريبيا يحتوي على أرباح أقل، صار من الضروري الاعتماد على مراجع ضريبي أو للمحافظة على أموال الخزينة وإعداد إقرار ضريبي يتطابق مع الأرباح المحققة خلال تلك الفترة.

2-2-4- ضخامة حجم المؤسسات والعمليات المالية: لقد أدى اتساع حجم التجارة المحلية والدولية إلى اتساع حجم المؤسسات الاقتصادية وتضخم لحجم العمليات المالية التي تقوم بها، فكل هذا جعل الخوف من الخطأ أو تدبير الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية متوقعا، مما أدى إلى اللجوء لمراجع يقدم تأكيدا يتعلق بمصداقية هذه القوائم كأمر ضروري وملح للحد من هذه التلاعبات وتصحيح الأخطاء.

2-2-5- مساهمة مكاتب المراجعة بتحمل الخطر: ويعد من أبرز الأسباب التي تدفع بمستخدمي القوائم المالية إلى اللجوء إلى المراجع، بحيث أن متخذي القرارات يتحملون خطرا كبيرا متمثلا بضياع أموالهم كليا أو جزئيا كالمساهمين الذين يشترون أسهمهم في المؤسسة بناء على قوائم مالية مضللة مما يؤدي إلى انخفاض سعر هذه الأسهم عند بيان الواقع، كما أن البنوك التي تقدم قروضا قد تفقد معظمها إذا أفلست المؤسسة وعليه لاشك أن الأطراف المتضررة ستلجأ إلى القضاء لمحاولة استرداد بعض حقوقها أو الحصول على تعويضات نتيجة للخسائر التي منيت بها، لكن إمكانية الاسترداد ضعيفة جدا إذ أن الإدارة التي أفلست المؤسسة في عهدها ليس لديها سمعة تخشى عليها بعد الإفلاس، كما أنها لن تتمكن من دفع تعويضات مهمة للمتضررين بسبب ضعف الإمكانيات الاقتصادية أما إذا كانت القوائم المالية قد خضعت للمراجعة وعززت بتقرير من مكتب المراجعة، فإن هذا المكتب سيخضع للمساءلة والمقاضاة ويطالب بتحمل المسئولية، مما يجعل الأطراف المستفيدة من المعلومات أكثر أمانا خاصة أن مكاتب المراجعة تعتمد على رصيد معنوي كبير من السمعة والشهرة كما أن لديها إمكانات اقتصادية تجعلها أقدر على دفع التعويضات، كما أن هذه المكاتب تدفع الكثير من إيراداتها مقابل التعويضات التي يتوجب عليها دفعها نتيجة القضايا المرفوعة ضدها أمام المحاكم، ولا شك أن تحمل مهنة المراجعة لهذا الخطر يعزز الطلب عليها ويبرر الأتعاب التي تتقاضاها.

المطلب الثالث: المراجع الخارجي

ويقصد بالمراجع الشخص الذي يقوم بأعمال المراجعة الخارجية، والذي يعمل على مراجعة القوائم المالية للمؤسسة أساسا بحيث تعددت التعاريف التي تناولت شخص المراجع، بالإضافة إلى الواجبات التي يقوم بها والحقوق التي يتمتع بها ويكن التطرق إلى ذلك كما يلي:

3-1- تعريف المراجع الخارجي: تعددت التعاريف التي تناولت المراجع الخارجي ونذكر منها ما يلي:

عرف بأنه "هو شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة محل المراجعة، يعين بواسطة الملاك ويتمتع باستقلال كامل في ممارسته لمهامه، وهدفه الرئيسي هو إبداء رأيه في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة، وهو مسؤول أمام الملاك ومن ثم يقدم تقاريره ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم، وبالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للمؤسسة فإنه يمكنه أيضا القيام بمهام المراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية لنفس المؤسسة، كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في مكتب المراجعة ويزاول مهنته هذه بترخيص معتمد وفقا للقوانين المنظمة لهذه المهنة".[1]

ويقصد به أيضا "الشخص الذي يقوم بعملية مراجعة حسابات المنشأة والمؤسسات تختلف في طبيعة نشاطها وحجمها وتقديم تقرير يبدي فيه رأيه حول القوائم المالية بالمشروع، وقد يقوم أحيانا وبتكليف من المنشأة بإجراء دراسات أو أبحاث مختلفة لبعض الأنشطة لحساب الإدارة وله تسميات مرادفة: مراجع، مراقب وفاحص حسابات ومحاسب قانوني وغيرها".[2]

[1] محمد مصطفى سليمان، المرجع السابق، ص 45.

[2] زهير عيسى، المرجع السابق، ص 99.

والمراجع من الناجية القانونية هو" الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته أو على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونين".[1]

3-2- واجبات المراجع الخارجي: يتمثل فيما يجب أن يقوم به المراجع من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال، ومن أهم هذه الواجبات ما يلي:[2]

- يجب على المراجع أن يقوم بالفحص والمراجعة الفعلية لحسابات المؤسسة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية ودفاتر الأستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف الأخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي المؤسسة.

- يجب على المراجع التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والإلتزمات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة لكل عنصر من هذه العناصر.

- يجب على المراجع التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم يغطي معظم عمليات المؤسسة.

- يجب على المراجع أن يقدم التوصيات الاقتراحات الملائمة لما يلي:

- معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها.
- تجنب الوقوع في الأخطاء.
- حسن سير العمل في أقسام وإدارات المؤسسة.

- يجب على المراجع التأكد إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية أن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها.

- كما يجب على المراجع أثناء قيامه بمهمته التحقق من أن المؤسسة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها، ومن أمثلة هذه القواعد ما يلي:

- تسجيل الأصول الثابتة في الدفاتر بتكلفتها التاريخية.
- احتساب الإهتلاك لهذه الأصول وفقا للطرق والمعدلات المعمول بها في المؤسسة في السنوات السابقة دون تغييرها إلا بأسباب معينة يقتنع المراجع بها ووفقا لما جرى عليه العرف المحاسبي بالنسبة للمؤسسات والأنشطة المماثلة.
- ثبات طرق تقييم المخزون السلعي.
- إتباع مبدأ الحيطة والحذر عن طريق تكوين بعض المخصصات الملائمة لتطبيق هذا المبدأ مثل مخصص الديون المشكوك فيها وأساس تكوينه ومدى ملائمة معدله لرصيد المدينون في المؤسسة.
- عدم المبالغة في تكوين المخصصات بصفة عامة والتي يتم تحميلها على حساب الدخل حتى لا يترتب عليها عند زيادتها عن اللازم تخفيض الأرباح، وبالتالي تخفيض نصيب المساهمين من الأرباح التي يتقرر توزيعها،

[1] زاهرة عاطف سواد، المرجع السابق، ص 191.

[2] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، (الإسكندرية: مصر، دار المعرفة الجامعية، 2006)، ص 68- 72.

وأيضا التهرب من الضرائب عن طريق تخفيضها لأنها سوف تحتسب على أساس أرباح ضئيلة غير حقيقية، كما قد يؤدي تخفيض هذه الأرباح التي يمكن احتجازها لعدم تدعيم المركز المالي في شكل احتياطات مختلفة وعدم إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

– يجب على المراجع فحص عناصر قائمة الدخل وذلك للتحقق من أنها تظهر النتيجة الحقيقية لنشاط المؤسسة من أرباح أو خسائر عن السنة المالية.

– يجب على المراجع أن يحضر هو أو احد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة لمناقشة تقريره وعلى المراجع عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريرا شاملا على جميع البيانات الهامة واللازمة التي تعبر عن:

– فيما إذا كان قد حصل على كل البيانات والمعلومات والسجلات والدفاتر اللازمة لإنجاز عمله.

– انتظام وسلامة الدفاتر والسجلات.

– الحسابات الختامية والميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في الحسابات والتقارير والملخصات المختلفة.

– عمليات الجرد والتسويات الجردية التي قامت بها المؤسسة قد تم مراعاة القواعد المتعارف عليها.

– وجود مخالفات معينة لأحكام بعض النظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة نشاط المؤسسة.

– ما إذا كانت قائمة الدخل تظهر النتيجة الحقيقية من أرباح وخسائر وأن الميزانية تظهر المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

3-3- حقوق المراجع الخارجي: تتمثل حقوق مراجع الحسابات في المجالات والنواحي التالية:[1]

– حق الاطلاع على دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت.

– حق طلب البيانات والإيضاحات.

– حق الحصول على نسخ من الإخطارات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

– حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد في حالة حدوث حالة طارئة بالمؤسسة تهدد مركزها المالي.

– يحق للمراجع قانونا أن يحجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بإرجاعها حتى يحصل على أتعابه.

– يحق لمراجع الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المؤسسة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المنشأة، وأن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عليه

– حق مناقشة قرار عزله.

– يحق للمراجع أن يمتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية.[2]

[1] غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص ص 90- 91.

[2] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي أسحق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، (عمان: الأردن، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، 2014)، ص 82.

3-4- قواعد السلوك المهني: وهي تتمثل فيما يلي:[1]

3-4-1- الاستقلال: يجب على العضو الممارس أن يكون مستقلا عند أدائه لخدماته المهنية طبقا لما تتطلبه الأنظمة واللوائح ذات العلاقة بالمهنة والمعايير والقواعد المهنية الصادرة من الهيئات المهنية.

ويعتبر الاستقلال مفقودا في حالات معينة على سبيل المثال عند مراجعة حسابات المؤسسات التي يكون للمراجع مصلحة مباشرة أو غير مباشرة فيها وعلى الأخص ما يلي:

- المؤسسات التي يكون فيها شريكا أو قريبا لأحد المؤسسين أو المساهمين أو أحد أعضاء مجلس الإدارة إلى الدرجة التي تحددها القوانين المنظمة للمهنة في كل دولة.
- المؤسسات التي يساهم في تأسيسها أو يكون في مجلس إدارتها أو التي يقدم لها خدمات استشارية أو إدارية.
- المؤسسات التي تماثل أنشطتها التجارية أنشطة المؤسسات التي يكون عضوا في مجلس إدارتها.
- المؤسسات التي يكون المراجع فيها شريكا لأحد موظفيها أو لأحد الشركاء فيها أو شريكا للمؤسسة نفسها والتي هي محل المراجعة.
- المؤسسات التي يكون المراجع مقترضا منها أو من أحد مدراء ها أو أعضاء مجلس إدارتها فيما عدا:
  - القروض المقدمة من المؤسسات المالية الحكومية المتخصصة في الاقتراض.
  - القروض المقدمة من المؤسسات المالية الأخرى المغطاة بالكامل.

3-4-2- الأمانة والاستقامة: يجب على المراجع أن يتصف بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والصدق والموضوعية وأن يتجرد من المصالح الشخصية وألا يخضع حكمه لآراء الآخرين وألا يقوم بالإفصاح عن المعلومات على غير حقيقتها.

3-4-3- الالتزام بالمعايير: يجب على المراجع الذي يقدم الخدمات المراجعة، المحاسبة وغيرها من الخدمات كخدمات الاستشارة أن يلتزم بمعايير المهنة التي تحكم تلك الخدمات وعليه تبرير الانحراف عن تلك المعايير.

3-4-4- اقتران اسم المراجع بالقوائم المالية: مع مراعاة ما تنص عليه معايير المراجعة على المراجع إرفاق تقرير مع أي قوائم أو معلومات مالية يقترن اسمه بها ويوضح بجلاء نوع الخدمة التي قام بها ومدى مسئوليته.

3-4-5- السرية: لا يجوز للمراجع إفشاء المعلومات التي توصل إليها من خلال عمله أو استخدامها لمنفعته الخاصة إلا بموافقة من العميل، ويجب عدم تفسير هذه القاعدة بأنها تعفي العضو من:

- الالتزام بالمعايير الفنية ومعايير المحاسبة والمراجعة.
- التزام المراجع بأي متطلبات تصدر عن جهات قضائية.

ولا تمنع هذه القاعدة المراجع من تقديم شكوى إلى الجهة المخولة بالتحقيق في مخالفة الأعضاء وفقا لأحكام النظام وقواعد سلوك وآداب المهنة، كما لا يجوز للأعضاء العاملين في برامج مراقبة جودة الأداء المهني أو الأعضاء الذين يتولون التحقيق في مخالفات الأعضاء إفشاء المعلومات السرية الخاصة بأحد العملاء التي تصل إلى علمهم أو استخدامها لمنفعتهم الخاصة.

[1] محمد الفيومى، إبراهيم المليجى، آمال الصباغ، **المراجعة علما وعملا**، (الإسكندرية: مصر، دار التعليم الجامعي، 2015)، ص ص 91- 97.

3-4-6-الأتعاب: يجب أن تكون الأتعاب التي يتقاضاها المراجع نظير أعماله متناسبة مع الوقت والجهد المبذول، ولا يجوز عرض أو تقديم الخدمات المهنية إلى عميل بموجب اتفاق ينص على عدم دفع أتعاب إلا إذا تم التوصل إلى قرار محدد أو نتيجة معينة، أو إذا كانت قيمة الأتعاب التي سيتقاضاها المراجع تتوقف بطريقة أو بأخرى على نتائج هذه الخدمات.

3-4-7-تحديد الأتعاب: لا يجوز للمراجع أن يتفاوض مع العملاء بطريق مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به زميل آخر، إلا أنه من حق المراجع أن يقبل خدمة مما من يطلب منه ذلك، وعليه في حالة ما طلب منه أن يكون مراجع لحسابات مؤسسة ما بدلا من زميل أخر الالتزام بأحكام معايير المراجعة في هذا الشأن، كما يحظر عليه الدخول في منافسة زميل في الحصول على عمل يقوم به الأخير عن طريق عرض أو قبول أتعاب تقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب زميله دون سبب معقول.

3-4-8-الاتصال بالمراجع السابق: على المراجع الذي يطلب منه أحد العملاء مراجعة حساباته أن يستفسر من زميله السابق عما إذا كانت لديه أيه اعتراضات مهنية تحول دون قبوله عملية المراجعة، وعلى المراجع أن يقدم لزميله الذي من المتوقع أن يحل محله في تقديم أية خدمات مهنية لأحد عملائه أية إيضاحات تطلب منه، وذلك بعد أخذ موافقة العميل في كلا الحالتين.

3-4-9-السلوك الحسن: يجب على المراجع أن يتجنب جميع الأعمال التي تسيء لسمعته أو لسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة.

3-4-10-الحصول على العمل المهني: لا يجوز للمراجع الحصول على عمل مهني بطريقة كاذبة أو مضللة أو خادعة سواء كان ذلك بالإعلان أو بأي شيء آخر من طرق اجتذاب العملاء ويحظر على المراجع أن يسلك كل ما من شأنه البحث عن العملاء عن طريق الإلحاح أو المضايقة أو الإكراه.

3-4-11-العمولات وأتعاب الإحالة: يحظر على المراجع دفع عمولات مقابل الحصول على عملائه أو قبول هدايا ذات شأن له أو لأحد مساعديه، كما لا يجوز له قبول عمولات نظير نصحه للغير بشراء منتجات أحد عملائه، ويجوز للمراجع قبول أو دفع أتعاب إحالة شريطة أن تكون الإحالة بين مكتب المراجع الممارس والمكاتب الأخرى التي يتعاون معها وأن يفصح للعميل عن قبول دفع هذه الأتعاب.

3-4-12-اسم المكتب ونشاطه: لا يجوز للمراجع ممارسة أعماله إلا في ظل أحكام نظام المحاسبين القانونيين وما يصدر عن الهيئات المنظمة للمهنة من معايير وقواعد مهنية، كما لا يجوز للمراجع ممارسة أعماله تحت اسم مؤسسة يكون اسمها غير معتمد من الجهة المختصة أو يشير إلى التخصص أو يعطي معلومات خاطئة عن نوع المؤسسة، ويجوز للمراجع مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة كمالك أو شريك في مؤسسة مهنية وأن يحتوي اسم هذه المؤسسة على اسم واحد أو أكثر من الشركاء، إلا إذا كان المكتب يملكه فرد واحد فيتعين عليه أن يمارس المهنة باسمه.

3-4-13-أموال العملاء: على المراجع الذي في عهدته أموال تخص العملاء الالتزام بما يلي:

- الاحتفاظ بهذه الأموال منفصلة عن أمواله الشخصية وعن أموال مكتبه.

- استخدام هذه الأموال للأغراض المحددة لها فقط.

- أن يكون على مستعدا في جميع الأوقات لتقديم حساب عن هذه الأموال استعداد لتقديم حساب وتفسيرات عن هذه الأموال وأية معلومات تخص استعمالها لأي شخص له الحق في المساءلة عنها.

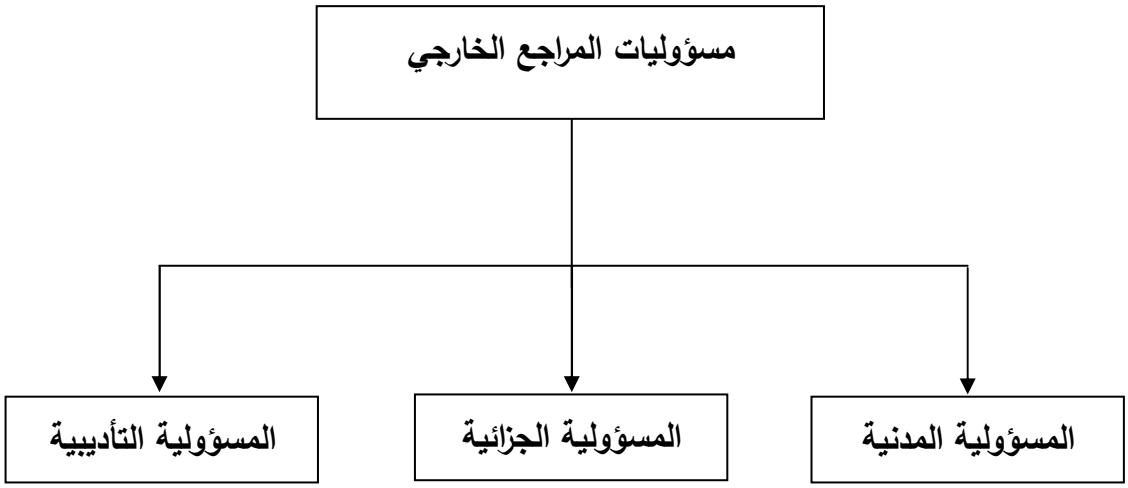
3-4-14- مزاولة الأعمال الأخرى: للمراجع أن يزاول الأعمال التي لا تتعارض مع قواعد سلوك وآداب المهنة شريطة:[1]

- أن تكون هذه الأعمال من الأعمال المهنية المكلمة لطبيعة عمله، مثل الدراسات والاستشارات المالية والمحاسبية والإدارية والأعمال ذات الطبيعة القائمة على الاستشارة، على ألا يجمع بين هذه الأعمال والقيام بمراجعة الحسابات لعميل واحد في وقت واحد.

- أن تكون هذه الأعمال من النشاطات الاقتصادية غير المهنية، مثل تملك الأوراق المالية، والمزارع والعقارات والاشتراك في المؤسسات.

3-5- مسؤوليات المراجع الخارجي: ويوضح الشكل التالي مسؤوليات مراجع الحسابات:

الشكل (1-1): مسؤوليات المراجع الخارجي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الدراسات السابقة.

3-5-1- المسؤولية المدنية: ويمكن التطرق إليها كما يلي: [2]

- **مفهوم المسؤولية المدنية:** تعرف المسؤولية المدنية بأنها الالتزام بتعويض الضرر الناشئ عن الإهمال أو التقصير أو عدم بذل العناية المهنية المعتادة في جميع مراحل عملية المراجعة.

- **أركان المسؤولية المدنية:** ويتعين لإثبات مسؤولية المراجع مدنيا توفر الأركان التالية:

• **الخطأ والإهمال:** يعتبر الخطأ والإهمال الركن الأول من أركان المسؤولية المدنية، فالمراجع لا يلتزم إلا ببذل العناية المهنية المعقولة، وأن عليه أن يجري الاختبارات التي يقدر هو أهميتها والتي تتناسب مع حسابات

[1] محمد الفيومي، إبراهيم المليحي، آمال الصباغ، المرجع السابق، ص 98.

[2] جيهان عبد المعز جمال، المرجع السابق، ص 153.

المؤسسة، ويقع عبئ إثبات الخطأ المهني على من يدعيه سواء أكانت المسؤولية تعاقدية أو تقصيرية، حيث يتعين عليه إثبات أن المراجع لم يبذل العناية التي تقتضيها أصول المهنة.

- **وقوع الضرر**: يعتبر الضرر الركن الثاني للمسؤولية المدنية، فلا يكفي وقوع خطأ قبل أن يحدث الخطأ فيجب أن يحدث ضررا وأهم ما يميز المسؤولية المدنية عن غيرها هي أنها تعتبر مسؤولية تعويضية.
- **علاقة سببية:** يراد بالسببية قيام علاقة مباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المسئول والضرر الذي أصاب المتضرر، وتطبيقا لذلك المبدأ العام فإن مسؤولية المراجع لا تنعقد إلا إذا أثبت المدعي وجود علاقة سببية بين إذا ثبت أن الضرر كان لا بد واقعا حتى ولو انتفى خطأ المراجع، ويكون مراجع الحسابات مسئولا قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الأخطاء التي تقع منه عند تنفيذ عمله.

- **أنواع المسئولية المدنية:** وهي تتمثل فيما يلي:

- **المسئولية التعاقدية:** تنشأ المسئولية التعاقدية نتيجة وجود عقد مكتوب بين كل من العميل والمراجع يتضمن تحديد حقوق ووجبات كل طرف من الطرفين، حتى يسهل تحديد درجة التقصير أو الإهمال والمسئول عن ذلك.
- **المسؤولية اتجاه الطرف الثالث:** ويقصد بالطرف الثالث جميع الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية وما تحتوي عليه من معلومات محاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، وذلك بخلاف العميل وهو الطرف الذي قام بتوقيع العقد مع المراجع ومن بين هذه الأطراف حملة الأسهم الحاليين والمحتملين، البنوك والعمال والدائنين وتنشأ مسئولية المراجع تجاه الغير مع أن هؤلاء الغير ليسوا أطرافا في العقد المبرم، نتيجة لاعتمادهم على رأي المراجع الذي يحدد مدى صدق تمثيل القوائم المالية لنتائج النشاط والمركز المالي للمؤسسة وعلى ضوء ذلك يتحدد مدى الاعتماد على تلك القوائم المنشورة، وعليه إذا لحق بهم أي خسارة أو ضرر ناتج عن اعتمادهم على تلك القوائم بسبب احتوائها على معلومات مضللة فلهم كامل الحق في مساءلة المراجع عن ذلك.[1]

3-5-2- المسؤولية الجنائية: وهي التي تتمثل في ارتكاب مراجع الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات ما يلي:[2]

- تأمر مراجع الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة أو المساهمين.
- إغفال مراجع الحسابات وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم تضمن تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة.

---

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2002)، ص 131.

[2] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات 1**، (عمان: الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010)، ص ص 111- 112.

– الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته عند طلبها أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط الشركة ومصلحة المساهمين.

– ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح الشركة ومن ذلك إفشاء أسرار الشركة في مجالات مختلفة إلى الشركة المنافسة لغرض أو لأخر يخص مراجع الحسابات شخصيا.

ولاشك إن مثل هذه التصرفات تؤدي مراجع الحسابات للمسائلة الجنائية واتخاذ الإجراءات القانونية عند اكتشاف هذه التصرفات والتأكد من أنها ارتكبت عن عمد من قبل مراجع الحسابات أو عن إهمال جسيم.

3-5-3- المسؤولية التأديبية: قد يتعرض المراجع الخارجي لنوع ثالث من المسئولية بجانب المسئوليات المدنية والجزائية يطلق عليها المسئولية التأديبية، حيث يسأل فيها المراجع أمام المنظمات المسئولة عن تنظيم المهنة، وهناك العديد من التصرفات التي إذا ثبت ارتكابها المراجع وثبت ارتكابه لها فإنها ستعرضه للمسئولية التأديبية، ومن أمثلة هذه التصرفات ما يلي:[1]

– إذا أعطى بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص آخر مقابل حصوله على عملية المراجعة.

– إذا حاول الحصول على عمل معين من أعمال المهنة بشكل يتنافى مع كرامة المهنة كالإعلان أو إرسال منشورات أو خطابات للعملاء.

– إذا لجأ إلى التأثير على العاملين لدى زميل آخر ليتركوا الخدمة من أجل العمل لديه وبدون الإخطار المسبق لذلك الزميل.

– إذا أفشى أسرا مهنية أو شخصية أو معلومات أو بيانات خاصة علم بها أثناء تأدية مهامه.

3-6- العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي: من الأمور الهامة في مجال المراجعة ضرورة وجود تعاون وثيق بين كل من المراجع الداخلي والمرجع الخارجي، وفيما يلي نستطيع إظهار أسس العلاقة بين كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من حيث أوجه الاتفاق وأوجه الاختلاف لعمل كل منهما:

الجدول (1-2): العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي

من حيث	المراجع الداخلي	المراجع الخارجي
الهدف	✓ وجود نظام فعال للضبط الداخلي وإجراءات منع وقوع الأخطاء أو التلاعب. ✓ وجود نظام محاسبي فعال يساعد في إعداد تقارير وقوائم صحيحة. ✓ انتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية. ✓ خدمة الإدارة. ✓ خدمة المراجع الخارجي.	✓ وجود نظام فعال للرقابة الداخلية أو العمل على وجوده. ✓ وجود نظام محاسبي فعال ومتكامل خاصة في مجال إعداد تقارير وقوائم مالية ختامية صحيحة. ✓ إبداء الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير مراجعة شامل لنتائج عملية المراجعة. ✓ تبادل الخدمات مع المرجع الداخلي.

[1] جيهان عبد المعز الجمال، المرجع السابق، ص 176

التعين	✓ يتم تعينه عن طريق الإدارة العليا في الشركة عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمل المراجع الداخلي.	✓ يتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المراجعين الخارجيين وعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعينه واتخاذ القرار بذلك.
المسؤولية والتقرير	✓ يكون المراجع الداخلي مسؤولا أمام الإدارة العليا في الشركة بحكم انه موظف في الشركة ✓ يقدم تقريره للإدارة العليا عن مهمته التي أنجزها.	✓ يكون المراجع الخارجي مسؤولا أمام الجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة ويسأل أمام الملاك في باقي الشركات. ✓ يقدم تقريره للجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة أو الملاك في باقي الشركات.
الاستقلال	✓ المراجع الداخلي مستقل جزئيا لأنه من ناحية مستقل عن باقي إدارات وأقسام المشروع ومن ناحية أخرى يتبع الإدارة العليا.	✓ المراجع الخارجي يتمتع باستقلال كامل أي انه محايد وليس له علاقة لا بالإدارة ولا بأقسام وإدارات المشروع.
نطاق العمل	✓ تحدد إدارة الشركة المسؤولية عن تعين المراجع الداخلي نطاق عمله وحدود عمله وحدود هذا العمل وعادة يتضمن تدقيق ومراجعة جميع العمليات التي تمت خلال الفترة بصورة منتظمة.	✓ يحدد المراجع الخارجي نطاق عمله من خلال عنصرين الأول المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه والثاني بالاتفاق في حالات معينة مع غدارة المنشأة. ✓ يضع برنامج مراجعة خاص يتولى تنفيذه خلال فترة المراجعة.
طريقة وأسلوب العمل	✓ بحكم كونه موظفا في الشركة يحدد المراجع الداخلي عمله بطريق مكمل لعمل المحاسب من خلال الدورة المستندية والدورة المحاسبية أولا بأول مع التركيز على العمليات ذات الأهمية. ✓ يتبع أسلوب المراجعة المستمرة مستنديا وحسابيا وفنيا للتحقق من مدى صحة العمليات المختلفة وتصحيح أي أخطاء يتم اكتشافها. ✓ يغلب على عمله الطابع الوقائي في معالجة الانحرافات أو الأخطاء.	✓ يتبع المراجع الخارجي طريقة وأسلوب المراجعة الملائمة لظروفه بالاتفاق مع إدارة الشركة مع الأخذ في الاعتبار ما يلي: – الوقت المتاح للمرجع – عدد المساعدين بالنسبة له. – شكل وحجم وطبيعة برنامج المراجعة الذي قام بوضعه. – حجم معاملات الشركة. – نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية في الشركة. ✓ يغلب على عمله الطابع العلاجي لأن معظم المراجعين يختار عدد معين (عينة معينة) يقوم بمراجعتها وعادة في نهاية السنة المالية ويوصي بعلاج أي مشاكل قد يتم اكتشافها أثناء مراجعته.

المصدر: محمد السيد، **المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد**، (القاهرة: مصر، دار الكتاب الحديث، 2002)، ص ص 159- 163.

المبحث الثاني: أدلة الإثبات

تمثل أدلة الإثبات الأساس المعقول لإبداء رأي المراجع حول عدالة عرض القوائم المالية المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة، وتعتبر عملية جمع أدلة الإثبات من أهم الخطوات التي يقوم بها المراجع خلال تنفيذه لمهمته، بحيث يستخدمها المراجع كأساس لاتخاذ قرارات معينة باعتبارها توفر له الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية.

المطلب الأول: مفهوم أدلة الإثبات وأنواعها

إن أساس أي مراجعة هو الدليل الذي يجمعه المراجع ويقوم بتقييمه ويجب أن يكون لدى المراجع المعرفة والمهارة لتجميع أدلة المراجعة عن كل عملية مراجعة بما يتفق مع معايير هذه المهنة.

قبل التطرق إلى مفهوم إلى أدلة الإثبات يجب التطرق إلى مفهوم الدليل بحيث يمثل "أي معلومة يستخدمها المراجع تحدد ما إذا كانت المعلومات التي تمت مراجعتها معدة حسب المقياس المحدد وتختلف الدلالة بشكل كبير في مدى إقناعها للمراجع بشكل كبير في مدى إقناعها للمراجع أن القوائم المالية معدة حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموما"، ويشمل الدليل على معلومة موثوق فيها مثل قيام المراجع بالعد الفعلي للأوراق المالية المملوكة أو قليلة مثل إجابات الموظفين على أسئلة المراجع.[1]

1-1- مفهوم أدلة الإثبات: تعددت التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات ونذكر منها ما يلي:

تعرف أدلة الإثبات على أنها "كافة الحقائق والانطباعات التي يحصل عليها المراجعون والتي تساعدهم في تكوين رأي معين عن حقيقة وعدالة القوائم المالية محل المراجعة بالإضافة إلى الالتزام بالتشريع".[2]

كما تعرف حسب المعيار الدولي للمراجعة (500) تعتبر أدلة الإثبات "جميع المعلومات التي يستخدمها المراجع للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأي المراجعة".[3]

تمثل أدلة الإثبات "الأساس المعقول لإبداء رأي المراجع في القوائم المالية، كما تمثل الأساس لعملية المراجعة فيما يتعلق بقواعد البحث الميداني، حيث يستخدمها المراجع كأساس لاتخاذ القرارات المعنية باعتبارها توفر الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية".[4]

ومن ناحية أخرى تمثل أدلة الإثبات "القرائن التي يعتمد عليها في أداء الخدمة وتنفيذ برنامجه، ولا شك أن نتيجة قيام المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية تساعده في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد صحة أرصدة القوائم المالية".

ومن خلال هذه التعاريف يتضح لنا أنها تشترك في أدلة الإثبات هي "كل ما يقوم المراجع بجمعه من معلومات حول نشاط المؤسسة محل المراجعة والمعلومات التي يجمعها من مصادر داخلية أو خارجية للوصول

---

[1] ثناء القباني، **المراجعة**، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2007)، ص 103.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، (القاهرة: مصر، الدار الجامعية، 2009)، ص 166.

[3] احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، (عمان: الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2012)، ص 314.

[4] محمد السيد سرايا، المرجع السابق، ص 315.

إلى رأي حول العمليات التي قامت بها، بغرض التحقق من صحة ودقة القوائم المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها".

1-2- الفرق بين أدلة وقرائن الإثبات: إن الإثبات في المراجعة يعني كل ما يمكن أن يحصل عليه المراجع من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها ليستطيع أن يدعم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية، ويعتبر دليل الإثبات بينة قاطعة بحد ذاتها، أما القرينة فتستعمل للاستعاضة بها عن الدليل حيث يلجأ المراجع إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعيض عن دليل الإثبات القاطع وذلك بناء على استنتاجات معينة، ويتكون معظم عمل المراجع من جمع أدلة وقرائن الإثبات حتى يتوصل إلى تكوين رأيه الفني حول البيانات التي هي محل المراجعة.[1]

1-3- أنواع أدلة الإثبات: هناك أنواع متعددة لأدلة الإثبات التي يسعى المراجع للحصول عليها بهدف تدعيم وجهة نظره واستخلاص رأيه الفني ومن أهم أنواع أدلة الإثبات ما يلي:[2]

1-3-1- الوجود الفعلي: يعتبر أهم الأدلة التي يعتمد عليها المراجع أثناء عملية المراجعة، فهذا النوع من الأدلة يعتبر دليل إثبات قوي على الوجود، أما فيما يتعلق بالملكية والتقييم فيجب الاستعانة بقرائن وأدلة أخرى عليها لأن وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني ملكية المؤسسة له ولا لصحة تقويمه وعليه يجب على المدقق الحصول على المستندات والشهادات المؤيدة للملكية.

1-3-2- المستندات: يعتبر المستند من أكثر أنواع الأدلة التي يعتمد عليها المراجعة في عمله وهي ثلاثة أنواع:

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها كفواتير الشراء.
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها كفواتير البيع و وصولات التحصيل(القبض).
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة كالدفاتر المحاسبية على اختلاف أنواعها.

تتدرج المستندات في درجة الاعتماد عليها تنازليا حسب الترتيب السابق، أي أن المستندات الآتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة حيث تزداد إمكانية الغش والتواطؤ في الحالة الأخيرة، ويتركز عمل المراجع في مراجعة المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، ويجب أن يظل يقظا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع.

1-3-3- الإقرارات المكتوبة من أشخاص خارج المؤسسة: وتسمى بشهادات الطرف الثالث وتضم تلك الإقرارات التي يحصل عليها المراجع من العملاء بشأن مصادقات الحسابات وكشوفاتها، مما لا يستطيع الحصول عليها من إدارة المؤسسة.

---

[1] خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، المرجع السابق، ص 243.

[2] مصطفى يوسف كافي، **تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة**، (عمان: الأردن، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، 2014)، ص ص 129- 130.

1-3-4- الإقرارات المكتوبة من إدارة المؤسسة: يستعمل هذا الدليل إذا ما صادفت المراجع أمورا ومسائل لا يستطيع الحكم عليها بنفسه بل يحتاج إلى إقرار من الإدارة حول ذلك لتأييد ما هو وارد بالسجلات والدفاتر المراجعة، فالمراجع قد يستعين بإقرارات وتصريحات مكتوبة من إدارة المؤسسة كشهادة الأصول الثابتة وشهادة جرد بعض الموجودات وشهادة بالمسئوليات العرضية التي قد تلتزم بها المؤسسة مستقبلا كالكفالات.

1-3-5- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن قوة القرينة أو الدليل تتناسب طرديا مع قوة نظام الرقابة الداخلية، حيث أن متانة الأخير دلالة واضحة على انتظام الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات وليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا في حيز التطبيق العملي، وإن اعتبار متانة نظام الرقابة الداخلية دليلا من أدلة الإثبات يساعد المراجع في تحديد نطاق الاختبارات والعينات التي يقوم بإجرائها حيث تقل نسبة الاختبارات إذا ما كان النظام قويا جدا ومتماسكا.

1-3-6- نتائج تتبع الأحداث اللاحقة: وتعني تتبع الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي تؤثر على المركز المالي ونتائج الأعمال، ولهذا تمثل دليل إثبات صحة أو خطأ بعض العناصر في القوائم المالية تحت المراجعة مثل زيادة رقم المبيعات لتضخيم الأرباح ثم إثباتها كمردودات مبيعات في بداية الفترة الجديدة.[1]

1-3-7- صحة الأرصدة من الناحية المحاسبية: هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ الحسابي عند القيام بالعمليات الحسابية، وبخاصة الدورة المحاسبية الطويلة المتعددة المراحل التي تمر بها البيانات، ولهذا يقوم المراجع بالتأكد من العمليات بنفسه ويتحقق من نتيجتها لتكون قرينة قوية، ومن هنا نجد أن استعمال الآلات المحاسبية يعتبر دليلا بحد ذاته على صحة ما يتم تدوينه في الدفاتر والسجلات من هذه الناحية تماما كاعتبار وجود نظام سليم للرقابة الداخلية دليلا من أدلة الإثبات.[2]

1-3-8- الإجراءات التحليلية: وهي تقييم للمعلومات المالية يتم من خلالها دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية، ويتم من خلال مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات مراجع الحسابات.[3]

---

[1] زاهرة عاطف سواد، المرجع السابق، ص 158.

[2] مصطفى يوسف كافي، المرجع السابق، ص 131.

[3] كناري سعيد الربضي، **دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني "دراسة ميدانية"**، (رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة الأردن، 2013) ، ص 33.

المطلب الثاني: كفاية وحجية ووسائل الحصول على أدلة الإثبات

قد يحصل المراجع خلال ممارسته لمهامه على أدلة إثبات متعددة ومختلفة بحيث لا يمكنه التأكد من مدى قدرتها على مساعدته في أداء مهمته ومن اجل هذا يجب أن تتمتع هذه الأدلة التي قام بجمعها بالقوة والحجية والكفاية والملائمة، للاسترشاد بها وحقيق الهدف المرجو منها.

2-1- كفاية أدلة الإثبات: تتعلق الكفاية بمقدار أو حجم أدلة الإثبات الضرورية لتدعيم رأي المراجع والصلاحية بنوعية الدليل، ولا توجد إرشادات قاطعة ومحددة للحكم على كفاية أدلة الإثبات، وإنما تترك لتقدير المراجع، ولكن بصفة عامة يجب على المراجع دراسة العوامل التالية لتمكينه من أجراء الحكم والتقدير: [1]

2-1-1- ملائمة الدليل لطبيعة العنصر: يعني ارتباط بين العنصر موضوع المراجعة والدليل، فمثلا الوجود يتناسب مع الأصول الملموسة بينما لا يتناسب مع الأصول الغير ملموسة.

2-2-2-درجة المخاطر النسبية المرتبطة بالعنصر موضوع الفحص: إذا احتاج المراجع درجة كبيرة من التأكد من صدق وعدالة القوائم المالية أو احتمال وجود أخطاء لهذه القوائم مما يؤثر في عدالة وسلامة القوائم. والمخاطرة مرتبطة بطبيعة العنصر ونظام الرقابة المطبقة عليه، مثل درجة المخاطرة في عنصر النقدية.

2-2-3-الأهمية النسبية للعنصر: وتظهر الأهمية النسبية للعناصر عندما يؤثر عدم شموله أو الإشارة إليه في القوائم على قرارات مستخدمي المعلومات أو على صدق وعدالة القوائم المالية. وبالتالي تزداد كمية الأدلة والبراهين الواجب الحصول عليها بكبر درجة الأهمية النسبية للعنصر.

2-2-4-تكلفة الحصول عليها: ويشير هذا العامل إلى تحليل تكلفة الحصول على الدليل والمنفعة المرجوة منه وقياس التكلفة والمنفعة أمر صعب في أحوال كثيرة، أما إذا كانت درجة المخاطرة عالية ولابد الحصول على دليل مهما كانت تكلفته، ففي هذه الحالة يجب الحصول على الدليل أو التحفظ في تقريره أو يمتنع عن إبداء رأيه.

2-2-5-شمول الدليل لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها عملية المراجعة: وتعني جمع الأدلة الكافية لتحقيق أهداف عملية المراجعة ففي الكثير من الحالات لا يكفي دليل واحد لتحقيق هدف المراجعة، فمثلا الوجود الفعلي لا يحقق هدف الملكية، يجب عليه الحصول على دليل للتأكد من ملكية العنصر.

2-2- حجية أدلة الإثبات: تتفاوت قوة حجية أدلة الإثبات من دليل إلى أخر وتعود عملية تقدير قوة حجية الدليل إلى مراجع الحسابات كونه الشخص المسؤول عن تجميع تلك الأدلة بخصوص عنصر معين لإبداء رأيه ومدى قناعته بعدالة قيمة ذلك العنصر الظاهر في القوائم، لذلك هناك عدد من العوامل التي تؤثر على حجية الدليل نذكر منها:[2]

[1] زاهرة عاطف السود، المرجع السابق، ص ص 151- 152.

[2] غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص ص 190-191.

2-2-1-مصدر الدليل: يمكن الحصول على أدلة الإثبات من مصدرين إما داخلية أو خارجية، فالأدلة الخارجية التي يتم الحصول عليها من خارج المؤسسة تعتبر أقوى في حجيتها من الأدلة التي تم الحصول عليها من داخل المؤسسة والتي تقوم الغدارة بإعدادها.

2-2-2-كيفية الحصول على الدليل: تعتبر الأدلة التي يحصل عليها المراجع بنفسه أو بواسطة من ينوب عنه كالمساعدين أقوى في حجيتها ودرجة الاعتماد عليها من تلك التي يحصل عليها من الغير.

2-2-3-طبيعة الدليل: هناك نوعان من الأدلة، إيجابية وذاتية فالأدلة الإيجابية أقوى في حجيتها لأنها لا تعتمد على التفسير الشخصي أو الفحص والتحليل، ومن الأمثلة عليها الوجود الفعلي والإقرارات من الغير، أما الأدلة الذاتية فهي تلك التي ترتكز على الاجتهاد والتفسير الشخصي.

2-2-4-وقت الحصول على الدليل: يؤثر وقت الحصول على الدليل على حجية ذلك الدليل ومدى تناسب ذلك مع وقت المراجعة فكلما كان وقت الحصول على الدليل مقارب لوقت الفحص كلما كان الدليل ذو حجية أكبر يمكن الاعتماد عليه.

2-2-5-ارتباط الدليل أو بالعنصر محل الفحص: يؤثر ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص بقوة حجيته، حيث أن الدليل المرتبط مباشرة بالعنصر محل المراجعة يعتبر أقوى من الدليل الذي يرتبط بطريقة غير مباشرة حيث أنه من الخطر أن يقبل المراجع دليل ليس له ارتباط بالعنصر محل الفحص، فمثلا القيام بعملية الجرد الفعلي يعتبر دليل على الوجود ولكن ليس دليل على ملكية المؤسسة لذلك العنصر.

2-2-6-درجة إقناع الدليل: ليس من السهل أن يكون هناك دليل حاسم يؤدي إلى إقناع المراجع بدرجة تامة بدون وجود أي شك، لذلك يؤدي هذا الشيء إلى عدم وجود الإقناع التام لدى المراجع بدقة القوائم المالية، لذلك يجب على المراجع أن يبحث عن الأدلة التي توفر له درجة إقناع أكبر فيما يخص العنصر محل المراجعة.

2-3- وسائل الحصول على أدلة الإثبات: تختلف الوسائل التي يستخدمها المراجع للحصول على أدلة إثبات قوية وكافية، ومن أجل هذا تم تحديد الوسائل المناسبة والتي اتفقت عليها اغلب الدراسات من أجل الحصول على أدلة كافية ومناسبة وتتمثل الوسائل المستعملة في الحصول على هذه الأدلة فيما يلي:

2-3-1-المعاينة والجرد الفعلي: يجب الإطلاع من قبل المراجع على الأصل المختص او الوثائق المثبتة لوجوده والقيام بعمليات العد أو القياس أو الوزن وفائدة الجرد تقتصر على الأصول الملموسة مثل النقدية بأنواعها والأوراق المالية والتجارية، ولكي تتوفر الحجية في عملية الجرد يجب أن تتوفر الشروط التالية في المراجع بالإضافة إلى المسؤوليات المترتبة عليه:[1]

- أن يكون حاضرا لعملية الجرد بنفسه.
- أن يكون قادرا على التعرف وتميز الشيء الذي يقوم بجرده.
- أن يكون قادرا على التعرف على مدى جودة أو عدم جودة الأصناف والأصول موضوع الجرد، ومدى صلاحية استعمالها.

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، المرجع السابق، ص ص 133-134.

– أن يكون اعتماد المراجع على شهادات الغير محاطا بالضمانات الكافية لاقتناع المراجع بصحة الشهادات والضمانات المقدمة.

2-3-2-المصادقات: تعتبر المصادقات بمثابة شهادات أو إقرارات من الغير مرسلة إلى المدقق مباشرة وتتعلق بتقديم تأكيدات حول صحة أرصدة حساباتهم، كما هو الحال في تدقيق حسابات العملاء، ويجب على المراجع اتخاذ الحيطة الكافية لتفادي حدوث أي تلاعب، وفيما يلي أهم الاعتبارات الواجب أخذها بالحسبان لتفادي التلاعب عند استخدام نظام المصادقات:

– يجب أن تصدر طلبات المصادقة للغير عن إدارة المشروع نفسه لأن مراجع الحسابات لا يملك الصفة القانونية تجاه الغير بما يعطيه تلك الصفة.

– يجب أن يشرف المراجع أو من ينوب عنه على عملية إعداد هذه المصادقات وإرسالها للغير، ومراجعة على ما تحتوي عليه هذه البيانات، وتنقسم المصادقات إلى عدة أنواع منها:[1]

- **المصادقات الإيجابية:** وهنا يطلب من العميل إرسال إقرار كتابي حول صحة أو خطأ رصيد الحساب الموضح في المصادقة، لذلك يتوقع الرد في حالتي الخطأ والصواب ولهذا سميت بالمصادقة الإيجابية.
- **المصادقات السلبية:** وهنا يطلب من العميل إرسال إقرار كتابي في حالة خطأ الرصيد المبين في المصادقة فقط، ويعاب على هذا النوع من المصادقات اعتبار عدم الرد هو دليل على صحة ومطابقة الرصيد إذ لا يستطيع المدقق الجزم بذلك بحيث قد يكون عدم الرد نتيجة لعدم اهتمام العميل بالرد أصلا.
- **المصادقات العمياء:** من أقوى أنواع المصادقات وهنا لا يظهر الرصيد المطلوب المصادقة عليه في المصادقة المرسلة وإنما يطلب من العميل إقرار كتابي بهذا الرصيد والذي يكون مسجلا في دفاتره ولذلك يفضل استخدام هذا النوع من المصادقات

2-3-3-المراجعة الحسابية: يتم استخدام العمليات الحسابية للحصول على دليل للتحقق من أرصدة الحسابات الموجودة في الدفاتر، وقد يقوم المدقق بعمليات التجميع والضرب حتى يصل إلى الاقتناع بصحة هذه الحسابات والنتيجة التي توصل إليها وتتضمن إجراءات المراجعة الحسابية مراجعة العمليات المتعلقة بحساب الإهلاك في الديون المشكوك في تحصيلها، فواتير البيع، المخزون، القيام بجمع الحسابات في دفاتر الأستاذ وغيرها.

تتمثل المراجعة الخارجية لمدقق الحسابات في الآتي:[2]

– مراجعة الأرصدة الافتتاحية ومطبقتها مع الأرصدة السابقة.

– مراجعة نقل الأرصدة من صفحة إلى أخرى ومن دفتر الأستاذ غلى ميزان المراجعة ومراجعة صحة العمليات والمجاميع.

– مراجعة ميزان المراجعة والتأكد من توازنه والبحث عن أسباب عدم التوازن.

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، المرجع السابق، ص ص 136- 137.

[2] غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص ص 186-187.

- مراجعة القوائم المالية وقوائم الجرد والكشوف حسابيا والتحقق من صحتها.
- مراجعة المستندات (الفواتير وغيرها) المؤيدة للعمليات الموجودة في الدفاتر من الناحية الحسابية.

التأكد من كشوف العملاء من الناحية الحسابية.

2-3-4-المراجعة المستندية: تعتبر المستندات المحاسبة أساس القيد في الدفاتر فهي المرحلة الأولى من مراحل الدورة المحاسبية ولابد لكل عملية مالية من مستند يؤيدها أو يؤيد حدوثها.

عند قيام مراجع الحسابات بعملية المراجعة قد لا يستطيع اكتشاف غش معين إلا عن طريق المراجعة المستندية لذلك تعتبر المراجعة المستندية أكثر أهمية من غيرها لتأييد عمليات المؤسسة، والمستندات نوعين داخلية وخارجية، هناك عدد من الاعتبارات يجب على مراجع الحسابات مراعاتها عند القيام بالمراجعة المستندية وهي:[1]

- أن لكل عملية تم تقيدها بالدفاتر مستندا أو أكثر.
- أن يكون المستند المقدم لمراجع الحسابات مستوفيا لشروط الشكلية والقانونية وأن يكون خاليا من الكشط أو الحذف أو التعديل وأن يشمل على جميع الأركان الشكلية.
- أن يكون المستند يخص عملية قيدت في الدفاتر بطريقة صحيحة وأن يتحقق المراجع من صحة تسجيل وترحيل العملية التي تخص المستند.
- أن يكون المستند قد اعتمد من قبل الأشخاص المختصين داخل المنشأة وان يكون قد تم مراجعته من هؤلاء الأشخاص ويتم حفظه بطريقة منظمة.

2-3-5-نظام الاستفسار: هو مجموعة من الأسئلة توجه إلى جهة معينة أو شخص معين للحصول على معلومات وإجابات مرضية عن هذه الأسئلة، وممكن إن تكون هذه الاستفسارات في شكل رسائل مكتوبة موجهة للغير أو تكون في شكل أسئلة شفوية من قبل المراجع إلى الشخص أو الجهة المقصودة، ومع ذلك فان الأدلة الشفوية تكون اقل صلاحية من أدلة الإثبات التي تنتج عن الفحص والملاحظة والمصادقة إلا أنها تعطي للمراجع إجابات عن تساؤلات قد لا يتمكن من الحصول عليها بالوسائل الأخرى.

يقوم المراجع بتجهيز عدد من الأسئلة الموجهة للموظفين للاستفسار عن بعض البيانات والأمور غير الواضحة مثل:[2]

- الاستفسار عن نظام الرقابة الداخلية لدى المنشاة للتحقق من قوة أو ضعف النظام.
- الاستفسار عن بعض الالتزامات غير المثبتة بالدفاتر.
- الاستفسار عن بعض العمليات والقيود المسجلة في الدفاتر.
- الاستفسار عن العمليات المعلقة في أوائل السنة التالية.

كما سبق وذكرنا أن هذه الإجابات التي يحصل عليها مراجع الحسابات من المجيبين لا تعتبر دليل إثبات قوي.

[1] مصطفى يوسف كافي، المرجع السابق، ص ص 133- 134.

[2] غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص 186.

2-3-6-الإجراءات التحليلية: وتتمثل في مجموعة الاختبارات الأساسية التي تتضمن دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومة المالية وغير المالية، ومقارنة هذه العلاقات والأرصدة الدفترية بتقديرات المراجع للعلاقات والأرصدة المتوقعة، وفحص التغيرات الجوهرية نتيجة هذه الدراسات والتقييمات حيث تهدف الإجراءات التحليلية إلى لفت نظر المراجع إلى تلك الأمور غير العادية والتي تتطلب مزيدا من أدلة الإثبات.[1]

ويعتمد المراجع على الإجراءات التحليلية أثناء القيام بمهامه بهدف الاستعانة بها في النواحي التالية:[2]

- المساعدة في تحديد المجالات التي تستلزم مراجعة إضافية بالإضافة إلى فهم المؤسسة التي هي محل المراجعة.
- تهدف الإجراءات التحليلية باستخدام الأدوات الكمية و النسب المالية إلى تحديد الانحرافات والمساهمة في التوقع لبعض العمليات المالية.
- تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة إذ تعتبر الإجراءات التحليلية أقل تكلفة من أنواع الاختبارات الأخرى نظر لإمكانية القيام بها في مكاتب المراجعة دون الحاجة إلى التنقل إلى مقر المؤسسة محل المراجعة.

2-3-7-المراجعة الإنتقادية: تعتبر المرجعة الانتقادية طريقة مباشرة للحصول على أدلة الإثبات وهي آن يستخدم المراجع حواسه والتمعن ودقة الملاحظة عند قيامه بالتصفيح السريع للدفاتر وملاحظة الحالات الشاذة والتي تلفت نظره مثل وجود بعض أرصدة العملاء دون تحرك أو سداد لفترة طويلة، كذلك يلفت نظر المراجع الشيكات والكمبيالات المرفوضة التي ترد من عميل معين مما يمكن المراجع من إمكانية تحديد قيمة الديون المشكوك فيها.[3]

2-3-8-نظام الشهادات: يلجأ المراجع إلى الحصول على نظام الشهادات أو إقرار من إدارة المنشأة كدليل إثبات حول عنصر معين مثل طلب المراجع شهادة من الإدارة حول الإضافات للأصول الثابتة أو التحسينات التي تمت خلال الفترة كذلك شهادة حول إعدام ديون عملاء بسبب الإفلاس، شهادة بصحة جرد المخزون وجرد النقدية وغيرها، ويجب على الإدارة أن تتعامل مع هذه الشهادات بنوع من الحذر والدقة كونها تم إعدادها من قبل المنشأة محل الفحص، وفي حالة أن هذه الشهادات مرتبطة بأمر ذات تأثير جوهري على القوائم المالية يجب على مراجع الحسابات القيام بما يلي:[4]

- أن يحاول الحصول على أدلة من خارج وداخل المنشأة مؤيدة للشهادات التي حصل عليها من الإدارة.
- أن يقوم بعملية التحقق من الشهادات المقدمة من قبل الإدارة ومدى اتفاقها مع أدلة الإثبات الأخرى.
- أن يتحقق المراجع من مدى إلمام مقدم الشهادة بالعنصر الذي قدمت الشهادة عنه.

---

[1] يرقي كريم، **إجراءات المراجعة التحليلية واستخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر "دراسة ميدانية"**، (مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة، الجزائر، العدد8، 2015)، ص 99-100.

[2] لخضر لقليطي، لحسن دردوري، **أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة**، (مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة باتنة، الجزائر، العدد 12، 2017)، ص 126.

[3] مصطفى يوسف كافي، المرجع السابق، ص 142.

[4] غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص ص 188- 189.

المطلب الثالث: المعيار الدولي والجزائري لأدلة الإثبات

نظرا للتطورات الهامة التي تشهدها مهنة المراجعة على المستوى الدولي فقد فرض هذا التطور على القائمين بتنظيم المهنة في الجزائر وضع معايير تدقيق جزائرية، وذلك عملا بما تقوم به العديد من الدول مما يساهم هذا في تطوير مستوى الأداء المهني للمراجعين، وسوف نتطرق إلى معيار الذي يتعلق بأدلة الإثبات والذي تم إصداره في الجزائر.

3-1- المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 (أدلة الإثبات): ويشمل هذا المعيار على:

3-1-1-موضوع المعيار: تحديد معايير وتوفير إرشادات عن كم ونوعية أدلة الإثبات التي يتعين الحصول عليها عند مراجعة البيانات المالية، وإجراءات الحصول على هذه الأدلة، وعلى المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لكي يتمكن من التوصل إلى قناعات وخلاصات معقولة يبنى عليها رأيه المهني.[1]

3-1-2-المصطلحات الرئيسية: إن هذا المعيار يوضح معاني المصطلحات التالية:[2]

- **أدلة الإثبات:** المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى الاستنتاجات التي تمكنه من إبداء رأيه المحايد في البيانات المالية، وتتكون هذه الأدلة من المستندات الأصلية والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من مصادر أخرى.
- **اختبارات الرقابة:** يقصد بها تلك الاختبارات المنجزة للوصول على دليل إثبات، عن مدى ملائمة تصميم وتشغيل النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي.
- **إجراءات جوهرية:** هي الاختبارات المنجزة للوصول على دليل إثبات لاكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.

3-1-3-كفاية وملائمة أدلة الإثبات: ترتبط وتنطبق على الأدلة التي تم الحصول عليها من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية، وتعني الكفاية قياس كمية أدلة الإثبات، بينما تعني الملائمة قياس نوعية أدلة الإثبات، وبالتالي تحديد مدى الملائمة والاعتماد عليها في تأكيدات معينة، وفي حالة عدم إمكانية الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة يجب على المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو الامتناع عن إبداء رأيه، كما تتأثر درجة الإعتماد عليها بمصدرها (داخلية أو خارجية)، وبطبيعتها (مرئية أو موثوقة أو شفهية)، بينما تعتمد موثوقيتها على الظروف الخاصة، ويمكن استخدام الأمور التالية لتقييم مدى إمكانية الوثوق في دليل الإثبات:[3]

- الدليل من مصدر خارجي موثوق به أكثر من الدليل الداخلي.
- يكون الدليل الداخلي موضع ثقة أكبر عندما تكون الرقابة الداخلية فعالة.
- يكون دليل الإثبات الذي يحصل عليه المراجع بنفسه أكثر موثوقية، من الذي يحصل عليه من المؤسسة.

---

[1] أسماء حداد، **أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي "دراسة حالة لعينة من محافظي الحسابات"**، (مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015- 2016)، ص 56

[2] نفس المرجع، ص 56.

[3] نفس المرجع، ص ص 56- 57.

- يكون دليل الإثبات الذي يكون في شكل مستندات وتأكيدات مكتوبة أكثر موثوقية، من القرارات الشفهية.

3-1-4- إجراءات الحصول على أدلة الإثبات: يحصل المراجع على أدلة الإثبات بواسطة واحدة أو أكثر من الإجراءات التالية:[1]

- **الفحص:** يتضمن الفحص اختبار السجلات والمستندات أو الموجودات الملموسة، ويوفر فحص السجلات والمستندات أدلة الإثبات ذات درجات مختلفة من الموثوقية تعتمد على طبيعتها ومصدرها، وعلى فعالية الضوابط الداخلية لإجراءاتها، وهناك ثلاثة أصناف رئيسية لتوثيق أدلة الإثبات، والتي توفر درجات مختلفة من الموثوقية للمراجع وهي:

- أدلة إثبات موثوقة صادرة عن طرف ثالث ومحفوظة لديه.
- أدلة إثبات موثقة صادرة عن طرف ثالث ومحفوظة لديه.
- أدلة إثبات موثقة صادرة عن المنشأة ومحفوظة لديها

أما فحص الموجودات الملموسة فيوفر أدلة إثبات موثوقة بوجودها، ولكن ليس بالضرورة بملكيتها أو بقيمتها

- **الملاحظة:** تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الإجراء الذي يقوم به آخرون، مثلا ملاحظة المراجع لعمليات التعداد في الجرد الذي يقوم به موظفو المنشأة، أو ملاحظة أداء إجراءات الضبط الداخلي التي لا تترك أثر تدقيقا.

- **الاستفسار والمصادقة:** يتضمن الاستفسار البحث عن المعلومات من أشخاص ذوي إطلاع ومعرفة من داخل أو خارج المنشأة وتتفاوت الاستفسار من الاستفسارات الرسمية المكتوبة إلى طرف ثالث، إلى الاستفسارات الشفهية غير الرسمية الموجهة إلى الأشخاص من داخل المنشأة، وقد توفر الإجابة على الاستفسارات معلومات للمراجع لم يكن يملكها سابقا، أو توفر أدلة إثبات معززة له.

أما المصادقة فتتضمن الإجابة على الاستفسار لتعزيز المعلومات التي تحتويها السجلات المحاسبية مثلا، من المعتاد أن يطلب المراجع مصادقة مباشرة لحسابات تحت التحصيل بواسطة الإتصال بالمدنين.

- **الاحتساب:** يتضمن الاحتساب التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الأصلية وللسجلات المحاسبية.

- **الإجراءات التحليلية:** تتألف الإجراءات التحليلية من النسب والمؤشرات الهامة، ومن ضمنها نتائج البحث للتغيرات والعلاقات التي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها.

3-2- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 العناصر المقنعة: ويشمل هذا المعيار على:

ويقصد بالعناصر المقنعة أدلة التدقيق أو أدلة الإثبات وهي كل ما يقوم المراجع بجمعه عند قيامه بعملية المراجعة من أدلة إثبات (مستندات، وثائق وغيرها). وقد تضمن هذا المعيار ما يلي: [2]

[1] https://sqarra.wordpress.com/isas2000/ تاريخ الإطلاع 2019/06/15-18:35.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 150: معيار 500، الصادر بتاريخ 11 أكتوبر 2016، ص 3.

3-2-1- مجال تطبيق المعيار: يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار مراجعة الكشوف المالية، ويعالج واجبات المراجع فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه الفني المحايد، ويطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء المراجعة.

3-2-2- الهدف: يهدف المراجع إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات للمراجعة والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها في تأسيس رأيه.

3-2-3- مفهوم العناصر المقنعة (أدلة الإثبات): وهي كل المعلومات التي جمعها المراجع قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، وتتضمن ما يلي:

- المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الميزانية، دفتر الأستاذ، الدفتر اليومية)، والوثائق الإثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيانات التحويل...إلخ)، والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة.

- المعلومات المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل الرقابة الداخلية وكل المعلومات المتاحة والتي تمكن المدقق من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين.

3-2-4- كفاية وملائمة العناصر المقنعة: تقدر الكفاية بالنظر إلى كم العناصر والأدلة المقنعة التي تم جمعها، ويعتمد كم العناصر التي يتعين جمعها على مخاطر الاختلالات المعتبرة وكذلك نوعية العناصر المجمعة، وتتوقف الملائمة على نوعية العناصر والأدلة التي تم جمعها، أي على مصداقية هذه العناصر ودلالتها.

3-2-5- دلالة ومصداقية العناصر المقنعة: وتقوم الدلالة على الهدف المنشود من إجراء المراجعة وعلى التأكيد المتعلق به، قد تتأثر دلالة المعلومة التي ستستعمل كعنصر مقنع باتجاه الاختبار الذي سيقام، وقد تكون المعلومات الناتجة عن إجراءات المراجعة ذات دلالة لتأكيدات معينة وليست كذلك لتأكيدات أخرى.

وتتعلق مصداقية المعلومات التي يتعين استعمالها كعناصر بمصدرها وطبيعتها وبالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها وعليه فإن:

- العناصر التي تم جمعها من مصادر خارجية أكثر مصداقية من تلك المجمعة من مصادر داخلية.
- العناصر التي تحصل عليها المراجع مباشرة، كالملاحظة العينية أكثر مصداقية من تلك المتحصل عليها عن طريق طلبها من الغير.
- العناصر أكثر مصداقية إذا وجدت على شكل وثائق سواء أكانت ورقية أو إلكترونية أو تحت أي شكل آخر (تعتبر وثيقة محررة أثناء اجتماع ما، أكثر مصداقية من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها).
- العناصر المتكونة من الوثائق الأصلية، أكثر مصداقية من تلك المتكونة من النسخ.

3-2-6- المعلومات سيتم استخدامها كعناصر مقنعة: ويمكن التطرق إلى ذلك كما يلي:

- **تقييم المعلومات التي سيتم استخدامها كعناصر مقنعة:** ويقوم المراجع عند تقديره لمصداقية الأدلة والعناصر التي قام بجمعها بما يلي:[1]

▪ أن يكون يقظا وعلى أتم الوعي بالنظر للمؤشرات التي يمكنها التشكيك في أصليتها، وإذا ارتابه شك فعليه أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية التي يجب وضعها لرفع هذا التباين.

▪ من أجل تأسيس رأيه لا يلزم المراجع بمعاينة كل المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة محل المراجعة، إذ بإمكانه على العموم الاستنتاج على أساس استخدام السبر (عينات المراجعة)، على عناصر تكون مقنعة مع استحضار حكمه المهني الخاص وروح النقد لديه أثناء تقييمه لكم ونوعية الأدلة المجمعة وبالتالي لكفايتها وملائمتها.

▪ اختيار العناصر لغرض الاختبار هو حاسم لضمان مصداقية ودلالة العناصر المقنعة التي سيتم جمعها.

▪ تحتاج المعلومات الصادرة عن المؤسسة والمستعملة من طرف المراجع في إطار تحقيق إجراءات المراجعة، أن تكون كاملة بالقدر الكافي ودقيقة، وإذا اقتضت الظروف على المراجع:

- جمع أدلة حول دقة وشمولية هذه المعلومات.
- تقدير ما إذا كانت هذه المعلومات دقيقة ومفصلة بالقدر الكافي لتلبية احتياجات المراجعة.

▪ إذا نتجت المعلومات التي ستستخدم كأدلة وإثباتات عن أعمال خبير معين من طرف الإدارة، على المراجع وباعتبار أهمية أعمال هذا الخبير لاحتياجات المراجعة القيام بما يلي:

- تقييم كفاءة وقدرات وموضوعية هذا الخبير.
- الاطلاع على أعمال هذا الخبير.
- تقدير ملائمة أعمال الخبير التي ستستعمل كأدلة وعناصر مقنعة.

▪ تعتبر العناصر والأدلة التي يتحصل عليها المراجع من مصادر مختلفة أو الاختلاف في طبيعتها (مستندية، الوجود الفعلي وغيرها) أعلى درجة وقوة.

▪ يأخذ المراجع بعين الاعتبار العلاقة (تكلفة – امتيازات) المتعلقة بالعناصر والأدلة التي يقوم بجمعها، وبفائدة المعلومات المنبثقة عنها، دون أن يتناسى بعض إجراءات المراجعة التي لا يجب تفاديها بحجة تكلفة وضعها حيز التنفيذ.

- **التأكيدات التي ستستعمل في جمع العناصر المقنعة:** تعتبر الإدارة مسؤولة على إعداد وعرض القوائم المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق والتي تعكس بشكل صحيح ومنتظم طبيعة عمليات المؤسسة ، حين تصرح الإدارة أن القوائم المالية قد تم عرضها بشكل عادل، وبالتالي فهي بذلك تقدم تأكيدات ضمنية أو صريحة حول مسك المحاسبة، التقييم، العرض والإبلاغ عن مختلف عناصر القوائم المالية والمعلومات المتعلقة بها، وعلى المراجع استعمال التأكيدات المتعلقة بتدفق العمليات، بأرصدة الحسابات وكذلك عرض القوائم المالية

[1] مقرر رقم 150، المرجع السابق، ص ص 4- 6.

والمعلومات المتضمنة فيها بشكل مفصل وبالقدر الكافي الذي يسمح له بتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة وكذلك تعريف وتنفيذ إجراءات المراجعة التكميلية، تشكل التأكيدات مبادئ ومعايير يرتبط بها كل من انتظام، صحة ومطابقة القوائم المالية، وتدخل التأكيدات التي يستعملها المراجع في إطار الفئات التالية:[1]

- تأكيدات متعلقة بتدفق العمليات والأحداث الواقعة أثناء فترة المراجعة:

· **واقع الأحداث:** العمليات والأحداث المسجلة وقعت وتتعلق بالمؤسسة محل المراجعة.

· **الشمولية:** كل العمليات والأحداث المسجلة والتي كان يجب تسجيلها، قد تم تسجيلها محاسبيا.

· **الدقة:** المبالغ والمعطيات الأخرى المتعلقة بالعمليات والأحداث، قد تم تسجيلها بشكل صحيح.

· **فصل الفترات:** العمليات والأحداث قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة.

· **القيد المحاسبي:** تسجيل العمليات والأحداث في الحسابات المناسبة.

- تأكيدات تتعلق بأرصدة الحسابات في نهاية الفترة:

· **الوجود:** الأصول والخصوم والأموال الخاصة موجودة.

· **الحقوق والواجبات:** المؤسسة محل المراجعة تمتلك أو تراقب أصولها.

· **الشمولية:** تسجيل كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة.

· **التقييم والقيد:** تتضمن القوائم المالية كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة، بقيمها الصحيحة وأي تعديلات ناتجة عن تقييم وتسجيل هذه الأخيرة يتم قيدها بالشكل الملائم.

- تأكيدات تتعلق بعرض القوائم المالية والمعلومات المتضمنة فيها:

· **واقع، حقوق وواجبات:** كل من الأحداث، المعاملات والمعلومات الممنوحة قد وقعت وتتعلق وترتبط بالمؤسسة محل المراجعة.

· **الشمولية:** كل المعلومات المطلوبة وفق المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالقوائم المالية والتي يعد منحها إلزامي قد قدمت فعلا.

· **التصنيف والفهم:** المعلومة المالية معروضة ومفصلة بشكل ذو دلالة والمعلومات المتضمنة في القوائم المالية معروضة بوضوح.

· **الدقة والتقييم:** قدمت المعلومات المالية والمعلومات الأخرى بشكل صحيح وبالمبالغ الصحيحة.

3-2-7- إجراءات المراجعة المتعلقة بجمع العناصر المقنعة: يجمع المدقق الأدلة والعناصر المقنعة للوصول إلى اتخاذ رأيه الفني المحايد وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:[2]

- **تفتيش التسجيلات أو الوثائق:** تتمثل عملية التفتيش في فحص السجلات أو الوثائق داخلية كانت أو خارجية، ورقية كانت أو إلكترونية أو تحت أي شكل آخر.

[1] مقرر رقم 150، المرجع السابق، ص ص 6- 7.

[2] نفس المرجع، ص ص، 7- 8.

- **تفتيش الأصول العينية:** يتمثل تفتيش الأصول العينية في الفحص المادي لها والذي يسمح بتقديم العناصر مقنعة الموثوقة والمتعلقة بوجودها، لكن ليس بالضرورة تلك المتعلقة بالحقوق والوجبات التي بحوزة الكيان أو تلك المتعلقة تقييمها.

- **الملاحظة المادية:** تتمثل الملاحظة المادية في معاينة عملية أو الطريقة التي ينفذ بها إجراء ما من طرف أشخاص آخرين.

- **طلبات المعلومات:** يتمثل طلب المعلومات في الحصول على المعلومات المالية والمعلومات غير المالية، لدى أشخاص بداخل أو خارج الكيان،وتشمل طلبات المعلومات، الطلبات المكتوبة الرسمية والطلبات الشفهية غير الرسمية، ويعد تقييم الردود على طلبات المعلومات جزءا لا يتجزأ من عملية طلب المعلومات.

- **طلبات التأكيد الخارجية:** تعتبر نوعا خاصا من طلبات المعلومات، وهي تمثل عملية للحصول على تصريح مباشر من قبل الغير من أجل تأكيد معلومة ما.

- **المراقبة الحسابية:** تتمثل في المراقبة بكل الوسائل للدقة الحسابية للوثائق الإثباتية أو التسجيلات المحاسبية.

- **إعادة التنفيذ:** وهي تنفيذ المراجع لإجراءات أو مراجعات قد تم في الأصل تنفيذها داخل الكيان كجزء لا يتجزأ من المراقبة الداخلية إما يدويا أو عن طريق تقنيات التدقيق المدعمة بجهاز الحاسوب.

- **الإجراءات التحليلية:** تتمثل الإجراءات التحليلية في تقديرات للمعلومة المالية انطلاقا من ارتباطها مع معلومات أخرى ناجمة أو غير ناجمة عن حسابات أو مع معطيات سابقة لاحقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة، وتحليل التغييرات المعتبرة أو الاتجاهات غير المتوقعة.

3-3- المقارنة بين معيار التدقيق الدولي (أدلة الإثبات) والمعيار الجزائري (العناصر المقنعة): ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-3): المقارنة بين معيار التدقيق الدولي (أدلة الإثبات) والمعيار الجزائري (العناصر المقنعة)

أوجه المقارنة	معيار التدقيق الدولي (أدلة الإثبات)	المعيار الجزائري (العناصر المقنعة)
من حيث مجال التطبيق	✓ الغرض من المعيار وضع معايير وتوفير إرشادات الكمية ونوعية أدلة الإثبات التى يتم الحصول عليها عند القيام بعملية مراجعة البيانات المالية.	✓ يوضح مفهوم العناصر المقنعة فى إطار مراجعة القوائم المالية ويعالج واجبات المراجع فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات المراجعة قصد الحصول على عناصر مقنعة ومناسبة
من حيث الإصدار	✓ بيانات مالية صادرة عن الإدارة تصنف كما يلى: **الوجود:** إن الموجودات و المطلوبات موجودة فى تاريخ معين.	✓ كشوفات مالية صادرة عن الإدارة: **الوجود:** الأصول والخصوم والأموال الخاصة موجودة. **الحقوق والواجبات:** الكيان يمتلك ويراقب

	الحقوق والالتزامات: موجودات و مطلوبات تخص المؤسسة بتاريخ معين. **الحدوث:** إن المعاملة أو الحدث الذي تم يخص المنشأة خلال الفترة. **الإكتمال:** ليس هناك أي موجدات أو مطلوبات أو معاملات أو أحداث لم تسجل. **التقييم:** جميع الموجودات والمطلوبات بقيمتها المناسبة. **القياس:** أن المعاملة أو الحدث قد سجل بملغ مناسب وتحمل جميع الإرادات والمصروفات على الفترة المحاسبية. **العرض والإفصاح:** أن البند قد تم الإفصاح عنه وصنف وشرح بموجب الإطار الملائم للقوائم المالية.	الأصول وتتعلق الديون بواجبات الكيان. **فصل الفترات:** تسجل الأحداث في فترات زمنية مناسبة. **الشمولية:** كل العمليات والأحداث تسجل محاسبيا. **التقييم:** تتضمن القوائم كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة بقيمتها الصحيحة. **تصنيف والفهم:** المعلومات المالية معروضة ومفصلة بشكل ذو دلالة والمعلومات المتضمنة في القوائم المالية معروضة بوضوح.
من حيث الإجراءات	**الحصول على أدلة الإثبات:** **الفحص:** اختبار السجلات والمستندات الموجدات الملموسة ويوفر أدلة إثبات ذات درجات مختلفة من الموثوقية تعتمد على طبيعتها ومصدرها. **الملاحظة:** النظر إلى معالجات أو الإجراءات التي يقوم بها آخرون مثلا ملاحظة المراجع لعمليات التعداد في الجرد. **المصادقة:** تتضمن الإجابة على الاستفسار لتعزيز المعلومات.	**جمع العناصر المقنعة:** ✓ تقدم عملية تفتيش السجيلات أو الوثائق وعناصر مقنعة حيث تتباين المصداقية حسب طبيعة مصدرها. **الملاحظة:** تتمثل في معاينة عملية أو الطريقة التي ينفذ بها إجراءات ما من طرف أشخاص آخرين مثل الجرد المادي للمخزونات. **طلبات التأكيد:** والتي تعتبر نوعا خاصا من طلب المعلومات هي عملية الحصول على تصريح مباشر من قبل الغير تأكيدا لمعلومة ما.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية والجزائرية رقم 500.

المبحث الثالث: الإجراءات التحليلية

نظرا للتطور الكبير الذي شهدته مهنة المراجعة وظهور الأساليب الكمية المتقدمة، ظهر المصطلح الحديث "الإجراءات التحليلية"، التي تعتبر من أهم الأدوات المستخدمة من طرف المراجع، باعتبارها تساهم في الرفع من كفاءة أداء عملية المراجعة.

المطلب الأول: مفهوم الإجراءات التحليلية

تعتبر الإجراءات التحليلية من أبرز وأهم الأساليب الحديثة و المتطورة المستخدمة في عملية المراجعة وذلك لما لها من أهمية في اكتشاف الأخطاء والانحرافات التي قد تتخلل القوائم المالية لذلك يعمل مراجع الحسابات على الاستعانة بمثل هذه الأساليب لتحقيق أهداف عملية المراجعة.

1-1- التطور التاريخي للإجراءات التحليلية: شهدت الإجراءات التحليلية منذ ظهورها عدة تطورات مواكبة للتطور الحاصل في مهنة المراجعة وسوف نتطرق لأهم التطورات التي حدثت فيما يلي:[1]

ظهرت الإجراءات التحليلية قديما تحت اسم المراجعة الإنتقادية التي تعني بإلقاء المراجع نظرة سريعة على المستندات والسجلات، حيث يمكنه التعرف على العناصر الغير العادية من أجل التركيز عليها، ثم تطورت أدوات الإجراءات التحليلية حيث أصبح المراجع يقوم بإجراء بعض المقارنات عن طريق استخدام النسب المالية من أجل اكتشاف بعض الفروق الجوهرية .

في سنة 1972 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) بإصدار المعيار الأمريكي رقم "54" بعنوان "الممارسات غير القانونية من طرف العميل"المتضمن ضرورة استخدام الإجراءات التحليلية كأداة مساعدة في التخطيط لعملية المراجعة و مصدر من مصادر الحصول على المعلومات.

أما في سنة 1978 أصدرت لجنة معايير المراجعة التابعة لنفس المعهد المعيار رقم "23" بعنوان "إجراءات المراجعة التحليلية" حيث اعتبر هذا المعيار الإجراءات التحليلية بأنها عبارة عن دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المسجلة والبيانات الأخرى ومقارنة هذه العلاقات و الأرصدة المتوقعة وفحص التغيرات الجوهرية.

وفي سنة 1988 تطور مفهوم الإجراءات التحليلية من خلال إصدار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير المراجعة رقم "56" بعنوان "الإجراءات التحليلية"، نصت هذه النشرة على أن هذه الإجراءات هي عملية لتقييم المعلومات المالية بهدف الحكم على مدى معقولية العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ونستخلص من خلال هذه النشرة امتداد نطاق استخدام الإجراءات التحليلية حيث نصت على أنه من الضروري استخدامها خلال مرحلتي التخطيط و المراجعة النهائية لنتائج عملية المراجعة، كما توصي

[1] إيمان عميرش، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا**،(أطروحة دكتورة، تخصص مالية ومحاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2017)، ص 9.

باستخدامها في مرحلة اختبارات التحقق التفصيلية، بحيث أن تطبيق هذه الإجراءات يمكن من توجيه المراجع الخارجي نحو الأمور المحاسبية الجوهرية التي يمكن أن تؤثر في التقارير المالية.

وفي سنة 1998 قام الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بإصدار المعيار الدولي رقم "520" بعنوان الإجراءات التحليلية، الذي جاء مكملا لما نصت عليه نشرة المعايير "56" حيث نص على ضرورة استخدام الإجراءات التحليلية خلال عملية تخطيط المراجعة وأغلب مراحل المراجعة، وعند الانتهاء من أعمال المراجعة وقبل إصدار التقرير النهائي من قبل المراجع.

ثم طرأت عدة تعديلات على هذا المعيار وقد ركز أخرها على ضرورة تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقيم المخاطر، بإضافة إلى استخدامها كإجراءات جوهرية تستخدم إلى جانب الاختبارات التفصيلية لزيادة كفاءة المراجع.

1-2- تعريف الإجراءات التحليلية: إن مصطلح الإجراءات التحليلية هو مصطلح حديث، حيث كان في السابق يشار إليها على أنها إجراءات الفحص التحليلي، بعد صدور إيضاح معايير المراجعة من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين برقم "59" ثم اختصار مصطلح إجراءات الفحص التحليلي بمصطلح الإجراءات التحليلية.

يوجد العديد من التعريفات المتعلقة بالإجراءات التحليلية ونستعرض منها :

تعني الإجراءات التحليلية "تحليل النسب ذات الأهمية (الضرورية)، وتشمل اتجاهات نتائج الفحص المتأرجحة والعلاقات المتعارضة مع المعلومات المناسبة الأخرى أو الانحراف عن المبالغ المتنبأ فيها".[1]

تعتبر الإجراءات التحليلية حسب المعيار الدولي رقم (520) على أنها "عملية تحليل النسب و المؤشرات المهمة، وبحث التقلبات و العلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها كما تتضمن المراجعة التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية والمعلومات الغير مالية".[2]

ويعرفها الباحث كنيشل Knechel "بأنها أحد أساليب التحقق في المراجعة، التي تختبر دقة أرصدة الحسابات دون الدخول في تفاصيل المعاملات المؤدية لتلك الحسابات، من أجل تحديد الحسابات التي تحتاج إلى اختبارات منفصلة أو معاملات إضافية".[3]

كما يمكن التعبير عنها بأنها " الاختبارات الأساسية التي تتضمن دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية، ومقارنة هذه العلاقات و الأرصدة الدفترية بتقديرات المراجع للعلاقات و الأرصدة المتوقعة وفحص التغيرات الجوهرية".[4]

---

[1] احمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، (عمان: الأردن، دار صفا للنشر والتوزيع، 2012)، ص 458.

[2] يرقي كريم، المرجع السابق، ص 98.

[3] بان توفيق نجم، **مدى اعتماد المدقق الخارجي على الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في العراق**، (مجلة الاقتصادي الخليجي، جامعة البصرة ، العراق، العدد 21، 2012)، ص 265.

[4] محمد مصطفى سليمان، المرجع السابق، ص 189.

كما تعرف على أنها "مجموعة الإجراءات الإضافية التي يقوم بها المراجع للحصول على درجة ثقة من خلال توفير أدلة إثبات مكملة للأدلة التي تحصل عليها المراجع من الإجراءات الأخرى".[1]

من خلال التعاريف السابقة نستخلص :

تعتبر الإجراءات التحليلية أسلوب من الأساليب الحديثة المعتمدة في عملية تقييم المعلومات المالية من خلال دراسة ومقارنة وتحليل للعلاقات المقنعة بين كل من البيانات المالية والغير مالية من أجل تيسير مراحل عملية المراجعة والوصول إلى أدلة إثبات تعزز رأي المراجع في تقريره النهائي.

1-3- دواعي استخدام الإجراءات التحليلية: يعتمد المراجع الخارجي على المراجعة التحليلية أثناء القيام بمهامه بهدف الاستعانة بها في النواحي التالية: [2]

- المساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل وتحديد مناطق الخطورة المحتملة من اجل التخطيط السليم لعملية المراجعة الخارجية، بحيث يجب على المراجع تقدير المخاطر الكامنة، وبالتالي هو مجبر فهم طبيعة أعمال العميل الأمر الذي يساعده في تحديد الوقت وإجراءات المراجعة اللازمة.

- المساعدة في تقدير قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، بحيث يقيم المراجع الخارجي عن طريق إجراءات المراجعة التحليلية قدرة الشركة على الاستمرار كمشروع في المستقبل، وذلك عن طريق قياس النسب المالية المختلفة.

- المساعدة في التعرف على مجالات الأخطاء المحتملة في القوائم المالية، بحيث قد يجد المراجع الخارجي اختلالات جوهرية غير متوقعة بين البيانات المالية للسنة الجارية و البيانات الأخرى المستخدمة في عمليات المقارنة، وتعرف هذه الاختلافات بالتقلبات غير العادية.

- تقليل الاختبارات الأساسية، فإذا لم يجد المراجع الخارجي تقلبات غير العادية معناه أن احتمال وجود أخطاء مادية أو تلاعب في العمليات الحسابية يكون منخفض، وبذلك يوفر الفحص التحليلي دليل قوي على سلامة وصدق الحسابات التي تم فحصها وهذا ما يسمح بتقليل الاختبارات التفصيلية للعمليات و الأرصدة.

- تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة، إذ يعتبر الفحص التحليلي أقل تكلفة من أنواع الاختبارات الأخرى نظرا لإمكانية القيام به في مكتب المراجعة دون الحاجة للتنقل إلى مقر المؤسسة، بذلك فان التوسع في استخدامه يؤدي إلى تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة.

- تمكين مراجع الحسابات من تلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية من المساهمين والمستثمرين و غيرهم من المهتمين وذلك بسبب:

- عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية.
- عدم كفاية نظام التقارير المعدة من قبل إدارة المؤسسة.

---

[1] علاء جواد الباز، **مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية "دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة"**، (رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، جامعة غرة، فلسطين، 2015)، ص 33.

[2] يرقي كريم، المرجع السابق، ص 99 – 100.

- فشل الرقابة الداخلية في القيام بالإجراءات التحليلية وذلك لتبعيتها لإدارة المؤسسة.

1-4- أهمية استخدام الإجراءات التحليلية: يمكن توضيح أهمية استخدام الإجراءات التحليلية فيما يلي:[1]

1-4-1- تخفيض حجم الاختبارات الجوهرية: تستخدم الإجراءات التحليلية من طرف المراجع الخارجي من أجل التحكم في حجم الاختبارات الجوهرية التي يستخدمها، ففي حالة عدم وجود تقلبات غير عادية أو انحرافات جوهرية على مستوى أرصدة الحسابات المكونة للقوائم المالية، فإن المراجع الخارجي سيضيق من نطاق الاختبارات الجوهرية على مستوى هذه الأرصدة،أما في حالة وجود شكوك حول إمكانية احتواء هذه الأرصدة على انحرافات جوهرية فإنه سيوسع من أداء الاختبارات الجوهرية واستخدام مزيج من الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية من أجل الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة.

1-4-2- تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة: إن الإجراءات التحليلية تعتبر أقل أنواع اختبارات التدقيق تكلفة، نظرا لإمكانية استخدامها دون التنقل إلى مقر الشركة محل الفحص، ولأنها تعتمد على البيانات الظاهرة في القوائم المالية الخاصة بالسنة الحالية والسنوات السابقة.

1-4-3- تفهم مجال عمل المؤسسة محل المراجعة: تعتبر الإجراءات التحليلية إحدى الأساليب المستخدمة من أجل التوصل إلى معلومات عن نشاط المؤسسة ومجال عملها، حيث يتمكن المراجع من خلال معرفته للمؤسسة من تخطيط عملية المراجعة بالشكل المناسب ومقارنة المعلومات التي لم يقم بمراجعتها مع نفس المعلومات المدققة في السنوات الماضية.

1-4-4- تقيم قدرة المؤسسة على الاستمرار: يمكن استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المراجع من اكتشاف الصعوبات المالية التي تمر بها المؤسسة محل المراجعة،ذلك من خلال استخدام النسب المالية التي تعد مؤشر هاما للإشارة إلى احتمال تعرض المؤسسة للفشل المالي في المستقبل، هذا ما سيؤثر على عدم إمكانية استمرارها وعدم قدرتها على الوفاء بمستحقاتها.

1-4-5- الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية: تمكن الإجراءات التحليلية من الكشف عن وجود تقلبات لعلاقات متضاربة مع معلومات وثيقة الصلة، كما تكشف عن وجود انحرافات عن المبالغ المتنبأ بها، لذلك يجب المراجع الخارجي البحث والحصول على تفسيرات من الإدارة.

1-5- أهداف الإجراءات التحليلية: تتمثل أهم أهداف المراجعة التحليلية فيما يلي: [2]

- تهدف المراجعة التحليلية إلى تمكين المراجع من إبداء رأيه حول البيانات المالية.
- تهدف الإجراءات التحليلية باستخدام الأدوات الكمية والنسب المالية إلى تحديد الانحرافات والمساهمة في توقع العمليات المالية للمراجع.

[1] حسين بورغدة ، إيمان عميرش، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي**، (مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، الجزائر، العدد 02، 2017)، ص 209- 210.

[2] لخضر لقليطي، لحسن دردوري، المرجع السابق، ص 126.

- تعتبر إجراءات جوهرية يمكن من خلالها الوصول إلى أدلة إثبات حول صحة أرصدة حسابات وعناصر قوائم مالية معينة وهذا ما يؤدي إلى تخفيض الاختبارات التفصيلية وخاصة عندما يقوم المراجع بأداء الإجراءات التحليلية ولا ينتج عن أدائها ظهور تقلبات جوهرية فإن ذلك يدل على انخفاض احتمال وجود خطأ أو مخالفة كبيرة وبالتالي تعد الإجراءات التحليلية دليلا أساسيا يدعم صدق عرض أرصدة الحسابات في القوائم المالية التي تم تنفيذ الإجراءات في نطاقها.[1]

- فحص العلاقات بين مجموعة القوائم: يتعلق الأمر بصفة خاصة عند طلب تعديلات أو إعادة التصنيف للحسابات المراقبة (من أجل ضمان أنه بعد أن يتم تصحيحها فإن الأخطاء الجوهرية لا تظهر)، تكون هذه العملية عند المرحلة النهائية لعملية التدقيق الخارجي.[2]

- أما المعيار الأمريكي رقم "56" الصادر عن معهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فقد بين أن الهدف من استخدام الإجراءات التحليلية هو:

تحديد طبيعة وتوقيت ومدى سلامة إجراءات المراجعة، حيث تبين الإجراءات التحليلية للمراجع نوع الإجراءات المستخدمة في أداء مهامه والوقت الملائم لتطبيق هذه الإجراءات.

المساعدة في الحصول على أدلة الإثبات و التعرف على البنود التي تتطلب إفصاحا إضافيا.

- ومن خلال ما سبق نستنتج أن الهدف من استخدام الإجراءات التحليلية يمكن المراجع من فهم نشاط المؤسسة،كما يمكنه أيضا من اكتشاف الأخطاء غير العادية الموجودة في القوائم المالية، و أن استخدمها يمكن المراجع في تحديد العناصر التي تتطلب المزيد من المراجعة و العناية.

[1] محمد خير منير عراب، **دور الإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية "دراسة تطبيقية"**، (رسالة ماجستير، تخصص مراجعة الحسابات، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015)، ص 39.

[2] إيمان عميرش، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا**، المرجع السابق، ص 16.

المطلب الثاني: أنواع الإجراءات التحليلية

يمثل الجانب الأهم في استخدام الإجراءات التحليلية في اختيار النوع الأكثر ملائمة منها والذي يتناسب مع طبيعة نشاط المؤسسة وظروفها، وبصفة عامة يوجد أسلوبين أساسيين للإجراءات التحليلية هما أسلوب مقارنة للبيانات المالية وغير المالية، والأسلوب الإحصائي.

من أجل تحقيق أهداف المراجعة يستخدم المراجع ببعض الإجراءات التحليلية كأسلوب مقارنة للبيانات المالية وغير المالية، والأسلوب الإحصائي، مما يساعده في اكتشاف الأخطاء والتحريفات والتقرير عنها ويمكن التطرق إلى ذلك كما يلي:

2-1- أسلوب المقارنات للبيانات المالية والغير مالية: يوجد خمس أنواع رئيسية ويمكن توضيحها كأتي:[1]

2-1-1-مقارنة بيانات المؤسسة في السنة محل المراجعة ببيانات الفترة السابقة المماثلة لنفس المؤسسة: ومثال ذلك:

- مقارنة أرباح السنة الحالية مع أرباح السنة السابقة: يقوم المراجع عادة بمقارنة الأرباح المحققة للسنة الحالية والتي هي محل المراجعة، مع الأرباح المتعلقة بالسنوات السابقة فالانخفاض في الأرباح أو وجود أرباح أكبر بكثير من السنوات السابقة من شأنه أن يثير انتباه المراجع، وعلى الرغم من كون هذه الأرباح أو الخسائر قد تعود للتغير في الظروف الاقتصادية إلا أنه قد تكون مؤشر على وجود تحريفات أو أخطاء في القوائم المالية.

- مقارنة أرصدة السنة الجارية مع أرصدة السنة السابقة: يقوم المراجع بإدراج أرصدة ميزان المراجعة التي تم تسويتها في العام الماضي في عمود منفصل بالسنة الحالية في عمود أخر، وهنا يمكن للمراجع أن يقارن بسهولة أرصدة السنة الحالية مع أرصدة السنوات السابقة في بداية عملية المراجعة، وذلك لتحديد الأرصدة التي يجب أن يعطيها اهتماما أكبر بسبب وجود تغيرات كبيرة في تلك الأرصدة.

- مقارنة تفاصيل الرصيد مع التفاصيل المماثلة للسنة السابقة: وذلك بإجراء مقارنة مختصرة لتفاصيل الفترة الجارية مع نفس تفاصيل السنة السابقة حيث يمكن أن يوضح الحسابات التي تحتاج إلى فحص أكثر، وهذا النوع من المقارنات يتم بمقارنة البيانات المتعلقة بفترة معينة مثل مقارنة الإجماليات الشهرية للسنة الجارية بإجماليات نفس الشهور في السنة السابقة مثل، مبيعات شهر معين لسنة محل المراجعة مع مبيعات نفس الشهر من السنة السابقة.

- مقارنة النسب المالية للسنة الجارية بنسب السنوات السابقة: النسب المالية هي عبارة عن الرابط بين عنصرين أو أكثر من عناصر القوائم المالية، كنسب السيولة والملائمة والربحية وغيرها ويساعد هذا الأسلوب في اكتشاف بنود غير عادية تستوجب البحث والاستفسار،[2]ويمكن حساب العديد من النسب عن طريق نسبة رصيد معين من رصيد آخر، غير أنه يجب مراعاة أن تكون هناك علاقة منطقية بين الرصيدين المراد حساب النسبة

---

[1] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2003)، ص ص 202- 209.

[2] عبد الستار عبد الجبار الكبيسي، **تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة "دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق في الأردن"**، (مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة العراق، المجلد01، العدد 2، 2006)، ص 9.

لهما، وقد يظهر الرصيدين في نفس القائمة المالية مثل نسبة هامش الربح الإجمالي حيث يتم حسابها بقسمة مجمل الربح على المبيعات، فكل من هذين البندين يظهران بقائمة الدخل، أو نسبة تكلفة المبيعات للمبيعات وقد يتم حساب النسب باستخدام بيانات قائمتين مختلفتين مثل نسبة أو معدل دوران المخزون الذي يتم حسابه بقسمة المبيعات أو تكلفة المبيعات على متوسط قيمة المخزون، فالمبيعات أو تكلفة المبيعات من حسابات قائمة الدخل في حين أن المخزون من حسابات قائمة الأصول.[1]

2-1-2- مقارنة بيانات المؤسسة محل التدقيق بالنتائج المتوقعة باستخدام البيانات غير المالية: لا تقتصر مقارنة البيانات الفعلية للسنة محل المراجعة بالنتائج المتوقعة المحسوبة على أساس بيانات مالية فقط، وإنما يمكن استخدام بيانات غير مالية في عملية المقارنة، فالمراجع يستطيع أن يقدر الإيراد المتوقع وبمقارنته مع الإيراد الفعلي يستطيع أن يحكم على معقولية الإيراد الفعلي، وما إذا كان هناك فروق جوهرية تتعلق بالإيراد المصرح، كما يمكن للمراجع أن يتأكد من مصاريف الأجور عن طريق مقارنتها مع عدد العمال.

2-1-3- مقارنة بيانات المؤسسة مع النتائج المتوقعة والتي تم تحديدها مسبقا بواسطة المؤسسة: يتم ذلك عن طريق إجراء مقارنة بين النتائج المحققة مع الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة محل المراجعة.

2-1-4- مقارنة بيانات المؤسسة مع النتائج المتوقعة والتي سبق تحديدها بواسطة المراجع: وفي هذا النوع يقوم المراجع بعمليات حسابية للتوصل إلى القيم المتوقعة لبعض الأرصدة في القوائم المالية، والتي تكون مبنية على بعض الاتجاهات التاريخية لتلك الأرصدة، ثم يقوم بمقارنة نتائج هذه الإجراءات التحليلية مع النتائج المتوقعة، وبعد ذلك تحدد الأرصدة التي تتطلب من المراجع القيام بفحصها وجمع كافة أدلة الإثبات الخاصة بها.

2-1-5- مقارنة بيانات المؤسسة محل المراجعة ببيانات القطاع (الصناعة) التي تعمل به : ومن أهم مزايا القيام بهذا النوع من المقارنات هي أنها تساعد المراجع على فهم أعمال العميل وبيان احتمالات الفشل المالي الذي قد يواجهه في المستقبل القريب، فهي تساعده على فهم أوجه الإنفاق المالي للمؤسسة، ومن ناحية أخرى يعاب على هذه الطريقة أنها عبارة عن متوسطات عامة لذلك فإن المقارنة معها قد لا تكون ذات مغزى كبير، بالإضافة إلى اختلاف الطرق المحاسبية التي تستخدمها المؤسسات المختلفة ما قد يؤثر على إمكانية قابلية البيانات للمقارنة.[2]

2-2 الأسلوب الإحصائي: من أكثر الأساليب الإحصائية استخداما في المراجعة أسلوب الانحدار الذي يستخدم لتقييم معقولية الرصيد وذلك عن طريق الربط بين الحساب الذي يريد الحكم على معقوليته (المتغير التابع) وبعض الحسابات الأخرى (المتغير المستقل)، وبذلك يمكن التنبؤ بقيمة المتغير التابع وبمقارنته بالرصيد الفعلي يستطيع المراجع أن يحكم فيما إذا كان معقولا أم لا، فإذا اختلفت القيمة المتنبأ بها اختلافا كبيرا عن القيمة

[1] سمير لقويرة، **مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي "دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"**، (أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2018- 2019)، ص 52.

[2] ثناء القباني، المرجع السابق، ص ص 122- 123.

الفعلية الظاهرة بالدفاتر والقوائم المالية، عندئذ يتأكد أن هناك احتمال كبير لوجود أخطاء جوهرية في هذا الحساب لذلك يقوم بتخصيص جهد أكبر ويتوسع أكثر في فحص هذا الحساب.[1]

المطلب الثالث: إجراءات ومراحل تطبيق الإجراءات التحليلية

يعتبر اختيار واستخدام الإجراءات التحليلية الملائمة أهم خطوة نحو التطبيق السليم لهذا الأسلوب، وبالإضافة إلى ذلك فإنه عند تطبيق الإجراءات التحليلية يجب مراعاة بعض المحددات، وتوقيت أداء مثل هذه الإجراءات.

3-1- محددات تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية: تعتبر المحددات العوائق التي تحد من استخدام الإجراءات التحليلية بشكل فعال، وتنقسم هذه المحددات إلى محددات تتعلق بالمراجع، ومحددات تتعلق بالمؤسسة، بالإضافة إلى بعض المحددات أخرى وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول(1-4): محددات تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية

محددات تتعلق بالمراجع	محددات تتعلق بالمؤسسة	المحددات أخرى
✓ خبرة المراجع في استخدام إجراءات المراجعة التحليلية بحيث أن المراجع المتمرس ذو الخبرة في استخدام إجراءات المراجعة التحليلية لن يواجه أي أية مشاكل عند تطبيقها. ✓ عدم قدرة بعض المراجعين على استخدام برامج الحاسوب: والتي تساعد على تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية بيسر وسهولة . ✓ عمل المراجعين في مكاتب فردية من أهم العوامل التي تعيق من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية بالشكل المطلوب، لان هذا الأمر يحول دون تبادل الخبرة بين المراجعين الآخرين.	✓ ضعف نظام الرقابة الداخلية يعد واحد من الأسباب الهامة التي تحول دون استخدام إجراءات المراجعة التحليلية بالشكل المطلوب. ✓ عدم توفر المعلومات المالية بالشكل المطلوب: أن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية بحجة إلى الكثير من المعلومات،وعدم توفرها في المؤسسة تحت المراجعة يشكل عائقا يحول دون تطبيق هذه الإجراءات. ✓ عدم ملائمة المعلومات المتوفرة للمقارنة: حيث أن معظم المؤسسات لا تقوم بإعداد الميزانيات التقديرية للمقارنة.	✓ تشكل التكلفة العالية أو صعوبة الحصول على المعلومات خاصة من المصادر الخارجية عائقا كبير أمام مراجع الحسابات. ✓ عدم وجود نصوص أو تعليمات تلزم المراجع باستخدام الإجراءات التحليلية. ✓ التقلبات المستمرة في الأسعار، على سبيل المثال المقارنات المطلوبة بين المعلومات المالية لسنوات متتالية لا بد أن تكون الظروف الاقتصادية التي تتم خلالها المقارنات متشابهة أو متقاربة على اقل تقدير.

المصدر: براهيمي سمية، **مساهمة الإجراءات التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى لجنوب بسكرة"**، (أطروحة دكتورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016)، ص ص 16-17.

[1] محمد مصطفى سليمان، المرجع السابق، ص 202.

3-2- خطوات تطبيق الإجراءات التحليلية: وهي تتمثل في الخطوات التي يقوم بها المراجع عند تطبيق أحد أنواع الإجراءات التحليلية:[1]

3-2-1 تحديد أهداف الإجراءات التحليلية: يستخدم المراجع الإجراءات التحليلية بغرض التوصل إلى أهداف عامة وأهداف خاصة، فأهداف العامة تشمل توجيه اهتمام المدقق إلى مجالات والمناطق التي تحتاج إلى فحص أكثر وذلك لتوفير دليل جوهري أو المساعدة في التقييم النهائي لعملية المراجعة، أما الهدف الخاص فقد يكون تجميع الأدلة اللازمة للتأكد من مدى ملائمة عنصر معين.

3-2-2 تصميم الإجراءات التحليلية: يتوقف اختبار المراجع وتصميم الإجراءات التحليلية على الهدف الذي يحدده، فمثلا إذا كان هدف المراجع هو جمع أدلة للتأكد من ملائمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها،فيمكنه استخدام النسب الحالية التي تناسب المبيعات لحساب العملاء، ويجب على المراجع أن يقيم ما إذا كانت العلاقات معقولة عند تصميمه الإجراءات التحليلية.

3-2-3 وضع قاعدة القرار: لكي يستطيع المدقق تحديد ما إذا كانت الفروقات الناتجة عن المقارنات تعتبر جوهرية أو أم لا يجب عليه إتباع أحد الطريقتين التاليتين:

- **تجاوز الفرق لمبلغ معين:** وفي هذه الطريقة يضع المراجع مبلغ معين كحد مسموح به، بحيث إذا كانت الفروقات تتعدى ذلك المبلغ يعتبر فرق جوهري وعلى المراجع فحص أسباب هذا الفرق.

- **تجاوز الفرق لنسبة معينة:** وطبقا لهذه الطريقة يقوم المراجع بمقارنة رصيد الحساب في السنة الحالية برصيده في السنة السابقة ثم يقوم بإيجاد نسبة التغيير، فإذا تجاوزت تلك النسبة الحد الذي قام به المراجع بتحديده حسب خبرته فإنه يعتبر هذا التغير غير عادي مما يستدعي فحصها للتأكد من سبب التغير.

3-2-4 تطبيق الإجراءات التحليلية وتحليل النتائج واستنتاج الخلاصة: بعد قيام المراجع بتحديد للفروقات الجوهرية يقوم بتتبع تلك الفروق لمعرفة أسبابها، وتعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات الإجراءات التحليلية وذلك لأن هذا التتبع يتيح للمراجع الفرصة لكشف الأخطاء و التلاعب، وتبدأ عملية الفحص بالاستفسار من المسؤولين بالجهة عن الأسباب المحتملة للتغيرات غير العادية والمراجعة التفصيلية للمستندات، ثم مقارنة نتائج الفحص مع تنبؤات المراجع الناتجة عن الإجراءات التحليلية، وبناء على ذلك يمكن للمراجع تحديد فيما إذا كانت التفسيرات والأدلة التي تم جمعها توفر دليلا كافيا بالنسبة للمستوى المرغوب من التأكيد الذي يهدف إليه.[2]

3-3- مراحل استخدام الإجراءات التحليلية: يقوم المراجع باستخدام الإجراءات التحليلية على نحو مكثف خلال مراحل عملية المراجعة المختلفة لتحقيق أهداف معينة في كل مرحلة كما يلي:

3-3-1 عند التخطيط لعملية المراجعة: يقوم المراجع باستخدام الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية المراجعة بهدف تقييم المخاطر الجوهرية المحتملة وفهم المنشأة وبيئتها، مما يساعد في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية، ويتم ذلك من خلال تحليل المعلومات المالية وغير المالية التي تساعد

[1] محمد خير منير عراب، المرجع السابق، ص ص 34- 36.

[2] محمد مصطفى سليمان، المرجع السابق، ص 205.

المراجع في التعرف على المخاطر عن طريق دراسة الأرصدة أو العلاقات الغير عادية، فمثلا عندما يقوم المراجع بدراسة بعض العلاقات بين كل من المبيعات وأرباحها والمبيعات و المدينون،والمخزون وتكلفة المبيعات، والأصول الثابتة ومصروفات الاستهلاك، فإن ذلك يفيد المدقق في مرحلة المراجعة، ويبين له مواطن الضعف التي تستخدم للحصول على أدلة مؤيدة لأرصدة حسابات معينة أو مجموعة من العمليات المالية.[1]

3-3-2 الإجراءات التحليلية عند تنفيذ عملية المراجعة: على المراجع تصميم وتطبيق إجراءات تحليلية جوهرية عند تنفيذ عملية المراجعة بحيث تناسب المخاطر الجوهرية بهدف تخفيض مخاطر الاكتشاف عندما يكون مستوى الإثبات منخفض، ويقوم المراجع في هذه الحالة بأداء الإجراءات التحليلية التالية:[2]

- **الإجراءات التحليلية كاختبارات تحقق:** تعتمد الإجراءات التحليلية على إجراء مقارنة للمعلومات المالية وغير المالية واستخدامها كاختبارات تحقق وحيدة في حالة ما إذا كان إجمالي المبالغ التي تم فحصها غير مؤثر، وترتبط هذه الإجراءات بالمنطقية العامة للعمليات المالية و الأرصدة، ومن أمثلة ذلك: تحقق المراجع من بند الاستهلاك، ومقارنة قيمته المسجلة في الدفاتر مع تلك القيمة المحسوبة (وفقا لأساس حساب الاستهلاك)، مع الأخذ في الاعتبار أية إضافات أو استبعادات قد حدثت خلال الفترة لتلك الأصول.
- **الإجراءات التحليلية كاختبارات تفصيلية للأرصدة:** ترتبط الاختبارات التفصيلية بإجراءات محددة لاختبار مدى وجود أخطاء أو مخالفات نقدية في أرصدة القوائم المالية، ومثال ذلك إذا رغب المراجع في التحقق من المدينين يجب عليه تخطيط الاختبارات بشكل كاف لتحقيق كل هدف من الأهداف التدقيق المرتبطة بالأرصدة الخاصة بالمدنين، ويقوم المراجع بأداء الاختبارات التفصيلية الخاصة بالأرصدة من خلال تنفيذ إجراءات لاختبار المخالفات والأخطاء المالية في أرصدة القوائم المالية لتخفيض مخاطر الاكتشاف المتعلقة بالقوائم المالية.

3-3-3 الإجراءات التحليلية في نهاية عملية المراجعة وإبداء الرأي حول القوائم المالية: على المراجع تطبيق الإجراءات التحليلية في نهاية عملية المراجعة عندما يقوم بتكوين قراره العام فيما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المراجع بطبيعة المؤسسة قيد المراجعة، والهدف من استخدام هذه الإجراءات في مراجعة القوائم المالية بالقرب من أو في نهاية عملية المراجعة مساعدة المراجع على تقييم سلامة الاستنتاجات تساعد المراجع على الوصول إلى نتيجة عامة عن معقولية القوائم المالية، ومن بعض الإجراءات التحليلية التي يستخدمها المراجع في هذه المرحلة:[3]

- مقارنة أرقام القوائم المالية بالأرقام المناظرة لها في السنة أو بعض السنوات السابقة.
- تحليل النسب المالية.
- تحليل الاتجاهات.
- إعداد قوائم مالية بتحويل أرقامها إلى نسب مئوية.

[1] رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات**، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2015)، ص 189- 190.

[2] نفس المرجع، ص 191.

[3] نفس المرجع، ص 191.

الخاتمة:

يعمل المراجعة على تحقيق عدة أهداف، ويبقى الهدف الأساسي للمراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى صحة القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة، ومتابعة تنفيذ الخطط، بالإضافة إلى العمل على تحقيق الرفاهية للمجتمع، وذلك بعد أن كان يرتكز على اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعبات ومعاقبة المدانين.

وفي هذا الفصل تم التطرق إلى عموميات حول المراجعة بحيث تبين أنها عملية لفحص الدفاتر والسجلات والمستندات من قبل شخص فني محايد للخروج برأي حول عدالة القوائم المالية، وهو ما يبرز أهمية تبني هذه الوسيلة الرقابية، كما تم التطرق إلى أدلة الإثبات بحيث تم التوصل إلى ضرورة أن يسعى المراجع إلى جمع معلومات حول العمليات الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، وتعتبر هذه المرحلة من أهم مراحل المراجعة، حيث يبني القائم بعملية المراجعة رأيه الفني المحايد بناء على هذه الإثباتات التي تم جمعها، كما تم التطرق في هذا الفصل إلى الإجراءات التحليلية حيث تم إبراز أهميتها في عملية المراجعة ودورها في كشف الأخطاء والانحرافات.

تمهيد:

في هذه الفصل سيتم التعرف على مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية، وذلك عبر القيام بتحليل اتجاه آراء العينة المستهدفة حول محاور استبانة الدراسة ومعرفة مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التخطيط عند تدقيق القوائم المالية وتنفيذ عملية التدقيق بالإضافة إلى مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية إعداد التقرير، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث بحيث تضمن المبحث الأول، منهجية إعداد الدراسة وتوضيح الخطوات التي تم القيام بها لإعداد استبانة الدراسة، وتحليل خصائص العينة المستهدفة في هذه الدراسة، أما المبحث الثاني فقد تناول اختبار التوزيع الطبيعي لمعرفة الأدوات المناسبة لتحقيق غرض الدراسة والإجابة على فرضيات المطروحة، كما تم التأكد من مدى اتساق استبانة الدراسة، في حين كان المبحث الثالث مخصصا لتحليل إجابات المبحوثين واختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: منهجية إعداد الدراسة الميدانية

خلال هذا الجزء سيتم تحديد المنهجية المتبعة في هذه الدراسة، والمصادر التي تم الاعتماد عليها في جمع المعلومات، بالإضافة إلى خطوات إعداد هذه الدراسة والمحاور المكونة للاستبانة المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات.

المطلب الأول: المنهجية المتبعة وإعداد استبانة الدراسة

لإنجاز هذه الدراسة سيتم تحديد المنهجية التي سيتم اتباعها وشرح كيفية إعداد استبانة الدراسة والتي تعتبر من أهم مراحل الدراسة الميدانية حيث تم توزيعها على عينة من مكاتب المراجعة، ومن أجل إعدادها فقد تم القيام بالعديد من الخطوات التي تضمن الحصول على المعطيات اللازمة للقيام بالدراسة الميدانية.

1-1- منهجية الدراسة: قبل القيام بهذه الدراسة تم تحديد المنهج المتبع لإنجازها بحيث لا يمكن القيام بأي دراسة والوصول إلى هدفها دون الاستعانة بمجموعة من القواعد والأساليب الهامة والتي تسهل تحقيق أهداف الدراسة، فالمنهج هو أسلوب للتفكير والتنفيذ يتم الاعتماد عليه لإنجاز البحوث والدراسات المختلفة، فهو يسمح بتنظيم الأفكار وتحليلها وعرضها للوصول إلى حقائق حول مختلف الظواهر موضوع الدراسة، وبالتالي يتضح لنا أهمية تحديد واختيار المنهج المتبع وضرورة اختياره بدقة عبر المعرفة العلمية لمناهج البحث العلمي.

وعليه فإن وجود قواعد وأساليب لإنجاز هذه الدراسات يسمح بتحديد طرق وإجراءات جمع البيانات وتحليلها، وبالتالي فإن تحديد المنهج المتبع بدقة سيسمح برسم الطريقة التي سيتم سلوكها للإجابة على أسئلة هذه الدراسة، وبناء على ذلك فقد تم استخدام المناهج التالية:

1-1-1- المنهج الاستقرائي: ويعتمد هذا المنهج على جمع البيانات والتي تسمح بتعميم النتائج، فهو أسلوب بحثي يتم استخدامه في تعميم نتائج الدراسة الخاصة على الدراسة العامة، بحيث أنه وفقا لهذا المنهج فإنه يتم البدء بالجزئيات للوصول منها إلى قوانين عامة، وعليه فالاستقراء هو كل استدلال ينتقل فيه من الخاص إلى العام، أي من الجزء إلى الكل.

1-1-2- المنهج الوصفي: تم الاعتماد على المنهج الوصفي وذلك عند تحليل إجابات المبحوثين حول مختلف أبعاد هذه الدراسة، بعد إعطائها صفات رقمية.

1-1-3- المنهج التحليلي: تم الاعتماد على المنهج التحليلي عند تفسير النتائج المتحصل عليها، وذلك عند تحليل اتجاهات المبحوثين حول محاور استبانة الدراسة، بالإضافة إلى تحليل نتائج اختبار الفرضيات.

1-2- طرق جمع البيانات: تم الاعتماد على نوعين من البيانات:

1-2-1- البيانات الأولية: بحيث تم استخدام أدوات معينة لجمع البيانات الأولية كتوزيع الاستبانة على عينة الدراسة وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة.

1-2-2- البيانات الثانوية: بحيث تم مراجعة الكتب والدوريات ومختلف المنشورات المتعلقة بموضوع الدراسة، والتي تناولت موضوع الإجراءات التحليلية وتدقيق القوائم المالية في إطار الاطلاع على مختلف

الأبحاث والدراسات التي تسهم في إثراء هذه الدراسة، وأخذ فكرة تسمح بالتعرف على الأسس العلمية والطرق السليمة في إعداد مثل هذه الدراسات.

1-3- إعداد استبانة الدراسة: خلال هذه الدراسة تم الاستعانة بإستبانة لجمع المعلومات والبيانات ومن أجل تصميم استبانة الدراسة في صورتها النهائية والتي تم توزيعها على مكاتب مراجعي الحسابات فقد تم القيام بالإجراءات والخطوات التالية من أجل حسن تصميمها وضمان أن تؤدي الهدف الذي أعدت من أجله وتمثلت هذه المراحل والخطوات في الآتي:

1-3-1- مرحلة تحديد أهداف الدراسة: وهي تعتبر المرحلة الأولى من مراحل إعداد الاستبانة والتي تمثلت في التعرف على طبيعة العلاقة بين الإجراءات التحليلية وتدقيق القوائم المالية بوضوح ودقة، بحيث أنه إذا كان الهدف (الغرض من الدراسة) غامضا جاءت الاستبانة أيضا غامضة، حيث أنه لا يجب أن تعد الاستبانة قبل أن يتم تلخيص وتحقيق معرفة وفهم تام لغرض الدراسة واختيار العينة المناسبة لتحقيق هذا الهدف.

1-3-2- تحديد البيانات المطلوب جمعها: وتتحدد بناء على أهداف الدراسة والتساؤلات التي تسعى للإجابة عليها وفروضها، ويعتبر تحديد نوعية وكمية البيانات المطلوب جمعها الخطوة الثانية بعد تحديد أهداف الدراسة مما يسمح بتحديد مدى أهمية البيانات التي تم جمعها في تحقيق أهداف الدراسة وحذف الأسئلة التي لا تفيد في تحقيقها، وأثناء تحديد البيانات التي تتضمنها استمارة الاستبانة تم الاطلاع على الاستبانات التي سبق إعدادها في بحوث ودراسات مماثلة لمراجعة الأسئلة المطروحة وتحسين ما قد يتراءى تحسينه منها أو إعادة صياغته ليخدم أغراض الدراسة.

1-3-3- إعداد الاستبانة في صورتها الأولية: يمر إعداد استمارة الاستبانة في صورتها الأولية بعدة خطوات بدءا بإعداد رؤوس الموضوعات التي ستشملها الاستبانة بالاسترشاد بمتغيرات الدراسة، ثم كتابة الأسئلة حسب كل متغير من متغيرات الدراسة ومراعاة الاعتبارات المنهجية والصياغة في لغة هذه الأسئلة مع تحديد نوع الأسئلة المدرجة في استمارة الاستبانة من حيث المضمون والشكل حيث تم استخدام الأسئلة المغلقة والتي يجيب من خلالها كل فرد من عينة الدراسة بجواب واحد من بين الاختيارات المطروحة، بالإضافة إلى إدراج سؤال مفتوح يتيح للمبحوث تقديم إجابة حرة حول ما تم استجوابه، وخلال هذه المرحلة تم توزيع الاستبانة على بعض المحكمين المختصين بحيث قدموا نصائح وتوجيهات تتعلق بهذه الاستبانة.

1-3-4- الاختبار القبلي: يعد الاختبار القبلي خطوة هامة تسبق إجراء الدراسة الميدانية على العينة الكاملة بحيث تم إجراء الاختبار القبلي على خمسة (5) من أفراد العينة للحصول على معلومات وتطوير الاستبانة لتبدو بصورة أفضل، بالإضافة إلى معرفة الوقت المستغرق في عملية التوزيع ومعرفة احتمالات الرفض للإجابة على بعض الأسئلة، والحصول على أية ملاحظات أو تعليقات من المبحوثين حول قائمة الأسئلة والتي يمكن أن تكون مفيدة لإعداد الدراسة.

1-3-5- مراجعة الاستبانة وصياغتها في صورتها النهائية: بعد اختبار استبانة الدراسة والأخذ بعين الاعتبار التوجيهات والإرشادات المقدمة من طرف الأساتذة المحكمين، ومراعاة نتائج الاختبار القبلي تم صياغة أسئلة الاستبانة في شكلها النهائي وإعادة توزيعها على العينة محل الدراسة.

1-4- الصعوبات التي واجهت الطالب أثناء إنجاز الدراسة الميدانية: تتمثل أهم الصعوبات التي واجهت الطالب أثناء الدراسة الميدانية فيما يلي:

- ✓ تشتت مجتمع الدراسة من حيث تواجد مكاتب مراجعة الحسابات في مناطق جغرافية مختلفة ومتباعدة.
- ✓ عدم رغبة المبحوثين في الإجابة أو استكمال الأسئلة والإجابة عنها كاملة وذلك قد يعود لقلة الوعي لديهم بأهمية البحث العلمي.
- ✓ الإجابة العشوائية على بعض الأسئلة والتي تتطلب من المبحوث أن يكون على قدر كبير من الاطلاع فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة.
- ✓ الانتظار لمدة طويلة حتى استرجاع الاستبانة.

المطلب الثاني: تصميم أقسام استبانة الدراسة

بعد عدة مراحل من الإعداد وإجراء التعديلات المطلوبة واللازمة تم تصميم هذه الاستبانة وأصبحت معدة للتوزيع على عينة الدراسة، ومن أجل تحقيق الهدف من إعدادها فقد تم تصميمها بشكل منظم وواضح، مما يسمح لأفراد العينة التي سيتم استجوابها من فهم الهدف من الاستبانة والإجابة عن الأسئلة المدرجة بشكل يخدم أهداف الدراسة.

صممت هذه الاستبانة في صورتها الأولية بعد الاطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة سواء العربية أو الأجنبية وقد تم إعدادها على النحو التالي:

2-1- القسم الأول: خلال هذا القسم تم طرح أسئلة تتعلق بالبيانات الشخصية المتعلقة بعينة الدراسة، ويتكون هذا القسم من خمسة (5) أسئلة وهي:

- ✓ جنس كل فرد من أفراد العينة.
- ✓ الفئة العمرية لأفراد العينة.
- ✓ الوظيفة الحالية لأفراد العينة.
- ✓ عدد سنوات الخبرة المهنية لأفراد العينة.
- ✓ الشهادة المتحصل عليها بالنسبة لأفراد العينة.

2-2- القسم الثاني: ويتكون هذا القسم من أسئلة المحورين الرئيسيين لهذه الدراسة، ويتعلق المحور الأول بالمتغير المستقل "الإجراءات التحليلية" أما المحور الثاني فهو خاص بالمتغير التابع "تدقيق القوائم المالية" ويضم ثلاثة محاور يتعلق كل محور بـ "التخطيط لعملية التدقيق، تنفيذ عملية التدقيق وإعداد التقرير وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-1): محاور استبانة الدراسة

متغيرات الدراسة	الأبعاد (المحاور)	المجال	عدد الأسئلة
المتغير المستقل	الإجراءات التحليلية	8-1	8
المجموع			**8**
المتغير التابع	التخطيط لعملية التدقيق	18-9	10
	تنفيذ عملية التدقيق	31-19	13
	إعداد التقرير	38-32	7
المجموع			**30**
المجموع العام			**38**

المصدر: من إعداد الطالب.

من خلال الجدول (3-1) أعلاه يتضح لنا بأن القسم الثاني من الاستبانة يتكون من محورين:

- **المتغير المستقل:** ويتعلق هذا المحور بالمتغير المستقل أي الإجراءات التحليلية ويضم 8 عبارات وذلك من العبارة 1 وحتى العبارة 8.
- **المتغير التابع:** ويتعلق هذا المحور بالمتغير التابع تدقيق القوائم المالية بحيث يتشكل من 30 عبارة مقسمة على ثلاثة محاور وأبعاد وذلك من العبارة 9 إلى العبارة 38 ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

- **البعد الأول:** ويتمثل في التخطيط لعملية التدقيق ويتشكل من 10 عبارات وذلك من العبارة 9 إلى 18.
- **البعد الثاني:** ويتمثل في تنفيذ عملية التدقيق ويتشكل من 13 عبارة وذلك من العبارة 19 إلى 21.
- **البعد الثالث:** ويتمثل في إعداد التقرير ويتشكل من 7 عبارات وذلك من العبارة 22 إلى 38.

2-3- القسم الثالث: خلال هذا القسم تم إعطاء المجال لمراجعي الحسابات من أجل إبداء آراء أخرى حول الموضوع من خلال التجربة التي اكتسبوها خلال أدائهم لمهامهم وأعمالهم وبما يخدم موضوع الدراسة.

المطلب الثالث: تحليل الخصائص الشخصية لعينة الدراسة

تعتبر الخصائص الشخصية لعينة الدراسة من الأمور الهامة وهذا حتى يتم معرفة خصائص المهنيين الممارسين لمهام مرجعة الحسابات، وعليه سيتم تحليل نتائج هذه الدراسة تحليلا وصفيا عبر استخدام التكرارات، والنسب المئوية للتعرف على البيانات الشخصية لعينة الدراسة.

يمكن التطرق إلى الخصائص الشخصية لعينة الدراسة عبر التعرف أولا على مجتمع الدراسة والعينة التي تم الحصول منها على الإجابات التي تتعلق باستبانة الدراسة، بالإضافة إلى تحليل الخصائص الشخصية لهذه العينة والتي تتمثل في الجنس، العمر، الوظيفة، الخبرة المهنية والمؤهل العلمي وذلك كما يلي:

3-1- عينة ومجتمع الدراسة: قبل البدء بهذه الدراسة تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة، حيث أنه من أجل الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة يجب تحديد المجتمع الذي ينسجم مع الدراسة قيد الإنجاز وعليه يمكن تحديد مجتمع وعينة الدراسة كما يلي:

3-1-1- مجتمع الدراسة: بما أن مكاتب المراجعة هم من يمارسون مهنة المراجعة وتدقيق القوائم المالية فقد حدد مجتمع الدراسة بمكاتب وذلك حسب الجدول الوطني الذي يصدره المجلس الوطني للمحاسبة سنويا والذي يقدم الأفراد الممارسين لمهنة المراجعة.

3-1-2- عينة الدراسة: لدواعي تشتت مجتمع الدراسة عبر التراب الوطني فإنه كان من الأفضل تحديد عينة لإتمام هذه الدراسة بشكل دقيق ومنسجم حيث تم تحديدها وحصرها في مكاتب المراجعة الذين يمارسون أعمالهم بالشرق الجزائري والجنوب الشرقي، ويبين الجدول (3-2) الاستبانات التي تم توزيعها وتلك التي تم استرجاعها بالإضافة إلى الاستبانات التي تم استبعادها، ويوضح الجدول أيضا الاستبانات الصالحة للاستخدام في هذه الدراسة، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

الجدول (3-2): الاستبانات المستخدمة في الدراسة

	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المسترجعة	الاستبانات غير الصالحة للاستخدام	الاستبانات المستخدمة
الاستبانات الورقية	51	47	2	45

المصدر: من إعداد الطالب.

انطلاقا من الجدول (3-2) فقد تم توزيع 51 استبانة على مكاتب المراجعة بولايات بسكرة، باتنة، ورقلة، عنابة، وقد تم استرجاع 47 استبانة، في حين كان عدد الاستبانات غير الصالحة للعمل بسبب عدم قيام المبحوثين باستكمال الإجابة وغيرها من الأسباب الأخرى اثنان (2)، وبلغ عدد الاستبانات الصالحة للعمل (45) استبانة.

3-2- تحليل الخصائص الشخصية لعينة الدراسة: سيتم تحليل نتائج هذه الدراسة تحليلا وصفيا عبر استخدام التكرارات، والنسب المئوية للتعرف على البيانات الشخصية لعينة الدراسة.

3-2-1- توزيع عينة الدراسة وفقا للجنس: ويوضح الجدول (3-3) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس وذلك كما يلي:

الجدول (3-3): توزيع عينة الدراسة وفقا الجنس

الجنس	التكرارات	النسب المئوية (%)
ذكر	42	93.3
أنثى	3	6.7
المجموع	45	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال نتائج الجدول (3-3) يتضح لنا أن ما يمثل نسبة 93.3 % من عينة الدراسة ذكور بينما الباقي أي 6.7 % إناث ويعود ذلك إلى أن القوى العاملة في مجال المراجعة في الجزائر هم ذكور.

3-2-2- توزيع عينة الدراسة وفقا للعمر: ويوضح الجدول (3-4) توزيع عينة الدراسة وفقا للعمر وذلك كما يلي:

الجدول (3-4): توزيع عينة الدراسة وفقا للعمر

العمر	التكرارات	النسب المئوية (%)
31-40 سنة	6	13.3
41-50 سنة	18	40.0
أكثر من 50 سنة	21	46.7
المجموع	45	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال نتائج الجدول (3-4) تتكون عينة الدراسة من ما نسبته 13.3 % أفرادا أعمارهم ما بين 31-40 سنة، في حين تمثل نسبة 40 % أفرادا تتراوح أعمارهم ما بين 41-50 سنة، بينما تمثل نسبة 46.7 % من عينة الدراسة أفرادا أعمارهم أكثر من 50 سنة، ويشير هذا إلى أن معظم فئات العينة من الفئات العمرية الكبيرة سنا وذلك بافتراض أن مهنة المراجعة تحتاج إلى توفر الخبرة وعدد من السنوات من مزاولة المهنة لاكتساب القدرة والكفاءة على القيام بمهام المراجعة المختلفة.

3-2-3- توزيع عينة الدراسة وفقا للوظيفة: ويوضح الجدول (3-5) توزيع عينة الدراسة وفقا للوظيفة وذلك كما يلي:

الجدول (3-5): توزيع عينة الدراسة وفقا للوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسب المئوية (%)
خبير محاسب	3	4.4
محافظ حسابات	42	95.6
المجموع	45	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال نتائج الجدول (3-5) تمثل نسبة 4.4 % أفرادا وظائفهم الحالية خبير محاسب، في حين تمثل نسبة 95.6 % أفرادا وظائفهم الحالية محافظ حسابات، وهذا يدل على أنه تم استقصاء آراء أشخاص ذوي معرفة بالمراجعة ولهم مستويات وظيفية تؤهلهم للإجابة على أسئلة هذه الاستبانة.

3-2-4- توزيع عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية: ويوضح الجدول (3-6) توزيع عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية وذلك كما يلي:

الجدول (3-6): توزيع عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية

المؤهل العلمي	التكرارات	النسب المئوية (%)
أقل من 10 سنوات	10	22.2
من 10 إلى 15 سنة	16	35.6
أكثر من 15 سنة	19	42.2
المجموع	45	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال نتائج الجدول (3-6) تمثل نسبة 22.2 % أفرادا لديهم خبرة مهنية أقل من 10 سنوات، أما نسبة الأفراد الذين يتمتعون بخبرة من 10 إلى 15 سنة فبلغت 35.6 %، وتمثل نسبة 42.2 % الأفراد الذين يتمتعون بخبرة مهنية تفوق 15 سنة، ويشير هذا إلى أن الدراسة اشتملت على أفراد لهم الخبرة الكافية والقدرة العلمية على ممارسة أعمال المراجعة، كما أن فتح مكتب تدقيق يحتاج إلى سنوات من الخبرة العملية.

3-2-5- توزيع عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي: ويوضح الجدول (3-7) توزيع عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي وذلك كما يلي:

الجدول (3-7): توزيع عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي

سنوات الخبرة	التكرارات	النسب المئوية (%)
ليسانس	36	75.6
ماجيستير	5	11.1
دكتوراه	2	4.4
شهادات أخرى	2	4.4
المجموع	45	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال نتائج الجدول (3-7) يتضح أن 75.6 % من عينة الدراسة يحملون شهادة الليسانس، في حين أن 11.1 % من عينة الدراسة يحملون شهادة الماجستير، بينما تمثلت نسبة الأفراد المستجوبون والذين يحملون شهادة الدكتوراه 4.4 %، ومثلت نسبة 4.4 % الأشخاص الذين يحملون شهادات أخرى، وبذلك يتضح أن هناك تنوع في الشهادات المهنية للأشخاص المبحوثين مما يعزز الإجابات المتحصل عليها.

المبحث الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي واتساق استبانة الدراسة

بغرض تحديد الأدوات الإحصائية التي سيتم استخدامها في هذه الدراسة سيتم اختبار التوزيع الطبيعي، حيث أنه من خلال هذا الاختبار تم التعرف على الأدوات الإحصائية المناسبة بغرض إنجاز هذه الدراسة، كما سيتم تحديد مدى الاتساق الداخلي للعبارات المكونة لهذه الاستبانة والتحقق من دقة تمثيلها للمجتمع المدروس، وأيضا التأكد من مدى ثبات وصدق أداة الدراسة.

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي لاستبانة الدراسة

من أجل اختبار فرضيات الدراسة يجب تحديد الأدوات الإحصائية المستخدمة وذلك عبر القيام باختبار التوزيع الطبيعي والذي يسمح بتحديد الأدوات الإحصائية المناسبة والملائمة للإجابة على هذه الفرضيات.

1-1- اختبار التوزيع الطبيعي للتأكد من خضوع البيانات للتوزيع الطبيعي باستخدام معاملات الالتواء والتفلطح، فحسب بعض الدراسات الإحصائية أن معاملات الالتواء يجب أن تكون محصورة بين (-1، 1) ومعاملات التفلطح محصورة بين (-3، 3)، ويمثل الجدول التالي قيم اختبار الالتواء والتفلطح لكل محور من محاور الاستبانة والتي كانت كما يلي:

الجدول (3-8): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبانة

أجزاء الدراسة	معامل الالتواء (Skewness)	معامل التفلطح (Kurtosis)
الإجراءات التحليلية	-0.706	-0.411
التخطيط لعملية التدقيق	- 0.417	-0.889
تنفيذ عملية التدقيق	-0.694	-0.061
إعداد التقرير	-0.368	-0.379

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول (3-8) والذي يبين نتائج اختبار التوزيع الطبيعي بالاعتماد على اختباري الالتواء والتفلطح، حيث انحصرت قيم الالتواء بين (0.368- و 0.706-)، بحيث يجب أن تكون ضمن المجال (1، -1)، أما فيما يتعلق بقيم التفلطح فقد انحصرت بين (0.411 و 0.889-) وهي تقع ضمن المجال (3،-3) وبالتالي نعتبر أن متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، وعليه يتم قبول فرضية اعتدالية بيانات محاور هذه الاستبانة واقترانها بالتوزيع الطبيعي.

2-1- الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة: من أجل الإجابة على فرضيات الدراسة تم تحديد الأدوات والأساليب الإحصائية التي سيتم استخدامها خلال تحليل هذه الاستبانة وذلك بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي

(Statistical Package for the Social Sciences V.20)مما يسمح في النهاية باختبار الفرضيات والتأكد من صحتها أو رفضها ويبين الجدول التالي الأدوات الاحصائية المستخدمة:

الجدول (3-9): الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

الأدوات الاحصائية	الهدف من الاستخدام
مقاييس الإحصاء الوصفي	✓ تستخدم هذه المقاييس بشكل أساسي لأغراض وصف عينة الدراسة وإظهار خصائصها، بالاعتماد على النسب المئوية والتكرارات، وترتيب متغيرات الدراسة حسب أهميتها بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
اختبار معامل الالتواء	✓ وذلك من أجل التحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات.
اختبار معامل التفلطح	✓ وذلك من أجل التحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات.
معامل ارتباط ألفا-كرونباخ	✓ وذلك لمعرفة صدق وثبات فقرات أداة الدراسة.
معامل الارتباط بيرسون	✓ تم استخدام هذا الاختبار لغرض تحديد مدى ارتباط كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الرئيسي لها.
اختبار T للعينات المستقلة	✓ وذلك من أجل معرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المستجوبين حول متغيرات الدراسة والتي تعزى لاختلاف الجنس والعمر.
تحليل التباين الأحادي	✓ وذلك من أجل معرفة الفروقات في إجابات المبحوثين حول المتغيرات المستقلة والتابعة والتي تعزى للوظيفة، الخبرة المهنية والمؤهل العلمي.
تحليل الانحدار البسيط	✓ وذلك لاختبار أثر كل بعد من المتغير المستقل "الإجراءات التحليلية" على المتغير التابع "فعالية تدقيق القوائم المالية".

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الدراسات السابقة

المطلب الثاني: الصدق الظاهري اختبار الاتساق الداخلي لاستبانة الدراسة

خلال هذا الجزء سيتم معرفة مدى الاتساق الداخلي والصدق الظاهري للعبارات المكونة لهذه الاستبانة والتحقق من دقة تمثيلها للمجتمع المدروس، وأيضا التأكد من مدى ثبات وصدق أداة الدراسة.

2-1- الصدق الظاهري (التحكيم): وذلك عن طريق الاستعانة ببعض المحكمين والأساتذة المتخصصين للتأكد من ثبات أداة القياس وقد بلغ عددهم خمسة (5) محكمين للتحقق من مدى صلاحيتها، وبناء على رأي هؤلاء تم إجراء التعديلات المطلوبة لتصبح الاستبانة في صورتها النهائية وصالحة للقياس.

2-2- اختبار الاتساق الداخلي: يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور (المجال) الذي تنتمي إليه كل فقرة، ومن أجل هذا تم حساب الاتساق الداخلي وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال بواسطة معامل الارتباط بيرسون وذلك كما يلي:

2-2-1- المحور الأول (الإجراءات التحليلية): تم اختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور (المجال) الأول وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-10): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الأول (الإجراءات التحليلية)

	السؤال	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
المحور الأول: يسمح استخدام الإجراءات التحليلية بـ:			
1	القدرة على التنبؤ بأرصدة الحسابات لمقارنتها مع الأرصدة الفعلية مما يعزز من فرص اكتشاف الأخطاء التي قد تطرأ على الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية.	0.729	0.00
2	تحديد مواقع الانحرافات والأخطاء الجوهرية التي قد تتخلل القوائم المالية.	0.773	0.00
3	تقدير المعلومات المالية ومقارنتها، وذلك من خلال ترابطها مع معلومات مالية أو غير مالية لمؤسسات أخرى لاكتشاف الأخطاء والانحرافات.	0.705	0.00
4	الكشف عن الصعوبات المالية التي قد تتعرض لها المؤسسة عبر حساب النسب المالية المختلفة.	0.601	0.00
5	تحقيق فهم لمختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة ونوع النشاط الذي تعمل به.	0.767	0.00

6	المساعدة في تحديد الحسابات التي تتطلب المزيد من الفحص والأدلة المقنعة حولها.	0.539	0.00
7	التقليل من الاختبارات التفصيلية للأرصدة المكونة للقوائم المالية.	0.669	0.00
8	تحقيق فهم لعملية المراجعة ومختلف المراحل لإعداد برنامج المراجعة.	0.504	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (3-10) يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الأول (الإجراءات التحليلية) والمحور ككل، دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لكل العبارات أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبذلك نعتبر عبارات المحور الأول ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

2-2-2- المحور الثاني (التخطيط لعملية التدقيق): تم اختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور (المجال) الثاني وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-11): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الثاني (التخطيط لعملية التدقيق)

	السؤال	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
المحور الثاني: يقوم مراجع الحسابات خلال مرحلة التخطيط بـ:			
9	التأكد من صحة تعيينه كمراجع للحسابات والتحقق من شروط التعيين وإجراءاته لممارسة مهامه وفقا للصيغ القانونية التي تنظم المهنة.	0.509	0.00
10	التعرف على طبيعة عمل المؤسسة ومختلف الجوانب التي تتعلق بنشاطها بالإضافة إلى القطاع الذي تنتمي إليه.	0.753	0.00
11	دراسة الجوانب الضريبية وشبه الضريبية للمؤسسة.	0.457	0.02
12	الاتفاق مع الإدارة حول مستوى مخاطر المراجعة المقبولة خلال عملية المراجعة.	0.760	0.00
13	فهم مبدئي لمكونات نظام الرقابة الداخلية عند تخطيط عملية المراجعة.	0.436	0.03
14	تحديد مناطق ومكامن المخاطر المحتملة.	0.735	0.00
15	الاطلاع على نتائج المراجعة للسنوات السابقة للتعرف على طبيعة	0.684	0.00

	المخاطر التي اعترضت المؤسسة محل المراجعة.		
16	تحديد الأهمية النسبية لمختلف البنود والأرصدة المكونة للقوائم المالية.	0.675	0.00
17	تقييم ومناقشة إجراءات عملية المراجعة المخطط لها مع مساعديه.	0.531	0.00
18	العمل على تصميم برنامج المراجعة الملائم.	0.456	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (3-11) يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني (التخطيط لعملية التدقيق) والمحور ككل، دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لكل العبارات أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبذلك نعتبر عبارات المحور الثاني ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

2-2-3- المحور الثالث (تنفيذ عملية التدقيق): تم اختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور (المجال) الثالث وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-12): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الثالث (تنفيذ عملية التدقيق)

	السؤال	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
المحور الثالث: يقوم مراجع الحسابات خلال مرحلة التنفيذ بـ:			
19	جمع الأدلة الكافية، والمقنعة حول الأحداث الاقتصادية والعمليات التي قامت بها المؤسسة.	0.689	0.00
20	تقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة محل المراجعة.	0.654	0.00
21	الحصول من الإدارة على إقرارات حول المعلومات المالية أو غير المالية.	0.646	0.00
22	تقييم النظام المحاسبي المطبق وسير العمليات في المؤسسة محل المراجعة.	0.668	0.00
23	الاستفسار من الأطراف القائمين بالإدارة حول بعض العمليات التي تم القيام بها خلال السنة قيد المراجعة.	0.694	0.00
24	الاطلاع على نتائج الجرد التي قامت بها المؤسسة.	0.435	0.03
25	التأكد من ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة في معالجة	0.433	0.03

	الأحداث الاقتصادية والعمليات التي قامت بها المؤسسة.		
26	مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة والخاصة بالفترة الحالية مع المعلومات المتعلقة بالفترات السابقة.	0.413	0.05
27	مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة المالية مع التوقعات التي يقوم بوضعها.	0.474	0.01
28	مقارنة معلومات المؤسسة المالية مع النتائج المتوقعة كالميزانيات التقديرية.	0.532	0.00
29	تقييم الأداء المالي للمؤسسة محل المراجعة.	0.360	0.015
30	الاستعانة بخبراء من خارج المؤسسة المدققة لهم علاقة وفهم لطبيعة نشاط المؤسسة.	0.706	0.00
31	تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ممارسة نشاطها.	0.593	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (3-12) يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثالث (تنفيذ عملية التدقيق) والمحور ككل، دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لكل العبارات أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبذلك نعتبر عبارات المحور الثالث ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

المحور الرابع (إعداد التقرير): تم اختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور (المجال) الرابع وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-13): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الرابع (إعداد التقرير)

	السؤال	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
المحور الثالث: يقوم مراجع الحسابات خلال مرحلة إعداد التقرير بـ:			
32	إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة بوضوح ودقة.	0.601	0.00
33	إبداء الرأي بكل استقلالية والتجرد من كل الضغوطات والكشف عن جميع الأخطاء والانحرافات	0.842	0.00
34	الالتزام بالوقت اللازم والمتفق عليه لإنجاز مهمته وتقديم تقريره.	0.763	0.00

35	التأكد خلال المرحلة النهائية للمراجعة من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية.	0.567	0.00
36	الالتزام بمعايير إعداد تقارير إبداء الرأي والإفصاح بشكل كامل عن جميع المعلومات المالية بصورة دقيقة لا تقبل التأويل أو التمويه لمستخدميها.	0.838	0.00
37	مقارنة القوائم المالية للفترة التي تم مراجعتها بالقوائم المالية للفترات السابقة وملاحظة أهم التغيرات غير العادية التي قد تطرأ على مختلف البنود.	0.494	0.001
38	تتبع نتائج الأحداث اللاحقة التي تلي إعداد القوائم المالية.	0.842	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (3-13) يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الرابع (إعداد التقرير) والمحور ككل، دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لكل العبارات أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبذلك نعتبر عبارات المحور الرابع ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

المطلب الثالث: اختبار معامل ألفا-كرونباخ لاستبانة الدراسة

قبل الشروع في عملية تحليل نتائج الدراسة سيتم التأكد أيضا من ثبات فقرات الاستبانة وذلك بالاعتماد على معامل ألفا-كرونباخ حيث أنه إذا تم إعادة توزيع هذه الاستبانة على عينة أخرى من نفس المجتمع وبنفس حجم العينة فإن النتائج ستكون مقاربة للنتائج التي تم الحصول عليها من العينة الأولى بحيث سيكون هناك استقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغيرها بشكل كبير.

تم التأكد من صدق وثبات الاستبانة المستخدمة خلال هذه الدراسة، ومعرفة مدى ملائمة فقراتها لأغراض التحليل، وذلك بالاعتماد على معامل ألفا كرونباخ (Coefficient Alpha Cronbach) من أجل قياس مدى الاتساق والتناسق في إجابة الأفراد المستجوبين، وتمثل القيمة 0.60 أي 60% الحد الأدنى لهذا المعامل، ويدل ارتفاع قيمة المعامل على ارتفاع درجة الثبات، وبالمقابل فإن القيم الأقل من 60% فهي تدل على عدم صدق الأداة المستخدمة، وعليه فقد تم القيام باختبار الثبات بالنسبة لكل محور من محاور الاستبانة ثم القيام باختبار للاستبانة ككل ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

3-1- معامل الارتباط ألفا-كرونباخ لعبارات كل محور من محاور استبانة الدراسة: يمثل الجدول التالي قيمة اختبار الصدق والثبات لكل محور من محاور الاستبانة باستخدام معامل ألفا كرونباخ:

الجدول (3-14): معامل الارتباط لعبارات كل محور من محاور استبانة الدراسة

محاور (أبعاد) الدراسة	عدد العبارات لكل محور (بعد)	معامل الثبات
الإجراءات التحليلية	8	0.812
التخطيط لعملية التدقيق	10	0.797
تنفيذ عملية التدقيق	13	0.824
إعداد التقرير	7	0.836

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول (3-14) والذي يبين معاملات الارتباط والخاصة بكل محور من محاور استبانة الدراسة نلاحظ أن معامل الارتباط لكل أبعاد ومحاور أداة الدراسة أكبر من الدرجة الدنيا والمحددة بـ 0.60 وبالتالي يمكننا اعتبار أن أداة الدراسة اتسمت بثبات وصدق داخلي جيد يمكن من القياس السليم.

3-2- معامل الارتباط ألفا-كرونباخ لاستبانة الدراسة: يمثل الجدول التالي قيمة اختبار الصدق والثبات لاستبانة الدراسة ككل باستخدام معامل ألفا كرونباخ:

الجدول (3-15): اختبار معامل ألفا كرونباخ لصدق وثبات استبانة الدراسة

عدد الفقرات	اختبار ألفا كرونباخ
38 فقرة	0.921

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول (3-15) فقد بلغت قيمة معامل ألفا-كرونباخ 0.921 أي 92.1%، وهي قيمة مرتفعة وأكبر من الحد الأدنى 60% مما يدل على الثبات الجيد لاستبانة الدراسة، وعليه نتأكد من صدق الأداة المستعملة في هذه الدراسة.

المبحث الثالث: تحليل إجابات المبحوثين واختبار فرضيات الدراسة

سيتم تحليل اتجاهات إجابات المبحوثين حول المحاور الأربعة التي تم إدراجها في استبانة الدراسة، كما تم اختبار لفرضيات الدراسة وكتابة معادلة الانحدار لكل فرضية من هذه الفرضيات.

المطلب الأول: تحليل إجابات المبحوثين حول محاور الاستبانة

من أجل جمع البيانات الميدانية من مجتمع الدراسة تم تصميم استبانة، يتم من خلالها جمع هذه البيانات وفي هذا الجزء سيتم تحليل إجابات المراجعين حول العبارات المقدمة لهم ضمن هذه الاستبانة، وقد تم استخدام أدوات الإحصاء الوصفي كالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل هذه الإجابات.

بغرض قياس درجة موافقة مراجعي الحسابات على مضمون فقرات الاستبانة فقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي (Likert) (قد يكون هذا المقياس ثلاثي، خماسي، سباعي) والذي يتشكل من خمس إجابات وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-16): مقياس الإجابة على فقرات الاستبانة

الإجابات	القيم
موافق تماما	5
موافق	4
محايد	3
معارض	2
معارض تماما	1

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الدراسات السابقة.

انطلاقا من الجدول (3-16) فإنه يمكننا تحديد المستوى الموافق لإجابات المبحوثين، وفقا لمقياس ليكرت الخماسي والذي يتشكل من خمسة خيارات متدرجة من 1 إلى 5، حيث يقوم المبحوث باختيار جواب واحد فقط من بين خمسة اقتراحات للإجابة على كل فقرة من فقرات الاستبانة.

بالإضافة إلى ما تم ذكره أعلاه في الجدول (3-16) فإنه يمكننا تحديد مجال المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين بغرض معرفة اتجاه إجابة أفراد العينة وذلك كما يلي:

(الحد الأعلى- الحد الأدنى)/ عدد القيم= (5-1)/5=0.8 وعليه تصبح فئات التقييم محدد بالمجالات التالية:

التقييم الأول- ضعيف جدا: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية المحصورة بين حدود المجال [1، 1.8]وتعني أن رفض العبارة يكاد يكون مطلقا.

التقييم الثاني- ضعيف: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال [1.8، 2.6]وتعني أن هناك رفض نسبي لصحة العبارة.

التقييم الثالث–متوسط: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال [2.6، 3.4] وتعني إما أن نصف المستوجبين قبلوا صحة العبارة والنصف الآخر رفضها أو أن الجميع بقي على الحياد.

التقييم الرابع–حسن: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال[3.4، 4.2]وتعني أن هناك قبول نسبي لصحة العبارة من قبل المستجوبين.

التقييم الخامس– جيد: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال [4.2، 5] وتعني أن القبول يكاد يكون مطلق لصحة العبارة من قبل المستجوبين.

وانطلاقا مما سبق ذكره يمكننا تحديد مجال المتوسط الحسابي والمستوى الموافق لكل مجال وبالتالي يمكننا تحديد اتجاه إجابة أفراد العينة حول كل فقرة من فقرات استبانة الدراسة واتجاه الإجابة حول كل محور من محاور الدراسة وذلك كما يوضحه الجدول (3–17):

الجدول (3–17): مقياس ليكرت الخماسي

مجال المتوسط الحسابي	المستوى الموافق له	اتجاه إجابة أفراد العينة
من 0 إلى 1.79	ضعيف جدا	رفض العبارة يكاد يكون مطلقا.
من 1.80 إلى 2.59	ضعيف	رفض نسبي لصحة العبارة.
من 2.60 إلى 3.39	متوسط	نصف المستوجبين قبلوا صحة العبارة والنصف الآخر رفضها أو أن الجميع بقي على الحياد.
من 3.40 إلى 4.19	حسن	قبول نسبي لصحة العبارة من قبل المستجوبين.
من 4.20 إلى 5.00	جيد	القبول يكاد يكون مطلق لصحة العبارة.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الدراسات السابقة.

1–1– المحور الأول (الإجراءات التحليلية): تضمن هذا المحور ثمانية (8) عبارات تناولت متغير الإجراءات التحليلية، وقد تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول وأيضا لإجمالي عبارات هذا المحور وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3–18): اتجاهات الآراء حول المحور الأول (الإجراءات التحليلية)

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	اتجاهات الآراء
المحور الأول: يسمح استخدام الإجراءات التحليلية بـ:					
1	القدرة على التنبؤ بأرصدة الحسابات لمقارنتها مع الأرصدة الفعلية مما يعزز من فرص اكتشاف الأخطاء التي قد تطرأ على الأرصدة الظاهرة في	3.177	1.613	7	متوسط

	القوائم المالية.				
2	تحديد مواقع الانحرافات والأخطاء الجوهرية التي قد تتخلل القوائم المالية.	3.133	1.575	8	متوسط
3	تقدير المعلومات المالية ومقارنتها، وذلك من خلال ترابطها مع معلومات مالية أو غير مالية لمؤسسات أخرى لاكتشاف الأخطاء والانحرافات.	3.222	1.475	6	متوسط
4	الكشف عن الصعوبات المالية التي قد تتعرض لها المؤسسة عبر حساب النسب المالية المختلفة.	4.422	1.117	1	جيد
5	تحقيق فهم لمختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة ونوع النشاط الذي تعمل به.	4.333	1.224	3	جيد
6	المساعدة في تحديد الحسابات التي تتطلب المزيد من الفحص والأدلة المقنعة حولها.	4.111	1.433	4	حسن
7	التقليل من الاختبارات التفصيلية للأرصدة المكونة للقوائم المالية.	4.377	1.153	2	جيد
8	تحقيق فهم لعملية المراجعة ومختلف المراحل لإعداد برنامج المراجعة.	3.844	1.445	5	حسن
المحور الأول		**3.827**	**0.914**	**حسن**	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (3-18) نلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.133 و 4.422) أما الانحراف المعياري فقد تراوح ما بين (1.117 و 1.613)، ومن خلال نفس الجدول نجد أن العبارة "**الكشف عن الصعوبات المالية التي قد تتعرض لها المؤسسة عبر حساب النسب المالية المختلفة**" جاءت في الترتيب الأول وذلك من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل القائمين بأعمال المراجعة، حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة على التوالي (4.422 و 1.117)، وهو ما يشير إلى اتجاه رأي موافق بقوة على هذه العبارة حيث أن استخدام الإجراءات التحليلية يسمح بالتعرف عن الصعوبات المالية التي قد تتعرض لها المؤسسة وذلك عبر استخدام الأساليب الاحصائية الحديثة ومختلف النسب المالية لتفادي هذه الصعوبات في المستقبل وتفادي الافلاس، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "**تحديد مواقع الانحرافات والأخطاء الجوهرية التي قد تتخلل القوائم المالية**"، حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة (3.133 و 1.575) بحيث يرى القائمون بأعمال المراجعة أن الإجراءات التحليلية قد لا تؤدي إلى

الكشف عن جميع الأخطاء والانحرافات التي قد تتضمنها القوائم المالية وإنما يجب دائما الاستعانة بمصادر المعلومات المتعددة سواء من داخل المؤسسة أو خارجها من أجل تكوين فكرة واضحة وجمع أدلة كافية حول كل عملية قامت بها المؤسسة محل المراجعة.

ونلاحظ أيضا أن متوسط إجابات أفراد العينة محل الدراسة حول متغير الإجراءات التحليلية هو 3.827 وهي تقع في المجال الثالث (حسن) وذلك وفقا لسلم ليكارت الخماسي، في حين كان الانحراف المعياري 0.914، والذي يستخدم لقياس تمركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير الإجراءات التحليلية، فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تمركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير الإجراءات التحليلية، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها فالقيمة 0.914 لا تبتعد كثيرا عن الصفر وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التمركز حول متوسط إجابات أفراد العينة بالنسبة لمتغير الإجراءات التحليلية، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي (حسن) من قبل المستجوبين لعبارات المحور الأول بحيث كان المتوسط الحسابي 3.827.

1-2- المحور الثاني (التخطيط لعلمية التدقيق): تضمن هذا المحور عشرة (10) عبارات تناولت متغير التخطيط لعلمية التدقيق، وقد تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني وأيضا لإجمالي عبارات هذا المحور وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-19): اتجاهات الآراء حول المحور الثاني (التخطيط لعملية التدقيق)

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	اتجاهات الآراء
المحور الثاني: يقوم مراجع الحسابات خلال مرحلة التخطيط بـ:					
9	التأكد من صحة تعيينه كمراجع للحسابات والتحقق من شروط التعيين وإجراءاته لممارسة مهامه وفقا للصيغ القانونية التي تنظم المهنة.	3.822	1.481	5	حسن
10	التعرف على طبيعة عمل المؤسسة ومختلف الجوانب التي تتعلق بنشاطها بالإضافة إلى القطاع الذي تنتمي إليه.	4.288	1.272	1	جيد
11	دراسة الجوانب الضريبية وشبه الضريبية للمؤسسة.	4.133	1.217	2	حسن
12	الاتفاق مع الإدارة حول مستوى مخاطر المراجعة المقبولة خلال عملية المراجعة.	3.622	1.556	8	حسن

13	فهم مبدئي لمكونات نظام الرقابة الداخلية عند تخطيط عملية المراجعة.	3.755	1.597	7	حسن
14	تحديد مناطق ومكامن المخاطر المحتملة.	3.800	1.486	6	حسن
15	الاطلاع على نتائج المراجعة للسنوات السابقة للتعرف على طبيعة المخاطر التي اعترضت المؤسسة محل المراجعة.	3.866	1.358	4	حسن
16	تحديد الأهمية النسبية لمختلف البنود والأرصدة المكونة للقوائم المالية.	4.066	1.116	3	حسن
17	تقييم ومناقشة إجراءات عملية المراجعة المخطط لها مع مساعديه.	3.600	1.420	9	حسن
18	العمل على تصميم برنامج المراجعة الملائم.	3.266	1.670	10	متوسط
المحور الثاني		**3.822**	**0.849**	**حسن**	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (3-19) نلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.266 و 4.288) أما الانحراف المعياري فقد تراوح ما بين (1.116 و 1.670)، ومن خلال نفس الجدول نجد أن العبارة "**التعرف على طبيعة عمل المؤسسة ومختلف الجوانب التي تتعلق بنشاطها بالإضافة إلى القطاع الذي تنتمي إليه**" جاءت في الترتيب الأول وذلك من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل القائمين بأعمال المراجعة، حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة على التوالي (4.288 و 1.272)، حيث يرى القائمون بأعمال المراجعة أن ذلك يسمح بالتعرف على سير العمليات بالمؤسسة ومختلف الجوانب التي قد يطالها الغش، كما التعرف على طبيعة نشاط المؤسسة وطرق العمل بها يسمح بتحديد الانحرافات في مختلف المجالات والمصالح، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "**العمل على تصميم برنامج المراجعة الملائم**" حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة (3.266 و 1.670) بحيث يرى القائمون بأعمال المراجعة أن البرنامج الذي يتم إعداده بنهاية مرحلة التخطيط ذو أهمية كبيرة ولكن في الغالب يمثل خطوط عريضة يسترشد بها المراجع ويوجه من خلالها مساعديه ولكن في أغلب الأحيان لا يتم الالتزام بمثل هذه البرامج التزاما تاما بحيث يتغير برنامج المراجعة بشكل دائم ويتماشى مع حجم وتأثير الأخطاء والتحريفات التي قد يتم اكتشافها خلال مختلف مراحل المراجعة.

ونلاحظ أيضا أن متوسط إجابات أفراد العينة محل الدراسة حول متغير التخطيط لعليمة المراجعة هو 3.822 وهي تقع في المجال الثالث (حسن) وذلك وفقا لسلم ليكارت الخماسي، في حين كان الانحراف المعياري 0.849، والذي يستخدم لقياس تمركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير التخطيط لعملية المراجعة،

فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تمركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير التخطيط لعملية المراجعة، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها فالقيمة 0.849 لا تبتعد كثيرا عن الصفر وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التمركز حول متوسط إجابات أفراد العينة بالنسبة لمتغير التخطيط لعملية المراجعة، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي (حسن) من قبل المستجوبين لعبارات المحور الرابع بحيث كان المتوسط الحسابي 3.822.

1-3- المحور الثالث (تنفيذ علمية التدقيق): تضمن هذا المحور ثلاثة عشر (13) عبارة تناولت متغير تنفيذ عملية المراجعة، بحيث تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث وأيضا لإجمالي عبارات هذا المحور وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-20): اتجاهات الآراء حول المحور الثالث (تنفيذ لعملية التدقيق)

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	اتجاهات الآراء
المحور الثالث: يقوم مراجع الحسابات خلال مرحلة التنفيذ بـ:					
19	جمع الأدلة الكافية، والمقنعة حول الأحداث الاقتصادية والعمليات التي قامت بها المؤسسة.	3.488	1.673	11	حسن
20	تقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة محل المراجعة.	3.377	1.696	12	متوسط
21	الحصول من الإدارة على إقرارات حول المعلومات المالية أو غير المالية.	3.333	1.705	13	متوسط
22	تقييم النظام المحاسبي المطبق وسير العمليات في المؤسسة محل المراجعة.	3.511	1.687	10	حسن
23	الاستفسار من الأطراف القائمين بالإدارة حول بعض العمليات التي تم القيام بها خلال السنة قيد المراجعة.	3.822	1.641	8	حسن
24	الاطلاع على نتائج الجرد التي قامت بها المؤسسة.	3.888	1.714	4	حسن
25	التأكد من ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة في معالجة الأحداث الاقتصادية والعمليات التي قامت بها المؤسسة.	3.933	1.009	3	حسن

26	مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة والخاصة بالفترة الحالية مع المعلومات المتعلقة بالفترات السابقة.	4.311	1.293	1	جيد
27	مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة المالية مع التوقعات التي يقوم بوضعها.	4.000	1.224	2	حسن
28	مقارنة معلومات المؤسسة المالية مع النتائج المتوقعة كالميزانيات التقديرية.	3.844	1.445	7	حسن
29	تقييم الأداء المالي للمؤسسة محل المراجعة.	3.866	1.531	6	حسن
30	الاستعانة بخبراء من خارج المؤسسة المدققة لهم علاقة وفهم لطبيعة نشاط المؤسسة.	3.622	1.526	9	حسن
31	تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ممارسة نشاطها.	3.888	1.433	4	حسن
المحور الثالث		**3.757**	**0.822**	**حسن**	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (3-20) نلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (4.311 و 3.333) أما الانحراف المعياري فقد تراوح ما بين (1.009 و 1.705)، ومن خلال نفس الجدول نجد أن العبارة "**مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة والخاصة بالفترة الحالية مع المعلومات المالية المتعلقة بالفترات السابقة**" جاءت في الترتيب الأول وذلك من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل مراجعي الحسابات، حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة على التوالي (4.311 و 1.293)، وهو ما يشير إلى اتجاه رأي موافق بقوة على هذه العبارة حيث أن استخدام أساليب المقارنات بين مختلف المعلومات عبر مقارنة البيانات للفترة الحالية مع المعلومات الخاصة بالفترات السابقة يسمح بالحصول على مؤشرات هامة تتعلق باكتشاف الأخطاء التي قد تتضمنها القوائم المالية وخاصة فيما يتعلق بدقة الأرصدة التي تحتويها هذه القوائم، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "**الحصول من الإدارة على إقرارات حول المعلومات المالية أو غير المالية**" حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة (3.333 و 1.705) بحيث يرى القائمون بأعمال المراجعة الإقرارات التي تقدمها الإدارة لا تعتبر دليلا مقنعا وقويا حول بعض العمليات التي تقوم بها المؤسسة محل المراجعة بحيث أن الإجابة على بعض تساؤلات القائم بأعمال المراجعة قد يتم عبر الحصول على مصادقات خارجية كالزبائن أو الموردين.

ونلاحظ أيضا أن متوسط إجابات أفراد العينة محل الدراسة حول متغير تنفيذ عملية المراجعة هو 3.757 وهي تقع في المجال الثالث (حسن) وذلك وفقا لسلم ليكارت الخماسي، في حين كان الانحراف المعياري

0.822، والذي يستخدم لقياس تمركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير تنفيذ عملية المراجعة، فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تمركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير تنفيذ عملية المراجعة، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها فالقيمة 0.822 لا تبتعد كثيرا عن الصفر وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التمركز حول متوسط إجابات أفراد العينة بالنسبة لمتغير تنفيذ عملية المراجعة، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي (حسن) من قبل المستجوبين لعبارات المحور الثالث بحيث كان المتوسط الحسابي 3.757.

1-4- المحور الرابع (إعداد التقرير): تضمن هذا المحور سبعة (7) عبارات تناولت متغير إعداد التقرير، بحيث تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الرابع وأيضا لإجمالي عبارات هذا المحور وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-21): اتجاهات الآراء حول المحور الرابع (إعداد التقرير)

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	اتجاهات الآراء
المحور الرابع: يقوم مراجع الحسابات خلال مرحلة إعداد التقرير بـ:					
32	إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة بوضوح ودقة.	4.022	1.215	1	حسن
33	إبداء الرأي بكل استقلالية والتجرد من كل الضغوطات والكشف عن جميع الأخطاء والانحرافات	3.844	1.521	3	حسن
34	الالتزام بالوقت اللازم والمتفق عليه لإنجاز مهمته وتقديم تقريره.	3.533	1.554	7	حسن
35	التأكد خلال المرحلة النهائية للمراجعة من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية.	3.688	1.411	4	حسن
36	الالتزام بمعايير إعداد تقارير إبداء الرأي والإفصاح بشكل كامل عن جميع المعلومات المالية بصورة دقيقة لا تقبل التأويل أو التمويه لمستخدميها.	3.666	1.552	5	حسن
37	مقارنة القوائم المالية للفترة التي تم مراجعتها بالقوائم المالية للفترات السابقة وملاحظة أهم التغيرات غير العادية التي قد تطرأ على مختلف	3.644	1.531	6	حسن

	البنود.				
38	تتبع نتائج الأحداث اللاحقة التي تلي إعداد القوائم المالية	3.944	1.521	2	حسن
المحور الرابع		**3.749**	**1.048**	**حسن**	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (3-21) نلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.533 و 4.022) أما الانحراف المعياري فقد تراوح ما بين (1.215 و 1.554)، ومن خلال نفس الجدول نجد أن العبارة "**إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة بوضوح ودقة**" جاءت في الترتيب الأول وذلك من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل مراجعي الحسابات، حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة على التوالي (4.022 و 1.215)، وهو ما يشير إلى اتجاه رأي موافق بقوة على هذه العبارة وهو ما يدل على ضرورة أن يقوم المراجع بإبداء رأيه بدقة عالية ولا يحتمل الرأي الذي يبديه المراجع أي تأويل أو تمويه يمكن أن يؤثر على القرارات التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية التي تم مراجعتها، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "**الالتزام بالوقت اللازم والمتفق عليه لإنجاز مهمته وتقديم تقريره**" حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة (3.533 و 1.554) بحيث يرى القائمون بأعمال المراجعة أن إصدار التقرير في أوانه يعتبر من الالتزامات الهامة التي يجب على المراجع مراعاتها عند أدائه لمهامه.

ونلاحظ أيضا أن متوسط إجابات أفراد العينة محل الدراسة حول متغير إعداد التقرير هو 3.749 وهي تقع في المجال الثالث (حسن) وذلك وفقا لسلم ليكارت الخماسي، في حين كان الانحراف المعياري 1.048، والذي يستخدم لقياس تمركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير إعداد التقرير، فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تمركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير إعداد التقرير، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها فالقيمة 1.048 لا تبتعد كثيرا عن الصفر وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التمركز حول متوسط إجابات أفراد العينة بالنسبة لمتغير إعداد التقرير، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي (حسن) من قبل المستجوبين لعبارات المحور الرابع بحيث كان المتوسط الحسابي 3.749.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

خلال هذا الجزء تم اختبار الفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة من أجل معرفة مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية وذلك حسب آراء عينة الدراسة، كما تم اختبار الفرضيات الفرعية لهذه الفرضية.

2-1- اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: تم اختبار الفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية، وقد جاءت الفرضية كما يلي:

- "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد للتأكد من صلاحية النموذج والجدول (3-23) يبين ذلك:

الجدول (3-22): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الانحدار	11.201	1	11.201	38.094	0.00
الخطأ	12.643	43	0.294		
المجموع الكلي	23.844	45	/		

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال نتائج الجدول (3-22) يتضح أن قيمة F المحسوبة بلغت 38.094 عند مستوى الدلالة 0.00 وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وبهذا نستدل على صلاحية النموذج وملاءمته لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى.

ومما سبق فقد تبين لنا صلاحية النموذج وبالتالي نستطيع اختبار الفرضية الرئيسية الأولى بفروعها المختلفة، وفيما يخص علاقة الارتباط بين الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية فيمكن توضيحها كما يلي:

الجدول (3-23): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
الإجراءات التحليلية	0.552	0.089	0.685	6.172	0.00	0.685	0.47

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

انطلاقا من نتائج الجدول (3-23) والذي يبين نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد لاختبار مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون 0.685 عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد، أما معامل التحديد فقد بلغ 0.47، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.552) وهذا يعني أن التغيير في قيمة المتغير المستقل (الإجراءات التحليلية) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.552) في المتغير التابع (فعالية تدقيق القوائم المالية)، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة T المحسوبة والتي بلغت (6.172) وهي دالة عند مستوى معنوية، حيث بلغ مستوى المعنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد.

بما أن قاعدة القرار هي أن نقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة ($\alpha \leq 0.05$)، ويتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل من ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

- **معادلة الانحدار** (الإجراءات التحليلية، تدقيق القوائم المالية): ويمكن كتابة معادلة الانحدار لمساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية كما يلي:

$$Y = A + BX$$

- **المتغير المستقل:**

X: الإجراءات التحليلية.

- **المتغير التابع:**

Y: تدقيق القوائم المالية

الجدول (3-24): نتائج معادلة الانحدار للمتغير المستقل و فعالية تدقيق القوائم المالية

الثابت / المتغير المستقل	A	B
الإجراءات التحليلية	**1.672**	**0.552**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

وانطلاقا من نتائج الجدول (3-24) يمكن كتابة معادلة الانحدار المتعدد لمساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية وذلك كما يلي:

$$Y= 1.672+0.552X$$

2-2- اختبار الفرضيات الفرعية: للتحقق من مدى مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تم تقسيم الفرضية الرئيسية الأولى إلى ثلاث فرضيات فرعية وذلك كما يلي:

2-2-1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى: تم اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية وجاءت هذه الفرضية كما يلي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$".

- **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$".

- **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$".

الجدول (3-25): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
الإجراءات التحليلية	0.569	0.440	0.613	3.741	0.001	0.613	0.375

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

يبين الجدول (3-25) نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.613) عند مستوى معنوية (0.001)، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.375)، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.569) وهذا يعني أن التغيير في قيمة المتغير المستقل (الإجراءات التحليلية) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.569) في المتغير التابع (فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية)، في حين بلغت قيمة T المحسوبة (3.741) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.001) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

وعليه نرفض الفرضية الصفرية للفرضية الفرعية الأولى ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

معادلة الانحدار (الإجراءات التحليلية، التخطيط لتدقيق القوائم المالية): ويمكن كتابة معادلة الانحدار لمساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية كما يلي:

$$Y1 = A + BX$$

- **المتغير المستقل:**

X: الإجراءات التحليلية.

- **المتغير التابع:**

Y: التخطيط لتدقيق القوائم المالية

الجدول (3-26): نتائج معادلة الانحدار للمتغير المستقل و فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية

الثابت / المتغير المستقل	A	B
الإجراءات التحليلية	1.646	0.569

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

وانطلاقا من نتائج الجدول (3-26) يمكن كتابة معادلة الانحدار المتعدد لمساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية وذلك كما يلي:

$$Y1 = 1.646 + 0.569X$$

2-2-2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية: تم اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية وجاءت هذه الفرضية كما يلي:

- "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

الجدول (3-27): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
الإجراءات التحليلية	0.427	0.121	0.474	4.476	0.00	0.474	0.225

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

يبين الجدول (3-27) نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.474) عند مستوى معنوية (0.00)، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.225)، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.427) وهذا يعني أن التغيير في قيمة المتغير المستقل (الإجراءات التحليلية) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.427) في المتغير التابع (فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية)، في حين بلغت قيمة T المحسوبة (4.476) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

وعليه نرفض الفرضية الصفرية للفرضية الفرعية الثانية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

- **معادلة الانحدار** (الإجراءات التحليلية، فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية): ويمكن كتابة معادلة الانحدار لمساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية كما يلي:

$$Y2 = A + BX$$

- **المتغير المستقل:**

X: الإجراءات التحليلية.

- **المتغير التابع:**

Y: تنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية

الجدول (3-28): نتائج معادلة الانحدار للمتغير المستقل و فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية

الثابت / المتغير المستقل	A	B
الإجراءات التحليلية	**2.125**	**0.427**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

وانطلاقا من نتائج الجدول (3-28) يمكن كتابة معادلة الانحدار المتعدد لمساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية وذلك كما يلي:

$$Y2 = 2.125 + 0.427X$$

3-2-2- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: تم اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية وجاءت هذه الفرضية كما يلي:

- "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

الجدول (3-29): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
الإجراءات التحليلية	0.671	0.142	0.586	2.118	0.04	0.586	0.343

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

يبين الجدول (3-29) نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.586) عند مستوى معنوية (0.04)، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.343)، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.671) وهذا يعني أن التغيير في قيمة المتغير المستقل (الإجراءات التحليلية) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.671) في المتغير التابع (فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية)، في حين بلغت قيمة T المحسوبة (2.118) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.04) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

وعليه نرفض الفرضية الصفرية للفرضية الفرعية الثانية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

- **معادلة الانحدار** (الإجراءات التحليلية، فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية): ويمكن كتابة معادلة الانحدار لمساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية كما يلي:

$$Y3 = A + BX$$

- **المتغير المستقل:**

X: الإجراءات التحليلية.

- **المتغير التابع:**

Y: فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية

الجدول (3-30): نتائج معادلة الانحدار للمتغير المستقل و فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية

الثابت / المتغير المستقل	A	B
الإجراءات التحليلية	**1.180**	**0.671**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

وانطلاقا من نتائج الجدول (3-30) يمكن كتابة معادلة الانحدار المتعدد لمساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية وذلك كما يلي:

$$Y3 = 1.180 + 0.671X$$

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

خلال هذا الجزء سيتم اختبار الفرضية الرئيسية الثانية لهذه الدراسة وذلك لمعرفة مدى وجود تغيرات وفروق في إجابات المبحوثين والتي تعزى إلى الخصائص الشخصية لعينة الدراسة كالجنس والعمر، وأيضا الوظيفة، الخبرة المهنية والمؤهل التعليمي.

تم اختبار الفرضية الرئيسية الثانية لهذه الدراسة لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية والتي تعزى للمتغيرات الشخصية، من خلال اختبار الفرضية الرئيسية الثانية وفرضياتها الفرعية، وكانت الفرضية الرئيسية الثانية كما يلي:

الفرضية الرئيسية الثانية: وكانت الفرضية الرئيسية الثانية كما يلي:

- "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى للمتغيرات الشخصية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$".

3-1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى: وكانت الفرضية الفرعية الأولى كما يلي:

- "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$".

- **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$".

- **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج اختبار T للعينات المستقلة (Independent Simple T Test) لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (3-31): نتائج اختبار (T Test) لاختبار الفروق في تصورات مراجعي الحسابات حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس

قيمة T	مستوى الدلالة المحسوبة	مستوى الدلالة المعتمدة
28.365	**0.00**	**0.05**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج المتوصل إليه والموضحة في الجدول (3-31) نجد أن قيمة T المحسوبة بلغت 28.365 في حين بلغ مستوى الدلالة المحسوب 0.00، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد $(\alpha \leq 0.05)$،

وعليه فهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) تعزى لمتغير الجنس، أي عدم وجود تجانس بين الذكور والإناث في تصوراتهم حول تدقيق القوائم المالية.

وبناء على نتائج نفس الجدول فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس.

3-2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية: وكانت الفرضية الفرعية الثانية كما يلي:

- "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير العمر عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير العمر عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير العمر عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (3-32): نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في تصورات مراجعي الحسابات حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير العمر

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
بين المجموعات	5.964	2	2.982	7.005	0.02
داخل المجموعات	17.880	42	0.426		
المجموع	23.844	44	/		

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج الموضحة في الجدول (3-32) نجد أن قيمة F المحسوبة بلغت 7.005 في حين بلغ مستوى الدلالة المحسوب 0.02، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه فهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)

تعزى لمتغير العمر، أي عدم وجود تجانس بين مختلف الفئات العمرية لعينة الدراسة في تصوراتهم حول تدقيق القوائم المالية.

وبناء على نتائج نفس الجدول فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير العمر.

3-3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: وكانت الفرضية الفرعية الثالثة كما يلي:

- "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج اختبار T للعينات المستقلة (Independent Simple T Test) لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (3-33): نتائج اختبار (T Test) لاختبار الفروق في تصورات مراجعي الحسابات حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الوظيفة

قيمة T	مستوى الدلالة المحسوبة	مستوى الدلالة المعتمدة
62.945	**0.00**	**0.05**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج المتوصل إليه والموضحة في الجدول (3-33) نجد أن قيمة T المحسوبة بلغت 62.945 في حين بلغ مستوى الدلالة المحسوب 0.00، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه فهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) تعزى لمتغير الوظيفة، أي عدم وجود تجانس بين الذكور والإناث في تصوراتهم حول تدقيق القوائم المالية.

وبناء على نتائج نفس الجدول فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الوظيفة.

3-4- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: وكانت الفرضية الفرعية الثانية كما يلي:

- "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (3-34): نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في تصورات مراجعي الحسابات حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الخبرة المهنية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.781	2	0.391	7.111	0.497
داخل المجموعات	23.063	42	0.549		
المجموع	23.844	44	/		

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج الموضحة في الجدول (3-34) نجد أن قيمة F المحسوبة بلغت 7.111 في حين بلغ مستوى الدلالة المحسوب 0.497، وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه فهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) تعزى لمتغير الخبرة المهنية، أي وجود تجانس بين مختلف الفئات الخبرة المهنية لعينة الدراسة في تصوراتهم حول تدقيق القوائم المالية.

وبناء على نتائج نفس الجدول فإنه يتم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية والتي تنص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

3-5- اختبار الفرضية الفرعية الخامسة: وكانت الفرضية الفرعية الثانية كما يلي:

- "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (3-35): نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في تصورات مراجعي الحسابات حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير المؤهل العلمي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
بين المجموعات	3.504	3	1.168	2.355	0.086
داخل المجموعات	20.339	41	0.496		
المجموع	23.844	44	/		

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج الموضحة في الجدول (3-35) نجد أن قيمة F المحسوبة بلغت 2.355 في حين بلغ مستوى الدلالة المحسوب 0.086، وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه فهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) تعزى لمتغير المؤهل العلمي، أي وجود تجانس بين مختلف حاملي الشهادات لعينة الدراسة في تصوراتهم حول تدقيق القوائم المالية.

وبناء على نتائج نفس الجدول فإنه يتم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية والتي تنص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

خلاصة:

تم التطرق في هذا الفصل إلى الجانب الميداني لهذه الدراسة حيث تم القيام باستطلاع آراء عينة من ممارسي مهنة المراجعة، وذلك من أجل تحديد اتجاهات إجابات مراجعي الحسابات حول مختلف محاور استبانة الدراسة، ومعرفة درجة أهمية الإجراءات التحليلية، كما تم التعرف على قوة كل خطوة من الخطوات التي يقوم بها القائمون بأعمال المراجعة خلال مراحل التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة بالإضافة إلى إبداء الرأي حول القوائم المالية، أما بخصوص اختبار الفرضيات المطروحة تبين أن هناك ارتباطا كبيرا بين استخدام الإجراءات التحليلية وفعالية تدقيق القوائم المالية، أما فيما يتعلق بالفرضيات الخاصة باختبار الفروق في الإجابات والتي تعزى للمتغيرات الشخصية فإنه تم التوصل إلى أنه هناك فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس ومتغير العمر، بالإضافة لمتغير الوظيفة أما فيما يتعلق بوجود فروق في تصوراتهم تعزى للخبرة المهنية والمؤهل العلمي، فبناء على نتائج اختبار هذه الفرضيات فقد تم التوصل إلى عدم وجود فروق في تصورات مراجعي الحسابات.

تمهيد:

تعتبر الإجراءات التحليلية أداة رئيسية في عملية التدقيق وتعتبر الوسيلة الأكثر استعمالا من قبل المدققين من أجل جمع أدلة الإثبات، ولذلك فقد تم الاعتراف بها مهنيا من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين ويتجلى ذلك من خلال إصدار المعايير الدولية للتدقيق التي تنص على استخدام الإجراءات التحليلية في جميع مراحل عملية التدقيق والتي تدعم أرائهم حول مصداقية وموثوقية القوائم المالية.

وقد تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث حيث تطرق المبحث الأول إلى عموميات حول القوائم المالية والذي تناول مفهوم القوائم المالية وأهميتها ومكوناتها، أما المبحث الثاني فقد تطرق إلى خطوات عملية التدقيق بداية من الاتفاق مع العميل والتخطيط لعملية التدقيق والتنفيذ بالإضافة إلى إعداد التقرير، في حين تناول المبحث الثالث علاقة الإجراءات التحليلية بتدقيق القوائم المالية وذلك بتحديد أثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة لعملية التدقيق.

المبحث الأول: عموميات حول القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وهي الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات للأطراف المستخدمة لها مع ضرورة توفير معلومات موثوقة للمساعدة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، كما يمكن كذلك من التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية والتي تعتبر الدعامة الرئيسية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرار.

1-1- تعريف القوائم المالية: تعدد التعاريف التي تناولت محاولة تحديد مفهوم للقوائم المالية وذلك كما يلي:

تعرف القوائم المالية على أنها "مجموعة الكشوف المحاسبية والمالية التي تعبر عن البيانات التفصيلية والإجمالية لمستوى أداء المؤسسة وحقيقة المركز المالي الذي ألت إليه نتيجة نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية".[1]

كما عرفت بأنها "الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، حيث ينظر إلى المعلومة الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، وتعتبر ناتج النشاط المعلوماتي في المؤسسة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية، كما تعتبر ملخصا كميا للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على الأصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها".[2]

كما عرف مجلس معايير المحاسبة المالية في البيان رقم (05) للمفاهيم المحاسبية أن القوائم المالية "مجموعة مترابطة بشكل أساسي مع بعضها البعض، ويتم اشتقاقها من نفس البيانات المعتمدة"، وأن إعداد مجموعة مترابطة تماما من القوائم المالية التي تزود بالأنواع المختلفة من المعلومات حول المركز المالي وهو أمر حيوي لتلبية الأغراض المتعددة للتقرير المالي، وتعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية وهذه القوائم تقدم تاريخا مستمرا ومعبرا عنه بوحدات نقدية، فالقوائم المالية هي عبارة عن نظام للمعلومات المحاسبية يتم توصيلها للأطراف الخارجية عن المؤسسة".[3]

وعرفت كذلك حسب المواد 26-27-28-29-30 من القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي بأنها "تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية وصادقة للوضعية المالية للكيان ونجاعته

---

[1] تانيا قادر عبد الرحمن، **دور التحليل المالي في تشخيص عوامل القوة والضعف في القوائم المالية للشركات المقترضة عند اتخاذ القرار الإئتماني المصرفي "دراسة تطبيقية في مجموعة من المصارف المختارة في مدينة كركوك"**، (مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، المجلد 02 العدد 26 ، 2012)، ص 68.

[2] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، (عمان: الأردن، دار إثراء للنشر والتوزيع، 2008)، ص 93

[3] عبد الحليم سعيدي ، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي "دراسة عينة من المؤسسات"**، (أطروحة دكتورة، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014- 2015)، ص 27

وكل تغير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجال أقصاها (4) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، كما توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة كما يجب أن تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية".

حيث يجب إظهار معلومات على الكشوف المالية بطريقة دقيقة تتمثل فيما يلي:[1]

- تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية.
- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه.
- الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة.
- اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء.
- طبيعة الكشوف المالية.
- تاريخ الإقفال.
- العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور.
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

وانطلاقا من التعاريف السابقة يمكن تعريف القوائم المالية على أنها "مجموعة من القوائم يتم استخلاصها في نهاية الدورة المالية من النظام المحاسبي المالي لأحداث اقتصادية ومالية سابقة قابلة للقياس المحاسبي يتم إعدادها لأغراض تقييم الأداء المالي والاقتصادي لفترة مالية عادة ما تكون سنة".

1-2- الخصائص النوعية للقوائم المالية: تمنح الخصائص النوعية التي تستند على القوائم المالية قيمة اقتصادية للمعلومات التي تحتويها وذلك بتحديد مجموعة من الصفات التي يجب أن تتصف بها، وقد حدد الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية أربع خصائص قاعدية التي يجب أن تحترمها القوائم المالية، وتأخذها معايير الإبلاغ المالي الدولية بعين الاعتبار وهي:[2]

1-2-1- القابلية للفهم: وتعني آن المعلومات المالية يجب عرضها بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها، فهي من ناحية تتطلب أن تكون معروضة بوضوح بعيدا عن التعقيد، ومن ناحية أخرى يلزم أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة التي تمكنهم من فهم المعلومات التي وردت في القوائم المالية.

وهذا لا يعني عدم عرض المعلومات التي تتعلق بالمؤسسة إذا لم يكن هناك طريقة تعرض بها إلا الطريقة التي تتسم بالتعقيد، أو ليس من السهولة بالإمكان فهمها من قبل جميع المستخدمين بنفس المستوى، بل تتطلب المعايير المحاسبية الدولية وجوب عرضها لإمكانية استفادة طائفة من أصحاب العلاقة من هذه المعلومات لغايات ترشيد قراراتهم التي يقومون باتخاذها.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07 الصادر في 25 نوفمبر 2007، العدد 74، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 26-27-28-29-30.

[2] حكيم شبوطي، برا هيم علي عباس، **مدى أهمية محتوى القوائم المالية للمستثمرين في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، (مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، جامعة تيسمسيلت، الجزائر، العدد 3، مارس 2018)، ص 220.

1-2-2- الملائمة: تعني قدرتها في التأثير على القرار المتخذ، فالمعلومات المحاسبية الملائمة هي تلك المعلومات التي لها القدرة إحداث تغير في قرار المستخدم للمعلومات وبالتالي إيجاد فرق في اتخاذ القرار ويكون له نتائج على التوقعات والأحداث الاقتصادية المستقبلية.

وتندرج تحت هذه الخاصية الصفات الثلاثة الآتية:

- **أن يكون لها قدرة تنبؤيه:** أي تساعد متخذ القرار أن يحسن من احتمالات التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث، ويخفض درجة عدم التأكد لديه.

- **التغذية العكسية (القيمة الرقابية):**أي المعلومة المحاسبية الملائمة هي المعلومة المفيدة في تصحيح التوقعات السابقة أو تأكيد بأن يحصل عليها متخذ القرار في الوقت المناسب.

- **الوقت الملائم:** أي يجب توفير المعلومات المحاسبية في فترة زمنية مناسبة (تحديدها بالفترة الزمنية اللازمة لاتخاذ قرار معين من قبل مستخدمها) لكي لا تفتقد قيمتها وقدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار.

1-2-3- الموثوقية: لتكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون موثوقة، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من المستخدمين لكونها، تمثل بشكل صادق ما تزعم أنها تمثله أو ما يمكن أن يتوقع بدرجة معقولة أن تمثله.[1]

ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة وغير موثوقة بطبيعتها أو طريقة تمثيلها، لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مضلل، ولكي تكون المعلومات موثوقة يجب مراعاة ما يلي:[2]

- **الجوهرة فوق الشكل:**يجب أن تقدم المعلومة وأن تتم المحاسبة عنها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس مجرد شكلها القانوني للأصل، وأن جوهر المعلومة ليس من الضروري أن يتطابق مع تلك الحقيقية التي تظهر من شكلها القانوني، فعلى سبيل المثال التخلص من الأصل إلى طرف أخر يفهم منه نقل الملكية إلا أن احتفاظ المؤسسة بالفوائد المستقبلية.

- الحذر: لا بد من أن يكافح معدي القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف مثل الديون المشكوك فيها للتحصيل، ولذلك يعترف بمثل هذه من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومداها من خلال ممارسة الحذر عند إعداد القوائم المالية. ويقصد بالحذر تبني درجة من الاحتراس في اتخاذ الأحكام الضرورية، لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدخل أو تقليل للالتزامات والمصروفات.

[1] أحمد حلمي جمعة، **الريادية في المحاسبة والتدقيق**، (عمان: الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2011)، ص 92.

[2] نفس المرجع، ص ص 93- 94.

– **التمثيل الصادق:** وهي أن تعبر المعلومة عما تهدف التعبير عنة، أي قدرة المعلومة على تمثيل الظواهر بأمانة وصدق التعبير عن الجوهر والمضمون وبشكل صحيح فإذا تحقق ذلك كلما ازداد الاعتماد على هذه المعلومات في اتخاذ القرار.[1]

– **القابلية للمقارنة:** يعني إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة، أو مقارنة للقوائم المالية للمؤسسة مع القوائم المالية لمؤسسة أخرى ولنفس الفترة، وتقتضي المقارنة ثبات السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي اتساق في تطبيق تلك السياسات.

– **الحياد:** يعني أن يتم عرض المعلومات المحاسبية بصورة تخدم جميع المستخدمين لهذه المعلومات دون التحيز لفئة معينة من المستخدمين من ذوي المصالح على حساب فئة مستخدمة أخرى.[2]

– **الاكتمال:** حتى تكون المعلومات موثوقة فإن المعلومة في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة إن أي حذف في المعلومات، يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة للمستخدم وهكذا تصبح غير موثوقة.[3]

1-3- أنواع المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية: يمكن تحديد أهم أنواع المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية فيما يلي:[4]

1-3-1- معلومات ملائمة لاحتياجات المستخدمين: تتمثل هذه الاحتياجات في المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقويم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية يمكن توزيعها، والوفاء بالتزاماتها عند الاستحقاق ومدى كفاية هذه التدفقات.

1-3-2- معلومات مساعدة في معرفة مصادر الدخل: لا يقتصر اهتمام المستخدمين في معرفة العمليات والأحداث التي أدت إلى تحقيقه، والتنبؤ بما سوف يكون في المستقبل وإيجاد علاقة بين الظروف الحالية والمتوقعة مستقبلا.

1-3-3- معلومات عن الموارد الاقتصادية للمؤسسة ومصادرها: يحاول المستخدمون للقوائم المالية التفرقة بين المصادر المباشرة للتدفق النقدي (نشاط المؤسسة) والمصادر غير المباشرة (الاقتراض) وقدرة المؤسسة في تحويل هذه الموارد إلى تدفقات نقدية، كما يكون الاهتمام بالالتزامات باعتبارها تمثل أسبابا مباشرة للمدفوعات النقدية.

---

[1] عثمان زياد عاشور، **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية لمتطلبات الإفصاح في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1 "دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين"**، (رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة غزة، فلسطين، 2008)، ص 57.

[2] نفس المرجع، ص 58.

[3] نفس المرجع، ص 59.

[4] حكيم شبوطي، براهيم علي عباس، المرجع السابق، ص 221- 222.

1-3-4- معلومات عن المخاطر المحتملة: ترتبط هذه المخاطر بمجمل نشاط المؤسسة التشغيلي والمالي والاستثماري، وتساعد القوائم المالية في التعرف عليها وقياسها من خلال المعلومات الواردة فيها، أو أنها لا تخفي أي معلومة في هذا الشأن حتى يتمكن المستخدمون من فهم الأوضاع واتخاذ التدابير اللازمة.

1-4- متطلبات الملائمة للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية: يرى بعض الكتاب أنه من الضرورة توفير عنصرين أساسين في المعلومات من أجل أن تكون مفيدة هما:[1]

- أن تعرض القوائم المالية بطريقة علمية سليمة، وأن ترتبط البنود والمجموعات بشكل مفهوم ومنسجم مع القواعد العلمية.
- أن تتضمن القوائم المالية المعلومات المهمة والتي بدونها تعد التقارير المالية غير معبرة عن حقيقتها ولا يمكن الاستفادة منها.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف القوائم المالية

تعد القوائم المالية ذات فائدة كبيرة لمستخدميها إذ أنها تعكس وبدقة جميع الأحداث والحقائق المالية والجوهرية خلال فترة زمنية معينة، ولذلك فهي تهدف لإعطاء صورة صادقة عن المؤسسة للمساعدة في اتخاذ القرارات المناسبة.

2-1- أهمية القوائم المالية: تنبع أهمية القوائم المالية من أهمية المعلومات المحاسبية التي تحتويها والتي تعد من أهم مصادر المعلومات للمستخدمين وتظهر أهمية القوائم المالية فيما يلي:[2]

2-1-1- أداة للاتصال: فمهمة القوائم المالية في هذا المجال هي:" توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عنها فهي بذلك:

- وسيلة اتصال بين المؤسسة والمستثمرين فيها.
- وسيلة لربط العلاقات بين الموردين والبنوك والعملاء.... الخ.
- وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة، العمال، المحللين والباحثين.

2-1-2- وسيلة لتقييم الأداء: حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها وتستعمل في الحكم على:

- المركز المالي للمؤسسة.
- مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة.
- كيفية استخدام موارد المؤسسة.

[1] حكيم شبوطي، براهيم علي عباس، المرجع السابق، ص 222.

[2] حسناء مشري ، **دور وأهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات "دراسة ميدانية ببنك سوسيتي جينيرال الجزائر وكالة سطيف"**، (رسالة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2007- 2008)، ص 67.

2-1-3- وسيلة في اتخاذ القرارات اللازمة: وفي هذا الإطار تساعد القوائم المالية الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة حيث:

- تستعمل في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل.
- تستعمل من الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة مع المؤسسة كالموردين، العملاء والبنوك في توجيه المستقبل وعلاقتهم معها.

2-2- أهداف القوائم المالية: ورد في الإطار الذي أعدته لجنة المعايير المحاسبية الدولية لإعداد القوائم المالية أن القوائم المالية تهدف إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء المالي، والتغيرات في المركز المالي للمنشأة وتكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية. كما ورد في نفس الإطار أن القوائم المالية المعدة لذلك تلبي حاجة المعلومات لدى غالبية مستخدمي القوائم المالية، ولكنها لا توفر كافة المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرار قراراتهم الاقتصادية لأنها تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر معلومات غير مالية.[1]

وقد أشارت كذلك لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى أن الأهداف القوائم المالية ليست أهدافا جامدة وإنما تتأثر بعدد من العوامل الاقتصادية والقانونية والسياسية لتناسب المجتمع الذي تعد فيه هذه القوائم وفي ضوء ذلك حددت عددا من أهداف القوائم المالية أهمها:[2]

- توفير معلومات تلائم المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين لاستخداماتها في اتخاذ القرارات الاستثمارية ومنح القروض المالية، ومن الضروري أن تكون القوائم المالية مفهومة بالنسبة للمستثمرين والدائنين الذين يكون لديهم إلماما معقولا بالأنشطة الاقتصادية والتجارية والمحاسبة المالية.
- تزويد المستثمرين والدائنين بالمعلومات المفيدة لأغراض التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية المتوقعة بالنسبة لهم من حيث المبلغ والتوقيت وحالة عدم التأكد المتعلقة بهذه التدفقات (قائمة التدفقات النقدية)، وذلك من خلال دراسة وتقويم درجة سيولة الوحدة الاقتصادية وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل.
- يجب أن يوضح كل ما يتعلق بحقوق الملكية وحقوق الغير وأية التزامات أخرى بالإضافة إلى أثر العمليات والأحداث الاقتصادية على هذه الحقوق (قائمة المركز المالي).
- يجب أن توضح طريقة الحصول على الموارد وكيفية استخدامها في شكل أصول مختلفة وأية معلومات تفيد في تقييم الأداء والتنبؤ بالأرباح في المستقبل.

2-3- الجهات المستفيدة من القوائم المالية: هناك جهات عديدة تستفيد من القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم سواء جهات داخلية المتمثلة في (إدارة المؤسسة أو العاملون بالمؤسسة) فيما يخص رسم السياسات الاستثمارية

---

[1] حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، (عمان: الأردن، دار الثقافة والنشر والتوزيع، 2011)، ص 357.

[2] رولا كاسر لايقة، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار "دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري"**، (رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة المصرفية، كلية الاقتصاد، جامعة سوريا، 2007)، ص 49.

أو المالية، أو جهات خارجية المتمثلين أو المالية، أو جهات خارجية المتمثلين في (المساهمين، المستثمرين، جهات حكومية، الزبائن، الدائنين) وفيما يلي نقوم بعرض الجهات التي تستفيد من مخرجات النظام المحاسبي المالي:[1]

2-3-1- الجهات الداخلية المستفيدة من القوائم المالية: تتمثل الجهات الداخلية المستخدمة للقوائم المالية في إدارة المؤسسة والعاملون بالمؤسسة وفيما يلي نتطرق إلى هذه الفئة المستفيدة من القوائم المالية المعدة من قبل محاسب المؤسسة في نهاية الدورة المالية:

- **إدارة المؤسسة:** يتم استخدام القوائم المالية من قبل المختلف المستويات الإدارية في المؤسسة بهدف تشخيص المشكلات الإدارية والمالية الحالية ووضع حلول مناسبة في الوقت المناسب، والعمل على التخطيط للمستقبل من خلال إعداد القوائم المالية التقديرية والرقابة على هذه القوائم، كما تهتم إدارة المؤسسة في تقييم مدى كفاءتها في إدارة أصولها الثابتة والمتداولة.

- **العاملون بالمؤسسة:** يعتبر العاملون بالمؤسسة من بين الجهات الداخلية ذات المصلحة في المؤسسة، وكما هو معلوم أن إدارة المؤسسة تسعى إلى تعزيز إرضاء العمال بكل مستوياتهم، حيث يمكنهم معرفة الوضع المالي للمؤسسة الحقيقي ووضعية الخزينة النقدية ودرجة الربحية المحققة ومدى كفاءة الأنشطة الرئيسية والثانوية والسياسات المالية المتبعة وكذا القرارات المالية المتخذة، وكل نقاط القوة التي تكتسبها المؤسسة تعتبر سندا قويا لاستمرارية المؤسسة وبقائها ونموها، مما يدعم ثقة العاملين في المؤسسة، وكذلك يهتم العاملون في المؤسسة بالنتائج المالية المحققة وذلك يعود إلى إحساس العاملون بنجاح المهام المسندة إليهم، وهذا ما يجعل إنتاجية المؤسسة مرضية، ومعرفة العاملون لصافي الدخل المحقق يجعلهم يمتلكون وعي في المطالبة بحقوقهم في حدود المعقول وفي ظل الوضعية الاقتصادية والمالية التي تعيشها المؤسسة .

2-3-2- الجهات الخارجية المستفيدة من القوائم المالية: تتمثل الجهات الخارجية المستخدمة للقوائم المالية في المستثمرون والمساهمون والجهات الحكومية والزبائن والدائنين والجمهور وفيما يلي نتطرق إلى هذه الفئة المستفيدة من القوائم المالية المعدة من قبل محاسب المؤسسة في نهاية الدورة المالية.

- **المستثمرون والمساهمون:** يهتم المستثمرون والمساهمون في المؤسسة بالدرجة الأولى بسلامة استثماراتهم ومدى مناسبة عوائدها الحالية والمستقبلية للمخاطر التي قد تتعرض لها، لذا يقومون بقراءة القوائم المالية قبل اتخاذ قراراتهم الاستثمارية للتواصل إلى معلومات عن القضايا والسياسات المالية في المؤسسة.

أما فيما يخص المقروضون، الموردون والدائنون، الجهات الحكومية، العملاء، الجمهور تتمثل فيما يلي:[2]

- **المقرضون:** يهم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بهم سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

---

[1] يزيد تقرارات، **استخدام أدوات التحليل المالي في تشخيص الوضع المالي للمؤسسات الإقتصادية في ظل الإصلاح المحاسبي "دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج اللوالب والسكاكين والصنابير (BCR) بولاية سطيف"**، (مجلة بحوث، جامعة الجزائر، الجزائر، العدد 11، 2017)، ص 123- 124.

[2] حكيم شبوطي، برا هيم علي عباس، المرجع السابق، ص 222.

- **الموردون والدائنون التجاريون:** تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في تقدير ما إذا كانت الشركة عميل جيد قادر سداد ديونه.

- **الجهات الحكومية:** إن الجهات الحكومية التي تهمها القوائم المالية تتمثل في الإدارة الضرائب بالخصوص، حيث تهتم بجدول حساب النتيجة الذي يوضح بدوره نتيجة أعمال المؤسسة التي تعد عادة وعاء ضريبي، على أساسها حساب الضريبة على أرباح الشركات، ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.

- **العملاء:** ويعتبر العملاء شريان الإيرادات ومصدرها، حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من سلع وخدمات، لذلك فهم معنيون باستمرارية المؤسسة وقدرتها على تزويدهم بالسلع والخدمات.

- **الجمهور:** يهتم الجمهور بمعرفة مدى مساهمة المؤسسة في الاقتصاد المحلي، مناصب الشغل المعروضة، تطور رفاهية المؤسسات وتوسع أنشطتها.

المطلب الثالث: مكونات القوائم المالية

تعد القوائم المالية هي الصورة التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، ويتم إعداد هذه القوائم وفق ما نصت عليه المعايير الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، ولقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة المؤسسات إعدادها، وتتميز هذه القوائم بأهمية كبيرة كونها تساعد على اتخاذ القرارات الصائبة.

3-1- مكونات القوائم المالية حسب مجلس المعايير الدولي: حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أربع قوائم مالية مترابطة ومتكاملة يتوجب على جميع المؤسسات إعدادها دوريا وهي كما يلي:[1]

3-1-1- قائمة الدخل: تقوم هذه القائمة بتزويد مختلف مستخدمي القوائم المالية بمختلف المعلومات عن الأداء المالي للمؤسسة خلال فترة، فالمستثمرين والدائنين عادة ما يستخدموا هذه المعلومات عن الماضي للمساعدة في تقييم مدى ازدهار المؤسسة، لذلك فإن قرارات الاستثمار ومنح الديون تعكس توقعات المستثمرين والدائنون عن الأداء المستقبلي للمؤسسة فهذه التوقعات عادة ما تكون مبنية على الأقل جزئيا على التقييم لأداء المؤسسة في الماضي، وتقوم هذه القائمة بالتركيز بشكل أولى على المعلومات التي تخص أداء المؤسسة بواسطة القياس للإيرادات وعناصرها، فقياس الإيرادات الفترية يتضمن العائدات عن هذه الفترة والتكاليف الخاصة بالتشغيل والعمليات الأخرى من الأحداث والظروف التي تؤثر على المؤسسة.

3-1-2 -قائمة المركز المالي: وتعمل على تزويد الإدارة أو الأطراف الخارجية ذات الاهتمام بالمؤسسة بمعلومات عن الأصول والالتزامات والعناصر الأخرى ذات الصلة مثل حقوق الملكية، لذلك فإن الإدارة هي المستخدم الأساسي لمثل هذه المعلومات والتي تزود الأطراف الخارجية بنوع من القوائم والتقارير المالية، وعلى

[1] عبد الحليم سعيدي، سمير لقويرة، **التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات ودوره في تعزيز جودة القوائم المالية**،(الملتقى العلمي الوطني الثاني حول تطوير ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الاقتصاد الرقمي المنعقد في 30 أكتوبر 2019 بجامعة الشلف، الجزائر)، ص 11- 12.

أية حال فإن الدور الأساسي للإدارة في التقرير المالي هو توصيل المعلومات للاستخدام من قبل الآخرين لهذا السبب وجهت اهتمامها إلى التكاليف، والدقة، والقابلية للفهم لمثل هذه التقارير، والهدف العام لمثل هذه القوائم أنها موجهة للاستخدام العام من قبل المستخدمين المحتملين والمعنيين بنشاط المؤسسة.

3-1-3- قائمة التغيرات في حقوق الملكية: هي عبارة عن التغيرات بين تاريخين للميزانية سواء بالزيادة أم بالنقص في صافي أصولها خلال الفترة، باستثناء التغيرات الناتجة عن العمليات مع المساهمين مثل المساهمة في رأس المال وتوزيعات الأرباح، وبذلك يكون إجمالي التغير عبارة عن صافي الربح أو الخسارة الناتج عن نشاط المؤسسة، فهي تقدم معلومات عن المصادر الاقتصادية للمشروع والالتزامات على هذه المصادر الخاصة مثل تحويل التزامات المشروع لوحدات أخرى، أو لحقوق الملكية والتي تؤثر في الأحداث والظروف التي تغير المصادر والمطالبات على هذه المصادر؛ كما أنها تزود بمعلومات عن الموارد الاقتصادية عن الالتزامات وحقوق الملكية، وأن هذه المعلومات تساعد المستثمرين والمقرضين وجهات أخرى على تحديد نقاط القوة والضعف المالية للمشروع (المؤسسة) وملاءته والقدرة على سداد التزاماته.

3-1-4- قائمة التدفق النقدي: هي عبارة عن قائمة تزود بمعلومات نقدية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقرضين الحاليين والمرتقبين، والمستخدمين الآخرين في تقدير المبالغ والتوقعات وحالة عدم التأكد للتدفقات النقدية المستلمة والفوائد وتوابعها وكذلك التدفقات المستلمة من المبيعات والتسديدات للقروض والأوراق المالية المستحقة وهذه التوقعات النقدية المستلمة تتأثر بقدرة المؤسسة على توليد النقدية الكافية لمقابلة التزاماتها عندما استحقاقها، وكذلك الاحتياجات النقدية الأخرى لاستخدامها في عمليات التشغيل ودفع أقساط القروض التي سوف تستحق.[1]

3-2- مكونات القوائم المالية حسب النظام المالي: تعتبر القوائم المالية، العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية. وحسب ما جاء في نص النظام المحاسبي المالي للمؤسسات فإن: كل مؤسسة مجبرة على إعداد قوائم مالية في نهاية كل دورة محاسبية، وتتمثل هذه القوائم في:

- الميزانية.
- حساب النتيجة (جدول حسابات النتائج).
- جدول التدفقات النقدية (تدفقات الخزينة).
- جدول تغيرات الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج.

[1] عبد الحليم سعيدي، سمير لقويرة، المرجع السابق، ص 12.

3-2-1- الميزانية (قائمة المركز المالي): تصف الميزانية عناصر الأصول وعناصر الخصوم، وتحتوي على عمودين، الأول للسنة الجارية والثاني للسنة السابقة (يحتوي على الأرصدة فقط)، وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة، بحيث تبرز كحد أدنى البنود الآتية في حالة وجود عمليات تخصها:[1]

- **الأصول:** وتتضمن ما يلي:

- التثبيتات المعنوية.
- التثبيتات العينية.
- الإهتلاكات.
- المساهمات.
- الأصول المالية
- المحزونات.
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- الزبائن والمدنين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مقيدة سلفا).
- خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

- **الخصوم:** وتتضمن العناصر التالية:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى.

- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
- الموردون والدائنون الآخرون.
- خصوم الضريبة (مع تميز الضرائب المؤجلة).
- المرصودات للأعباء والخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة سلفا).
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

بالإضافة إلى ما سبق، فقد نص مشروع النظام المحاسبي (SCF)، بعدم إمكانية إجراء مقاصة بين عناصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز عناصر الأصول وخصوم متزامنة أو على أساس واضح جلي.

3-2-2- حساب النتيجة (جدول حسابات النتائج): حساب النتيجة، هو بيان يلخص الأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ومن خلاله تتحدد النتيجة الصافية للسنة المالية والتي قد تكون ربحا أو خسارة.أما العناصر التي يجب آن يتضمنها هذا الجدول، فهي كما يلي:[2]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07 الصادر في 25 مارس 2009، العدد 19، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 1.220.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07، المرجع السابق، المادة 1.230.

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد المجاميع مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- منتجات الأنشطة العادية.
- المنتوجات المالية والأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية
- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء).
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

وتتم المقاصة بين عناصر النواتج والأعباء، ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتيجة.

3-2-3-جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة والغير مباشرة): الهدف من جدول سيولة الخزينة، هو إعطاء مستعملي القوائم المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال وما يعادلها، وكذلك تقديم المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.

كما يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصادرها:[1]

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية.
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار.
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل.
- تدفقات الأموال المتأتية من فوائد وحصص الأسهم.

وتقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة:

▪ الطريقة المباشر الموصى بها تتمثل في: تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن الموردون، الضرائب.....)، قصد إبراز تدفق مالي صافي، وتقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل الضريبة للفترة المقصودة.

▪ الطريقة الغير مباشرة: تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ في الحسبان:

- أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن والموردين، المخزونات).
- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07، المرجع السابق، المادة 1.240

– التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أوالتمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة..) وهذه التدفقات تقدم كل على حدا.

– الموجودات المالية وهي: السيولة التي تشمل الأموال التي هي في الصندوق والودائع (بما في ذلك الكشف على المسحوب)، وشبه السيولة وهي الأصول التي يسهل تحويلها إلى سيولة في الأمد القصير الخاضعة لخطر هين بتغير قيمتها.

3-2-4-جدول تغيرات في الأموال الخاصة: يمثل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، تحليلا للحركات التي تكون قد أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية، ويجب أن يتضمن هذا الجدول كحد أدنى المعلومات التي تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:[1]

– النتيجة الصافية للسنة المالية.

– تغييرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثرها مباشرة في رؤوس الأموال.

– المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

– عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...)

– توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

3-2-5 ملحق القوائم المالية: يشمل ملحق القوائم المالية على معلومات تخص النقاط الآتية، متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:[2]

– القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد القوائم المالية (يجب تحديد التطابق مع المعايير، وأي مخالفة لها يجب تفسيرها وتبريرها).

– مكملات الإعلام الضرورية لحسن الفهم الجيد لمحتوى الميزانية وحساب النتيجة، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة.

– المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع تلك المؤسسات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم العلاقة ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص تلك المعاملات.

– المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة عادلة.

وهناك قائمة بالمعلومات التي يجب ذكرها في الملحق:

▪ تكون الملاحظات الملحقة بالقوائم المالية موضوع تقديم منظم، وكل فصل أو باب من أبواب الميزانية، حساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة يحيل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات الملحقة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07، المرجع السابق، المادة 1.250

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07، المرجع السابق، المادة 1.260

- إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية، ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإقفال، فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح غير أن هذه الحوادث تكون موضوع إعلام بها في الملحق إذا كانت ذات أهمية بحيث يمكن أن يؤثر إغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملو القوائم المالية.

المبحث الثاني: خطوات عملية التدقيق

من أجل تحقيق أهداف عملية المراجعة يجب على المراجع تحديد الإجراءات التي سيقوم بها خلال قيامه بمهامه، وذلك بداية من التخطيط، ثم التنفيذ، وأخيرا إبداء رأيه حول القوائم المالية التي قام بمراجعتها، ومن أجل القيام بهذه الخطوات والإجراءات بشكل منظم يجب عليه تخطيط مهامه وأعماله وفق برنامج محدد لتحقيق أهداف عملية المراجعة.

المطلب الأول: الاتفاق مع العميل والتخطيط لعملية التدقيق

يكتسي التخطيط لعملية المراجعة أهمية بالغة بداية من التعرف على طبيعة نشاط المؤسسة والتعرف على الوضعية الجبائية والشبه جبائية للمؤسسة، ثم مراجعة إجراءات عملية المراجعة مع مساعديه وتنظيم برنامج عملية المراجعة.

تتمثل خطوات عملية المراجعة في الإجراءات والخطوات التفصيلية التي ترتبط بوظيفتي الفحص والتحقق ليتمكن المراجع من الحكم على عدالة القوائم المالية وبأنها تعكس المركز المالي للمؤسسة والعمليات التي قامت بها حقيقة. هذه الإجراءات هي مراحل وطرق مشتركة ومتماثلة عند كل المراجعين حيث نجد أنهم يحترمون منهجية المراجعة التي تضم مراحل العمل والتقنيات الواجب تنفيذها في كل مرحلة،[1] وتتمثل مراحل المراجعة فيما يلي:

1-1- الاتفاق مع العميل: على المراجع في هذه المرحلة التأكد من أن مهمة المراجعة التي أوكلت له تكون ممكنة وأن يقوم بها على أكمل وجه وتتمحور مرحلة قبول المهمة في عنصرين أساسين هما:

- امتلاك الكفاءة الضرورية والكافية لأداء المهمة والتي تكون في شخص المراجع في حد ذاته.
- توفير التقنيين والوقت الكافيين لأداء المهمة.

1-1-1- الاتفاق مع العميل القديم: إن تقييم المراجع للعميل ليست بالعملية التي تحدث مرة واحدة فيجب إعادة تقييم العملاء كل سنة للتأكد من استمرار استيفائهم لمعايير مكتب المراجعة الذي يمثله المراجع، فهناك العديد من الأسباب التي قد تؤدي إلى إنهاء العلاقة مع العميل الحالي، وعليه يجب أن يخضع الاحتفاظ بالعميل إلى مراجعة خاصة ومن الأسباب المؤدية لعدم الاستمرار مع العميل الحالي نذكر منها ما يلي:[2]

- الشك في أمانة الإدارة.
- التأخر في سداد الأتعاب أو عدم سدادها.
- عدم الاتفاق في أمور عدة تتعلق بالمحاسبة والمراجعة.

---

[1] محمد بن الصديق، **واقع المراجعة بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة "دراسة استبيانية"**، (رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014- 2015)، ص 35.

[2] عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، **أصول المراجعة الخارجية**، (الإسكندرية: مصر، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، 2013)، ص 169.

1-1-2-الاتفاق مع العميل الجديد: ففي حالة كون العميل الجديد، يقوم المراجع بتقييم وضع المؤسسة في السوق من ناجية سمعتها وقدرتها التنافسية وقدرة المؤسسة على الاستمرار، ويقوم بتقويم علاقة الإدارة مع المراجع السابق لمعرفة مدى قدرة المراجع على الحفاظ على استقلاليته ومدى ممارسة الإدارة ضغوطا عليه.[1]

1-1-3-رسالة الارتباط: وهذه الرسالة هي عبارة عن العقد الموقع من قبل الطرفين والذي يبين شروط الاتفاقية ويحدد طبيعة مهمة المراجع ومسؤوليات المراجع والإدارة، قد تختلف رسالة الارتباط من تكليف إلى أخر ولكنها بشكل عام قد تحتوي على الأمور التالية:[2]

- الهدف من مراجعة البيانات المالية.
- مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية.
- إطار الإبلاغ المالي المطبق.
- نطاق عملية المراجعة بما في ذلك الإشارة إلى القوانين والأنظمة ذات العلاقة.
- شكل التقرير أو التقارير.
- الإشارة إلى مخاطر احتمال عدم تمكن المراجع من اكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية بسبب استخدام العينات في المراجعة ووجود المحددات المتوارثة المختلفة.
- الإشارة إلى ضرورة تمكين المراجع من الحصول أو الإطلاع على، كافة السجلات والمستندات والمعلومات التي يراها ضرورية.

وقد يرغب المراجع أن تشمل رسالة الارتباط أيضا على الأمور التالية:

- ترتيبات التخطيط لعملية المراجعة.
- توقعه باستلام كتب تثبت معلومات العميل الشفوية التي حصل عليها أثناء المراجعة.
- الطلب من العميل تأكيد البنود الخاصة برسالة الارتباط وذلك بإقراره بتسلم الكتاب والموافقة عليه.
- وصف تقارير أخرى يتوقع أن يصدرها المراجع للعميل.
- أساس احتساب الأتعاب.
- ترتيبات مشاركة المراجعين الآخرين والخبراء في بعض أوجه المراجعة.
- الإشارة إلى أية اتفاقيات أخرى بين المراجع والعميل.

ومن مصلحة كل من العميل ومراجع الحسابات أن يقوم المراجع بإرسال خطاب الارتباط، ويفضل أن يتم ذلك قبل البدء في المراجعة وذلك كي يتم تجنب أي فهم خاطئ للمهمة المطلوبة ويوثق خطاب الارتباط ويؤكد موافقة المراجع على تعيينه، كما يتضمن أيضا هدف ونطاق المراجعة وحدود ومسؤوليات المراجع اتجاه العميل، بالإضافة إلى شكل التقارير المزمع إصدارها.[3]

---

[1] علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية (نظرية وتطبيق)**، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، ط5، 2015)، ص 134.

[2] نفس المرجع، ص ص 135- 137.

[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهنية**، (الإسكندرية: مصر، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، 2012)، ص 66.

1-2- التخطيط لعملية المراجعة: ويمكن التطرق إلى عملية التخطيط كما يلي:

1-2-1-مفهوم التخطيط: يخطط الفرد للقيام بأعماله الحياتية اليومية، وتزداد أهمية التخطيط كلما كان تأثير أعماله على مستقبله كبيرا، وفي الوحدات الاقتصادية يعتبر التخطيط احد الوظائف الأساسية للإدارة باعتبارها وكيلا عن أصحاب الحقوق في الوحدة الاقتصادية لتسيير أعماله و تحقيق أهدافها، و في مهنة المراجعة فان التخطيط يحتل أهمية خاصة جدا لأن المراجع طرف محايد يسعى لخدمة وضمان حقوق كافة الأطراف ذات العلاقة بالوحدة تحت المراجعة دون تمييز سواء كانوا مالكين أو دولة أو مستثمرين و دائنين و غيرهم، وان درجة اعتماد هذه الأطراف على نتائج عمله في عملية اتخاذ القرارات عالية جدا، إن أداء المراجع لعمله بأفضل ما يمكن يحقق الهدف الأساسي من وجود المهنة.[1]

ويعرف مصطلح التخطيط بشكل عام بأنه "عملية جمع المعلومات و تنظيمها و تحليلها وصولا إلى الأهداف المرجوة بينما يعرف مصطلح التخطيط لعملية المراجعة كما ورد في معيار التدقيق الدولي رقم300 أن التخطيط لعملية المراجعة يتضمن وضع إستراتيجية المراجعة الشاملة للعملية وتطوير خطة المراجعة والمقصود بالتخطيط في هذا المعيار هو وضع إستراتيجية عامة ومعالجات تفصيلية تتفق و طبيعة الأعمال المتوقع أداؤها و التوقيت المطلوب لإنهائها, وأيضا متطلبات الاتفاق مع العميل بشأنها, و بناء على ذلك يخطط المراجع أداء عمليات المراجعة بكفاءة مع الالتزام بالتوقيتات المحددة لإنهائها".

ويشير مصطلح "تخطيط عملية المراجعة" إلى تلك الفترة من الزمن التي تعقب قبول عملية المراجعة مباشرة والاتفاق مع العميل، وتعتبر مرحلة التخطيط من أهم مراحل عملية المراجعة إذا ما أريد لها أن تؤدى بكفاءة ومهنية عالية، و كذلك لضبط الوقت المخصص والتكلفة المحددة، ويجب على المراجع فهم مجال عمل العميل ونوع صناعته والظروف المحيطة به، والتي يلزم فهمها من قبل جميع أفراد طاقم المراجعة، ويمكن تلخيص أهداف تلك المرحلة بالتالي:

- الحصول على معلومات أولية عن العميل، والتي تؤدي إلى كفاءة وفعالية المهمة.
- التعرف على مواضع المشكلات المحتملة والتي تتطلب اهتماما خاصا أثناء فترة التعاقد.

1-2-2-أهمية التخطيط: تنبع أهمية تخطيط عملية المراجعة من اعتماد كثير من الجهات المختلفة على التقارير التي يصدرها مراجع الحسابات إذ يقدم خدمات متنوعة لفئات كثيرة مثل إدارة المؤسسة والمالكين والجهات الحكومية والمستثمرين و غيرهم، وكذلك فإن أهمية عملية التخطيط تعد أداة مساعدة للمراجع للحصول على أدلة وقرائن وذلك فان أهمية عملية التخطيط تعد أداة مساعدة للمراجع للحصول على أدلة وقرائن وذلك لغرض إبداء رأيه في القوائم المالية ومعرفة ما إذا كانت هذه القوائم المالية خالية من الأخطاء ذات الأهمية

[1] شعبان إبراهيم نسمان، **مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني** "**دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة**"، (رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة غزة، فلسطين، 2014)، ص 27.

النسبية إذ أن على مدير فريق التخطيط أن يهتم بعملية التخطيط قبل مباشرة فريقه لعملية المراجعة توجد ثلاث أسباب رئيسية تحدد لماذا يجب أن يخطط المراجع لعملية المراجعة:[1]

- تمكين المراجع من الحصول على أدلة مراجعة كافية.
- مساعدة المراجع على التحكم في التكاليف.
- تجنب سوء التفاهم مع العميل.

ويعد الحصول على الأدلة الكافية أمرا حيويا، حيث يتجنب المراجع للتعرض للمساءلة القانونية والحفاظ على سمعة طيبة في مجتمع الأعمال، ويساعد التحكم في التكاليف المراجع على أن يعمل بشكل تنافسي وبالتالي يمكنه الاحتفاظ بقاعدة العملاء الذين يتعامل معهم، أما تجنب سوء الفهم مع العميل فيعد أمرا هاما لتوفير علاقة جيدة مع العميل وتسهيل تنفيذ العمل على نحو جيد وبتكلفة مناسبة، كما تبرز أهمية التخطيط لعملية المراجعة كما أوضحها معيار التدقيق (300) كما يلي:

- مساعدة المراجع في تولية الاهتمام الكافي للجوانب المهمة لعملية المراجعة.
- مساعدة المراجع في تحديد المشاكل المحتملة و حلها في الوقت المناسب.
- مساعدة المراجع في تنظيم وإدارة عملية المراجعة بشكل مناسب ليتم إجراؤها بطريقة فاعلة.
- المساعدة في اختيار أعضاء فريق العملية بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة للاستجابة إلى المخاطر المتوقعة وفي تحديد العمل المناسب لهم.
- تيسير توجيه وإرشاد أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم.

1-2-3- الإجراءات التي يقوم بها المراجع عند التخطيط للمراجعة: يأخذ المراجع كل الوقت المناسب قصد توجيه المهمة، لأن المؤسسة ليست مجرد أرقام وميزانيات تراجع بنفس الطريقة، فهي قبل كل شيء مجموعة من الأفراد والنظم التي تتطلب في كل فترة تكييف الأساليب المستخدمة، لذلك يجب على المراجع أثناء هذه المرحلة القيام بما يلي:[2]

- **التأكد من صحة تعيينه مراجعا للحسابات:** تختلف شروط التعيين وإجراءاته باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة موضوع المراجعة، ومن هنا تختلف طرق التأكد والتحقق من صحة التعيين تبعا لذلك فعند مراجعة شركات المساهمة على المراجع الاطلاع على عقد تأسيس المؤسسة بالإضافة إلى القانون الأساسي لها، وذلك في حالة كونه المراجع الأول أي في بداية عمر المؤسسة، وإلا فعليه الاطلاع على قرار الجمعية العامة للمساهمين الخاص بتعيينه أو إعادة تعيينه في حالة تعيينه خلال حياة المؤسسة أي أنه عين ليكون خلفا لمراجع آخر، فيتوجب عليه الاتصال به فقد يكون من الأسباب والمبررات التي يبديها المراجع السابق لتنحيته أو عزله أو استقالته ما يمنعه هو نفسه كمهني من قبول المهمة الجديدة، أما في الحالات الاستثنائية فعليه الاطلاع على

[1] شعبان إبراهيم نسمان، المرجع السابق، ص ص 29- 30.

[2] جليلة زوهري ، **أهمية التدقيق في دعم مصداقية المعلومة المالية بين النظرية والتطبيق "دراسة استبيانية لواقع التدقيق في الجزائر بالنسبة للأطراف المعنية"**، (مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، المجلد03، العدد 02، 2017)، ص 39.

قرار تعيينه الصادر من الجهة التي عينته كالجهات الحكومية المرتبطة بأنشطة التجارة والصناعة، أما في شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية فعليه الحصول على عقد مكتوب من صاحب المؤسسة أو الشريك المسير.[1]

– **التأكد من نطاق عملية المراجعة المطلوبة:** تتوقف هذه الخطوة أيضا على الشكل القانوني للمؤسسة ففي شركات المساهمة وحيث أن الرقابة على حساباتها إلزامية بموجب القانون، فليس هناك تحديد لنطاق عملية المراجعة حيث يجيز أغلب المشرعون للمراجع الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات وحق طلب البيانات والإيضاحات التي قد يراها ضرورية للقيام بعمله، لذلك فعملية المراجعة هنا شاملة لا يحق لأحد تحديد أو تضييق نطاقها، أما في شركات الأشخاص والملكيات الفردية أين تكون المسئولية تضامنية بين الملاك، وحيث الرقابة الداخلية اختيارية لا تتدخل التشريعات لتنظيم أحكام عملية المراجعة ونطاقها فقد تكون شاملة أو جزئية، ولكن يجب تحديد نطاقها في العقد المبرم بين المراجع وعميله.

– **الاتصال بالمراجع السابق:** تقتضي قواعد السلوك المهني أن يقوم المراجع الجديد بالاتصال بالمراجع السابق، وذلك بهدف الحصول على معلومات واستفسارات عن بعض الأمور التي قد تؤثر عل عملية الفحص، كالمشاكل التي صادفت المراجعين السابقين أثناء أدائهم لمهامهم، كما أن دراسة أوراق المراجعة الخاصة بالمراجع السابق تعطي معلومات عن الأحداث الغير مؤكدة والخسائر المحتملة.

– **دراسة القطاع وجمع معلومات عن المؤسسة:** يجب أن يحصل المراجع عن المعلومات حول طبيعة أعمال المؤسسة وهيكلها التنظيمي، وخصائص عملياتها، كما يجب أن يحصل على معلومات خاصة بالقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة وعن مدى تأثيرها بالأحوال الاقتصادية، والتعليمات والقرارات الحكومية.

كما يتعين دراسة عقد تأسيس الشركة (مقدار رأس المال، أنواع الأسهم، توزيع الأرباح، الأحكام الخاصة بالسندات.....الخ).

– **الحصول على بعض المعلومات الأولية عن المؤسسة:** يسعى المراجع إلى جمع معلومات تتعلق بمدى انتظام دفاتر وسجلات المؤسسة ووضعها المالي في الأسواق ويتم الحصول على هذه المعلومات من خلال:[2]

- الاتصال بالجهات التي تتعامل معها المؤسسة كالبنوك والمحامين والموردين....الخ
- الاطلاع على المستندات الخاصة بالفترات السابقة، والاستفسار عن كافة محاضر مجالس الإدارة.
- التعرف على النظام المحاسبي ونظام التكاليف.
- الزيارات الميدانية لأقسام المؤسسة سواء الإدارية أو الإنتاجية أو التسويقية أو التخزينية وأساليب الرقابة فيها.
- الاتصال المباشر بالإدارة العليا للحصول على التقارير الإدارية (الموازنات، قوائم التشغيل، التقارير المالية.
- الاستعانة بأحد الخبراء في حالة ما إذا صادفت المراجع أمور تخرج عن نطاق معرفته.

[1] سمير لقويرة ، المرجع سابق، ص 41.

[2] جليلة زوهري ، المرجع السابق، ص 39.

▪ القيام بالمراجعة التحليلية المبدئية: أي مقارنة المعلومات المالية للسنة الحالية بالسنوات السابقة أو مقارنة المعلومات المالية المحققة بالنتائج المتوقعة.[1]

– **فحص النظام المحاسبي للمؤسسة:** يقوم المراجع بدراسة النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة سواء كان دفتريا أم آليا، والاطلاع على سجلات المؤسسة والدفاتر الإلزامية منها والاختيارية، والإلمام بكل خطوات التسجيل والترحيل وما إلى ذلك لأنه ملزم في النهاية بإصدار رأي محايد يتضمن الحكم حول مدى انتظام الدفاتر والسجلات.[2]

– **الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة:** وهنا يتعرف المراجع على المركز المالي للمؤسسة والقيام بتحليل مبدئي للقوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة، لأن هذا يساعد في رسم خطة عمله وتفاصيلها، وعليه أن يفحص أي تحفظات وردت بتقارير المراجعة للسنوات السابقة وتقارير مجلس الإدارة.

– **التعرف على العاملين في المؤسسة ومدى مسئولية كل منهم:** في هذه الخطوة يتعرف المراجع على مستخدمي المؤسسة ورؤساء المصالح وغيرهم من مكونات الهيكل التنظيمي للمؤسسة كما عليه أن يحصل على كشف بالأسماء، وصورة عن التواقيع خصوصا الهامة منها والملزمة للمؤسسة قانونا ومعرفة حدود السلطات والمسئوليات.

– **فحص مركز المؤسسة من الناحية الضريبية:** يقوم المراجع بالتعرف على أنواع الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة والاطلاع على الإقرارات والتصريحات الضريبية لها ليقتنع بكفاية الاقتطاعات للضريبة.

– **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** لعل هذه الخطوة من أهم الخطوات التمهيدية التي يقوم بها المراجع قبل الشروع في عملية المراجعة، فقد تحولت عملية المراجعة من كاملة وتفصيلية إلى اختبارية تقوم على أسلوب العينات الإحصائية والاختبارات، وتتوقف كمية الاختبارات وحجم العينات على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل لذلك يقوم بدراسة مبدئية لهذا النظام قبل تقييمه خلال المراحل اللاحقة لعملية المراجعة.

تكتسي الخطوات التمهيدية التي يقوم بها المراجع قبل الانطلاق في عملية المراجعة أهمية كبيرة، لذا فعليه مراعاة جميع النواحي المذكورة أعلاه خاصة لدى قيامه بمراجعة المؤسسة لأول مرة لأن مثل هذه الخطوات توفر له المعرفة بالمؤسسة ومحيطها الداخلي بالإضافة إلى سير الأعمال فيها كل هذا يسهل على المراجع عملية التخطيط للمراجعة وإعداد برنامج يتلاءم وطبيعة المؤسسة وينسجم مع مختلف الظروف السائدة بها، كما يجب الإشارة إلى أن المراجع قد يستغني عن القيام ببعض الخطوات في حالة قيامه بمراجعة مؤسسة قام بمراجعتها سابقا.

1-2-4- الاعتبارات اللازمة عند التخطيط لعملية المراجعة: عند تخطيط أعمال المراجعة يراعي المراجع بعض الاعتبارات الفنية والإدارية والتي يوضحها الجدول التالي:

[1] جليلة زوهري ، المرجع السابق، ص 39.

[2] سمير لقويرة ، المرجع سابق، ص 41.

الجدول (2-1): الاعتبارات الفنية والإدارية عند التخطيط لعملية المراجعة

الاعتبارات الفنية	الاعتبارات الإدارية
✓ الوقت اللازم لإتمام عملية المراجعة. ✓ حجم مكتب المراجعة. ✓ حجم المؤسسة محل المراجعة. ✓ نظام الاتصال مع المراجعين السابقين. ✓ التكلفة. ✓ مرونة برنامج المراجعة مع المستجدات الإدارية.	✓ نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية. ✓ الأهمية النسبية ودرجة الخطر. ✓ ظروف وبيئة المؤسسة محل المراجعة. ✓ نتائج تقييم المراجع للمراجعة الداخلي. ✓ نتائج أعمال المراجعة في السنوات السابقة. ✓ مستوى الجودة المرغوب فيها.

المصدر: خليل عطا الله، **العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية**، (مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 16، العدد، 02، 2000)، ص ص 35-42.

1-3- إعداد برنامج المراجعة: ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

1-3-1- مفهوم برنامج المراجعة: برنامج المراجعة عبارة عن خطة عمل المراجع والتي سيتبعها في مراجعة الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات، كما تحتوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستتخذ في سبيل هذه الأهداف والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة والشخص المسؤول عن تنفيذها.[1]

1-3-2- أنواع برنامج المراجعة: يتم تحديد أنواع برامج المراجعة التي يستخدمها المراجع إلى نوعين هي:[2]

- **برنامج المراجعة الثابتة:** وهي نماذج موضوعة مقدما ومطبوعة بشكل ثابت متضمنة كل خطوات المراجعة، بحيث يطلب من مساعدي المراجع التقيد بها مع تعديلها في أضيق الحدود في ضوء ما يحصل المراجع من بيانات ومعلومات عن المؤسسة، ولهذا البرنامج مزايا عديدة أهمها:

- إنها تعتبر تعليمات صريحة واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها.
- إنها ضرورية في المشاريع الكبيرة المتشبعة وذلك لأحكام خطة العمل.
- يعتبر البرنامج سجلا كاملا بما قام المراجع بأدائه وبذلك يستخدم كدليل في حل المنازعات، كما يستعمل كأداة مراقبة على المساعدين.
- إن هذا النوع يعتبرا أساسا لعمليات المراجعة في الأعوام المقبلة ونواة لها.
- باستعمال هذه البرامج يستطيع أي مساعد أن يتمم العمل دون عناء أو ضياع وقت في حالة غياب المساعد الأخر.

[1] علي بن قطيب، **دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، "دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية"**، (رسالة دكتورة، تخصص بنوك مالية و محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016- 2017)، ص 50.

[2] رزق أبو زيد الشحنة، المرجع السابق، ص ص 157- 158.

وعلى الرغم من هذه المزايا، إلا أنه يعاب على هذه البرامج إنها قد تحول خطوات المراجعة إلى عمليات روتينية وتحد من قدرة المتدرب على الابتكار والتحديد، ويمكن تلاقي ذلك من خلال تشجيع المراجع لموظفيه دائما على إبداء ملاحظاتهم تجاه هذه البرامج، واقتراح التعديلات التي يرونها مناسبة.

- **برنامج المراجعة المتدرجة:** وتشمل تحديد الخطوات العريضة لعملية المراجعة، أما التفاصيل وكمية الاختبارات وغيرها فيتم تقريرها أثناء القيام بعملية المراجعة وطبقا للظروف، وتتميز هذه البرامج بأنها تترك لموظفي مكتب المراجعة مجالا أكبر لاستخدام خبرتهم في إتباع ما يرونه ضروريا ومناسبا من الخطوات والأساليب ولذلك تحتاج هذه البرامج من المراجع خبرة علمية وتأهيلا عمليا مناسبا.

المطب الثاني: تنفيذ عملية التدقيق

خلال هذه المرحلة يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير عن ذلك، بالإضافة إلى جمع أدلة الإثبات الملائمة والكافية مما يمكن المراجع من إبداء رأيه حول مدى دقة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.

2-1- تقييم نظام الرقابة الداخلية: يكتسي نظام الرقابة الداخلية أهمية بالغة لما له من دور في حماية أصول المؤسسة والمساهمة في تحقيق أهدافها، لذلك يعمل المراجع على فهم وتقييم هذا النظام لمعرفة أوجه القصور فيه وإعداد تقرير حول ما يتضمنه هذا النظام من نقاط قوة وضعف.[1]

2-1-1- مفهوم نظام الرقابة الداخلية: إن حاجة المؤسسات إلى تحقيق أهدافها وبلوغ أقصى مستويات الأداء المطلوبة لديها يحتم عليها توفير نظام رقابة فعال من شانه أن يكشف الانحرافات والأخطاء عند حدوثها ومعالجتها في الوقت المناسب، إن كثرة اهتمام الباحثين والخبراء والهيئات الدولية بنظام الرقابة الداخلية أدى إلى وفرة التعاريف الخاصة به، مع اختلاف مضمونها وزاوية رؤيتهم لهذا النظام. ولعل أهم تعريف يمكن أن يستدل به، هو تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب مفهوم لجنة (COSO) حيث عرفت نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة من العمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة والتي يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية:[2]

- مدى كفاءة العمليات وفعاليتها.
- مدى الاعتماد على التقارير المالية.
- مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.

[1] سمير لقويرة، المرجع السابق، ص 45.

[2] حاج دحو عامر، جيلالي قالون، **تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة فيلامب"**، (مجلة الحقيقة، جامعة أدرار، الجزائر، العدد 42، 2017)، ص 662- 663.

كما يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنها "عملية تتأثر بمجلس الإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة ويتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بشأن كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، وإمكانية الاعتماد على عملية إعداد التقارير المالية، والالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة".[1]

كما عرفها معيار التدقيق الدولي رقم (315) بأنها:" عملية مصممة ومتأثرة بالإدارة وبكل أولئك المعنيين بإدارة المؤسسة، والتي من خلالها يمكن الحصول على تأكيد معقول بأن الأهداف المتمثلة بتحقيق مصداقية البيانات المالية، وتحقق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية وتحقيق الالتزام بالسياسات والقوانين و الأنظمة قد تم تحقيقها، وهذا يعني أن الرقابة الداخلية تصمم ويتم تشغيلها من اجل معالجة مخاطر الأعمال التي قد تحول دون تحقيق هذه الأهداف".[2]

2-1-2- أدوات نظام الرقابة الداخلية: وهي تتمثل فيما يلي:[3]

- **الرقابة الإدارية:** تشمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل على كل ما هو إداري، سواء كانت برمج تدريب العمل، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء الرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من الأشكال الرقابية.

- **الرقابة المحاسبية:** تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة.

- **الضبط الداخلي:** يعتمد على مجموعة من الإجراءات التي تقوم على تقسيم العمل، وتحديد الصلاحيات والاختصاصات بالإضافة إلى فصل الواجبات والمهام المتعارضة، بحيث يسير العمل وتنفذ المعاملات بصورة تلقائية ومستمرة مع عدم إناطة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها لموظف واحد فهو يهدف إلى ضمان السير الحسن للعمل.[4]

2-1-3- أهداف نظام الرقابة الداخلية: من وجهة نظر الإدارة والمراجعين طبقا لتقرير لجنة (COSO) سنة 1992 ومعيار المراجعة (SAS 78) فتتمثل في تحديد اهتمامات كل من الإدارة والمراجعين في وجود نظام رقابي فعال، وتتمثل الاهتمامات الإدارية في ضرورة تحقيق ثلاثة أهداف أساسية من هذا النظام وهي:[5]

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، **معايير الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث الإصدارات الدولية (مدخل دولي مقارن لإدارة المخاطر)**، (الإسكندرية: مصر، دار التعليم الجامعي، 2015- 2016)، ص 16.

[2] عبد القادر حيرش، **دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي "حالة القطاع المصرفي الجزائري"**، (مجلة البديل الاقتصادي، جامعة الجلفة، الجزائر، المجلد 05، العدد 01، 2018)، ص 370.

[3] نجاة شملال ، **تقييم أثر التدقيق الداخلي على فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية**، (مجلة المالية والأسواق، جامعة مستغانم، الجزائر، العدد07، 2017)، ص 174.

[4] عطا الله سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**،(عمان: الأردن، دار الراية للنشر والتوزيع، 2009)، ص 50.

[5] بن علية خالد، **الرقابة الداخلية بين المفهومين التقليدي والحديث**، (دراسات العدد الاقتصادي، جامعة الأغواط، الجزائر، المجلد 01، العدد 02، 2010)، ص 199- 201.

- زيادة درجة المصداقية والثقة في القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات وبالتالي زيادة درجة الاعتماد على المعلومات في اتخاذ القرارات، وهذا الهدف يمثل امتداد لمسؤولية الإدارة من إعداد تلك القوائم وخاصة المعدة لأطراف خارجية من مستثمرين ودائنين وغيرهم، وعلى هذا فهي مسؤولية مهنية تقع على عاتق الإدارة للتأكد من صحة تلك المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ومدى صدقها في التعبير عن المركز المالي للمؤسسة.

- تحقيق الكفاءة والفعالية في العمليات، فالرقابة الداخلية في أي وحدة أو مؤسسة تهدفا أساسا إلى زيادة درجة الفعالية والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة بما في ذلك الموارد البشرية وذلك بهدف تحقيق أهداف المؤسسة في النهاية.

فوجود بيانات صحيحة يمكن الاعتماد عليها، يؤدي ذلك إلى اتخاذ قرارات داخلية سليمة، خاصة بالنسبة لقرارات تخصيص الموارد النادرة على الاستخدامات المختلفة. فمن وجهة نظر إدارة الوحدة هو تحقيق حماية الأصول والموارد الاستخدامات في المؤسسة من التلاعبات والسرقة وسوء الاستخدام، فوجود نظام رقابي يحقق الكفاءة والفعالية في الاستخدام لا بد أن يؤدي ذلك غلى المحافظة على تلك الأصول وخاصة المادية.

وحتى بالنسبة للأصول غير المادية مثل حسابات العملاء والمستندات الهامة وخاصة السرية منها (العقود الهامة، وبراءات الاختراع....الخ)، وهكذا يتكون كله نتيجة زيادة الاهتمام باستخدام الأنظمة الآلية في تسجيل العمليات وحفظ المعلومات المختلفة، فهناك ملفات عديدة تحتوي على معلومات هامة وبأحجام ضخمة داخل تلك الأنظمة ويمكن أن تتعرض إلى التلف أو التعديل أو النسخ إذا لم يكن هناك نظام رقابي دقيق وفعال يحقق الحماية لهذه السجلات.

- تحقيق الالتزام بالقواعد والقوانين المنظمة: فالإدارة من وراء وجود نظام رقابي فعال أيضا إلى تحقيق الالتزام بالقواعد والقوانين والإجراءات المنظمة للعمل، سواء أكانت تلك القوانين والإجراءات داخلية أو خارجية، مباشرة أو غير مباشرة.

فعلى سبيل المثال، قد تؤثر القوانين المتعلقة بحماية البيئة أو قوانين الحريات العامة تأثير غير مباشر على الإجراءات المحاسبية. أما التأثير المباشر مثلا لبعض القوانين على المخرجات المحاسبية، كقوانين الضرائب وقوانين التأمينات والمعاشات، قانون سوق المال....الخ

أما فيما يخص اهتمامات وأهداف المراجعين من وراء وجود نظام رقابي يمكن حصرها في العنصرين الآتيين:

– زيادة مصداقية القوائم المالية، وبالتالي زيادة درجة الثقة وإمكانية الاعتماد على رأي المراجع في تقييم تلك القوائم، فهناك اتفاق بين اهتمامات المراجعين والإدارة من نظام الرقابة، فإذا كان هناك نظام رقابي فعال يعني ذلك ضمان الالتزام بحماية الأصول المشروع والالتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عموما.

وكذلك يمكن الاعتماد على التقارير الداخلية كأدلة إثبات تساعد المراجعين في تكوين رأي مهني محايد في عدالة عرض القوائم المالية.

– الاهتمام بالرقابة على جميع العمليات، ويترجم في التحقق من وجود نظام رقابي فعال يغطي جميع العمليات المختلفة في الوحدة محل المراجعة، ويرجع ذلك إلى أن دقة المخرجات في أي نظام محاسبي مرتبطة أساسا بدقة مدخلات هذا النظام في البداية.

2-1-4- مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال:إن نجاح نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الأهداف السابقة يجب أن يتوفر فيه مجموعة من المقومات تشمل جوانب إدارية وتنظمية وأخرى تشمل جوانب محاسبية كمقومات لنظام الرقابة الداخلية السليم، ويمكن التطرق إليها على النحو التالي:[1]

– **المقومات الإدارية والتنظيمية:** وتشتمل على:

- الهيكل التنظيمي الكفء المعتمد على مبدأ تفويض السلطة، مبدأ الفصل بين المهام، المرونة في الخطة التنظيمية، كذلك الاستقلال الوظيفي بين الإدارات و الأقسام.
- توفير الموظفين الأكفاء.
- معايير الأداء السليمة.
- وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول.
- قسم المراجعة الداخلية الذي يتولى عادة مهمة التأكد من تطبيقات مهام الرقابة الداخلية.

– **المقومات المحاسبية:** وتشتمل على:

- الدليل المحاسبي كوسيلة وقائية ضد الغش والتلاعب.
- الدورة المستندية، خاصة أن عملية الرقابة لا تتم إلا بوجود المستندات الضرورية.
- المجموعة الدفترية التي تتميز ببساطة التصميم والقدر على توقير البيانات المطلوبة.
- الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة.
- الجرد الفعلي للأصول.
- الموازنات التخطيطية.
- أنظمة التكاليف المعيارية ونظم تكاليف الأنشطة.

ومع كل هذه المقومات فإن نظام الرقابة الداخلية قد لا يزود المؤسسة بتأكيد حول تحقيق الأهداف وذلك للأسباب التالية:

- إمكانية وجود عيوب في نظام الرقابة الداخلية قد لا تمكنه من اكتشاف الإنحرفات.
- هناك بعض الجوانب القليلة الأهمية التي قد لا يتم شمولها ضمن الرقابة.
- إمكانية اختراق نظام الرقابة الداخلية في حالة وجود تواطؤ بين موظفين أو أكثر.
- إمكانية تجاوز نظام الرقابة الداخلية من قبل الإدارة نفسها.

[1] نوفل سمايلي، خالد جمال جعارات، فضيلة بوطورة، **دور أخلاقيات العمل في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية،** (مجلة البحوث والدراسات التجارية، جامعة الجلفة، الجزائر، العدد 03، 2018)، ص 11.

2-1-5- خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية: قبل التطرق لخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية يجب تحديد مسؤولية مراجع الحسابات فيما يخص الرقابة الداخلية الإدارية وأيضا فيما يخص الرقابة المحاسبية وهي تتمثل فيما يلي:[1]

- **فيما يخص الرقابة الداخلية:** لا يعتبر المراجع مسؤولا عن فحص و تقييم وسائل و مقاييس الرقابة الإدارية لأنه يهدف إلى تحقيق اكبر كفاية إنتاجية و ضمان تحقيق الخطة المرسومة و تنفيذ السياسات الإدارية فهذا النظام لا يؤثر على المراجع و إذا اتضح العكس يجب عندها دراسة و تقييم هذا الفرع.

- **فيما يخص الرقابة المحاسبية:** يعتبر المراجع مسؤولا عن دراسة و تقييم هذا الفرع, لان هذا الأخير يهدف إلى حماية أصول المؤسسة ضد الاختلاسات والتلاعبات وهناك أراء ترى أن لزاما على المراجع التقليل من احتمالات الغش و الاختلاسات.

لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراجع عدة خطوات انطلاقا من وصف النظام وانتهاء بالتقرير حول الرقابة الداخلية ويمكن التطرق إلى هذه المراحل كما يلي:[2]

- **وصف النظام:** قبل الحكم على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية، فإنه لابد على المراجع أن يفهم طريقة عمل هذا النظام، وذلك عن طريق:

- دراسة الإجراءات المكتوبة للمؤسسة.
- محاورة الأشخاص المعنيين.

ومن أجل تجسيد هذا الوصف، يلجأ المراجع إلى المذكرات الوصفية وخرائط التدفق.

- **التحقق من وجود النظام (اختبارات الوجود):** في هذه المرحلة وخاصة إذا كانت مهمة المراجعة هي الأولى، فإنه على المراجع أن يتأكد من أن ما تم وصفه يتطابق مع الواقع، أما في السنوات اللاحقة فإن المراجع يتأكد من عدم تغير النظام فقط، وإذا تغير هذا الأخير، فإن المراجع يقوم بتحديث وتعديل الخرائط التي أنشأها في السنة الأولى.

كما يتأكد المراجع من صحة إجراءات نظام الرقابة الداخلية الموصوفة وأنه لم يتم تغييرها، وتسمى باختبارات الوجود، حيث أنه لضمان مطابقة الوصف للإجراءات الموضوعة يختار المراجع عملية أو عدة عمليات ممثلة للنظام ويتابعها من بدايتها إلى نهايتها مع أخذ نسخ من كل الوثائق التي تجسد وجود النظام.

وفي كلتا الحالتين، يقوم المراجع باختبار التحقق من وجود النظام بواسطة اختبار معاملة نموذجية من البداية حتى النهاية من خلال خريطة التدفق التي أنشأها، مع تأكده في كل مرحلة أن العمليات الموصوفة وتدفقها مطابق للواقع.

---

[1] نجاة تونسي، **تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية**، (مجلة المالية والأسواق، جامعة مستغانم، الجزائر، العدد 4، 2016)، ص 140.

[2] عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة "دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"**، (أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2011- 2012)، ص ص 90- 91.

– **التقييم الأولي للرقابة الداخلية:** يستعمل المراجع في عملية التقييم هذه استبيانات الرقابة الداخلية، حيث يجب تقسيم هذه الاستبيانات إلى مجموعة تتناسب مع التدفقات الأساسية للمعلومات أو مع الأنظمة الموجودة في المؤسسة (مشتريات مبيعات.....)، وتحديد أهداف الرقابة بالنسبة لكل مجموعة كما أن هذه الأهداف يجب أن تتبع بأسئلة تسمح بالحكم على مدى تحققها وبناء على هذه الأسئلة يقوم المراجع بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف الموجودة بالنظام.

– **طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية:** بالرغم من تعدد طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إلا أن هدفها الأساسي هو الحكم على مدى فاعلية النظام في إنتاج البيانات المحاسبية و المحافظة على ممتلكات المؤسسة و تحديد نواحي الضعف التي تتطلب فحصا مستفيضا أكثر من غيرها, فيما يلي سيتم عرض أهم طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية و المتمثلة فيما يلي:[1]

- **طريقة التقرير الوصفي:** ترتكز هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة الداخلية و ذلك من خلال شرح تدفق العمليات و البيانات و ذلك من خلال تحديد مراكز السلطة و المسؤولية لكل دورة عمليات
- **طريقة قائمة الاستقصاء:** تقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة تشمل إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل دورة عمليات، ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تمكن من الاستفسار عن تفصيلات العمل والخطوات المنتهجة في كل مركز نشاط و يراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن المراجع من مراعاة الاعتبارات التالية وهي:
  - تبيان مصادر المعلومات المستعملة في الإجابة عن كل سؤال والتحقيقات التي تمت للتأكد منها.
  - التفرقة بين نواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.
  - الاحتواء على وصف تفصيلي لمختلف نواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.
- **طريقة خرائط التدفق:** تعرف خريطة التدفق بأنها رسم بياني يستخدم الرموز كتعبير عن مسار تدفق المستندات داخل المؤسسة، وبعبارة أخرى تبين خريطة التدفق الدورة الكاملة لكل مستند أو سجل يستخدم داخل المؤسسة.
- **الملخص التذكيري:** يقوم المراجع هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم، وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان،وميزة هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال النقاط المهمة، أما عيوبها فتنحصر في كونها لا تقود إلى تدوين كتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المعني كما أنها لا تنطبق على المؤسسات ذات الطبيعة الخاصة بالإضافة إلى كون هذا الملخص يعتبر أمره متروكا لكل مدقق على حدى يضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.[2]

– **التحقق من عمل النظام (اختبارات الاستمرارية):** بعد الانتهاء ملأ الاستبيانات، يقوم المراجع بتحديد نقطة القوة التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية والتي سيعتمد عليها في تقليص نطاق رقابته، لكن قبل اتخاذ قراره في

[1] نجاة تونسي، المرجع السابق، ص ص 140– 141.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، المرجع السابق، ص 176

الاعتماد على نقاط القوة هذه لابد عليه من التأكد أن نظام الرقابة يعمل بشكل صحيح في الواقع، كما يقوم المراجع باختيار الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، يقوم المراجع في عملية التحقق من عمل النظام بشكل جديد بإعداد برنامج التدقيق عن طريق عمليات السبر(sondages) ، بحيث تسمح له الأخيرة بإظهار أن إجراءات الرقابة الداخلية:[1]

- موجودة فعلا.
- مطبقة بطريقة صحيحة.
- منفذة بواسطة الأشخاص مؤهلين.

بعد القيام بعمليات السبر، يصل المراجع إلى نتيجة حول عمل نظام الرقابة الداخلية التي تسمح له باتخاذ القرار حول توسيع أو تقليص مراقباته:

- إذا كانت السبر مرضية، فإن المراجع يصل إلى الرقابات الداخلية تعمل بشكل جيد ويستطيع استعمالها لتقليص نطاق مراقباته:
- إذا كانت نتائج السبر مرضية، فإن المراجع يصل إلى الرقابات الداخلية تعمل بشكل جيد ويستطيع استعمالها لتقليص نطاق مرقباته.
- إذا كانت نتائج السبر غير مرضية، فهو دليل على أن إجراءات الرقابة الداخلية غير المطبقة، في هذه الحالة يقوم بتقييم تأثيرها على بقية الأعمال.

– **تقييم تأثير نقاط الضعف:** من خلال المراحل السابقة يقوم المراجع بتحديد نقاط الضعف المرتبطة بالنظام ونقاط الضعف الخاصة بتطبيق النظام، وفي هذه المرحلة هناك حالتين:[2]

- **نقاط الضعف لها تأثير هام على الحسابات السنوية:** في هذه الحالة ينقلها المراجع في ورقة تقييم النظام، هذه الأخيرة تعتبر بمثابة مفتاح كونها تحدد الأعمال الضرورية لتقييم التأثيرات الفعلية لنقاط الضعف على الحسابات السنوية.
- **نقاط الضعف ليس لها تأثير هام على الحسابات السنوية:** في هذه الحالة يجب تبليغ نقاط الضعف إلى مسؤولي المؤسسة حتى يقومون بتحسين النظام على الرغم من أنه ليس لها تأثير على الحسابات السنوية، وهذا النوع من نقاط الضعف يسجله في أوراق العمل. كما أن أوراق تقييم النظام وأوراق العمل يجب أن تحرر بطريقة منظمة وواضحة لأنها تستعمل في تحرير برنامج مراقبة الحسابات وتحضير التقرير حول الرقابة الداخلية.

– **تحرير تقرير حول نظام الرقابة الداخلية:** إن الهدف من هذه المرحلة الأخيرة من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية هو إعطاء نتائج تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة، ويكون ذلك عن طريق:

- إجراء نقاش جماعي مع مسؤولي المؤسسة لتجميع نقاط الضعف بالنظام وطرحها أما المسؤولين.

---

[1] عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة "دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"**، المرجع السابق، ص 91.

[2] نفس المرجع، ص ص 92– 93.

- تأكيد هذا النقاش كتابيا في تقرير نهائي يسمى بـ" تقرير حول نظام الرقابة الداخلية"، ويسمح هذا التقرير للمؤسسة بالقيام بالأعمال التصحيحية التي تؤدي إلى تحسين إجراءات الرقابة الداخلية والتي بدورها تؤدي إلى زيادة الوثوق في الحسابات.

وفيما يخص توقيت إرسال التقرير إلى المؤسسة من القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة لنقاط الضعف، ولكن قد يحدث وأن يرسل هذا التقرير بعد الانتهاء من مراجعة الحسابات، ومع ذلك يبقى هدف التقرير نفسه ويتضمن التقرير حول نظام الرقابة الداخلية مايلي:

- نطاق مهمة المراجع في فحص نظام الرقابة الداخلية.
- الفترة أو تاريخ سريان رأي المراجع.
- التذكير بأن مسؤولية وضع وتطوير الرقابة الداخلية تقع على عاتق الإدارة.
- وصف موجز للأهداف العريضة والقيود العامة لنظام الرقابة الداخلية.
- رأي المراجع عما إذا كان نظام الرقابة الداخلية كافيا لتحقيق أهدافه العريضة الخاصة بالوقاية أو منع حدوث الأخطاء و المخالفات ذات الأثر الجوهري على القوائم المالية، كما يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ الانتهاء من العمل الميداني ويوجه إلى المؤسسة.

كما يجب على المراجع توثيق فحصه وتقييمه للرقابة الداخلية وذلك من خلال ملفات العمل والتقرير الكتابي الموجه لمسيري الشركة، ويوضح هذا التقرير مختلف الملاحظات والانحرافات المكتشفة، كما قد تحتوي على توصيات ونصائح لتحسين الرقابة الداخلية، وفي هذا المستوى من المهمة، فإنه يمكن المراجع أن يرفض الشهادة على الحسابات السنوية وهذا في حالة وجود انحرافات ونقاط ضعف تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية وتجعلها لا تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.

2-2- اختبارات التحقق الأساسية: تعتمد اختبارات التحقق الأساسية مباشرة على اختبار أرصدة الحسابات الظاهرة بالقوائم المالية ومجموعة العمليات المالية لاكتشاف التحريفات الجوهرية في تلك القوائم، ويقوم المراجع بأداء اختبارات التحقق الأساسية التالية:[1]

2-2-1- اختبارات التحقق من العمليات:عندما يقوم المراجع بأداء اختبارات التحقق من العمليات فإنه يعمل على فحص المستندات القائمة التي تؤيد العمليات المالية لأحد أرصدة الحسابات، أو مجموعة العمليات لاكتشاف التحريفات الجوهرية، فعند قيامه باختبارات التحقق الأساسي من وجود عمليات وأحداث اقتصادية حدثت خلال فترة معينة فإن المراجع سوف يحدد ما إذا كانت هناك عمليات أخرى مرتبطة بعملية يقوم بمراجعتها قد تم تسجيلها كقيود في يومية المؤسسة أم لا، عن طريق فحص مستند تلك العملية، ويري الكثير أن القيام باختبارات التحقق من العمليات المالية تعتبر إجراءات مراجعة مهمة جدا وذات قيمة كبيرة.

2-2-2- اختبارات التحقق من الالتزام بالنظم الرقابية: على الرغم من أن كل من اختبارات التحقق من العمليات المالية واختبارات الالتزام بالنظم الرقابية يعتمد على اختبار العمليات المالية، إلا أن هدفها مختلف

[1] سمير لقويرة، المرجع السابق، ص 50.

حيث أن اختبارات التحقق الأساسية من العمليات توفر دليل إثبات مباشر عن القيم التي تؤثر على الرصيد القوائم المالية، أما اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية فهي تحدد ما إذا كان الإجراء الرقابي المقرر مازال يعمل لمنع أو اكتشاف التحريفات في رصيد القوائم المالية وحيث أن كلا من نوعي الاختبار يستلزمان من المراجع أن يركز على العمليات المالية، فأن كل منهما أحينا ما يشير إليهما باختبارات العمليات المالية، ومع ذلك لتجنب الخلط فسوف يتم الإشارة إلى أن اختبار العمليات المالية إما باختبار التحقق الأساسي من العمليات أو اختبار التحقق من الالتزام بإجراءات الرقابية.

هناك اختلافين جوهريين يمكن تحديدهما بسهولة بين اختبار التحقق الأساسي من العمليات واختبار الالتزام بالنظم الرقابية هما:[1]

– تحدد اختبارات الالتزام بنظم الرقابة ما إذا كان الإجراء الرقابي محل الاختبار فعال أم لا عن طريق فحص كيف يتم أدائه بشكل متكرر، ومن الذي يقوم بأداء الإجراء الرقابي و الجودة التي معها يتم أداء الإجراء الرقابي.

– تحديد اختبارات التحقق الأساسية للعمليات ما إذا كان هناك أخطاء في القوائم المالية.

2-3- تحليل القوائم المالية وتشخيص المركز المالي: تمثل القوائم المالية المرجع الأساسي الذي يعتمد عليه المستخدمين لإتمام عملية التحليل والتشخيص والتقييم للوضعية المالية للمؤسسة وعلى أساس نتائج هذا التحليل تتخذ القرارات التمويلية على مستوى المدى الطويل أو القصير، ومن تم فإن درجة الإفصاح والتمثيل العادل لهذه القوائم سيعزز من عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسات ولهذا الأساس لا بد على المراجع عند أداءه لمهامه من التحقق من بعض المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية:[2]

2-3-1- المعلومات المرتبطة بالتدفقات النقدية: لا يقتصر اهتمام المستثمرين في معرفة العمليات و الأحداث التي تؤثر على التدفقات النقدية خلال الفترة الحالية، بقدر اهتمامهم بالتدفقات النقدية المستقبلية فقرارات الاستثمار و الاقتراض تتخذ طبقا لتوقعات المستثمرين بزيادة الموارد النقدية، فهدف المستثمر يتمثل في استرداد الاستثمار الأصلي والحصول على عائد يتمثل في تدفقات نقدية من التوزيعات أو الزيادة في قيمة الاستثمار عند البيع، ويتوقع الدائنون كذلك استرداد أصل القرض إضافة إلى الفوائد، وعند اتخاذ القرارات يجب على المستثمرين والدائنين دراسة كمية التدفقات النقدية ودرجة المخاطر المرتبطة بها.

2-3-2- المعلومات الخاصة بموارد المؤسسة ومصادرها: يهتم المستثمرون بالمعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية ومصادرها لغرض إجراء المقارنات الزمنية والمكانية ومحاولة التفرقة بين المصادر المباشرة للتدفق النقدي، والمصادر غير المباشرة وقدرتها على تحقيق وتوليد التدفقات النقدية، كما يهتم المستثمرون بمؤشرات السيولة ومؤشرات سداد الالتزامات باعتبارها تمثل أسبابا مباشرة للمدفوعات النقدية، ومدى التزام المؤسسة بتحويل الموارد إلى تدفقات.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2006)، ص ص 483- 484.

[2] جليلة زوهري ، المرجع السابق، ص 41.

2-3-3- معلومات تتعلق بمصادر الأموال واستخداماتها:يتطلب احتواء القوائم المالية على المعلومات المفيدة في تحليل مصادر واستخدامات الأموال بصفة خاصة مايلي:

- الأموال الناتجة أو المستخدمة في التشغيل.
- الأموال الناتجة من الاقتراض أو المستخدمة في سداد القروض.
- الأموال الناتجة عن استثمارات جديدة ممولة من أصحاب رأس المال أو الموزعة عليهم.
- مصادر واستخدام الأموال الأخرى.

2-3-4- المعلومات المتعلقة بالمخاطر الكامنة في المشروعات: إن المخاطر التشغيلية والمالية والاستثمارية وغيرها الكامنة في المشروعات ترتبط إما بقدرة المؤسسة على تحقيق عائد مناسب على الأصول أو قدرتها على سداد مستحقاتها، أو تذبذب التدفقات النقدية، كما قد ترتبط بالتغيرات في أسعار السهم وعوائدها الأمر الذي يخلق مخاطر نسبية تؤثر على قرارات المستثمرين وتكوين توقعات سلبية تؤثر على قرارات المستثمرين وتكوين توقعات سلبية مبنية على الربحية الظاهرة بالقوائم المنشورة، الأمر الذي يتطلب من المراجع التعرف على هذه المخاطر وقياسها حتى يمكنه الإدلاء برأيه في القوائم المالية الأساسية و الإضافية، وأنها لا تخفي شيئا على متطلبات المستثمرين لفهم الأوضاع المالية والتشغيلية والاستثمارية، ومن بين المؤشرات المالية التي قد تدل على الانهيار المالي للمؤسسات:[1]

- تدهور صافي رأس المال العامل.
- انخفاض التوزيعات على حملة الأسهم، أو عدم الاستمرار في التوزيع.
- تمويل الأصول الثابتة بالالتزامات قصيرة الأجل.
- تدهور النسب المالية.
- تحقيق المشروع لخسائر تشغيل جوهرية.
- تزايد القروض طويلة الأجل وتراكمها.
- التعثر في سداد الالتزامات وفوائدها.
- عدم الالتزام بشروط الاتفاق والإقراض.
- التحول من الشراء الآجل إلى الشراء نقدا أو تنمية تشكيل المنتجات.
- العجز عن تمويل استثمارات جديدة، أو تنمية تشكيلية المنتجات.

لابد من الإشارة إلى أن العناصر المكونة للقوائم المالية ليست مستقلة بطبيعتها بل هي متداخلة فيما بينها حيث تعكس جوانب مختلفة من الأحداث الاقتصادية التي جرت على مستوى المؤسسة، ومن هنا تزداد أهمية المراجع في إيضاح أهم النقاط والمعلومات (كبيرة كانت أو صغيرة) فالحكم على أهميتها يعود لمستخدميها.

2-4- استخدام المعاينة في المراجعة: يقصد بالمعاينة في مجال مراجعة الحسابات أن يقوم المراجع بتطبيق إجراءات المراجعة على الأقل من 100% من المفردات داخل رصيد الحساب أو مجموعة العمليات، بما يمكنه

[1] جليلة زوهري ، المرجع السابق، ص ص 41- 42.

من الحصول على أدلة الإثبات وتقييمها بشأن بغض صفات المفردات المختارة لغرض الوصول أو المساعدة في الوصول إلى استنتاج بشأن المجتمع ككل، كما تنقسم طرق المعاينة إلى طرقتين أساسيتين هما:[1]

- المعاينة الغير إحصائية:

تعتمد هذه الطريقة على التقدير والحكم الشخصي للمراجع على ضوء مهارته وفي ضوء السياق فان المراجع يختار العينة دون اللجوء إلى قواعد الاحتمالات الإحصائية أو أي أسلوب رياضي، فحتى أن معايير المراجعة تستوجب استعمال العينات المكونة إحصائيا، إلا أنها تقبل كذلك باستعمال العينات غير الإحصائية أي تلك المستخرجة دون أي حسابات إحصائية، على أن يكون الحكم منطقي وله أساس من الصحة، وفي جميع الأحوال يمكن للمراجع استخدام هذا الأسلوب في اختبارات فعالية الرقابة الداخلية في الحالات التي يكون فيها المجتمع ممثلا من وحدات محددة أو متجانسة .

- المعاينة الإحصائية: على عكس المجوعة السابقة فان هذه المجموعة تعتمد على قواعد الرياضيات وقوانين الاحتمالات في اختبار العينة وتتميز بأنها توفر نتائج موضوعية حيت يتم تحديد حجم العينة ومفرداتها بطريقة موضوعية، ثم تفسير نتائج الاختبارات بشكل موضوعي أكثر من الطريقة السابقة، كما تمكن المراجع من قياس خطأ المعاينة ومخاطرها بشكل كمي وتساعد على اختيار عينة لا أكثر ولا أقل من اللازم بل تكون مناسبة مع مجتمع الدراسة.

2-5- مذكرات المراجعة: كثيرا ما تعترض المراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة أمور تحتاج إلى استفسارات وايضحات فيقوم بتدوينها في سجل خاص، وتدوين ما تم بشأنها فيما بعد حيث يجب عدم ترك ملاحظة دون حل أو إيضاح بشان ما تم بخصوصها، ومن الملاحظات التي يدونها المراجع في هذا السجل ما يلي:[2]

- بيان المستندات المفقودة أو غير المستوفاة لبعض الشروط شكلية أو موضوعية أو قانونية.
- كشف بالأخطاء التي عثر عليها المراجع أثناء عملية المراجعة.
- أرصدة الحسابات التي يخشى المراجع حدوث تلاعب فيها.
- كشف المسائل التي يريد استكمالها في المرات القادمة.
- كشف بما وجده من ثغرات في أنظمة الرقابة الداخلية.
- المسائل التي حرر المراجع بها مراسلات مع المشروع.
- التحفظات التي يرى المراجع وجوب إثباتها في تقريره النهائي.
- ما يحصل عليه المراجع من بيانات شفهية من مديري المشروع.

[1] مسعود صديقي، محمد حسان خمقاني، **المراجعة واسلوب العينة الإحصائية**، (مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، الجزائر، العدد 01، 2014)، ص ص 196- 197.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناجية النظرية والعلمية**، المرجع السابق، ص ص 156- 157

2-6- أوراق العمل: ويمكن التطرق إلى أوراق العمل كما يلي:

2-6-1- مفهوم أوراق العمل: تم تعريف أوراق العمل على أنها "تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل والطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها بواسطتها يكون لدى المراجع الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لدى الفحص الذي قام به والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص".[1]

2-6-2- أنواع أوراق العمل: باعتبارها وسيلة لتجميع أدلة الإثبات والقرائن التي يحتاج إليها المراجع لإبداء رأيه حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية. تنقسم أوراق العمل في النقطتين الآتيتين:[2]

- **الملف الدائم:** يحتوي الملف الدائم على العناصر التالية:

▪ عموميات، تشتمل هذه النقطة على كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الأسهم وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم والنظام الداخلي للمؤسسة، وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل التصنيع الأساسية داخلها والخريطة التنظيمية مع ذكر أسماء ومراكز الأشخاص المسؤولين داخلها و الوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها.

▪ وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية، يشتمل هذا البد على كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية مع تقديم وصف المراجع لمقوماتها ومدى الالتزام بإجراءاتها على المستوى الدوائر والوظائف .

▪ الحسابات السنوية والتقارير، يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من موجودات والتزامات وحسابات النواتج والأعباء وبرامج المراجعة بالنسبة للسنوات الثلاث الماضية، وكذا التقارير العامة والخاصة والاستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة.

▪ التحاليل الدائمة للحسابات، يكون من المفيد أن يحتفظ المراجع في ملفه الدائم على بعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات بغية مقارنتها بالسنوات السابقة وأخذ معطيات السنة الحالية للمقارنة، وعادة ما تستخدم تحاليل الحسابات المتعلقة بالأسهم، القروض، الديون طويلة الأجل، الزبائن، المؤونات، الموردين، المحزونات وإلى غير ذلك من الحسابات التي يرى المراجع أهميتها انطلاقا من طبيعة نشاط المؤسسة.

▪ كل مايتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي، يحتفظ المراجع بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب والدالة عن نظام التصاريح الواجب إتباعه وعن المعدلات الواجب الخضوع لها، وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية والإشتركات في الضمان الاجتماعي.

▪ كل ما يتعلق بالجانب القانوني، تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة، مثل محاضر الاجتماع لمجلس الإدارة وكذا العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات والوثائق المتعلقة ببراءة الاختراع وما يتعلق بالتقارير القانونية.

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المرجع السابق، ص 126

[2] رشيد سفاحلو، **أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية المحاسبية (IFRS)**، (أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلو التسيير، الشلف، الجزائر، 2016- 2017)، ص 30

– **الملف الجاري:** يختلف ملف الدورة الحالية عن الدائم كونه يخص كافة الأدلة والقرائن المبررة للعمليات التي تم تسجيلها، والطرق المتبناة خلال الدورة موضوع المراجعة، لذلك يمكن القول بان هذا الملف يحتوي على:

- برنامج تفضيلي لعملية المراجعة.
- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها.
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع المراجعة.
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، والتقرير المدعم لذلك والوثائق المستعملة في التقييم.
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفصوحة.
- كل المراسلات التي تمت مع الأطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء والموردون.
- المشاكل التي صادفت المراجع أثناء مهمته.

وفي الأخير يمكن الإشارة إلى أن هذه الأوراق المدعمة لرأي المراجع ينبغي أن يعتني بها هذا الأخير من خلال حمايتها من كل المخاطر سواء الطبيعة أو المفتعلة بغية تحريف المعلومات الواردة فيها، وذلك عن طريق حفظها في أماكن خاصة واتخاذ إجراءات تدعم حماية وتنظم مكتب المراجع.

المطلب الثالث: إعداد التقرير

بعد إنهاء المراجع لأعماله يتوجب عليه إعداد تقرير يوضح فيه رأيه فيما يتعلق بالنتائج التي تم التوصل إليها بعد قيامه بمختلف أعمال المراجعة، وتبليغ هذا الرأي إلى مستخدمي القوائم المالية من أجل اتخاذ مختلف القرارات والتي تعتمد بشكل أساسي على ما يحتويه تقرير المراجع.

شهد تقرير المراجع تطورات متعددة في الشكل و المضمون انسجاما مع تطورات المهنة و محاولات الجمعيات المهنية المختلفة إيجاد نموذج مقبول بشكل واسع. ففي أواخر القرن الثامن عشر تضمن التقرير فقرة واحدة تشهد بمدى عدالة محتويات المركز المالي بشكل رئيسي. وفي عام 1917 و نتيجة لعملية التنميط التي تمت لتقرير المراجع في الولايات المتحدة الأمريكية تم حذف لفظ "شهادة" وتمت الإشارة إلى أن نطاق عمل المراجع هو قائمة الدخل و الميزانية العمومية اللتين تم إعدادهما طبقا للخطة الموضوعة و المتفق عليها مع أصحاب العلاقة. و في أواخر عام 1934 شهد تقرير المراجع في الولايات المتحدة الأمريكية تطورا هاما في المحتوى حيث أصبح يتضمن الإشارة إلى حصول المراجع على بيانات و إيضاحات من أهم العاملين في المؤسسة، وكذلك الإشارة إلى دراسة عامة للطرق المحاسبية و حسابات التشغيل دون إجراء مراجعة تفصيلية. و في عام 1947 شهد التقرير تطورا تم التركيز من خلاله على توضيح المزيد من الإجراءات في عملية المراجعة ثم الإشارة إلى أن الميزانية العمومية و قائمة الدخل تعبر بصدق وعدالة عن حال المؤسسة وانه قد تم إعدادهما وفقا للمبادئ الحاسبية المقبولة قبولا عاما و التي طبقت في الفترة السابقة.[1]

[1] إبراهيم محمد عتيق، محمد أحمد تلالوه ، **أثر تطبيق معيار الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المراجع في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني**، (المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، المجلد 12، العدد 03، 2016)، ص ص 549– 550.

3-1- مفهوم تقرير المراجعة: يعرف تقرير المراجعة بأنه عبارة عن رأي معطى بشكل مهني ملائم يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات من الأطراف ذات الصلة ويتم صياغة هذا الرأي باستخدام المصطلحات الشائعة في محيط المهنة.

كما يعرف على أنه ملخص مكتوب يبدي فيه المراجع رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة بمثل هذه البيانات.[1]

كما يعتبر تقرير المراجعة الخطوة الأخيرة لعملية المراجعة والمنتج النهائي فلا يمكن للمراجع إعداد التقرير إلا بعد استكمال جميع إجراءات المراجعة واختبارات الفحص الأساسية وتحديد النتائج التي توصل إليها من خلال التقييم والفحص وموافقة العميل على أن تعكس القوائم المالية التعديلات الضرورية وعمليات إعادة التصنيف والملاحظات اللازمة للإفصاح التي يجب أن تظهر في القوائم المالية.[2]

3-2- أهمية تقرير المراجع: تكمن أهمية تقرير المراجعة في كونه الوسيلة التي يعبر من خلالها المراجع عن رأيه حول صدق شرعية البيانات والقوائم المالية كما يحدد مسؤوليته عن هذا الرأي ويتم الاعتماد عليه من طرف فئات مختلفة من أجل اتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية ويمكن تحديد أهمية التقرير المراجعة في العناصر التالية:[3]

- يعتبر خلاصة ما توصل إليه المراجع في نهاية المهمة فهو بمثابة كشف عن التصرفات والأعمال والنتائج يقدم إلى الملاك والأطراف الأخرى.
- يعتبر وثيقة مكتوبة تحدد مسؤولية المراجع المهنية والجنائية عن كل تقصير أو إهمال في إبداء الرأي.

تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمراجع باعتباره المنتج النهائي للمراجعة.

3-3- الفئات المستعملة لتقرير المراجع: أهم الفئات المستعملة لتقرير المراجعة هي:[4]

- المستثمرون الحاليون والمحتملون لاتخاذ قرارات الاستثمار.
- الإدارة حيث يعبر عن مستوى الأداء والفعالية للجهاز الإداري.
- الموردون والدائنون الأخرون من أجل معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها.
- العملاء والمدينون الأخرون من أجل معرفة مدى استمرارية المؤسسة.
- البنوك والمقرضين الأخرون من أجل معرفة سلامة المركز المالي للمؤسسة ضمانا لقروضهم.
- إدارة الضرائب والجهات الحكومية من أجل وضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي.

---

[1] غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص 109.

[2] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة على حسن، **أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)**، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2004)، ص 381.

[3] محمد بن الصديق، المرجع السابق، ص 39.

[4] نفس المرجع، ص 39- 40.

- المجتمع حيث يساعد في تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للمؤسسة.

3-4- مكونات تقرير المراجعة: يجب أن يتضمن تقرير المراجعة العناصر التالية:[1]

3-4-1- عنوان التقرير: أن يتضمن عنوان مناسب يساعد في التعرف عليه.

3-4-2- الجهة التي يوجه إليها التقرير: يوجه تقرير المراجعة إلى الجهة التي قامت بتعيين المراجع.

3-4-3- الفقرة الافتتاحية: يتم في هذه الفقرة التركيز على:

- أهم البيانات المالية للمؤسسة الخاضعة لعملية المراجعة والفقرة التي تغطيها.
- مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية ومسؤولية المراجع عن إبداء الرأي.

3-4-4- فقرة النطاق: تتضمن هذه الفقرة مايلي:

- وصف نطاق المراجعة وأنه تم إنجاز عملية المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الوطنية المناسبة، ونطاق المراجعة يعني بأن المراجع يقوم بإجراءات المراجعة التي يرى أنها ضرورية في تلك الظروف.
- يتضمن التقرير بيان بأن المراجعة قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة في البيانات المالية.
- يصف تقرير المراجع بأن عملية المراجعة تضمنت فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ و إفصاحات البيانات المالية.
- بأنه تم تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.
- بأنه تم تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل.
- يجب أن يتضمن التقرير بيان أن عملية المراجعة قد وفرت أساس معقولا لإبداء الرأي.

3-4-5- فقرة الرأي: يجب أن تتضمن فقرة الرأي في تقرير المراجع بشكل واضح على إطار التقارير المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وملتزمة بالمتطلبات القانونية.

3-4-6- تاريخ التقرير: يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة ولا يجب أن يسبق ذلك تاريخ مصادقة الإدارة على بياناتها المالية أو قوائمها المالية.

3-4-7- عنوان المراجع: يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد وهو عادة المدينة التي يدير فيها المراجع مكتبه المسؤول عن عملية المراجعة.

3-4-8- توقيع المراجع: يجب على المراجع أن يوقع التقرير باسم مؤسسة المراجعة أو اسم الشخص المراجع.

3-5- شروط تقرير المراجعة: يجب أن تتوفر في تقرير المراجعة جملة من الشروط يمكن تلخيصها في العناصر التالية:[2]

- أن يكون مكتوبا كونه وثيقة رسمية يعدها المراجع للجمعية العامة للمساهمين والملاك.

[1] سمير لقويرة، المرجع السابق، ص ص 58-59.

[2] محمد بن الصديق، المرجع السابق، ص 40.

- أن يكون حياديا حيث يوجه إلى جميع الفئات المستعملة لتقرير المراجعة وليس إلى فئة بحد ذاتها.
- أن يكون رسمي يتضمن توقيع المراجع وبيانات قيده في السجل التجاري والمنظمة المهنية التي ينتمي إليها.
- التاريخ يجب أن يكون مؤرخا من أجل تحديد مسؤولية المراجع في الفترة التي راجعها فقط ولا يسأل عن أحداث وقعت بعد إعداد التقرير.
- الفترة فيجب أن يتضمن تقرير المراجعة الفترة التي تمثلها القوائم المالية والتي تغطيها عملية المراجعة وإعداد التقرير.
- الوضوح يجب أن تكون صياغة التقرير واضحة وسهلة القراءة والفهم دون غموض في العبارات أو فتح باب للتأويل.

3-6- أنواع التقارير: تتعد أنواع تقارير المراجعة حسب المعيار المعتمد في ذلك كالتالي:

3-6-1- من حيث درجة الالتزام:

- التقارير العامة وهي تقارير يتم إعدادها تمشيا مع نصوص القوانين المعمول بها كالمراجعة القانونية لشركات المساهمة.
- التقارير الخاصة وهي تقارير مرتبطة بمهام محدودة كالتقرير حول تقيم شهرة المحل.

3-6-2- من حيث محتوى التقرير:

- **تقارير مطولة:** تتضمن شرحا مفصلا حول عمليات الفحص كتوصيات المراجع بخصوص نقائص النظام المحاسبي وما يجب القيام به لرفع كفاءته أو توصيات لرفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية.
- **تقارير مختصرة:** تتضمن إبداء رأي المراجع حول دفاتر المؤسسة وقوائمها المالية.

3-6-3- من حيث إبداء الرأي: وهي تتمثل فيما يلي:[1]

- **التقرير النظيف:** يصدر المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعة شروط وهي:

- أن القوائم المالية التي أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
- عدم وجود أخطأ جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي.
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.
- حصول المراجع على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة.

- **القرير التحفظي:** يقوم مراجع الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها مثل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو تعديل

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، (رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010-2011)، ص 42- 43.

تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في التقرير المراجع، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.

– **التقرير السلبي:** يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.

يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

– **الامتناع عن إبداء الرأي:** يقوم المراجع بالامتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، لذلك لا يستطيع إبداء الرأي حول البيانات المالية، وقد يمتنع المراجع عن إبداء رأيه بسبب قيود كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو نتائج الأعمال، في هذه الحالة يجد المراجع أنه من الصعب عليه تكوين رأيا عن القوائم المالية كوحدة واحدة، ومن الممكن لمراجع الحسابات أن يمتنع عن إبداء الرأي في الحالات التالية:[1]

- في حالة عدم السماح للمراجع بإرسال مصادفات للعملاء للتحقق من أرصدتهم، أو إرسال مصادقات للدائنين للتحقق من رصيد المنشأة لديهم.
- القيام بعملية الجرد مع عدم حضور المراجع أو من ينوب عنه، وعدم تمكنه من فحص الأرصدة في تاريخ لاحق.
- في حالة عدم قناعة المراجع بقيم بعض العناصر الظاهرة في الميزانية أو عدم الاقتناع بطريقة التقييم.

[1] غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص 128.

المبحث الثالث: علاقة الإجراءات التحليلية بتدقيق القوائم المالية

تعتبر الإجراءات التحليلية في المراجعة أداة مهمة وفعالة في كل مرحل عملية المراجعة، حيث يقوم المراجع باستخدامها في مرحلة التخطيط ومرحلة الفحص والاختبارات وكذلك مرحلة النظرة الشاملة لعملية المراجعة وذلك من أجل القيام بعملية المراجعة بكفاءة وفعالية.

المطلب الأول: استخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط

خلال عملية المراجعة يستعين المراجع الخارجي بالعديد من أدلة الإثبات من بينها الإجراءات التحليلية التي تعتبر أحد الوسائل التي تسمح بالحصول على هذه الأدلة، فيعمل على الاستعانة بهذه الإجراءات خلال مرحلة التخطيط من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وغيرها من الأهداف التي تساعد في تحقيق الغرض الرئيسي للمراجعة وهي إبداء الرأي حول القوائم المالية.

تعتبر الإجراءات التحليلية من الإجراءات الهامة التي تساعد المراجع الحسابات في التخطيط لعملية المراجعة وكذلك التقليل من الوقت والجهد اللازمين لعملية المراجعة، ولقد تم تناول مفهوم الإجراءات التحليلية من عدة جوانب، إذ أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين في بيان (SAS 23) الصادر عام 1978، إلى أن الإجراءات التحليلية عبارة عن مجموعة من الاختبارات التي تطبق على البيانات المالية، من خلال دراسة مقارنة العلاقات بين هذه البيانات، وتحديد مدى اعتماد المراجع على الاختبارات الأساسية من خلال تفاصيل العمليات أو الأرصدة أو من خلال الجمع بينهما، ولم يوجب (SAS 23) تطبيق الإجراءات التحليلية، كما أنه لم يحدد نسبة الاعتماد على اختبارات التحقق، بل تم تركها لتقرير المراجع وحطمه الشخصي عليها بناء على تقييمه للكفاءة والفعالية المتوقعة لاختبارات أخرى، وفي عام 1988 حل (SAS 56) محل (SAS 23)، وبموجبه تم تعريف الإجراءات التحليلية على أنها: تقييم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات المقبولة بين البيانات المالية وغير المالية.[1]

وفيما يتعلق بمراحل تطبيق الإجراءات التحليلية فإن المعيار الدولي والبيان الأمريكي المشار إليهما فقد اتفقا أيضا على الالتزام بتطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلتين من مراحل المراجعة، وإن كانا جعل استخدام إجراءات المراجعة التحليلية ممكن في المراحل الأخرى.[2]

كما أشار إرشاد المراجعة الدولي (IFAC 12) لعام 1983 إلى أن الإجراءات التحليلية، تمثل واحدة من إجراءات الاختبارات الجوهرية وهي تحليل المعلومات والاتجاهات، والتي تشمل الاستفسارات عن التقلبات

[1] محمد إبراهيم النوايسة، **مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات "دراسة ميدانية من وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن"**، (مجلة دراسات العلوم الإدارية، جامعة الأردن، المجلد 35، العدد 1، 2008)، ص 92.

[2] عصام قريط، **مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية**، (مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 25، العدد 01، 2009) ص 436.

والعلاقات غير المتطابقة مع المعلومات ذات العلاقة أو الانحرافات عن المبالغ المقدرة، كما أشار نفس الدليل أيضا، إلى أن استخدام المراجع للإجراءات التحليلية يحقق الأهداف التالية:[1]

- زيادة فهم المراجع للعميل.
- قيام المراجع بتحديد المجالات التي تمكن فيها المخاطر.
- تقييم مدى اختبار العمليات والأرصدة.
- تحديد المجالات التي تستلزم مزيدا من الفحص والمراجعة.
- تثبيت وتعزيز نتائج العمل الميداني.
- القيام بمراجعة شاملة للقوائم المالية.

يقوم المراجع بتطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة لمساعدته على تحديد طبيعة وتوقيت أعمال المراجعة التي سينفذها، ويهدف تطبيق الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة إلى:

1-1- تفهم مجال عمل المنشأة المراد مراجعتها لسنوات سابقة: يجب على المراجع أن يتفهم طبيعة عمل المنشأة المراد مراجعتها، وذلك لتحديد نقاط الضعف والقوة، وذلك من خلال مقارنة معلومات السنة الجارية والتي لم يقوم بمراجعتها بعد بمعلومات السنة السابقة التي تم مراجعتها، إذا أن ذلك يكشف عن التغيرات الجوهرية ونقاط الضعف التي تتطلب جمع أدلة إثبات والتوسع في فحصها واختبارها، وإذا لم يتم المراجعة عليها مسبقا فإنه يتم الاسترشاد بشركات تعمل بنفس المجال، وبذلك يمكن للمراجع أن يخطط ويحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، ومن الأمثلة على ذلك إذا لا يلاحظ زيارة كبيرة في رصيد الأصول الثابتة فهذا يدل على أن الجهة التي يتم مراجعتها قامت بفضل إضافات على أصولها خلال السنة محل المراجعة والتي تتطلب فحصها.[2]

وخلال هذه المرحلة يعطي المراجع أهمية للمعلومات المالية والعلاقات المتداخلة التالية لتحقيق الأهداف السابقة:[3]

- يدرس المراجع المبيعات واتجاهاتها في السنوات السابقة ومدى انحراف المبيعات الفعلية عن المقدرة وأسبابها، ثم يقوم المراجع بمقارنة نتائج دراسته للمبيعات مع حسابات المدينين.

- يهتم المراجع بدراسة تكلفة المبيعات واتجاهاتها في السنوات السابقة بالإضافة إلى نسبة إجمالي الربح ومتوسط التكلفة المباعة، ثم يقارن ويدرس العلاقة المتداخلة بين تكلفة المبيعات مع المخزون وهنا يبحث عن نقاط الضعف التي يمكن أن يكتشفها من هذه المقارنة.

---

[1] محمد ابراهيم النوايسة، المرجع السابق، ص 93

[2] سيف الدين فوزي الهندي، **مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة تطبيقية على قطاع غزة"**، (رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة غزة، فلسطين، 2006)، ص 20.

[3] محمد عايش عيد المطيري، **مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم (520)**، (رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الكويت، 2011)، ص ص 26-27.

– يقوم المراجع بدراسة تطور أرصدة العملاء عند الجهة إن وجدت والتركيز على الأعمار هذه الأرصدة، ثم يقوم بدراسة حسابات المدنين والديون المعدومة والمشكوك فيها ومقارنتها مع نتائج دراسته لأرصدة العملاء.

– يدرس المراجع رصيد المخزون لسنوات سابقة وذلك من حيث مكوناته ونسبة كل مكون إلى إجمالي المخزون، وكذلك يقوم بدراسة معدل دوران المخزون والمخصصات المكونة له، ثم يقوم بربط نتائج الدراسة مع نتائج الدراسة لحسابات الدائنين والمشتريات لتحديد أهم البنود التي تتطلب منه فحص وجمع أدلة إثبات.

– يقوم المراجع عند تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة بدراسة المصروفات ومقارنتها مع الأرصدة ذات العلاقة بكل مصروف، فيقوم بمقارنة مصروف الاستهلاك ومصروفات الصيانة مع نتائج دراسة أرصدة الأصول الثابتة، ومصروفات الفائدة مع الفائدة المستحقة.

– إن دراسة النقدية ونسب السيولة تعتبر عنصرا مهما عند التخطيط لعملية المراجعة ذلك بالإضافة إلى مقارنتها مع أرصدة المدينين.

– دراسات العلاقات والأرصدة السابقة التي تفيد المراجع في التخطيط لعملية المراجعة.

1-2- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية: ذلك من اجل تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية، لقد أشار المعيار (ISA 240): (مسؤولية المراجع اتجاه الغش عند تدقيقه للقوائم المالية)، على أن تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المراجع الخارجي يسمح له بالتعرف على المؤسسة وبيئتها، وفهم لنظام الرقابة الداخلية كما يسمح له بتحديد المخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش، أما المعيار الدولي (ISA 315): (تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال التعرف على المؤسسة وبيئتها)، فقد نص على تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط يمكن مراجع الخارجي من تحديد العمليات والأحداث غير العادية، كما تساعده في التعرف على جوانب المؤسسة التي لم تكن له معرفة بها، بالإضافة إلى أنها تمكنه من تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وعليه فتطبيق الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة يمكن من تحديد وجود المعاملات أو الأحداث أو الاتجاهات غير العادية، التي تشير إلى أمور خاصة بالقائم المالية، لذلك يجب على المراجع الخارجي عند أداء الإجراءات التحليلية أن تقوم بتطوير توقعات تتعلق بالعلاقات الواضحة التي يتوقع أن توجد بشكل معقول.[1]

1-3- تحديد نطاق عملية المراجعة: يمكن للمراجع الخارجي بالاعتماد على الإجراءات التحليلية أن يحدد مناطق احتمال المخاطر الجوهرية من خلال تقيمه لنظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى التقليص من احتمال عدم اكتشاف أخطاء هامة.[2]

1-4- تحديد برنامج المراجعة: من خلال الاعتماد على الإجراءات التحليلية يتمكن المراجع الخارجي من تحديد المجالات التي تتطلب منه عناية كبيرة، عن طريق حصر الفروق الجوهرية بين أرصدة القيم الدفترية وبين

[1] إيمان عميرش، حسين بورغدة، المرجع السابق، ص 210

[2] إيمان عميرش، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي "دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا"**، المرجع السابق، ص 18.

القيم المتوقعة وبالتالي يتمكن من تحديد التقلبات الغير العادية في هذه القيم، وبالإضافة إلى الأغراض السابقة فتطبيق الإجراءات التحليلية يمكن من تحديد وجود المعاملات أو الأحداث أو الاتجاهات غير العادية التي تشير إلى أمور خاصة بالقوائم المالية، لذلك يجب على المراجع الخارجي عند أداء الإجراءات التحليلية أن يقوم بتطوير توقعات تتعلق بالعلاقات الواضحة التي يتوقع أن توجد بشكل معقول.[1]

المطلب الثاني: استخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التنفيذ

نظرا للدور الكبير الذي تلعبه الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة، فقد استوجب من المراجع الخارجي الاستعانة بها في مختلف مراحل مهمته، وسنحاول إبراز أهمية الاستعانة بالإجراءات التحليلية خلال مرحلة التنفيذ والفحص والغرض من تطبيقاتها في هذه المرحلة.

لقد نص المعيار الدولي (ISA 330): (استجابة المراجع للمخاطر المقيمة) على أن تستخدم الإجراءات التحليلية خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة يكون كإجراءات جوهرية من أجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى القوائم المالية، وعند مستوى الإثباتات و الأرصدة المكونة لهذه القوائم، بالإضافة إلى تخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض ومقبول،[2] ويمكن توضيح أهمية استخدام الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة كما يلي:

2-1- تقييم القدرة على الاستمرارية في الاستغلال: يعد تقرير المراجع عن مدى قدرة المؤسسات الاقتصادية على الاستمرار في النشاط من بين أهم الواجبات التي على مراجع الحسابات الاضطلاع بها، حيث يعد مسؤولا في حدود العناية المهنية التي يبذلها في سبيل التقرير عن ذلك، وهذا ما نصت عليه المعايير الدولية المتعلقة بالتقرير عن الاستمرارية، وهناك ارتباط وثيق بين معيار الإجراءات التحليلية المستخدمة من قبل مراجع الحسابات ومعيار الاستمرارية، وكذا معيار التقرير عن الاستمرارية المنصوص عليها في مدونة القوانين والمعايير، وتسمح الإجراءات التحليلية بتحديد ودراسة مدى قدرة المؤسسات الاقتصادية، وشركات المساهمة على وجه الخصوص، على الاستمرارية في نشاطها الاستغلالي، وهذا لما توفره من أدوات ومؤشرات مالية، يمكن من خلالها معرفة الوضعية المالية الحالية والمستقبلية للمؤسسة أو الشركة.[3]

2-2- المساعدة في التعرف على الأخطاء أو التحريفات المحتملة في القوائم المالية: عندما يجد المراجع اختلافات غير متوقعة بين البيانات المالية للسنة الحالية والبيانات المالية الأخرى المستخدمة في عملية المقارنة، فإن هذه الاختلافات يشار عليها عادة بالتقلبات غير العادية، وأحد الأسباب المحتملة لهذه التقلبات هو وجود أخطاء أو مخالفات لذلك إذا كانت التقلبات غير العادية كبيرة فإنه يجب على المدقق تحديد سببها ويقنع نفسه

[1] إيمان عميرش، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا**، المرجع السابق، ص ص 18- 19.

[2] إيمان عميرش، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في فرنسا**، (مجلة أبعاد الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، المجلد 08، العدد 02، 2018)، ص 226.

[3] عبد الرحمان بن عيسى، **استخدامات المراجعة التحليلية في تقرير محافظ الحسابات عن قدرة شركات المساهمة في الاستمرارية في النشاط "دراسة حالة شركة بيوفارم"**، (مجلة الأبعاد الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، المجلد 08، العدد 02، 2018)، ص ص 477- 478.

أن السبب هو حدث اقتصادي مقبول وليس خطأ أو مخالفة، مثلا قيام المراجع بمقارنة نسبة مخصص الديون المشكوك فيها في تحصيلها إلى إجمالي المدينين للسنة الحالية مع نفس النسبة في السنة السابقة ووجد أنها انخفضت، وفي نفس الوقت لوحظ انخفاض في معدل دوران المدينين، حيث يشير الأثر المشترك لهذه المعلومة إلى احتمال تدني المخصص، ويطلق على هذا النوع من الإجراءات التحليلية توجيه الاهتمام، وهو يتمحور في تنفيذ المزيد من الإجراءات التفصيلية، مما قد يؤدي ذلك إلى اكتشاف الأخطاء أو المخالفات.[1]

2-3- تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة: تعتبر الإجراءات التحليلية أقل أنواع اختبارات المراجعة تكلفة، نظرا لإمكانية استخدامها دون التنقل إلى مقر الشركة محل الفحص، ولأنها تعتمد على البيانات الظاهرة في القوائم المالية الخاصة بالسنة الحالية والسنوات السابقة. [2]

2-4- تقليل الاختبارات التفصيلية: عندما لا يجد المراجع تقلبات غير عادية فإن معنى ذلك أن احتمال وجود أخطاء أو مخلفات مادية يكون منخفضا، وبذلك يقوم المراجع بتقليل الاختبارات التفصيلية التي يجريها على أرصدة الحسابات، على سبيل المثال إذا كانت نتيجة تنفيذ الإجراءات التحليلية على رصيد حساب صغير مثل حساب صغير مثل حساب التأمين المدفوع مقدما مرضية (حسب التوقعات)، يعني ذلك أن النظام الرقابة للعميل قابل للثقة فيه، ويمكننا اعتبار الإجراءات التحليلية دليلا أساسيا يدعم صدق عرض أرصدة الحسابات التي تم تنفيذ الإجراءات التحليلية في نطاقها، وذلك عندما لا ينتج عن أدائها ظهور تقلبات جوهرية، وإن ذلك يتضمن انخفاض احتمال وجود خطأ كبير أو مخالفة كبيرة، ومؤدى ذلك إلى الإجراء اختبارات تفصيلية أقل في هذا الإطار.[3]

2-5- الإجراءات التحليلية وخطر الأعمال: يستمد خطر الأعمال مقوماته، من متانة المركز الاقتصادي للمشروع الخاضع للمراجعة بالاستناد إلى معلومات قد توفرها القوائم المالية والتقارير المختلفة التي تعدها المؤسسة، أو أن المراجع يتوصل إليها من خلال تقويم نظم الرقابة الداخلية للمؤسسة، إلا أن خطر الأعمال يطور المدخل المهني الذي يدور حول خطر المراجعة، عن طريق الاعتماد على معلومات أخرى منها معلومات مالية ومنها معلومات غير مالية، منها ما تتوفر في المشروع ذاته من خلال تقويم خطر الرقابة، أو الاطلاع على القوائم المالية، أو من خارج المؤسسة كالمعلومات المتعلقة بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية التي تعتمد عليها المؤسسة، سواء كانت داخلية أو خارجية، ومنها ما يتعلق بظروف المنافسين، ومنها ما يتعلق بقدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الإستراتيجية بصورة مباشرة، إذ أن فشل المؤسسة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية قد يحمل في طياته عدم استمرار المؤسسة أو خروجها من المنافسة وما يعنيه هذا الأمر من خطر أعمال المشروع مباشرة، وخطر أعمال المراجع الناجم عن خطر أعمال المؤسسة ولا شك بأن بيان المراجع رأيه في مدى تحقيق أهداف المشروع الإستراتيجية هو نوع من تقويم أداء المؤسسة وإدارتها المختلفة، وبالتأكيد فإن هذا الأمر يتضمن

[1] محمد عايش عيد المطيري، المرجع السابق، ص 23.

[2] حسين بورغدة، إيمان عميرش، المرجع السابق، ص 209.

[3] محمد عايش عيد المطيري، المرجع السابق، ص ص 23- 24

قيمة مضافة جديدة يقدمها المراجع للإدارة وللمجتمع، وعليه فإن تحليل الأداء والاتجاهات والتغيرات والنسب المالية تقدم لمراجع الحسابات العديد من الفوائد ومنها:[1]

- تكريس معظم وقته وجهده في النواحي التي حدثت فيها الانحرافات أو تغيرات جوهرية.
- المساعدة في تحديد المجالات التي تكون أكثر من غيرها عرضة للانتقاد أو عرضة للأخطاء ومن ثم تتطلب منه التركيز وزيادة الفحص.

2-6- الإجراءات التحليلية ومراجعة بنود القوائم المالية: ويبين الجدول التالي الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المراجع حول بنود الميزانية:

الجدول (2-2): تنفيذ الإجراءات التحليلية حول بنود الميزانية

البنود	الإجراءات التحليلية المنفذة
رأس المال وحقوق الملكية	✓مقارنة رصيد كل حساب من حسابات رأس المال وحقوق الملكية لهذه السنة مع ما يقابلها من نفس الأرصدة في السنوات السابقة لتحديد الأخطاء والتحريفات المحتملة في مبالغ رأس المال و حقوق الملكية. ✓مقارنة مؤشر العائد على حقوق الملكية للسنة المالية مع ما يقابلها من نفس المؤشرات في السنوات السابقة. ✓مقارنة مؤشر الديون لحقوق الملكية لهذه السنة مع ما يقابلها من نفس المؤشر في السنوات السابقة. ✓مقارنة مؤشر الموجودات لحقوق الملكية لهذه السنة مع ما يقابلها من نفس المؤشر في السنوات السابقة للتأكد من: ✓ احتساب رأس المال غير المسدد بتاريخ الميزانية من خلال ضرب عدد الأسهم غير المدفوعة ثمنها في نهاية السنة في السعر الاسمي للسهم الواحد و ذلك لتحديد الأخطاء والتحريفات المحتملة في المبالغ غير المسددة.
الموجودات الثابتة	✓الحصول على كشف بالموجودات الثابتة وحسب كل نوع من أنواع الموجودات الثابتة مبينة فيها الكلفة ومخصص الاندثار المتراكم، ومقارنة تلك الأرصدة للسنة الحالية مع ما يقابلها في السنوات السابقة ومع ميزان المراجعة وذلك للتأكد من عدم وجود مغالاة في قيم الموجودات وتحديد أية انحرافات وتجاوزات في المبالغ المستثمرة في تلك الموجودات أو وجود حسابات وهمية. ✓مقارنة معدل دوران الموجودات الثابتة لهذه السنة مع ما يقابلها في السنوات السابقة ومع مؤشرات الصناعة للتأكد من عدم وجود مغالاة في الاستثمار في تلك الموجودات. ✓مقارنة معدل دوران إجمالي الموجودات لهذه السنة مع ما يقبلها في السنوات السابقة أو مؤشرات الصناعة للتأكد من عدم وجود أخطاء في مبالغ شراء تلك الموجودات. ✓مقارنة نسب اندثار الموجودات الثابتة (وحسب أنواعها) للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس تلك النسب في السنوات السابقة للتأكد من الأخطاء والتحريفات المحتملة في قيم الاندثارات سواء بالزيادة أو بالنقص. ✓مقارنة أرصدة الاندثارات المتراكمة للسنة الحالية مع ما يقابل نفس تلك الأرصدة في السنوات السابقة للتأكد من الأخطاء والتحريفات المحتملة في قيم الاندثار المتراكمة. ✓مقارنة أرصدة مصاريف صيانة الموجودات الثابتة في السنة الحالية مع ما يقابلها من نفس الأرصدة في السنوات السابقة للتأكد من الأخطاء المحتملة في حساب مصاريف الصيانة. ✓التأكد من تسجيل كافة عمليات الإضافات والاستبعاد على الموجودات الثابتة والأرباح والخسائر الناتجة عن تلك العمليات في السجلات الوحدة الاقتصادية وذلك من خلال طلب كشف بكافة الإضافات والاستبعاد التي جرت خلال السنة الحالية ومقارنتها مع كشوفات السنوات السابقة ومع السجلات. ✓التأكد من كافة الموجودات الثابتة المرهونة والمؤجرة والاطلاع على العقود في السجلات المالية للوحدة وإظهارها في القوائم المالية وفق المعايير الدولية أو المحلية. ✓مقارنة أرصدة ونسب الاندثار مع الأرصدة ونسب الصناعة (المنشأة المماثلة العاملة في نفس النشاط الصناعي.

[1] محمد عايش عبد المطيري، المرجع السابق، ص ص 33- 35.

المخزون	✓مقارنة نسبة مجمل الربح لهذه السنة مع ما يقابلها من نفس السنة النسبة في السنوات السابقة ومع النسب المتوقعة من قبل مراقب الحسابات لتحديد اية أخطاء وانحرافات في المخزون وكلفة البضاعة المباعة (المبيعات). ✓مقارنة معدل دوران المخزون للسنة الحالية مع مايقابلها في السنوات السابقة وذلك لتحديد ما يأتي: ▪ وجود تقادم في المخزون والذي يؤثر على تكلفة البضاعة المباعة. ▪ وجود زيادة أو نقص في المخزون. ▪ وجود مشاكل في تسعير المخزون ومعرفة سياسة التسعير المتبعة من قبل المؤسسة. ✓مقارنة تكلفة البضاعة الفعلية مع التكلفة المقدرة لها لتحديد أية أخطاء أو تحريفات محتملة في المخزون. ✓مقارنة النسبة المئوية لفروقات المخزون لهذه السنة مع ما يقابلها من نفس النسبة في السنوات السابقة لتحديد: ▪ وجود زيادة في معدلات الفروقات عن النسبة المسموح بها. ▪ عدم وجود نسب معيارية للفروقات لدى الوحدة الاقتصادية المعنية. ✓مقارنة النسب المؤوية للبضاعة تحت الصنع لهذه السنة مع مايقابلها من نفس النسبة في السنوات السابقة لتحديد وجود أية أخطاء محتملة في التكاليف الصناعية. ✓مقارنة الكميات المخزنة من البضاعة (كل حسب نوعه) مع الكميات المباعة وذلك لتحديد: ▪ وجود أخطاء أو تحريفات محتملة في الكميات المخزنة والكميات المباعة. ▪ مؤشر تحرك المخزون سواء كان بطيء أو سريع أو وجود تقادم. ▪ المشاكل في تطبيق السياسات المخزنية. ✓مقارنة متوسط فترة المخزون للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس المتوسطات في السنة السابقة لتحديد وجود أية اخطأ محتملة في سياسات التخزين. ✓الإجراءات المستخدمة من قبل المؤسسة للسيطرة على فترة القطع في نهاية السنة. ✓الطرق المستخدمة من قبل المؤسسة في تحديد المخزون الراكد والتالف. ✓وجود بضاعة أمانة للغير بحوزة المؤسسة وهل تم تسويتها واستبعادها من المخزون. ✓وجود بضاعة مرهونة أو مخزنة بمكان أخر (مخزون لدى الغير) وهل تم تسجيلها ضمن المخزون.
الدائنون و أوراق الدفع	✓ مقارنة الأرصدة الفردية لحسابات الدائنين للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس الأرصدة الفردية لحسابات الدائنين للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس الأرصدة في السنوات السابقة للتأكد من أية تحريفات أو أخطاء محتملة في حسابات الدائنين أو عدم قيام الوحدة بتسجيل بعض أرصدة . ✓ مقارنة نسبة المشتريات إلى الدائنين للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس النسب في السنوات السابقة و ذلك للتأكد من : ▪ عدم تسجيل بعض حسابات الدائنين أو وجود أخطاء و تحريفات في حسابات الدائنين. ✓ مقارنة نسبة الدائنين إلى حساب الالتزامات المتداولة للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس الأرصدة في السنوات السابقة للتأكد من : ▪ عدم القيام بتسجيل عملية شراء بضاعة على الحساب. ▪ عدم وجود حسابات الدائنين أو وجود أخطاء و تحريفات محتملة في حسابات الدائنين. ✓ مقارنة معدل دوران الدائنين للسنة الحالية مع ما يقابله من نفس المعدل للسنوات السابقة للتأكد من وجود الأخطاء و التحريفات المحتملة في حسابات الدائنين أو عدم القيام بتسجيل حسابات الدائنين أو عدم القيام بتسجيل حسابات الدائنين في السجلات. ✓ مقارنة الأرصدة المتأخرة السداد للمجهزين للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس الأرصدة في السنوات السابقة للتأكد من الأخطاء والتحريفات المحتملة في حسابات المجهزين أو عدم وجود الحساب. ✓ القيام بإعادة احتساب حساب مصروف الفائدة على أوراق الدفع على أساس متوسطات معدلات الفائدة للتأكد من: ▪ الأخطاء المحتملة في مصروف الفائدة و الفوائد المستحقة ▪ إغفال إثبات بعض أوراق الدفع في سجلات المؤسسة محل المراجعة. ✓ مقارنة أرصدة حساب أوراق الدفع الفردية للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس الأرصدة للسنوات السابقة للتأكد من أية أخطاء أو تحريفات في حساب أرصدة حسابات أوراق الدفع. ✓ مقارنة الرصيد الإجمالي لأرصدة أوراق الدفع مع ما يقابلها من نفس الأرصدة في السنوات السابقة للتأكد من الأخطاء والتحريفات المحتملة في حساب أوراق الدفع. ✓ مقارنة رصيد مصروف الفائدة المستحقة للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس الأرصدة في السنوات السابقة للتأكد من الأخطاء والتحريفات المحتملة في حساب الفوائد المستحقة.

المدينون و أوراق القبض	✓ القيام بمقارنة نسبة مردودات ومسموحات المبيعات إلى إجمالي المبيعات لهذه السنة مع ما يقابلها من نفس النسب في السنوات السابقة لتحديد أية أخطاء أو تحريفات في مردودات ومسموحات المبيعات والمدينين. ✓ مقارنة أرصدة العملاء ذات القيم المعنية (القيم الكبيرة) لهذه السنة مع ما يقابلها من نفس الأرصدة في السنوات السابقة لتحديد الأخطاء والتحريفات المحتملة في حسابات المدينين وحسابات قائمة الدخل ذات الصلة. ✓ مقارنة قيمة المبيعات الشهرية لهذه السنة مع السنوات السابقة وعلى مستوى كل خط إنتاج لتحديد التحريفات والأخطاء المحتملة في الحسابات المدينين والمبيعات. ✓ مقارنة معدل دوران المدينين لهذه السنة مع ما يقابلها من نفس المعدلات في السنوات السابقة أو بيانات الصناعة أو القطاع التي تعمل بها المؤسسة لتحديد الأخطاء المحتملة في حسابات المدنين والديون المعدومة والديون الغير قابلة للتحصيل. ✓ الحصول على تحليل لأعمار الديون للعملاء ومقارنة عدد أيام عمر رصيد كل حساب من حسابات المدنين للسنة الحالية مع أرصدة الحسابات في السنوات السابقة ومع معدل دوران المدنين للتأكد من عدم إدراج حسابات وهمية ضمن حسابات المدنين فضلا عن وجود تضخيم أو تقليل في حسابات الديون المشكوك تحصيلها. ✓ مقارنة أرصدة الديون المتأخر سدادها لهذه السنة مع ما يقابلها من نفس الأرصدة في السنوات السابقة للتأكد من وجود الأخطاء المحتملة في حسابات المدنين وحسابات الديون المستحقة السداد. ✓ الاستفسار من إدارة المؤسسة عن الأرصدة المدينة الأخرى، ما إذا كانت مرهونة أو مباعة أو مخصومة. ✓ مقارنة أرصدة أوراق القبض للسنة الحالية مع مثيلاتها في السنوات السابقة. ✓ التأكد من مطابقة أرصدة حسابات المدنين مع تحاليل تلك الأرصدة والأرصدة الظاهرة في ميزان المراجعة. ✓ التأكد من السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل إدارة الوحدة لإثبات حركة العملاء في سجلات المؤسسة. ✓ الاستفسار من إدارة المؤسسة عن الطرق المستخدمة لتحديد بطيئية الحركة وكيفية تحديد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها مع دراسة مدى كفاية المخصصات المحتسبة من قبل تلك المؤسسة. ✓ مقارنة نسبة الديون المشكوك في تحصيلها لهذه السنة مع ما يقابلها من نفس النسب في السنوات السابقة لتحديد أية أخطاء محتملة في حسابات مصاريف الديون المعدومة والحسابات المشكوك في تحصيلها. ✓ مقارنة نسبة مصروف الديون المعدومة لهذه السنة مع ما يقابلها من نفس النسب في السنوات السابقة لتحديد حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل والتي لم يتم تكوين مخصص لها.
النقدية	✓ مقارنة رصيد حساب النقدية في السنة الحالية مع ما يقابلها من نفس الأرصدة في السنة السابقة للتأكد من الأخطاء المحتملة في مبالغ النقدية المثبتة في السجلات. ✓ التأكد من التحويلات التي قامت بها الوحدة بين المصارف من خلال فحص كشف التحويلات بين المصارف لفترة قبل و بعد تاريخ المطابقة للتأكد من وجود أخطاء أو تلاعب محتمل في أرصدة المصارف من خلال القيام بإيداع مبالغ في أخر السنة الحالية بمصرف أخر لتغطية السرقة في النقدية. ✓ التأكد من إيداع المبالغ في المصارف من خلال مقارنة كشف الإيداعات لدى المصرف مع السجلات للتأكد من الأخطاء و التلاعب المحتملة في حساب النقدية. ✓ مقارنة رصيد تحليل حساب المدينين مع السجلات وذلك للتأكد من عدم قيام الوحدة الاقتصادية بالاتي : ▪ إثبات خصم مسموح به وهمي. ▪ اختلاس متحصلات من المدينين مع عدم إثباتها في السجلات. ✓ مقارنة مؤشر نسبة التداول مع مثيلاتها في السنوات السابقة للتأكد من الأخطاء و التلاعب المحتملة في حساب النقدية. ✓ مقارنة نسبة النقد الموجود إلى النقد المستثمر للسنة الحالية وما يقابلها من نفس النسب في السنوات السابقة. ✓ التأكد من المبالغ المقبوضة فعلا و المبالغ المستحقة التي لم يتم قبضها من خلال مقارنة المبيعات الشهرية للعام الحالي مع مثيلاتها في السنوات السابقة. ✓ الاستفسار من إدارة المؤسسة عن أية متعلقات من فترات زمنية طويلة أو غير عادية مع العملاء. ✓ مقارنة نسبة التداول أهذه السنة مع مثيلاتها في السنوات السابقة للتأكد من الأخطاء و التحريفات المحتملة في حساب النقدية. ✓ مقارنة كشف التدفق النقدي لهذه السنة مع مثيلاتها في السنوات السابقة للتأكد من الأخطاء المحتملة في حساب النقدية.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد: ناظم شعلان جبار، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية**، (مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة العراق، المجلد 13، العدد 02، 2012)، ص ص 154- 161.

كما يبين الجدول التالي الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المراجع حول بنود جدول حسابات النتائج:

الجدول (2-3): تنفيذ الإجراءات التحليلية حول بنود المصروفات والإيرادات

البنود	الإجراءات التحليلية المنفذة
المصروفات	✓مقارنة رصيد حساب مصاريف التشغيل للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس الأرصدة في السنوات السابقة. ✓مقارنة النسبة المئوية لحصة الوحدة الاقتصادية من الضمان الاجتماعي للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس النسب في السنوات السابقة. ✓مقارنة رصيد حساب مصروف فوائد القروض للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس الأرصدة في السنوات السابقة. ✓مقارنة رصيد حساب الخسائر والمصاريف الأخرى الناتجة من الصفقات الطارئة و العرضية للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس الأرصدة في السنوات السابقة. ✓مقارنة أرصدة المشتريات ومردودات ومسموحات المشتريات للسنة الحالية مع ما يقابلها من تلك الأرصدة في السنوات السابقة لتحديد الأخطاء المحتملة في تلك الحسابات. ✓مقارنة رصيد حساب مصاريف التامين المدفوع مقدما للسنة الحالية مع ما يقابلها من تلك الأرصدة في السنوات السابقة لتحديد الأخطاء المحتملة في مصاريف التامين و مصاريف التامين المدفوع مقدما. ✓مقارنة نسبة مصاريف العمولة على المبيعات للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس النسب في السنوات السابقة لتحديد الأخطاء و التحريفات المحتملة في مصاريف العمولة و العمولات المستحقة. ✓مقارنة رصيد حساب كل مصروف من المصاريف مع الأرصدة المقدرة لها لتحديد الأخطاء المحتملة في أرصدة حسابات المصاريف. ✓مقارنة رصيد مصروفات السنوات السابقة للسنة الحالية مع ما يقابلها من تلك الأرصدة في السنوات السابقة لتحديد الأخطاء المحتملة في تلك الحسابات.
الإيرادات	✓مقارنة أرصدة حساب الإيرادات (حسب أنواعها) للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس الأرصدة في السنوات السابقة لتحديد الأخطاء المحتملة في تلك الأرصدة. ✓مقارنة نسبة مجمل الربح للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس السنة في السنوات السابقة. ✓مقارنة نسبة مردودات و مسموحات المبيعات كنسبة مئوية من المبيعات للسنة الحالية مع ما يقابلها من تلك النسب في السنوات السابقة. ✓التأكد من صحة احتساب مردودات و مسموحات المبيعات و الخصم النقدي في سجلات المؤسسة. ✓مقارنة أرصدة الإيرادات الأخرى (كإيراد العقارات المؤجرة للغير) للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس الأرصدة في السنوات السابقة للتأكد من الأخطاء المحتملة في تلك الحسابات. ✓مقارنة أرصدة المكاسب و الإيرادات الأخرى الناجمة عن الأحداث الطارئة و العرضية للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس الأرصدة في السنوات السابقة لتحديد الأخطاء المحتملة في تلك الأرصدة. ✓التحقق من صحة احتساب أرصدة عوائد الاستثمار في السنة الحالية مع ما يقابلها من نفس الأرصدة في السنوات السابقة. ✓مقارنة رصيد إيرادات السنوات السابقة للسنة الحالية مع ما يقابلها من تلك الأرصدة في السنوات السابقة لتحديد الأخطاء المحتملة في تلك الحسابات.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد: ناظم شعلان جبار، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية**، (مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة العراق، المجلد 13، العدد 02، 2012)، 161-162.

2-7- أنواع الإجراءات التحليلية المستخدمة خلال عملية التنفيذ: تختلف الإجراءات التحليلية حسب أنواع البيانات التي يقوم المراجع بمقارنتها، حيث تمكن الإجراءات التحليلية من التعرف على وضعية المؤسسة مقارنة بالسنوات السابقة، بالإضافة إلى مقارنة أدائها مع المؤسسات الأخرى التي تعمل في نفس قطاع الصناعة، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:[1]

- مقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه.
- مقارنة بيانات الجهة المراد مراجعتها مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة.
- مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها في السنة السابقة.
- مقارنة تفاصيل إجمالي رصيد مع ما يقابلها في السنة السابقة.
- حسابات النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة.
- مقارنة بيانات الجهة المراد مراجعتها مع توقعاتها.
- مقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع توقعات المراجع.
- مقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع النتائج باستخدام بيانات غير مالية.

المطلب الثالث: استخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التقرير

عند الاقتراب من نهاية عملية المراجعة يساعد تطبيق الإجراءات التحليلية على تحديد ما إذا كانت القوائم المالية المعدلة منطقية في ضوء الأدلة التي تم جمعها خلال عملية المراجعة، وخلال هذه المرحلة يتم استعراض شامل لكل العلاقات غير المتوقعة.

يكمن الهدف في استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة للقوائم المالية محل المراجعة قرب نهاية عملية المراجعة هو تقييم سلامة الاستنتاجات التي تم الوصول إليها أثناء المراجعة بما في ذلك رأي المراجع حول القوائم المالية.

ويطبق المراجع الإجراءات التحليلية عند الاقتراب من نهاية عملية المراجعة من أجل تكوين قراره العام فيما إذا كانت القوائم المالية ككل مطابقة لمعرفة المراجع بطبيعة العمل، وأن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها جراء تطبيقه للإجراءات التحليلية في المراجعة يراد بها تعزيز الاستنتاجات المتكونة خلال مرحلة الفحص والاختبارات من عملية المراجعة، وبالتالي الوصول إلى نتيجة عامة بمعقولية القوائم المالية، ومن ناحية أخرى فإنها تكون بمثابة مؤشر عن العمليات المالية التي تتطلب إجراءات إضافية وقد اعتبرت معايير المراجعة الدولية هذه الخطوة إلزامية للمراجع وذلك عند قيامه بتقييم الأدلة المختلفة والخروج بالرأي النهائي، وتهدف هذه الخطوة بشكل

[1] ساري حامد العبدلي، **أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراجعين الماليين" دراسة ميدانية في وزارة المالية دولة الكويت"**، (رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الكويت، 2011)، ص ص 37- 40.

رئيسي إلى تمكين المراجع من تقدير مدى سلامة وعدالة وصدق القوائم المالية بشكل عام، بالإضافة إلى إمكانية الحكم على استمرارية المنشأة، وبالتالي تمكين المراجع من تكوين صورة النهائية عن القوائم المالية.[1]

ويعد القيام بالإجراءات التحليلية في نهاية عملية المراجعة ضروريا لمراجع الحسابات لأن إجراء مثل هذه الاختبارات يساعده في معرفة كون القوائم المالية مضللة نسبيا وتحديد المشاكل المالية التي تواجه الوحدة الاقتصادية ووضع نظرة موضوعية نهائية عن القوائم المالية التي تم مراجعتها، ويجب على مراجع الحسابات تطبيق الإجراءات التحليلية للوصول إلى النتائج العامة عن ما إذا كانت البيانات المالية ككل متفقة مع معرفة مراجع الحسابات بالمعلومات عن النشاط، وذلك لأن مراجع الحسابات يعتمد على النتائج التي يحصل عليها جراء استخدام الإجراءات التحليلية لدعم النتائج الأحرى المتكونة لديه أثناء قيامه بعمليات المراجعة المنفردة لعناصر القوائم المالية والتي تساعده في التوصل إلى النتيجة العامة لمدى معقولية القوائم المالية.[2]

وتتطلب هذه المرحلة تجميع المعلومات ومراجعة التغيرات في القوائم المالية والحسابات الختامية في السنة الحالية عن السنة السابقة والتي قد تتطلب من مراجع الحسابات مناقشة إدارة المؤسسة عن الحسابات المهمة نسبيا التي قد تكون هناك الحاجة إلى عمل اختبارات أساسية إضافية للحسابات التي يجري تخطيطها من قبل مراجع الحسابات.

وعليه يطبق المراجع الإجراءات التحليلية عند الاقتراب من نهاية عملية المراجعة من أجل تكوين قراره العام وتتمثل الإجراءات التحليلية في المرحلة الأخيرة من عمل المراجعة في قراءة القوائم المالية والملاحظات والبيانات الملحقة بها وذلك بغرض:[3]

– بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي قام بها بجمعها والتي تخص الأرصدة التي اعتبرها غير عادية في مرحلة تخطيطه لعملية المراجعة.

– التوصل إلى أرصدة الحسابات أو العلاقات غير العادية، والمخالفات في القوائم المالية التي لم يسبق له تحديدها.

– الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط الجهة وما أظهرته من نتائج خلال الفترة المالية محل المراجعة.

– الحكم على حقيقة المركز المالي للمؤسسة في نهاية الفترة التي تم مراجعتها والتأكد من إمكانية الجهة على الاستمرار.

ويستخدم المراجع أدوات مختلفة من أدوات الإجراءات التحليلية للتواصل إلى الأهداف السابقة وهذه الأدوات هي:

---

[1] محمد أكرم أبو شرخ، **أثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الإنحرفات "دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة"**، (رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة غزة، فلسطين، 2012)، ص 21.

[2] ناظم شعلان جبار، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية**، (مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة العراق، المجلد 13، العدد 02، 2012)، ص ص 129– 130.

[3] علاء جواد الباز، المرجع السابق، ص ص 57– 58.

- تحليل النسب.

- مقارنة الأرصدة المدرجة في القوائم المالية بالأرقام المناظرة لها في القوائم المالية للجهة محل المراجعة والتي تخص السنة السابقة.

- تحليل الاتجاه.

- تحويل الأرقام إلى نسب مئوية، حيث ينسب المراجع قيمة كل أصل من أصول الميزانية على سبيل المثال إلى قيمة إجمالي الأصول، وكذلك بالنسبة للخصوم ولبنود قائمة الدخل...الخ.

وفي ضوء ما سبق فإن إجراءات المراجعة التحليلية خلال المرحلة النهائية لعملية المراجعة تعتبر مراجعة نهائية للأخطاء الجوهرية أو المشاكل المالية، وذلك لمساعدته في إلقاء نظرة موضوعية شاملة على القوائم المالية وتكوين الرأي النهائي عما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المراجع بطبيعة عمل المؤسسة.[1]

[1] اسماعيل محمد مطر، **مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المدققين الداخليين في المصارف العامة في قطاع غزة**،(رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة غزة، فلسطين، 2015)، ص 47.

خلاصة:

يستخدم المراجعون الإجراءات التحليلية لمساعدتهم في تخطيط طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة الواجب القيام بها، لذلك يجب تشجيع مراجعي الحسابات على استخدام المراجعة التحليلية ومزاياها عند تدقيق القوائم المالية لما لها من أهمية وفوائد في مساعدتهم في تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى حد مقبول، وأيضا بهدف زيادة الالتزام من قبل المراجعين بتطبيقها عند فحص القوائم المالية.

وفي هذا الفصل تم التطرق إلى أهمية القوائم المالية كأداة للاتصال تسمح بتوصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة، كما تم التطرق في هذا الفصل إلى خطوات عملية التدقيق بداية من التخطيط لعملية التدقيق ثم التنفيذ بالإضافة إلى إعداد التقرير حيث تم التطرق إلى هذه الخطوات وإبراز أهمية كل خطوة، كما تناول هذا الفصل طبيعة العلاقة بين استخدام الإجراءات التحليلية وخطوات التدقيق (التخطيط، التنفيذ، إعداد التقرير).

تمهيد:

في هذه الفصل سيتم التعرف على مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية، وذلك عبر القيام بتحليل اتجاه آراء العينة المستهدفة حول محاور استبانة الدراسة ومعرفة مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التخطيط عند تدقيق القوائم المالية وتنفيذ عملية التدقيق بالإضافة إلى مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية إعداد التقرير، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث بحيث تضمن المبحث الأول، منهجية إعداد الدراسة وتوضيح الخطوات التي تم القيام بها لإعداد استبانة الدراسة، وتحليل خصائص العينة المستهدفة في هذه الدراسة، أما المبحث الثاني فقد تناول اختبار التوزيع الطبيعي لمعرفة الأدوات المناسبة لتحقيق غرض الدراسة والإجابة على فرضيات المطروحة، كما تم التأكد من مدى اتساق استبانة الدراسة، في حين كان المبحث الثالث مخصصا لتحليل إجابات المبحوثين واختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: منهجية إعداد الدراسة الميدانية

خلال هذا الجزء سيتم تحديد المنهجية المتبعة في هذه الدراسة، والمصادر التي تم الاعتماد عليها في جمع المعلومات، بالإضافة إلى خطوات إعداد هذه الدراسة والمحاور المكونة للاستبانة المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات.

المطلب الأول: المنهجية المتبعة وإعداد استبانة الدراسة

لإنجاز هذه الدراسة سيتم تحديد المنهجية التي سيتم اتباعها وشرح كيفية إعداد استبانة الدراسة والتي تعتبر من أهم مراحل الدراسة الميدانية حيث تم توزيعها على عينة من مكاتب المراجعة، ومن أجل إعدادها فقد تم القيام بالعديد من الخطوات التي تضمن الحصول على المعطيات اللازمة للقيام بالدراسة الميدانية.

1-1- منهجية الدراسة: قبل القيام بهذه الدراسة تم تحديد المنهج المتبع لإنجازها بحيث لا يمكن القيام بأي دراسة والوصول إلى هدفها دون الاستعانة بمجموعة من القواعد والأساليب الهامة والتي تسهل تحقيق أهداف الدراسة، فالمنهج هو أسلوب للتفكير والتنفيذ يتم الاعتماد عليه لإنجاز البحوث والدراسات المختلفة، فهو يسمح بتنظيم الأفكار وتحليلها وعرضها للوصول إلى حقائق حول مختلف الظواهر موضوع الدراسة، وبالتالي يتضح لنا أهمية تحديد واختيار المنهج المتبع وضرورة اختياره بدقة عبر المعرفة العلمية لمناهج البحث العلمي.

وعليه فإن وجود قواعد وأساليب لإنجاز هذه الدراسات يسمح بتحديد طرق وإجراءات جمع البيانات وتحليلها، وبالتالي فإن تحديد المنهج المتبع بدقة سيسمح برسم الطريقة التي سيتم سلوكها للإجابة على أسئلة هذه الدراسة، وبناء على ذلك فقد تم استخدام المناهج التالية:

1-1-1- المنهج الاستقرائي: ويعتمد هذا المنهج على جمع البيانات والتي تسمح بتعميم النتائج، فهو أسلوب بحثي يتم استخدامه في تعميم نتائج الدراسة الخاصة على الدراسة العامة، بحيث أنه وفقا لهذا المنهج فإنه يتم البدء بالجزئيات للوصول منها إلى قوانين عامة، وعليه فالاستقراء هو كل استدلال ينتقل فيه من الخاص إلى العام، أي من الجزء إلى الكل.

1-1-2- المنهج الوصفي: تم الاعتماد على المنهج الوصفي وذلك عند تحليل إجابات المبحوثين حول مختلف أبعاد هذه الدراسة، بعد إعطائها صفات رقمية.

1-1-3- المنهج التحليلي: تم الاعتماد على المنهج التحليلي عند تفسير النتائج المتحصل عليها، وذلك عند تحليل اتجاهات المبحوثين حول محاور استبانة الدراسة، بالإضافة إلى تحليل نتائج اختبار الفرضيات.

1-2- طرق جمع البيانات: تم الاعتماد على نوعين من البيانات:

1-2-1- البيانات الأولية: بحيث تم استخدام أدوات معينة لجمع البيانات الأولية كتوزيع الاستبانة على عينة الدراسة وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة.

1-2-2- البيانات الثانوية: بحيث تم مراجعة الكتب والدوريات ومختلف المنشورات المتعلقة بموضوع الدراسة، والتي تناولت موضوع الإجراءات التحليلية وتدقيق القوائم المالية في إطار الاطلاع على مختلف

الأبحاث والدراسات التي تسهم في إثراء هذه الدراسة، وأخذ فكرة تسمح بالتعرف على الأسس العلمية والطرق السليمة في إعداد مثل هذه الدراسات.

1-3- إعداد استبانة الدراسة: خلال هذه الدراسة تم الاستعانة بإستبانة لجمع المعلومات والبيانات ومن أجل تصميم استبانة الدراسة في صورتها النهائية والتي تم توزيعها على مكاتب مراجعي الحسابات فقد تم القيام بالإجراءات والخطوات التالية من أجل حسن تصميمها وضمان أن تؤدي الهدف الذي أعدت من أجله وتمثلت هذه المراحل والخطوات في الآتي:

1-3-1- مرحلة تحديد أهداف الدراسة: وهي تعتبر المرحلة الأولى من مراحل إعداد الاستبانة والتي تمثلت في التعرف على طبيعة العلاقة بين الإجراءات التحليلية وتدقيق القوائم المالية بوضوح ودقة، بحيث أنه إذا كان الهدف (الغرض من الدراسة) غامضا جاءت الاستبانة أيضا غامضة، حيث أنه لا يجب أن تعد الاستبانة قبل أن يتم تلخيص وتحقيق معرفة وفهم تام لغرض الدراسة واختيار العينة المناسبة لتحقيق هذا الهدف.

1-3-2- تحديد البيانات المطلوب جمعها: وتتحدد بناء على أهداف الدراسة والتساؤلات التي تسعى للإجابة عليها وفروضها، ويعتبر تحديد نوعية وكمية البيانات المطلوب جمعها الخطوة الثانية بعد تحديد أهداف الدراسة مما يسمح بتحديد مدى أهمية البيانات التي تم جمعها في تحقيق أهداف الدراسة وحذف الأسئلة التي لا تفيد في تحقيقها، وأثناء تحديد البيانات التي تتضمنها استمارة الاستبانة تم الاطلاع على الاستبانات التي سبق إعدادها في بحوث ودراسات مماثلة لمراجعة الأسئلة المطروحة وتحسين ما قد يتراءى تحسينه منها أو إعادة صياغته ليخدم أغراض الدراسة.

1-3-3- إعداد الاستبانة في صورتها الأولية: يمر إعداد استمارة الاستبانة في صورتها الأولية بعدة خطوات بدءا بإعداد رؤوس الموضوعات التي ستشملها الاستبانة بالاسترشاد بمتغيرات الدراسة، ثم كتابة الأسئلة حسب كل متغير من متغيرات الدراسة ومراعاة الاعتبارات المنهجية والصياغة في لغة هذه الأسئلة مع تحديد نوع الأسئلة المدرجة في استمارة الاستبانة من حيث المضمون والشكل حيث تم استخدام الأسئلة المغلقة والتي يجيب من خلالها كل فرد من عينة الدراسة بجواب واحد من بين الاختيارات المطروحة، بالإضافة إلى إدراج سؤال مفتوح يتيح للمبحوث تقديم إجابة حرة حول ما تم استجوابه، وخلال هذه المرحلة تم توزيع الاستبانة على بعض المحكمين المختصين بحيث قدموا نصائح وتوجيهات تتعلق بهذه الاستبانة.

1-3-4- الاختبار القبلي: يعد الاختبار القبلي خطوة هامة تسبق إجراء الدراسة الميدانية على العينة الكاملة بحيث تم إجراء الاختبار القبلي على خمسة (5) من أفراد العينة للحصول على معلومات وتطوير الاستبانة لتبدو بصورة أفضل، بالإضافة إلى معرفة الوقت المستغرق في عملية التوزيع ومعرفة احتمالات الرفض للإجابة على بعض الأسئلة، والحصول على أية ملاحظات أو تعليقات من المبحوثين حول قائمة الأسئلة والتي يمكن أن تكون مفيدة لإعداد الدراسة.

1-3-5- مراجعة الاستبانة وصياغتها في صورتها النهائية: بعد اختبار استبانة الدراسة والأخذ بعين الاعتبار التوجيهات والإرشادات المقدمة من طرف الأساتذة المحكمين، ومراعاة نتائج الاختبار القبلي تم صياغة أسئلة الاستبانة في شكلها النهائي وإعادة توزيعها على العينة محل الدراسة.

1-4- الصعوبات التي واجهت الطالب أثناء إنجاز الدراسة الميدانية: تتمثل أهم الصعوبات التي واجهت الطالب أثناء الدراسة الميدانية فيما يلي:

- ✓ تشتت مجتمع الدراسة من حيث تواجد مكاتب مراجعة الحسابات في مناطق جغرافية مختلفة ومتباعدة.
- ✓ عدم رغبة المبحوثين في الإجابة أو استكمال الأسئلة والإجابة عنها كاملة وذلك قد يعود لقلة الوعي لديهم بأهمية البحث العلمي.
- ✓ الإجابة العشوائية على بعض الأسئلة والتي تتطلب من المبحوث أن يكون على قدر كبير من الاطلاع فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة.
- ✓ الانتظار لمدة طويلة حتى استرجاع الاستبانة.

المطلب الثاني: تصميم أقسام استبانة الدراسة

بعد عدة مراحل من الإعداد وإجراء التعديلات المطلوبة واللازمة تم تصميم هذه الاستبانة وأصبحت معدة للتوزيع على عينة الدراسة، ومن أجل تحقيق الهدف من إعدادها فقد تم تصميمها بشكل منظم وواضح، مما يسمح لأفراد العينة التي سيتم استجوابها من فهم الهدف من الاستبانة والإجابة عن الأسئلة المدرجة بشكل يخدم أهداف الدراسة.

صممت هذه الاستبانة في صورتها الأولية بعد الاطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة سواء العربية أو الأجنبية وقد تم إعدادها على النحو التالي:

2-1- القسم الأول: خلال هذا القسم تم طرح أسئلة تتعلق بالبيانات الشخصية المتعلقة بعينة الدراسة، ويتكون هذا القسم من خمسة (5) أسئلة وهي:

- ✓ جنس كل فرد من أفراد العينة.
- ✓ الفئة العمرية لأفراد العينة.
- ✓ الوظيفة الحالية لأفراد العينة.
- ✓ عدد سنوات الخبرة المهنية لأفراد العينة.
- ✓ الشهادة المتحصل عليها بالنسبة لأفراد العينة.

2-2- القسم الثاني: ويتكون هذا القسم من أسئلة المحورين الرئيسيين لهذه الدراسة، ويتعلق المحور الأول بالمتغير المستقل "الإجراءات التحليلية" أما المحور الثاني فهو خاص بالمتغير التابع "تدقيق القوائم المالية" ويضم ثلاثة محاور يتعلق كل محور بـ "التخطيط لعملية التدقيق، تنفيذ عملية التدقيق وإعداد التقرير وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-1): محاور استبانة الدراسة

متغيرات الدراسة	الأبعاد (المحاور)	المجال	عدد الأسئلة
المتغير المستقل	الإجراءات التحليلية	8-1	8
المجموع			**8**
المتغير التابع	التخطيط لعملية التدقيق	18-9	10
	تنفيذ عملية التدقيق	31-19	13
	إعداد التقرير	38-32	7
المجموع			**30**
المجموع العام			**38**

المصدر: من إعداد الطالب.

من خلال الجدول (3-1) أعلاه يتضح لنا بأن القسم الثاني من الاستبانة يتكون من محورين:

- **المتغير المستقل:** ويتعلق هذا المحور بالمتغير المستقل أي الإجراءات التحليلية ويضم 8 عبارات وذلك من العبارة 1 وحتى العبارة 8.
- **المتغير التابع:** ويتعلق هذا المحور بالمتغير التابع تدقيق القوائم المالية بحيث يتشكل من 30 عبارة مقسمة على ثلاثة محاور وأبعاد وذلك من العبارة 9 إلى العبارة 38 ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

- **البعد الأول:** ويتمثل في التخطيط لعملية التدقيق ويتشكل من 10 عبارات وذلك من العبارة 9 إلى 18.
- **البعد الثاني:** ويتمثل في تنفيذ عملية التدقيق ويتشكل من 13 عبارة وذلك من العبارة 19 إلى 21.
- **البعد الثالث:** ويتمثل في إعداد التقرير ويتشكل من 7 عبارات وذلك من العبارة 22 إلى 38.

2-3- القسم الثالث: خلال هذا القسم تم إعطاء المجال لمراجعي الحسابات من أجل إبداء آراء أخرى حول الموضوع من خلال التجربة التي اكتسبوها خلال أدائهم لمهامهم وأعمالهم وبما يخدم موضوع الدراسة.

المطلب الثالث: تحليل الخصائص الشخصية لعينة الدراسة

تعتبر الخصائص الشخصية لعينة الدراسة من الأمور الهامة وهذا حتى يتم معرفة خصائص المهنيين الممارسين لمهام مرجعة الحسابات، وعليه سيتم تحليل نتائج هذه الدراسة تحليلا وصفيا عبر استخدام التكرارات، والنسب المئوية للتعرف على البيانات الشخصية لعينة الدراسة.

يمكن التطرق إلى الخصائص الشخصية لعينة الدراسة عبر التعرف أولا على مجتمع الدراسة والعينة التي تم الحصول منها على الإجابات التي تتعلق باستبانة الدراسة، بالإضافة إلى تحليل الخصائص الشخصية لهذه العينة والتي تتمثل في الجنس، العمر، الوظيفة، الخبرة المهنية والمؤهل العلمي وذلك كما يلي:

3-1- عينة ومجتمع الدراسة: قبل البدء بهذه الدراسة تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة، حيث أنه من أجل الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة يجب تحديد المجتمع الذي ينسجم مع الدراسة قيد الإنجاز وعليه يمكن تحديد مجتمع وعينة الدراسة كما يلي:

3-1-1- مجتمع الدراسة: بما أن مكاتب المراجعة هم من يمارسون مهنة المراجعة وتدقيق القوائم المالية فقد حدد مجتمع الدراسة بمكاتب وذلك حسب الجدول الوطني الذي يصدره المجلس الوطني للمحاسبة سنويا والذي يقدم الأفراد الممارسين لمهنة المراجعة.

3-1-2- عينة الدراسة: لدواعي تشتت مجتمع الدراسة عبر التراب الوطني فإنه كان من الأفضل تحديد عينة لإتمام هذه الدراسة بشكل دقيق ومنسجم حيث تم تحديدها وحصرها في مكاتب المراجعة الذين يمارسون أعمالهم بالشرق الجزائري والجنوب الشرقي، ويبين الجدول (3-2) الاستبانات التي تم توزيعها وتلك التي تم استرجاعها بالإضافة إلى الاستبانات التي تم استبعادها، ويوضح الجدول أيضا الاستبانات الصالحة للاستخدام في هذه الدراسة، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

الجدول (3-2): الاستبانات المستخدمة في الدراسة

	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المسترجعة	الاستبانات غير الصالحة للاستخدام	الاستبانات المستخدمة
الاستبانات الورقية	51	47	2	45

المصدر: من إعداد الطالب.

انطلاقا من الجدول (3-2) فقد تم توزيع 51 استبانة على مكاتب المراجعة بولايات بسكرة، باتنة، ورقلة، عنابة، وقد تم استرجاع 47 استبانة، في حين كان عدد الاستبانات غير الصالحة للعمل بسبب عدم قيام المبحوثين باستكمال الإجابة وغيرها من الأسباب الأخرى اثنان (2)، وبلغ عدد الاستبانات الصالحة للعمل (45) استبانة.

3-2- تحليل الخصائص الشخصية لعينة الدراسة: سيتم تحليل نتائج هذه الدراسة تحليلا وصفيا عبر استخدام التكرارات، والنسب المئوية للتعرف على البيانات الشخصية لعينة الدراسة.

3-2-1- توزيع عينة الدراسة وفقا للجنس: ويوضح الجدول (3-3) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس وذلك كما يلي:

الجدول (3-3): توزيع عينة الدراسة وفقا الجنس

الجنس	التكرارات	النسب المئوية (%)
ذكر	42	93.3
أنثى	3	6.7
المجموع	45	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال نتائج الجدول (3-3) يتضح لنا أن ما يمثل نسبة 93.3 % من عينة الدراسة ذكور بينما الباقي أي 6.7 % إناث ويعود ذلك إلى أن القوى العاملة في مجال المراجعة في الجزائر هم ذكور.

3-2-2- توزيع عينة الدراسة وفقا للعمر: ويوضح الجدول (3-4) توزيع عينة الدراسة وفقا للعمر وذلك كما يلي:

الجدول (3-4): توزيع عينة الدراسة وفقا للعمر

العمر	التكرارات	النسب المئوية (%)
31-40 سنة	6	13.3
41-50 سنة	18	40.0
أكثر من 50 سنة	21	46.7
المجموع	45	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال نتائج الجدول (3-4) تتكون عينة الدراسة من ما نسبته 13.3 % أفرادا أعمارهم ما بين 31-40 سنة، في حين تمثل نسبة 40 % أفرادا تتراوح أعمارهم ما بين 41-50 سنة، بينما تمثل نسبة 46.7 % من عينة الدراسة أفرادا أعمارهم أكثر من 50 سنة، ويشير هذا إلى أن معظم فئات العينة من الفئات العمرية الكبيرة سنا وذلك بافتراض أن مهنة المراجعة تحتاج إلى توفر الخبرة وعدد من السنوات من مزاولة المهنة لاكتساب القدرة والكفاءة على القيام بمهام المراجعة المختلفة.

3-2-3- توزيع عينة الدراسة وفقا للوظيفة: ويوضح الجدول (3-5) توزيع عينة الدراسة وفقا للوظيفة وذلك كما يلي:

الجدول (3-5): توزيع عينة الدراسة وفقا للوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسب المئوية (%)
خبير محاسب	3	4.4
محافظ حسابات	42	95.6
المجموع	45	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال نتائج الجدول (3-5) تمثل نسبة 4.4 % أفرادا وظائفهم الحالية خبير محاسب، في حين تمثل نسبة 95.6 % أفرادا وظائفهم الحالية محافظ حسابات، وهذا يدل على أنه تم استقصاء آراء أشخاص ذوي معرفة بالمراجعة ولهم مستويات وظيفية تؤهلهم للإجابة على أسئلة هذه الاستبانة.

3-2-4- توزيع عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية: ويوضح الجدول (3-6) توزيع عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية وذلك كما يلي:

الجدول (3-6): توزيع عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية

المؤهل العلمي	التكرارات	النسب المئوية (%)
أقل من 10 سنوات	10	22.2
من 10 إلى 15 سنة	16	35.6
أكثر من 15 سنة	19	42.2
المجموع	45	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال نتائج الجدول (3-6) تمثل نسبة 22.2 % أفرادا لديهم خبرة مهنية أقل من 10 سنوات، أما نسبة الأفراد الذين يتمتعون بخبرة من 10 إلى 15 سنة فبلغت 35.6 %، وتمثل نسبة 42.2 % الأفراد الذين يتمتعون بخبرة مهنية تفوق 15 سنة، ويشير هذا إلى أن الدراسة اشتملت على أفراد لهم الخبرة الكافية والقدرة العلمية على ممارسة أعمال المراجعة، كما أن فتح مكتب تدقيق يحتاج إلى سنوات من الخبرة العملية.

3-2-5- توزيع عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي: ويوضح الجدول (3-7) توزيع عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي وذلك كما يلي:

الجدول (3-7): توزيع عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي

سنوات الخبرة	التكرارات	النسب المئوية (%)
ليسانس	36	75.6
ماجيستير	5	11.1
دكتوراه	2	4.4
شهادات أخرى	2	4.4
المجموع	45	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال نتائج الجدول (3-7) يتضح أن 75.6 % من عينة الدراسة يحملون شهادة الليسانس، في حين أن 11.1 % من عينة الدراسة يحملون شهادة الماجستير، بينما تمثلت نسبة الأفراد المستجوبون والذين يحملون شهادة الدكتوراه 4.4 %، ومثلت نسبة 4.4 % الأشخاص الذين يحملون شهادات أخرى، وبذلك يتضح أن هناك تنوع في الشهادات المهنية للأشخاص المبحوثين مما يعزز الإجابات المتحصل عليها.

المبحث الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي واتساق استبانة الدراسة

بغرض تحديد الأدوات الإحصائية التي سيتم استخدامها في هذه الدراسة سيتم اختبار التوزيع الطبيعي، حيث أنه من خلال هذا الاختبار تم التعرف على الأدوات الإحصائية المناسبة بغرض إنجاز هذه الدراسة، كما سيتم تحديد مدى الاتساق الداخلي للعبارات المكونة لهذه الاستبانة والتحقق من دقة تمثيلها للمجتمع المدروس، وأيضا التأكد من مدى ثبات وصدق أداة الدراسة.

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي لاستبانة الدراسة

من أجل اختبار فرضيات الدراسة يجب تحديد الأدوات الإحصائية المستخدمة وذلك عبر القيام باختبار التوزيع الطبيعي والذي يسمح بتحديد الأدوات الإحصائية المناسبة والملائمة للإجابة على هذه الفرضيات.

1-1- اختبار التوزيع الطبيعي للتأكد من خضوع البيانات للتوزيع الطبيعي باستخدام معاملات الالتواء والتفلطح، فحسب بعض الدراسات الإحصائية أن معاملات الالتواء يجب أن تكون محصورة بين (-1، 1) ومعاملات التفلطح محصورة بين (-3، 3)، ويمثل الجدول التالي قيم اختبار الالتواء والتفلطح لكل محور من محاور الاستبانة والتي كانت كما يلي:

الجدول (3-8): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبانة

أجزاء الدراسة	معامل الالتواء (Skewness)	معامل التفلطح (Kurtosis)
الإجراءات التحليلية	-0.706	-0.411
التخطيط لعملية التدقيق	- 0.417	-0.889
تنفيذ عملية التدقيق	-0.694	-0.061
إعداد التقرير	-0.368	-0.379

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول (3-8) والذي يبين نتائج اختبار التوزيع الطبيعي بالاعتماد على اختباري الالتواء والتفلطح، حيث انحصرت قيم الالتواء بين (0.368- و 0.706-)، بحيث يجب أن تكون ضمن المجال (1، -1)، أما فيما يتعلق بقيم التفلطح فقد انحصرت بين (0.411 و 0.889-) وهي تقع ضمن المجال (3،-3) وبالتالي نعتبر أن متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، وعليه يتم قبول فرضية اعتدالية بيانات محاور هذه الاستبانة واقترانها بالتوزيع الطبيعي.

2-1- الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة: من أجل الإجابة على فرضيات الدراسة تم تحديد الأدوات والأساليب الإحصائية التي سيتم استخدامها خلال تحليل هذه الاستبانة وذلك بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي

(Statistical Package for the Social Sciences V.20)مما يسمح في النهاية باختبار الفرضيات والتأكد من صحتها أو رفضها ويبين الجدول التالي الأدوات الاحصائية المستخدمة:

الجدول (3-9): الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

الأدوات الاحصائية	الهدف من الاستخدام
مقاييس الإحصاء الوصفي	✓ تستخدم هذه المقاييس بشكل أساسي لأغراض وصف عينة الدراسة وإظهار خصائصها، بالاعتماد على النسب المئوية والتكرارات، وترتيب متغيرات الدراسة حسب أهميتها بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
اختبار معامل الالتواء	✓ وذلك من أجل التحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات.
اختبار معامل التفلطح	✓ وذلك من أجل التحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات.
معامل ارتباط ألفا-كرونباخ	✓ وذلك لمعرفة صدق وثبات فقرات أداة الدراسة.
معامل الارتباط بيرسون	✓ تم استخدام هذا الاختبار لغرض تحديد مدى ارتباط كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الرئيسي لها.
اختبار T للعينات المستقلة	✓ وذلك من أجل معرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المستجوبين حول متغيرات الدراسة والتي تعزى لاختلاف الجنس والعمر.
تحليل التباين الأحادي	✓ وذلك من أجل معرفة الفروقات في إجابات المبحوثين حول المتغيرات المستقلة والتابعة والتي تعزى للوظيفة، الخبرة المهنية والمؤهل العلمي.
تحليل الانحدار البسيط	✓ وذلك لاختبار أثر كل بعد من المتغير المستقل "الإجراءات التحليلية" على المتغير التابع "فعالية تدقيق القوائم المالية".

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الدراسات السابقة

المطلب الثاني: الصدق الظاهري اختبار الاتساق الداخلي لاستبانة الدراسة

خلال هذا الجزء سيتم معرفة مدى الاتساق الداخلي والصدق الظاهري للعبارات المكونة لهذه الاستبانة والتحقق من دقة تمثيلها للمجتمع المدروس، وأيضا التأكد من مدى ثبات وصدق أداة الدراسة.

2-1- الصدق الظاهري (التحكيم): وذلك عن طريق الاستعانة ببعض المحكمين والأساتذة المتخصصين للتأكد من ثبات أداة القياس وقد بلغ عددهم خمسة (5) محكمين للتحقق من مدى صلاحيتها، وبناء على رأي هؤلاء تم إجراء التعديلات المطلوبة لتصبح الاستبانة في صورتها النهائية وصالحة للقياس.

2-2- اختبار الاتساق الداخلي: يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور (المجال) الذي تنتمي إليه كل فقرة، ومن أجل هذا تم حساب الاتساق الداخلي وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال بواسطة معامل الارتباط بيرسون وذلك كما يلي:

2-2-1- المحور الأول (الإجراءات التحليلية): تم اختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور (المجال) الأول وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-10): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الأول (الإجراءات التحليلية)

	السؤال	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
المحور الأول: يسمح استخدام الإجراءات التحليلية بـ:			
1	القدرة على التنبؤ بأرصدة الحسابات لمقارنتها مع الأرصدة الفعلية مما يعزز من فرص اكتشاف الأخطاء التي قد تطرأ على الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية.	0.729	0.00
2	تحديد مواقع الانحرافات والأخطاء الجوهرية التي قد تتخلل القوائم المالية.	0.773	0.00
3	تقدير المعلومات المالية ومقارنتها، وذلك من خلال ترابطها مع معلومات مالية أو غير مالية لمؤسسات أخرى لاكتشاف الأخطاء والانحرافات.	0.705	0.00
4	الكشف عن الصعوبات المالية التي قد تتعرض لها المؤسسة عبر حساب النسب المالية المختلفة.	0.601	0.00
5	تحقيق فهم لمختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة ونوع النشاط الذي تعمل به.	0.767	0.00

6	المساعدة في تحديد الحسابات التي تتطلب المزيد من الفحص والأدلة المقنعة حولها.	0.539	0.00
7	التقليل من الاختبارات التفصيلية للأرصدة المكونة للقوائم المالية.	0.669	0.00
8	تحقيق فهم لعملية المراجعة ومختلف المراحل لإعداد برنامج المراجعة.	0.504	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (3-10) يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الأول (الإجراءات التحليلية) والمحور ككل، دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لكل العبارات أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبذلك نعتبر عبارات المحور الأول ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

2-2-2- المحور الثاني (التخطيط لعملية التدقيق): تم اختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور (المجال) الثاني وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-11): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الثاني (التخطيط لعملية التدقيق)

	السؤال	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
المحور الثاني: يقوم مراجع الحسابات خلال مرحلة التخطيط بـ:			
9	التأكد من صحة تعيينه كمراجع للحسابات والتحقق من شروط التعيين وإجراءاته لممارسة مهامه وفقا للصيغ القانونية التي تنظم المهنة.	0.509	0.00
10	التعرف على طبيعة عمل المؤسسة ومختلف الجوانب التي تتعلق بنشاطها بالإضافة إلى القطاع الذي تنتمي إليه.	0.753	0.00
11	دراسة الجوانب الضريبية وشبه الضريبية للمؤسسة.	0.457	0.02
12	الاتفاق مع الإدارة حول مستوى مخاطر المراجعة المقبولة خلال عملية المراجعة.	0.760	0.00
13	فهم مبدئي لمكونات نظام الرقابة الداخلية عند تخطيط عملية المراجعة.	0.436	0.03
14	تحديد مناطق ومكامن المخاطر المحتملة.	0.735	0.00
15	الاطلاع على نتائج المراجعة للسنوات السابقة للتعرف على طبيعة	0.684	0.00

	المخاطر التي اعترضت المؤسسة محل المراجعة.		
16	تحديد الأهمية النسبية لمختلف البنود والأرصدة المكونة للقوائم المالية.	0.675	0.00
17	تقييم ومناقشة إجراءات عملية المراجعة المخطط لها مع مساعديه.	0.531	0.00
18	العمل على تصميم برنامج المراجعة الملائم.	0.456	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (3-11) يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني (التخطيط لعملية التدقيق) والمحور ككل، دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لكل العبارات أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبذلك نعتبر عبارات المحور الثاني ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

2-2-3- المحور الثالث (تنفيذ عملية التدقيق): تم اختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور (المجال) الثالث وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-12): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الثالث (تنفيذ عملية التدقيق)

	السؤال	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
المحور الثالث: يقوم مراجع الحسابات خلال مرحلة التنفيذ بـ:			
19	جمع الأدلة الكافية، والمقنعة حول الأحداث الاقتصادية والعمليات التي قامت بها المؤسسة.	0.689	0.00
20	تقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة محل المراجعة.	0.654	0.00
21	الحصول من الإدارة على إقرارات حول المعلومات المالية أو غير المالية.	0.646	0.00
22	تقييم النظام المحاسبي المطبق وسير العمليات في المؤسسة محل المراجعة.	0.668	0.00
23	الاستفسار من الأطراف القائمين بالإدارة حول بعض العمليات التي تم القيام بها خلال السنة قيد المراجعة.	0.694	0.00
24	الاطلاع على نتائج الجرد التي قامت بها المؤسسة.	0.435	0.03
25	التأكد من ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة في معالجة	0.433	0.03

	الأحداث الاقتصادية والعمليات التي قامت بها المؤسسة.		
26	مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة والخاصة بالفترة الحالية مع المعلومات المتعلقة بالفترات السابقة.	0.413	0.05
27	مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة المالية مع التوقعات التي يقوم بوضعها.	0.474	0.01
28	مقارنة معلومات المؤسسة المالية مع النتائج المتوقعة كالميزانيات التقديرية.	0.532	0.00
29	تقييم الأداء المالي للمؤسسة محل المراجعة.	0.360	0.015
30	الاستعانة بخبراء من خارج المؤسسة المدققة لهم علاقة وفهم لطبيعة نشاط المؤسسة.	0.706	0.00
31	تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ممارسة نشاطها.	0.593	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (3-12) يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثالث (تنفيذ عملية التدقيق) والمحور ككل، دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لكل العبارات أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبذلك نعتبر عبارات المحور الثالث ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

المحور الرابع (إعداد التقرير): تم اختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور (المجال) الرابع وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-13): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الرابع (إعداد التقرير)

	السؤال	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
المحور الثالث: يقوم مراجع الحسابات خلال مرحلة إعداد التقرير بـ:			
32	إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة بوضوح ودقة.	0.601	0.00
33	إبداء الرأي بكل استقلالية والتجرد من كل الضغوطات والكشف عن جميع الأخطاء والانحرافات	0.842	0.00
34	الالتزام بالوقت اللازم والمتفق عليه لإنجاز مهمته وتقديم تقريره.	0.763	0.00

35	التأكد خلال المرحلة النهائية للمراجعة من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية.	0.567	0.00
36	الالتزام بمعايير إعداد تقارير إبداء الرأي والإفصاح بشكل كامل عن جميع المعلومات المالية بصورة دقيقة لا تقبل التأويل أو التمويه لمستخدميها.	0.838	0.00
37	مقارنة القوائم المالية للفترة التي تم مراجعتها بالقوائم المالية للفترات السابقة وملاحظة أهم التغيرات غير العادية التي قد تطرأ على مختلف البنود.	0.494	0.001
38	تتبع نتائج الأحداث اللاحقة التي تلي إعداد القوائم المالية.	0.842	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (3-13) يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الرابع (إعداد التقرير) والمحور ككل، دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لكل العبارات أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبذلك نعتبر عبارات المحور الرابع ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

المطلب الثالث: اختبار معامل ألفا-كرونباخ لاستبانة الدراسة

قبل الشروع في عملية تحليل نتائج الدراسة سيتم التأكد أيضا من ثبات فقرات الاستبانة وذلك بالاعتماد على معامل ألفا-كرونباخ حيث أنه إذا تم إعادة توزيع هذه الاستبانة على عينة أخرى من نفس المجتمع وبنفس حجم العينة فإن النتائج ستكون مقاربة للنتائج التي تم الحصول عليها من العينة الأولى بحيث سيكون هناك استقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغيرها بشكل كبير.

تم التأكد من صدق وثبات الاستبانة المستخدمة خلال هذه الدراسة، ومعرفة مدى ملائمة فقراتها لأغراض التحليل، وذلك بالاعتماد على معامل ألفا كرونباخ (Coefficient Alpha Cronbach) من أجل قياس مدى الاتساق والتناسق في إجابة الأفراد المستجوبين، وتمثل القيمة 0.60 أي 60% الحد الأدنى لهذا المعامل، ويدل ارتفاع قيمة المعامل على ارتفاع درجة الثبات، وبالمقابل فإن القيم الأقل من 60% فهي تدل على عدم صدق الأداة المستخدمة، وعليه فقد تم القيام باختبار الثبات بالنسبة لكل محور من محاور الاستبانة ثم القيام باختبار للاستبانة ككل ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

3-1- معامل الارتباط ألفا-كرونباخ لعبارات كل محور من محاور استبانة الدراسة: يمثل الجدول التالي قيمة اختبار الصدق والثبات لكل محور من محاور الاستبانة باستخدام معامل ألفا كرونباخ:

الجدول (3-14): معامل الارتباط لعبارات كل محور من محاور استبانة الدراسة

محاور (أبعاد) الدراسة	عدد العبارات لكل محور (بعد)	معامل الثبات
الإجراءات التحليلية	8	0.812
التخطيط لعملية التدقيق	10	0.797
تنفيذ عملية التدقيق	13	0.824
إعداد التقرير	7	0.836

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول (3-14) والذي يبين معاملات الارتباط والخاصة بكل محور من محاور استبانة الدراسة نلاحظ أن معامل الارتباط لكل أبعاد ومحاور أداة الدراسة أكبر من الدرجة الدنيا والمحددة بـ 0.60 وبالتالي يمكننا اعتبار أن أداة الدراسة اتسمت بثبات وصدق داخلي جيد يمكن من القياس السليم.

3-2- معامل الارتباط ألفا-كرونباخ لاستبانة الدراسة: يمثل الجدول التالي قيمة اختبار الصدق والثبات لاستبانة الدراسة ككل باستخدام معامل ألفا كرونباخ:

الجدول (3-15): اختبار معامل ألفا كرونباخ لصدق وثبات استبانة الدراسة

عدد الفقرات	اختبار ألفا كرونباخ
38 فقرة	0.921

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول (3-15) فقد بلغت قيمة معامل ألفا-كرونباخ 0.921 أي 92.1%، وهي قيمة مرتفعة وأكبر من الحد الأدنى 60% مما يدل على الثبات الجيد لاستبانة الدراسة، وعليه نتأكد من صدق الأداة المستعملة في هذه الدراسة.

المبحث الثالث: تحليل إجابات المبحوثين واختبار فرضيات الدراسة

سيتم تحليل اتجاهات إجابات المبحوثين حول المحاور الأربعة التي تم إدراجها في استبانة الدراسة، كما تم اختبار لفرضيات الدراسة وكتابة معادلة الانحدار لكل فرضية من هذه الفرضيات.

المطلب الأول: تحليل إجابات المبحوثين حول محاور الاستبانة

من أجل جمع البيانات الميدانية من مجتمع الدراسة تم تصميم استبانة، يتم من خلالها جمع هذه البيانات وفي هذا الجزء سيتم تحليل إجابات المراجعين حول العبارات المقدمة لهم ضمن هذه الاستبانة، وقد تم استخدام أدوات الإحصاء الوصفي كالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل هذه الإجابات.

بغرض قياس درجة موافقة مراجعي الحسابات على مضمون فقرات الاستبانة فقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي (Likert) (قد يكون هذا المقياس ثلاثي، خماسي، سباعي) والذي يتشكل من خمس إجابات وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-16): مقياس الإجابة على فقرات الاستبانة

الإجابات	القيم
موافق تماما	5
موافق	4
محايد	3
معارض	2
معارض تماما	1

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الدراسات السابقة.

انطلاقا من الجدول (3-16) فإنه يمكننا تحديد المستوى الموافق لإجابات المبحوثين، وفقا لمقياس ليكرت الخماسي والذي يتشكل من خمسة خيارات متدرجة من 1 إلى 5، حيث يقوم المبحوث باختيار جواب واحد فقط من بين خمسة اقتراحات للإجابة على كل فقرة من فقرات الاستبانة.

بالإضافة إلى ما تم ذكره أعلاه في الجدول (3-16) فإنه يمكننا تحديد مجال المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين بغرض معرفة اتجاه إجابة أفراد العينة وذلك كما يلي:

(الحد الأعلى- الحد الأدنى)/ عدد القيم= (5-1)/5=0.8 وعليه تصبح فئات التقييم محدد بالمجالات التالية:

التقييم الأول- ضعيف جدا: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية المحصورة بين حدود المجال [1، 1.8]وتعني أن رفض العبارة يكاد يكون مطلقا.

التقييم الثاني- ضعيف: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال [1.8، 2.6]وتعني أن هناك رفض نسبي لصحة العبارة.

التقييم الثالث–متوسط: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال [2.6، 3.4] وتعني إما أن نصف المستوجبين قبلوا صحة العبارة والنصف الآخر رفضها أو أن الجميع بقي على الحياد.

التقييم الرابع–حسن: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال[3.4، 4.2]وتعني أن هناك قبول نسبي لصحة العبارة من قبل المستجوبين.

التقييم الخامس– جيد: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال [4.2، 5] وتعني أن القبول يكاد يكون مطلق لصحة العبارة من قبل المستجوبين.

وانطلاقا مما سبق ذكره يمكننا تحديد مجال المتوسط الحسابي والمستوى الموافق لكل مجال وبالتالي يمكننا تحديد اتجاه إجابة أفراد العينة حول كل فقرة من فقرات استبانة الدراسة واتجاه الإجابة حول كل محور من محاور الدراسة وذلك كما يوضحه الجدول (3–17):

الجدول (3–17): مقياس ليكرت الخماسي

مجال المتوسط الحسابي	المستوى الموافق له	اتجاه إجابة أفراد العينة
من 0 إلى 1.79	ضعيف جدا	رفض العبارة يكاد يكون مطلقا.
من 1.80 إلى 2.59	ضعيف	رفض نسبي لصحة العبارة.
من 2.60 إلى 3.39	متوسط	نصف المستوجبين قبلوا صحة العبارة والنصف الآخر رفضها أو أن الجميع بقي على الحياد.
من 3.40 إلى 4.19	حسن	قبول نسبي لصحة العبارة من قبل المستجوبين.
من 4.20 إلى 5.00	جيد	القبول يكاد يكون مطلق لصحة العبارة.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الدراسات السابقة.

1–1– المحور الأول (الإجراءات التحليلية): تضمن هذا المحور ثمانية (8) عبارات تناولت متغير الإجراءات التحليلية، وقد تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول وأيضا لإجمالي عبارات هذا المحور وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3–18): اتجاهات الآراء حول المحور الأول (الإجراءات التحليلية)

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	اتجاهات الآراء
المحور الأول: يسمح استخدام الإجراءات التحليلية بـ:					
1	القدرة على التنبؤ بأرصدة الحسابات لمقارنتها مع الأرصدة الفعلية مما يعزز من فرص اكتشاف الأخطاء التي قد تطرأ على الأرصدة الظاهرة في	3.177	1.613	7	متوسط

	القوائم المالية.				
2	تحديد مواقع الانحرافات والأخطاء الجوهرية التي قد تتخلل القوائم المالية.	3.133	1.575	8	متوسط
3	تقدير المعلومات المالية ومقارنتها، وذلك من خلال ترابطها مع معلومات مالية أو غير مالية لمؤسسات أخرى لاكتشاف الأخطاء والانحرافات.	3.222	1.475	6	متوسط
4	الكشف عن الصعوبات المالية التي قد تتعرض لها المؤسسة عبر حساب النسب المالية المختلفة.	4.422	1.117	1	جيد
5	تحقيق فهم لمختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة ونوع النشاط الذي تعمل به.	4.333	1.224	3	جيد
6	المساعدة في تحديد الحسابات التي تتطلب المزيد من الفحص والأدلة المقنعة حولها.	4.111	1.433	4	حسن
7	التقليل من الاختبارات التفصيلية للأرصدة المكونة للقوائم المالية.	4.377	1.153	2	جيد
8	تحقيق فهم لعملية المراجعة ومختلف المراحل لإعداد برنامج المراجعة.	3.844	1.445	5	حسن
المحور الأول		**3.827**	**0.914**	**حسن**	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (3-18) نلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.133 و 4.422) أما الانحراف المعياري فقد تراوح ما بين (1.117 و 1.613)، ومن خلال نفس الجدول نجد أن العبارة "**الكشف عن الصعوبات المالية التي قد تتعرض لها المؤسسة عبر حساب النسب المالية المختلفة**" جاءت في الترتيب الأول وذلك من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل القائمين بأعمال المراجعة، حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة على التوالي (4.422 و 1.117)، وهو ما يشير إلى اتجاه رأي موافق بقوة على هذه العبارة حيث أن استخدام الإجراءات التحليلية يسمح بالتعرف عن الصعوبات المالية التي قد تتعرض لها المؤسسة وذلك عبر استخدام الأساليب الاحصائية الحديثة ومختلف النسب المالية لتفادي هذه الصعوبات في المستقبل وتفادي الافلاس، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "**تحديد مواقع الانحرافات والأخطاء الجوهرية التي قد تتخلل القوائم المالية**"، حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة (3.133 و 1.575) بحيث يرى القائمون بأعمال المراجعة أن الإجراءات التحليلية قد لا تؤدي إلى

الكشف عن جميع الأخطاء والانحرافات التي قد تتضمنها القوائم المالية وإنما يجب دائما الاستعانة بمصادر المعلومات المتعددة سواء من داخل المؤسسة أو خارجها من أجل تكوين فكرة واضحة وجمع أدلة كافية حول كل عملية قامت بها المؤسسة محل المراجعة.

ونلاحظ أيضا أن متوسط إجابات أفراد العينة محل الدراسة حول متغير الإجراءات التحليلية هو 3.827 وهي تقع في المجال الثالث (حسن) وذلك وفقا لسلم ليكارت الخماسي، في حين كان الانحراف المعياري 0.914، والذي يستخدم لقياس تمركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير الإجراءات التحليلية، فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تمركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير الإجراءات التحليلية، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها فالقيمة 0.914 لا تبتعد كثيرا عن الصفر وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التمركز حول متوسط إجابات أفراد العينة بالنسبة لمتغير الإجراءات التحليلية، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي (حسن) من قبل المستجوبين لعبارات المحور الأول بحيث كان المتوسط الحسابي 3.827.

1-2- المحور الثاني (التخطيط لعلمية التدقيق): تضمن هذا المحور عشرة (10) عبارات تناولت متغير التخطيط لعلمية التدقيق، وقد تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني وأيضا لإجمالي عبارات هذا المحور وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-19): اتجاهات الآراء حول المحور الثاني (التخطيط لعملية التدقيق)

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	اتجاهات الآراء
المحور الثاني: يقوم مراجع الحسابات خلال مرحلة التخطيط بـ:					
9	التأكد من صحة تعيينه كمراجع للحسابات والتحقق من شروط التعيين وإجراءاته لممارسة مهامه وفقا للصيغ القانونية التي تنظم المهنة.	3.822	1.481	5	حسن
10	التعرف على طبيعة عمل المؤسسة ومختلف الجوانب التي تتعلق بنشاطها بالإضافة إلى القطاع الذي تنتمي إليه.	4.288	1.272	1	جيد
11	دراسة الجوانب الضريبية وشبه الضريبية للمؤسسة.	4.133	1.217	2	حسن
12	الاتفاق مع الإدارة حول مستوى مخاطر المراجعة المقبولة خلال عملية المراجعة.	3.622	1.556	8	حسن

13	فهم مبدئي لمكونات نظام الرقابة الداخلية عند تخطيط عملية المراجعة.	3.755	1.597	7	حسن
14	تحديد مناطق ومكامن المخاطر المحتملة.	3.800	1.486	6	حسن
15	الاطلاع على نتائج المراجعة للسنوات السابقة للتعرف على طبيعة المخاطر التي اعترضت المؤسسة محل المراجعة.	3.866	1.358	4	حسن
16	تحديد الأهمية النسبية لمختلف البنود والأرصدة المكونة للقوائم المالية.	4.066	1.116	3	حسن
17	تقييم ومناقشة إجراءات عملية المراجعة المخطط لها مع مساعديه.	3.600	1.420	9	حسن
18	العمل على تصميم برنامج المراجعة الملائم.	3.266	1.670	10	متوسط
المحور الثاني		**3.822**	**0.849**	**حسن**	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (3-19) نلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.266 و 4.288) أما الانحراف المعياري فقد تراوح ما بين (1.116 و 1.670)، ومن خلال نفس الجدول نجد أن العبارة "**التعرف على طبيعة عمل المؤسسة ومختلف الجوانب التي تتعلق بنشاطها بالإضافة إلى القطاع الذي تنتمي إليه**" جاءت في الترتيب الأول وذلك من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل القائمين بأعمال المراجعة، حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة على التوالي (4.288 و 1.272)، حيث يرى القائمون بأعمال المراجعة أن ذلك يسمح بالتعرف على سير العمليات بالمؤسسة ومختلف الجوانب التي قد يطالها الغش، كما التعرف على طبيعة نشاط المؤسسة وطرق العمل بها يسمح بتحديد الانحرافات في مختلف المجالات والمصالح، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "**العمل على تصميم برنامج المراجعة الملائم**" حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة (3.266 و 1.670) بحيث يرى القائمون بأعمال المراجعة أن البرنامج الذي يتم إعداده بنهاية مرحلة التخطيط ذو أهمية كبيرة ولكن في الغالب يمثل خطوط عريضة يسترشد بها المراجع ويوجه من خلالها مساعديه ولكن في أغلب الأحيان لا يتم الالتزام بمثل هذه البرامج التزاما تاما بحيث يتغير برنامج المراجعة بشكل دائم ويتماشى مع حجم وتأثير الأخطاء والتحريفات التي قد يتم اكتشافها خلال مختلف مراحل المراجعة.

ونلاحظ أيضا أن متوسط إجابات أفراد العينة محل الدراسة حول متغير التخطيط لعليمة المراجعة هو 3.822 وهي تقع في المجال الثالث (حسن) وذلك وفقا لسلم ليكارت الخماسي، في حين كان الانحراف المعياري 0.849، والذي يستخدم لقياس تمركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير التخطيط لعملية المراجعة،

فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تمركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير التخطيط لعملية المراجعة، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها فالقيمة 0.849 لا تبتعد كثيرا عن الصفر وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التمركز حول متوسط إجابات أفراد العينة بالنسبة لمتغير التخطيط لعملية المراجعة، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي (حسن) من قبل المستجوبين لعبارات المحور الرابع بحيث كان المتوسط الحسابي 3.822.

1-3- المحور الثالث (تنفيذ علمية التدقيق): تضمن هذا المحور ثلاثة عشر (13) عبارة تناولت متغير تنفيذ عملية المراجعة، بحيث تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث وأيضا لإجمالي عبارات هذا المحور وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-20): اتجاهات الآراء حول المحور الثالث (تنفيذ لعملية التدقيق)

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	اتجاهات الآراء
المحور الثالث: يقوم مراجع الحسابات خلال مرحلة التنفيذ بـ:					
19	جمع الأدلة الكافية، والمقنعة حول الأحداث الاقتصادية والعمليات التي قامت بها المؤسسة.	3.488	1.673	11	حسن
20	تقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة محل المراجعة.	3.377	1.696	12	متوسط
21	الحصول من الإدارة على إقرارات حول المعلومات المالية أو غير المالية.	3.333	1.705	13	متوسط
22	تقييم النظام المحاسبي المطبق وسير العمليات في المؤسسة محل المراجعة.	3.511	1.687	10	حسن
23	الاستفسار من الأطراف القائمين بالإدارة حول بعض العمليات التي تم القيام بها خلال السنة قيد المراجعة.	3.822	1.641	8	حسن
24	الاطلاع على نتائج الجرد التي قامت بها المؤسسة.	3.888	1.714	4	حسن
25	التأكد من ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة في معالجة الأحداث الاقتصادية والعمليات التي قامت بها المؤسسة.	3.933	1.009	3	حسن

26	مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة والخاصة بالفترة الحالية مع المعلومات المتعلقة بالفترات السابقة.	4.311	1.293	1	جيد
27	مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة المالية مع التوقعات التي يقوم بوضعها.	4.000	1.224	2	حسن
28	مقارنة معلومات المؤسسة المالية مع النتائج المتوقعة كالميزانيات التقديرية.	3.844	1.445	7	حسن
29	تقييم الأداء المالي للمؤسسة محل المراجعة.	3.866	1.531	6	حسن
30	الاستعانة بخبراء من خارج المؤسسة المدققة لهم علاقة وفهم لطبيعة نشاط المؤسسة.	3.622	1.526	9	حسن
31	تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ممارسة نشاطها.	3.888	1.433	4	حسن
المحور الثالث		**3.757**	**0.822**	**حسن**	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (3-20) نلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (4.311 و 3.333) أما الانحراف المعياري فقد تراوح ما بين (1.009 و 1.705)، ومن خلال نفس الجدول نجد أن العبارة "**مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة والخاصة بالفترة الحالية مع المعلومات المالية المتعلقة بالفترات السابقة**" جاءت في الترتيب الأول وذلك من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل مراجعي الحسابات، حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة على التوالي (4.311 و 1.293)، وهو ما يشير إلى اتجاه رأي موافق بقوة على هذه العبارة حيث أن استخدام أساليب المقارنات بين مختلف المعلومات عبر مقارنة البيانات للفترة الحالية مع المعلومات الخاصة بالفترات السابقة يسمح بالحصول على مؤشرات هامة تتعلق باكتشاف الأخطاء التي قد تتضمنها القوائم المالية وخاصة فيما يتعلق بدقة الأرصدة التي تحتويها هذه القوائم، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "**الحصول من الإدارة على إقرارات حول المعلومات المالية أو غير المالية**" حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة (3.333 و 1.705) بحيث يرى القائمون بأعمال المراجعة الإقرارات التي تقدمها الإدارة لا تعتبر دليلا مقنعا وقويا حول بعض العمليات التي تقوم بها المؤسسة محل المراجعة بحيث أن الإجابة على بعض تساؤلات القائم بأعمال المراجعة قد يتم عبر الحصول على مصادقات خارجية كالزبائن أو الموردين.

ونلاحظ أيضا أن متوسط إجابات أفراد العينة محل الدراسة حول متغير تنفيذ عملية المراجعة هو 3.757 وهي تقع في المجال الثالث (حسن) وذلك وفقا لسلم ليكارت الخماسي، في حين كان الانحراف المعياري

0.822، والذي يستخدم لقياس تمركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير تنفيذ عملية المراجعة، فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تمركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير تنفيذ عملية المراجعة، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها فالقيمة 0.822 لا تبتعد كثيرا عن الصفر وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التمركز حول متوسط إجابات أفراد العينة بالنسبة لمتغير تنفيذ عملية المراجعة، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي (حسن) من قبل المستجوبين لعبارات المحور الثالث بحيث كان المتوسط الحسابي 3.757.

1-4- المحور الرابع (إعداد التقرير): تضمن هذا المحور سبعة (7) عبارات تناولت متغير إعداد التقرير، بحيث تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الرابع وأيضا لإجمالي عبارات هذا المحور وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-21): اتجاهات الآراء حول المحور الرابع (إعداد التقرير)

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	اتجاهات الآراء
المحور الرابع: يقوم مراجع الحسابات خلال مرحلة إعداد التقرير بـ:					
32	إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة بوضوح ودقة.	4.022	1.215	1	حسن
33	إبداء الرأي بكل استقلالية والتجرد من كل الضغوطات والكشف عن جميع الأخطاء والانحرافات	3.844	1.521	3	حسن
34	الالتزام بالوقت اللازم والمتفق عليه لإنجاز مهمته وتقديم تقريره.	3.533	1.554	7	حسن
35	التأكد خلال المرحلة النهائية للمراجعة من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية.	3.688	1.411	4	حسن
36	الالتزام بمعايير إعداد تقارير إبداء الرأي والإفصاح بشكل كامل عن جميع المعلومات المالية بصورة دقيقة لا تقبل التأويل أو التمويه لمستخدميها.	3.666	1.552	5	حسن
37	مقارنة القوائم المالية للفترة التي تم مراجعتها بالقوائم المالية للفترات السابقة وملاحظة أهم التغيرات غير العادية التي قد تطرأ على مختلف	3.644	1.531	6	حسن

	البنود.				
38	تتبع نتائج الأحداث اللاحقة التي تلي إعداد القوائم المالية	3.944	1.521	2	حسن
المحور الرابع		**3.749**	**1.048**	**حسن**	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (3-21) نلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.533 و 4.022) أما الانحراف المعياري فقد تراوح ما بين (1.215 و 1.554)، ومن خلال نفس الجدول نجد أن العبارة "**إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة بوضوح ودقة**" جاءت في الترتيب الأول وذلك من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل مراجعي الحسابات، حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة على التوالي (4.022 و 1.215)، وهو ما يشير إلى اتجاه رأي موافق بقوة على هذه العبارة وهو ما يدل على ضرورة أن يقوم المراجع بإبداء رأيه بدقة عالية ولا يحتمل الرأي الذي يبديه المراجع أي تأويل أو تمويه يمكن أن يؤثر على القرارات التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية التي تم مراجعتها، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "**الالتزام بالوقت اللازم والمتفق عليه لإنجاز مهمته وتقديم تقريره**" حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة (3.533 و 1.554) بحيث يرى القائمون بأعمال المراجعة أن إصدار التقرير في أوانه يعتبر من الالتزامات الهامة التي يجب على المراجع مراعاتها عند أدائه لمهامه.

ونلاحظ أيضا أن متوسط إجابات أفراد العينة محل الدراسة حول متغير إعداد التقرير هو 3.749 وهي تقع في المجال الثالث (حسن) وذلك وفقا لسلم ليكارت الخماسي، في حين كان الانحراف المعياري 1.048، والذي يستخدم لقياس تمركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير إعداد التقرير، فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تمركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير إعداد التقرير، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها فالقيمة 1.048 لا تبتعد كثيرا عن الصفر وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التمركز حول متوسط إجابات أفراد العينة بالنسبة لمتغير إعداد التقرير، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي (حسن) من قبل المستجوبين لعبارات المحور الرابع بحيث كان المتوسط الحسابي 3.749.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

خلال هذا الجزء تم اختبار الفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة من أجل معرفة مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية وذلك حسب آراء عينة الدراسة، كما تم اختبار الفرضيات الفرعية لهذه الفرضية.

2-1- اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: تم اختبار الفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية، وقد جاءت الفرضية كما يلي:

- "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد للتأكد من صلاحية النموذج والجدول (3-23) يبين ذلك:

الجدول (3-22): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الانحدار	11.201	1	11.201	38.094	0.00
الخطأ	12.643	43	0.294		
المجموع الكلي	23.844	45	/		

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال نتائج الجدول (3-22) يتضح أن قيمة F المحسوبة بلغت 38.094 عند مستوى الدلالة 0.00 وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وبهذا نستدل على صلاحية النموذج وملاءمته لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى.

ومما سبق فقد تبين لنا صلاحية النموذج وبالتالي نستطيع اختبار الفرضية الرئيسية الأولى بفروعها المختلفة، وفيما يخص علاقة الارتباط بين الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية فيمكن توضيحها كما يلي:

الجدول (3-23): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
الإجراءات التحليلية	0.552	0.089	0.685	6.172	0.00	0.685	0.47

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

انطلاقا من نتائج الجدول (3-23) والذي يبين نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد لاختبار مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون 0.685 عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد، أما معامل التحديد فقد بلغ 0.47، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.552) وهذا يعني أن التغيير في قيمة المتغير المستقل (الإجراءات التحليلية) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.552) في المتغير التابع (فعالية تدقيق القوائم المالية)، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة T المحسوبة والتي بلغت (6.172) وهي دالة عند مستوى معنوية، حيث بلغ مستوى المعنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد.

بما أن قاعدة القرار هي أن نقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة ($\alpha \leq 0.05$)، ويتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل من ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

- **معادلة الانحدار** (الإجراءات التحليلية، تدقيق القوائم المالية): ويمكن كتابة معادلة الانحدار لمساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية كما يلي:

$$Y = A + BX$$

- **المتغير المستقل:**

X: الإجراءات التحليلية.

- **المتغير التابع:**

Y: تدقيق القوائم المالية

الجدول (3-24): نتائج معادلة الانحدار للمتغير المستقل و فعالية تدقيق القوائم المالية

الثابت / المتغير المستقل	A	B
الإجراءات التحليلية	**1.672**	**0.552**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

وانطلاقا من نتائج الجدول (3-24) يمكن كتابة معادلة الانحدار المتعدد لمساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية وذلك كما يلي:

$$Y= 1.672+0.552X$$

2-2- اختبار الفرضيات الفرعية: للتحقق من مدى مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تم تقسيم الفرضية الرئيسية الأولى إلى ثلاث فرضيات فرعية وذلك كما يلي:

2-2-1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى: تم اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية وجاءت هذه الفرضية كما يلي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$".

- **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$".

- **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$".

الجدول (3-25): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
الإجراءات التحليلية	0.569	0.440	0.613	3.741	0.001	0.613	0.375

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

يبين الجدول (3-25) نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.613) عند مستوى معنوية (0.001)، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.375)، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.569) وهذا يعني أن التغيير في قيمة المتغير المستقل (الإجراءات التحليلية) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.569) في المتغير التابع (فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية)، في حين بلغت قيمة T المحسوبة (3.741) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.001) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

وعليه نرفض الفرضية الصفرية للفرضية الفرعية الأولى ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

معادلة الانحدار (الإجراءات التحليلية، التخطيط لتدقيق القوائم المالية): ويمكن كتابة معادلة الانحدار لمساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية كما يلي:

$$Y1 = A + BX$$

- **المتغير المستقل:**

X: الإجراءات التحليلية.

- **المتغير التابع:**

Y: التخطيط لتدقيق القوائم المالية

الجدول (3-26): نتائج معادلة الانحدار للمتغير المستقل و فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية

الثابت / المتغير المستقل	A	B
الإجراءات التحليلية	1.646	0.569

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

وانطلاقا من نتائج الجدول (3-26) يمكن كتابة معادلة الانحدار المتعدد لمساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية وذلك كما يلي:

$$Y1 = 1.646 + 0.569X$$

2-2-2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية: تم اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية وجاءت هذه الفرضية كما يلي:

- "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

الجدول (3-27): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
الإجراءات التحليلية	0.427	0.121	0.474	4.476	0.00	0.474	0.225

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

يبين الجدول (3-27) نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.474) عند مستوى معنوية (0.00)، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.225)، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.427) وهذا يعني أن التغيير في قيمة المتغير المستقل (الإجراءات التحليلية) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.427) في المتغير التابع (فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية)، في حين بلغت قيمة T المحسوبة (4.476) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

وعليه نرفض الفرضية الصفرية للفرضية الفرعية الثانية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

- **معادلة الانحدار** (الإجراءات التحليلية، فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية): ويمكن كتابة معادلة الانحدار لمساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية كما يلي:

$$Y2 = A + BX$$

- **المتغير المستقل:**

X: الإجراءات التحليلية.

- **المتغير التابع:**

Y: تنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية

الجدول (3-28): نتائج معادلة الانحدار للمتغير المستقل و فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية

الثابت / المتغير المستقل	A	B
الإجراءات التحليلية	**2.125**	**0.427**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

وانطلاقا من نتائج الجدول (3-28) يمكن كتابة معادلة الانحدار المتعدد لمساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية وذلك كما يلي:

$$Y2 = 2.125 + 0.427X$$

3-2-2- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: تم اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية وجاءت هذه الفرضية كما يلي:

- "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

الجدول (3-29): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
الإجراءات التحليلية	0.671	0.142	0.586	2.118	0.04	0.586	0.343

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

يبين الجدول (3-29) نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.586) عند مستوى معنوية (0.04)، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.343)، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.671) وهذا يعني أن التغيير في قيمة المتغير المستقل (الإجراءات التحليلية) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.671) في المتغير التابع (فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية)، في حين بلغت قيمة T المحسوبة (2.118) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.04) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

وعليه نرفض الفرضية الصفرية للفرضية الفرعية الثانية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

- **معادلة الانحدار** (الإجراءات التحليلية، فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية): ويمكن كتابة معادلة الانحدار لمساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية كما يلي:

$$Y3 = A + BX$$

- **المتغير المستقل:**

X: الإجراءات التحليلية.

- **المتغير التابع:**

Y: فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية

الجدول (3-30): نتائج معادلة الانحدار للمتغير المستقل و فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية

الثابت / المتغير المستقل	A	B
الإجراءات التحليلية	**1.180**	**0.671**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

وانطلاقا من نتائج الجدول (3-30) يمكن كتابة معادلة الانحدار المتعدد لمساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية وذلك كما يلي:

$$Y3 = 1.180 + 0.671X$$

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

خلال هذا الجزء سيتم اختبار الفرضية الرئيسية الثانية لهذه الدراسة وذلك لمعرفة مدى وجود تغيرات وفروق في إجابات المبحوثين والتي تعزى إلى الخصائص الشخصية لعينة الدراسة كالجنس والعمر، وأيضا الوظيفة، الخبرة المهنية والمؤهل التعليمي.

تم اختبار الفرضية الرئيسية الثانية لهذه الدراسة لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية والتي تعزى للمتغيرات الشخصية، من خلال اختبار الفرضية الرئيسية الثانية وفرضياتها الفرعية، وكانت الفرضية الرئيسية الثانية كما يلي:

الفرضية الرئيسية الثانية: وكانت الفرضية الرئيسية الثانية كما يلي:

- "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى للمتغيرات الشخصية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$".

3-1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى: وكانت الفرضية الفرعية الأولى كما يلي:

- "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$".

- **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$".

- **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج اختبار T للعينات المستقلة (Independent Simple T Test) لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (3-31): نتائج اختبار (T Test) لاختبار الفروق في تصورات مراجعي الحسابات حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس

قيمة T	مستوى الدلالة المحسوبة	مستوى الدلالة المعتمدة
28.365	**0.00**	**0.05**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج المتوصل إليه والموضحة في الجدول (3-31) نجد أن قيمة T المحسوبة بلغت 28.365 في حين بلغ مستوى الدلالة المحسوب 0.00، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد $(\alpha \leq 0.05)$،

وعليه فهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) تعزى لمتغير الجنس، أي عدم وجود تجانس بين الذكور والإناث في تصوراتهم حول تدقيق القوائم المالية.

وبناء على نتائج نفس الجدول فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس.

3-2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية: وكانت الفرضية الفرعية الثانية كما يلي:

- "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير العمر عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير العمر عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير العمر عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (3-32): نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في تصورات مراجعي الحسابات حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير العمر

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
بين المجموعات	5.964	2	2.982	7.005	0.02
داخل المجموعات	17.880	42	0.426		
المجموع	23.844	44	/		

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج الموضحة في الجدول (3-32) نجد أن قيمة F المحسوبة بلغت 7.005 في حين بلغ مستوى الدلالة المحسوب 0.02، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه فهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)

تعزى لمتغير العمر، أي عدم وجود تجانس بين مختلف الفئات العمرية لعينة الدراسة في تصوراتهم حول تدقيق القوائم المالية.

وبناء على نتائج نفس الجدول فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير العمر.

3-3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: وكانت الفرضية الفرعية الثالثة كما يلي:

- "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج اختبار T للعينات المستقلة (Independent Simple T Test) لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (3-33): نتائج اختبار (T Test) لاختبار الفروق في تصورات مراجعي الحسابات حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الوظيفة

قيمة T	مستوى الدلالة المحسوبة	مستوى الدلالة المعتمدة
62.945	**0.00**	**0.05**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج المتوصل إليه والموضحة في الجدول (3-33) نجد أن قيمة T المحسوبة بلغت 62.945 في حين بلغ مستوى الدلالة المحسوب 0.00، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه فهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) تعزى لمتغير الوظيفة، أي عدم وجود تجانس بين الذكور والإناث في تصوراتهم حول تدقيق القوائم المالية.

وبناء على نتائج نفس الجدول فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الوظيفة.

3-4- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: وكانت الفرضية الفرعية الثانية كما يلي:

- "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (3-34): نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في تصورات مراجعي الحسابات حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الخبرة المهنية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.781	2	0.391	7.111	0.497
داخل المجموعات	23.063	42	0.549		
المجموع	23.844	44	/		

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج الموضحة في الجدول (3-34) نجد أن قيمة F المحسوبة بلغت 7.111 في حين بلغ مستوى الدلالة المحسوب 0.497، وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه فهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) تعزى لمتغير الخبرة المهنية، أي وجود تجانس بين مختلف الفئات الخبرة المهنية لعينة الدراسة في تصوراتهم حول تدقيق القوائم المالية.

وبناء على نتائج نفس الجدول فإنه يتم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية والتي تنص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

3-5- اختبار الفرضية الفرعية الخامسة: وكانت الفرضية الفرعية الثانية كما يلي:

- "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

- **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (3-35): نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في تصورات مراجعي الحسابات حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير المؤهل العلمي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
بين المجموعات	3.504	3	1.168	2.355	0.086
داخل المجموعات	20.339	41	0.496		
المجموع	23.844	44	/		

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج الموضحة في الجدول (3-35) نجد أن قيمة F المحسوبة بلغت 2.355 في حين بلغ مستوى الدلالة المحسوب 0.086، وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه فهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) تعزى لمتغير المؤهل العلمي، أي وجود تجانس بين مختلف حاملي الشهادات لعينة الدراسة في تصوراتهم حول تدقيق القوائم المالية.

وبناء على نتائج نفس الجدول فإنه يتم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية والتي تنص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

خلاصة:

تم التطرق في هذا الفصل إلى الجانب الميداني لهذه الدراسة حيث تم القيام باستطلاع آراء عينة من ممارسي مهنة المراجعة، وذلك من أجل تحديد اتجاهات إجابات مراجعي الحسابات حول مختلف محاور استبانة الدراسة، ومعرفة درجة أهمية الإجراءات التحليلية، كما تم التعرف على قوة كل خطوة من الخطوات التي يقوم بها القائمون بأعمال المراجعة خلال مراحل التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة بالإضافة إلى إبداء الرأي حول القوائم المالية، أما بخصوص اختبار الفرضيات المطروحة تبين أن هناك ارتباطا كبيرا بين استخدام الإجراءات التحليلية وفعالية تدقيق القوائم المالية، أما فيما يتعلق بالفرضيات الخاصة باختبار الفروق في الإجابات والتي تعزى للمتغيرات الشخصية فإنه تم التوصل إلى أنه هناك فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس ومتغير العمر، بالإضافة لمتغير الوظيفة أما فيما يتعلق بوجود فروق في تصوراتهم تعزى للخبرة المهنية والمؤهل العلمي، فبناء على نتائج اختبار هذه الفرضيات فقد تم التوصل إلى عدم وجود فروق في تصورات مراجعي الحسابات.

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على مفهوم المراجعة ومراحل تطورها، وتحديد الخطوات التي يتم القيام بها لإنجاز عملية مراجعة حسابات مؤسسة ما، كما تهدف الدراسة إلى تحديد مفهوم معين للإجراءات التحليلية، وتحديد أهداف وأهمية استخدام الإجراءات التحليلية خلال عملية المراجعة، بالإضافة إلى معرفة حجم الارتباط والتأثير بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية، وبهدف تحقيق أهداف الدراسة فقد تم توزيع استبانة على مكاتب مراجعي الحسابات لمعرفة مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية، وقد توصلت الدراسة إلى أهمية استخدام الإجراءات التحليلية خلال عملية المراجعة، كما تم التوصل إلى وجود مساهمة لاستخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: تدقيق، إجراءات تحليلية، قوائم مالية، فعالية تدقيق القوائم المالية.

Abstract

The aim of this study is to try to identify the concept of the review and the stages of its development, and to identify the steps that are taken to complete the audit of an institution. The study also aims to identify a specific concept of analytical procedures, determine the objectives and importance of using analytical procedures during the audit process, The impact between the use of analytical procedures and the effectiveness of audit of financial statements, In order to achieve the objectives of the study, a questionnaire was distributed to the auditors' offices to determine the effectiveness of the analytical procedures in achieving the effectiveness of auditing the financial statements. The study concluded the importance of using the analytical procedures during the audit process, Finance.

Keywords: Audit, Analytical Procedures, Financial Statements, Effectiveness of Audit of Financial Statements.

قائمة الأساتذة المحكمين

	الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة
1	د. لقويرة سمير	أستاذ مؤقت	جامعة باتنة
2	د. صالحي يزيد	أستاذ محاضر – ب	جامعة عنابة
3	د. جوامع سماعين	أستاذ محاضر – أ	جامعة بسكرة
4	د. بوشوشة محمد	أستاذ محاضر – أ	جامعة باتنة
6	د. سعيدي عبد الحليم	أستاذ محاضر – ب	جامعة بسكرة

قائمة الأساتذة المحكمين

	الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة
1	د. لقويرة سمير	أستاذ مؤقت	جامعة باتنة
2	د. صالحي يزيد	أستاذ محاضر – ب	جامعة عنابة
3	د. جوامع سماعين	أستاذ محاضر – أ	جامعة بسكرة
4	د. بوشوشة محمد	أستاذ محاضر – أ	جامعة باتنة
6	د. سعيدي عبد الحليم	أستاذ محاضر – ب	جامعة بسكرة

من خلال دراستنا لموضوع مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات، فقد حاولنا معالجة الإشكالية التي تدور معالمها حول مدى مساهمة استخدام المراجعة التحليلية خلال عملية تدقيق القوائم المالية وأثر ذلك على فعالية تدقيق القوائم المالية، حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى عموميات حول الإجراءات التحليلية بحيث تم التطرق إلى ماهية المراجعة بالإضافة إلى أدلة الإثبات ومفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها، أما في الفصل الثاني فقد تم التطرق إلى تدقيق القوائم المالية بحيث تم تناول مفهوم وأهمية القوائم المالية، بالإضافة إلى خطوات عملية تدقيق القوائم المالية، وأثر استخدام الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق، أما في الفصل الثالث والذي تضمن الدراسة الميدانية فقد تم إعداد استبانة بغرض جمع البيانات اللازمة للإجابة على فرضيات الدراسة.

1- النتائج النظرية: انطلاقا من الجوانب النظرية التي تناولتها الدراسة فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ لدعم الإجراءات والأعمال التي يقوم بها المدقق الخارجي يجب استخدام النتائج التي يتوصل إليها القائمون بالتدقيق الداخلي وبالتالي تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية.
- ✓ يسمح تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية بتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والقائمين بأعمال التدقيق، وزيادة الثقة في تقرير المدقق الخارجي ومصداقية القوائم المالية.
- ✓ عدم توفر عنصر الخبرة والكفاءة للمراجع قد يحول دون تطبيق اسلوب الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة.
- ✓ يعزز استخدام الأساليب الحديثة في التدقيق من فعالية تدقيق القوائم المالية، كما تساهم هذه الأساليب في زيادة خبرات وتجارب المدققين المبتدئين في الاستفادة من خبرات وتجارب الذين سبقوهم في هذا المجال.
- ✓ أهمية المعايير التي تم إصدارها في الجزائر وذلك بالنظر لما توفره للقائم بأعمال التدقيق من إرشادات وتوجيهات هامة تساعده على القيام بمهام التدقيق المختلفة.
- ✓ أهمية الالتزام بمعايير التدقيق المحلية أو المعايير الدولية خلال مراحل التدقيق المختلفة ما يضمن تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية.
- ✓ أهمية تطبيق الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة نظرا لما يتمتع بها هذا الاسلوب من وفرة في الوقت والتكلفة بالنظر للتزايد المستمر لنشاط المؤسسات محل المراجعة.
- ✓ يسمح استخدام الإجراءات التحليلية بالتنبؤ بأرصدة الحسابات لمقارنتها مع الأرصدة الفعلية مما يعزز من فرص اكتشاف الأخطاء التي قد تطرأ على الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية.
- ✓ يؤدي استخدام الإجراءات التحليلية إلى تحديد مواقع الانحرافات والأخطاء الجوهرية التي قد تتخلل القوائم المالية.
- ✓ يسمح استخدام الإجراءات التحليلية بالكشف عن الصعوبات المالية التي قد تتعرض لها المؤسسة عبر حساب النسب المالية المختلفة.

2- النتائج المرتبطة بالدراسة الميدانية:

- **اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:** تم اختبار الفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية، وقد جاءت الفرضية كما يلي "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تبين لنا مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون 0.685 عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد، أما معامل التحديد فقد بلغ 0.47.

- **نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى:** تم اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية وجاءت هذه الفرضية كما يلي "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)" بحيث تبين لنا مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.613) عند مستوى معنوية (0.001)، أما معامل التحديد فقد بلغ (0.375).

- **نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية:** تم اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية وجاءت هذه الفرضية كما يلي"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تبين لنا مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.474) عند مستوى معنوية (0.00)، أما معامل التحديد فقد بلغ (0.225).

- **نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:** تم اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية وجاءت هذه الفرضية كما يلي "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تبين لنا مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.586) عند مستوى معنوية (0.04)، أما معامل التحديد فقد بلغ (0.343).

3- نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

- **اختبار الفرضية الفرعية الأولى:** وكانت الفرضية الفرعية الأولى كما يلي "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تم التوصل إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس.

- **اختبار الفرضية الفرعية الثانية:** وكانت الفرضية الفرعية الثانية كما يلي"توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير العمر عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تم التوصل إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير العمر.

- **اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:** وكانت الفرضية الفرعية الثالثة كما يلي "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تم التوصل إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الوظيفة.

- **اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:** وكانت الفرضية الفرعية الثانية كما يلي"توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تم التوصل إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

- **اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:** وكانت الفرضية الفرعية الثانية كما يلي "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تم التوصل إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

4- التوصيات: بناء على الجانب النظري للدراسة والنتائج التي تم التوصل إليها في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة وبالاعتماد أيضا على الدراسات السابقة والتي تناولت مختلف المواضيع المتعلقة بالإجراءات التحليلية وتدقيق القوائم المالية، وبغرض تقديم توصيات قد تساهم في تحسين ورفع كفاءة تدقيق القوائم المالية مما قد يؤدي إلى إكسابها ثقة الجمهور ومختلف المستفيدين من هذه المهنة، فإنه يمكن تقديم التوصيات التالية:

✓ العمل على الانتقال بالتدقيق من كونه وسيلة للرقابة إلى وسيلة للتطوير والتخطيط واتخاذ للقرار وتفادي الانحرافات فأهميته لا تقتصر على اكتشاف الأخطاء وحالات الغش فقط بل تتعدى ذلك إلى استخدامه كأداة لتطوير القطاعات الأخرى.

✓ تشجيع ممارسي مهنة المراجعة على استخدام أساليب التدقيق الحديثة كالإجراءات التحليلية والمعاينة الإحصائية في التدقيق.

✓ ضرورة خضوع ممارسي مهنتي المحاسبة والتدقيق بشقيه الداخلي والخارجي للتكوين الدائم عبر برامج التعليم المستمر وتشجيع الانضمام إلى الدورات التكوينية التي تنظمها الهيئات المشرفة على المهنتين بغرض اكتساب مؤهلات تسمح لهم بتنفيذ أساليب المراجعة الحديثة كالإجراءات التحليلية واستخدام برامج التدقيق وتكنولوجيا المعلومات.

✓ العمل على استكمال إصدار بقية معايير التدقيق الجزائرية لما لها من أهمية في دعم مختلف الإجراءات والأعمال خلال مراحل التدقيق المختلفة.

✓ وضرورة الالتزام من طرف المهنيين وممارسي مهنة المراجعة بعمليات وبرامج التكوين بغرض مسايرة التغيرات والتطورات في مجال التدقيق والمحاسبة، وضرورة إشراك هؤلاء المهنيين في أي إصلاح يتعلق بإعادة تنظيم المهنتين لدرايتهم العالية بأبرز النقائص وكل ما يجب إصلاحه أو تعديله للرقي بمستوى القائمين بممارسة المهنتين.

✓ الأخذ بعين الاعتبار تجارب الدول في تبني معايير التدقيق الدولية وذلك من أجل تحضير البيئة الملائمة لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق والتي تستوحى من المعايير الدولية للتدقيق والتي يصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين.

✓ على المنظمات والهيئات المحاسبية في الجزائر أن تعمل جاهدة على الانضمام لمختلف الهيئات الدولية كالاتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها من المنظمات العالمية.

✓ من خلال هذه الدراسة وجب على المراجع ان لا يلم فقط بالمحاسبة والمرجعة بل يجب عليه ان يلم بكل العلوم الادارية ونظم المعلومات بالإضافة الى مختلف الأساليب الكمية وما حدث عليها من تطورات.

5- آفاق الدراسة: من خلال ما سبق يمكن اقتراح المواضيع التالية لما لها من ارتباط كبير ببيئة مهنة التدقيق والعمل على الرقي بمستوى ممارستها وتتمثل هذه المواضيع في الآتي:

✓ أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على فعالية تدقيق القوائم المالية.

✓ أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق.

✓ دور معايير التدقيق الجزائرية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية.

من خلال دراستنا لموضوع مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات، فقد حاولنا معالجة الإشكالية التي تدور معالمها حول مدى مساهمة استخدام المراجعة التحليلية خلال عملية تدقيق القوائم المالية وأثر ذلك على فعالية تدقيق القوائم المالية، حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى عموميات حول الإجراءات التحليلية بحيث تم التطرق إلى ماهية المراجعة بالإضافة إلى أدلة الإثبات ومفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها، أما في الفصل الثاني فقد تم التطرق إلى تدقيق القوائم المالية بحيث تم تناول مفهوم وأهمية القوائم المالية، بالإضافة إلى خطوات عملية تدقيق القوائم المالية، وأثر استخدام الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق، أما في الفصل الثالث والذي تضمن الدراسة الميدانية فقد تم إعداد استبانة بغرض جمع البيانات اللازمة للإجابة على فرضيات الدراسة.

1- النتائج النظرية: انطلاقا من الجوانب النظرية التي تناولتها الدراسة فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ لدعم الإجراءات والأعمال التي يقوم بها المدقق الخارجي يجب استخدام النتائج التي يتوصل إليها القائمون بالتدقيق الداخلي وبالتالي تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية.
- ✓ يسمح تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية بتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والقائمين بأعمال التدقيق، وزيادة الثقة في تقرير المدقق الخارجي ومصداقية القوائم المالية.
- ✓ عدم توفر عنصر الخبرة والكفاءة للمراجع قد يحول دون تطبيق اسلوب الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة.
- ✓ يعزز استخدام الأساليب الحديثة في التدقيق من فعالية تدقيق القوائم المالية، كما تساهم هذه الأساليب في زيادة خبرات وتجارب المدققين المبتدئين في الاستفادة من خبرات وتجارب الذين سبقوهم في هذا المجال.
- ✓ أهمية المعايير التي تم إصدارها في الجزائر وذلك بالنظر لما توفره للقائم بأعمال التدقيق من إرشادات وتوجيهات هامة تساعده على القيام بمهام التدقيق المختلفة.
- ✓ أهمية الالتزام بمعايير التدقيق المحلية أو المعايير الدولية خلال مراحل التدقيق المختلفة ما يضمن تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية.
- ✓ أهمية تطبيق الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة نظرا لما يتمتع بها هذا الاسلوب من وفرة في الوقت والتكلفة بالنظر للتزايد المستمر لنشاط المؤسسات محل المراجعة.
- ✓ يسمح استخدام الإجراءات التحليلية بالتنبؤ بأرصدة الحسابات لمقارنتها مع الأرصدة الفعلية مما يعزز من فرص اكتشاف الأخطاء التي قد تطرأ على الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية.
- ✓ يؤدي استخدام الإجراءات التحليلية إلى تحديد مواقع الانحرافات والأخطاء الجوهرية التي قد تتخلل القوائم المالية.
- ✓ يسمح استخدام الإجراءات التحليلية بالكشف عن الصعوبات المالية التي قد تتعرض لها المؤسسة عبر حساب النسب المالية المختلفة.

2- النتائج المرتبطة بالدراسة الميدانية:

- **اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:** تم اختبار الفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية، وقد جاءت الفرضية كما يلي "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تبين لنا مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون 0.685 عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد، أما معامل التحديد فقد بلغ 0.47.

- **نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى:** تم اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية وجاءت هذه الفرضية كما يلي "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)" بحيث تبين لنا مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.613) عند مستوى معنوية (0.001)، أما معامل التحديد فقد بلغ (0.375).

- **نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية:** تم اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية وجاءت هذه الفرضية كما يلي"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تبين لنا مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.474) عند مستوى معنوية (0.00)، أما معامل التحديد فقد بلغ (0.225).

- **نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:** تم اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية وجاءت هذه الفرضية كما يلي "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تبين لنا مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.586) عند مستوى معنوية (0.04)، أما معامل التحديد فقد بلغ (0.343).

3- نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

- **اختبار الفرضية الفرعية الأولى:** وكانت الفرضية الفرعية الأولى كما يلي "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تم التوصل إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس.

- **اختبار الفرضية الفرعية الثانية:** وكانت الفرضية الفرعية الثانية كما يلي"توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير العمر عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تم التوصل إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير العمر.

- **اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:** وكانت الفرضية الفرعية الثالثة كما يلي "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تم التوصل إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الوظيفة.

- **اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:** وكانت الفرضية الفرعية الثانية كما يلي"توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تم التوصل إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

- **اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:** وكانت الفرضية الفرعية الثانية كما يلي "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تم التوصل إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

4- التوصيات: بناء على الجانب النظري للدراسة والنتائج التي تم التوصل إليها في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة وبالاعتماد أيضا على الدراسات السابقة والتي تناولت مختلف المواضيع المتعلقة بالإجراءات التحليلية وتدقيق القوائم المالية، وبغرض تقديم توصيات قد تساهم في تحسين ورفع كفاءة تدقيق القوائم المالية مما قد يؤدي إلى إكسابها ثقة الجمهور ومختلف المستفيدين من هذه المهنة، فإنه يمكن تقديم التوصيات التالية:

✓ العمل على الانتقال بالتدقيق من كونه وسيلة للرقابة إلى وسيلة للتطوير والتخطيط واتخاذ للقرار وتفادي الانحرافات فأهميته لا تقتصر على اكتشاف الأخطاء وحالات الغش فقط بل تتعدى ذلك إلى استخدامه كأداة لتطوير القطاعات الأخرى.

✓ تشجيع ممارسي مهنة المراجعة على استخدام أساليب التدقيق الحديثة كالإجراءات التحليلية والمعاينة الإحصائية في التدقيق.

✓ ضرورة خضوع ممارسي مهنتي المحاسبة والتدقيق بشقيه الداخلي والخارجي للتكوين الدائم عبر برامج التعليم المستمر وتشجيع الانضمام إلى الدورات التكوينية التي تنظمها الهيئات المشرفة على المهنتين بغرض اكتساب مؤهلات تسمح لهم بتنفيذ أساليب المراجعة الحديثة كالإجراءات التحليلية واستخدام برامج التدقيق وتكنولوجيا المعلومات.

✓ العمل على استكمال إصدار بقية معايير التدقيق الجزائرية لما لها من أهمية في دعم مختلف الإجراءات والأعمال خلال مراحل التدقيق المختلفة.

✓ وضرورة الالتزام من طرف المهنيين وممارسي مهنة المراجعة بعمليات وبرامج التكوين بغرض مسايرة التغيرات والتطورات في مجال التدقيق والمحاسبة، وضرورة إشراك هؤلاء المهنيين في أي إصلاح يتعلق بإعادة تنظيم المهنتين لدرايتهم العالية بأبرز النقائص وكل ما يجب إصلاحه أو تعديله للرقي بمستوى القائمين بممارسة المهنتين.

✓ الأخذ بعين الاعتبار تجارب الدول في تبني معايير التدقيق الدولية وذلك من أجل تحضير البيئة الملائمة لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق والتي تستوحى من المعايير الدولية للتدقيق والتي يصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين.

✓ على المنظمات والهيئات المحاسبية في الجزائر أن تعمل جاهدة على الانضمام لمختلف الهيئات الدولية كالاتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها من المنظمات العالمية.

✓ من خلال هذه الدراسة وجب على المراجع ان لا يلم فقط بالمحاسبة والمرجعة بل يجب عليه ان يلم بكل العلوم الادارية ونظم المعلومات بالإضافة الى مختلف الأساليب الكمية وما حدث عليها من تطورات.

5- آفاق الدراسة: من خلال ما سبق يمكن اقتراح المواضيع التالية لما لها من ارتباط كبير ببيئة مهنة التدقيق والعمل على الرقي بمستوى ممارستها وتتمثل هذه المواضيع في الآتي:

✓ أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على فعالية تدقيق القوائم المالية.

✓ أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق.

✓ دور معايير التدقيق الجزائرية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية.

من خلال دراستنا لموضوع مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات، فقد حاولنا معالجة الإشكالية التي تدور معالمها حول مدى مساهمة استخدام المراجعة التحليلية خلال عملية تدقيق القوائم المالية وأثر ذلك على فعالية تدقيق القوائم المالية، حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى عموميات حول الإجراءات التحليلية بحيث تم التطرق إلى ماهية المراجعة بالإضافة إلى أدلة الإثبات ومفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها، أما في الفصل الثاني فقد تم التطرق إلى تدقيق القوائم المالية بحيث تم تناول مفهوم وأهمية القوائم المالية، بالإضافة إلى خطوات عملية تدقيق القوائم المالية، وأثر استخدام الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق، أما في الفصل الثالث والذي تضمن الدراسة الميدانية فقد تم إعداد استبانة بغرض جمع البيانات اللازمة للإجابة على فرضيات الدراسة.

1- النتائج النظرية: انطلاقا من الجوانب النظرية التي تناولتها الدراسة فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ لدعم الإجراءات والأعمال التي يقوم بها المدقق الخارجي يجب استخدام النتائج التي يتوصل إليها القائمون بالتدقيق الداخلي وبالتالي تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية.
- ✓ يسمح تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية بتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والقائمين بأعمال التدقيق، وزيادة الثقة في تقرير المدقق الخارجي ومصداقية القوائم المالية.
- ✓ عدم توفر عنصر الخبرة والكفاءة للمراجع قد يحول دون تطبيق اسلوب الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة.
- ✓ يعزز استخدام الأساليب الحديثة في التدقيق من فعالية تدقيق القوائم المالية، كما تساهم هذه الأساليب في زيادة خبرات وتجارب المدققين المبتدئين في الاستفادة من خبرات وتجارب الذين سبقوهم في هذا المجال.
- ✓ أهمية المعايير التي تم إصدارها في الجزائر وذلك بالنظر لما توفره للقائم بأعمال التدقيق من إرشادات وتوجيهات هامة تساعده على القيام بمهام التدقيق المختلفة.
- ✓ أهمية الالتزام بمعايير التدقيق المحلية أو المعايير الدولية خلال مراحل التدقيق المختلفة ما يضمن تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية.
- ✓ أهمية تطبيق الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة نظرا لما يتمتع بها هذا الاسلوب من وفرة في الوقت والتكلفة بالنظر للتزايد المستمر لنشاط المؤسسات محل المراجعة.
- ✓ يسمح استخدام الإجراءات التحليلية بالتنبؤ بأرصدة الحسابات لمقارنتها مع الأرصدة الفعلية مما يعزز من فرص اكتشاف الأخطاء التي قد تطرأ على الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية.
- ✓ يؤدي استخدام الإجراءات التحليلية إلى تحديد مواقع الانحرافات والأخطاء الجوهرية التي قد تتخلل القوائم المالية.
- ✓ يسمح استخدام الإجراءات التحليلية بالكشف عن الصعوبات المالية التي قد تتعرض لها المؤسسة عبر حساب النسب المالية المختلفة.

2- النتائج المرتبطة بالدراسة الميدانية:

- **اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:** تم اختبار الفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية، وقد جاءت الفرضية كما يلي "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تبين لنا مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون 0.685 عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد، أما معامل التحديد فقد بلغ 0.47.

- **نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى:** تم اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية وجاءت هذه الفرضية كما يلي "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)" بحيث تبين لنا مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التخطيط لتدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.613) عند مستوى معنوية (0.001)، أما معامل التحديد فقد بلغ (0.375).

- **نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية:** تم اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية وجاءت هذه الفرضية كما يلي"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تبين لنا مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية التنفيذ عند تدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.474) عند مستوى معنوية (0.00)، أما معامل التحديد فقد بلغ (0.225).

- **نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:** تم اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة استخدام الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية وجاءت هذه الفرضية كما يلي "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تبين لنا مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق فعالية إعداد التقرير عند تدقيق القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.586) عند مستوى معنوية (0.04)، أما معامل التحديد فقد بلغ (0.343).

3- نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

- **اختبار الفرضية الفرعية الأولى:** وكانت الفرضية الفرعية الأولى كما يلي "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تم التوصل إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الجنس.

- **اختبار الفرضية الفرعية الثانية:** وكانت الفرضية الفرعية الثانية كما يلي"توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير العمر عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تم التوصل إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير العمر.

- **اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:** وكانت الفرضية الفرعية الثالثة كما يلي "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تم التوصل إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الوظيفة.

- **اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:** وكانت الفرضية الفرعية الثانية كما يلي"توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تم التوصل إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

- **اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:** وكانت الفرضية الفرعية الثانية كما يلي "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مراجعي الحسابات حول تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، بحيث تم التوصل إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول تدقيق القوائم المالية تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

4- التوصيات: بناء على الجانب النظري للدراسة والنتائج التي تم التوصل إليها في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة وبالاعتماد أيضا على الدراسات السابقة والتي تناولت مختلف المواضيع المتعلقة بالإجراءات التحليلية وتدقيق القوائم المالية، وبغرض تقديم توصيات قد تساهم في تحسين ورفع كفاءة تدقيق القوائم المالية مما قد يؤدي إلى إكسابها ثقة الجمهور ومختلف المستفيدين من هذه المهنة، فإنه يمكن تقديم التوصيات التالية:

✓ العمل على الانتقال بالتدقيق من كونه وسيلة للرقابة إلى وسيلة للتطوير والتخطيط واتخاذ للقرار وتفادي الانحرافات فأهميته لا تقتصر على اكتشاف الأخطاء وحالات الغش فقط بل تتعدى ذلك إلى استخدامه كأداة لتطوير القطاعات الأخرى.

✓ تشجيع ممارسي مهنة المراجعة على استخدام أساليب التدقيق الحديثة كالإجراءات التحليلية والمعاينة الإحصائية في التدقيق.

✓ ضرورة خضوع ممارسي مهنتي المحاسبة والتدقيق بشقيه الداخلي والخارجي للتكوين الدائم عبر برامج التعليم المستمر وتشجيع الانضمام إلى الدورات التكوينية التي تنظمها الهيئات المشرفة على المهنتين بغرض اكتساب مؤهلات تسمح لهم بتنفيذ أساليب المراجعة الحديثة كالإجراءات التحليلية واستخدام برامج التدقيق وتكنولوجيا المعلومات.

✓ العمل على استكمال إصدار بقية معايير التدقيق الجزائرية لما لها من أهمية في دعم مختلف الإجراءات والأعمال خلال مراحل التدقيق المختلفة.

✓ وضرورة الالتزام من طرف المهنيين وممارسي مهنة المراجعة بعمليات وبرامج التكوين بغرض مسايرة التغيرات والتطورات في مجال التدقيق والمحاسبة، وضرورة إشراك هؤلاء المهنيين في أي إصلاح يتعلق بإعادة تنظيم المهنتين لدرايتهم العالية بأبرز النقائص وكل ما يجب إصلاحه أو تعديله للرقي بمستوى القائمين بممارسة المهنتين.

✓ الأخذ بعين الاعتبار تجارب الدول في تبني معايير التدقيق الدولية وذلك من أجل تحضير البيئة الملائمة لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق والتي تستوحى من المعايير الدولية للتدقيق والتي يصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين.

✓ على المنظمات والهيئات المحاسبية في الجزائر أن تعمل جاهدة على الانضمام لمختلف الهيئات الدولية كالاتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها من المنظمات العالمية.

✓ من خلال هذه الدراسة وجب على المراجع ان لا يلم فقط بالمحاسبة والمرجعة بل يجب عليه ان يلم بكل العلوم الادارية ونظم المعلومات بالإضافة الى مختلف الأساليب الكمية وما حدث عليها من تطورات.

5- آفاق الدراسة: من خلال ما سبق يمكن اقتراح المواضيع التالية لما لها من ارتباط كبير ببيئة مهنة التدقيق والعمل على الرقي بمستوى ممارستها وتتمثل هذه المواضيع في الآتي:

✓ أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على فعالية تدقيق القوائم المالية.

✓ أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق.

✓ دور معايير التدقيق الجزائرية في تحقيق فعالية تدقيق القوائم المالية.