



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم التجارية



الموضوع

دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية وملاءمة أدلة

الإثبات

-دراسة حالة عينة من محافظي الحسابات بولاية بسكرة-

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

تخصص: تدقيق محاسبي

الأستاذة المشرفة:

فاطمة الزهراء طاهري

إعداد الطلبة:

خيرة بن عباس

الموسم الجامعي: 2012-2013

قسم : العلوم التجارية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سورة البقرة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سورة البقرة

شكر

بداية أتقدم بالحمد و الشكر لله عز و جل، على توفيقه
لي في إتمام هذه المذكرة
راجية منه أن تكون علما نافعا لكل من سعى وراء طلب العلم
ثم لا يفوتني أن أشكر
الأستاذة المشرفة جزيل الشكر على قبولها الإشراف
علي و على صبرها الشديد معي
و كذلك فإنني أتقدم بجزيل الشكر
للأستاذين: إسماعيل جوامع، دبابش محمد نجيب
على نصائهما القيمة، كما أشكر جميع الأساتذة الكرام الذين قاموا
بتعليمي خلال مشواري الدراسي
و كذا جميع من ساهم في إنجاز هذه المذكرة
من قريب أو بعيد و لو بكلمة طيبة.

إهداء

أهدي عملي هذا إلى نور دربي،
إلى قدوتي في الحياة، إلى أعز ما أملك في الدنيا والدي.
إلى إخوتي الكرام أتمنى لهم
النجاح والتوفيق.
إلى الأستاذة المشرفة فاطمة الزهراء طاهري
على توجيهاتها القيمة.
إلى كل أصدقائي
وكل من ساعدني في هذا العمل من قريب أو بعيد
وإلى كل من تمنى لي التوفيق.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر
	إهداء
II-I	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول والأشكال
أ-هـ	مقدمة
28-6	الفصل الأول. الإطار النظري لمهنة المراجع الخارجي
7	تمهيد
14-8	I. 1. مدخل للمراجعة الخارجية
11-8	I. 1.1. عموميات حول المراجعة
13-11	I. 2.1. ماهية المراجعة الخارجية
14-13	I. 3.1. معايير المراجعة الخارجية
24-15	I. 2. أساسيات في مهنة المراجع الخارجي
17-15	I. 1.2. تعريف المراجع الخارجي
20-17	I. 2.2. تعيين وتغيير المراجع الخارجي
24-21	I. 3.2. حقوق وواجبات المراجع الخارجي
27-25	I. 3. تقرير المراجع الخارجي
25	I. 1.3. مفهوم تقرير المراجع الخارجي
26-25	I. 2.3. مكونات تقرير المراجع الخارجي
27-26	I. 3.3. أنواع تقارير المراجع الخارجي
28	خلاصة
48-29	الفصل الثاني. أدلة الإثبات في المراجعة
30	تمهيد
36-31	II. 1. ماهية أدلة الإثبات في المراجعة
32-31	II. 1.1. مفهوم أدلة الإثبات في المراجعة
35-32	II. 2.1. أنواع أدلة الإثبات في المراجعة
36-35	II. 3.1. حفظ أدلة الإثبات في المراجعة

42-37	II. 2. إجراءات جمع أدلة الإثبات في المراجعة
38-37	II. 1.2. إعادة الاحتساب والمصادقات
40-38	II. 2.2. الملاحظة، الفحص الفعلي والمراجعة المستندية
42-40	II. 3.2. الإجراءات التحليلية، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
47-43	II. 3. قيام المراجع الخارجي بتحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات
44-43	II. 1.3. استخدام المراجع الخارجي لأسلوب العينة الإحصائية
46-44	II. 2.3. تحديد المراجع الخارجي لكفاية أدلة الإثبات
47-46	II. 3.3. تحديد المراجع الخارجي لملاءمة أدلة الإثبات
48	خلاصة
70-49	الفصل الثالث. عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات
55-50	III. 1. عرض استبيان الدراسة
51-50	III. 1.1. إعداد استبيان الدراسة
52-51	III. 2.1. قياس صدق وثبات استبيان الدراسة
55-52	III. 3.1. خصائص مبحوثي الدراسة
66-56	III. 2. تحليل محاور الاستبيان
57-56	III. 1.2. تحليل المحور الأول للاستبيان
61-57	III. 3.2. تحليل المحور الثاني للاستبيان
66-61	III. 3.3. تحليل المحور الثالث للاستبيان
70-67	III. 1. اختبار الفرضيات
69-67	III. 1.3. اختبار الفرضية الأولى
69	III. 2.3. اختبار الفرضية الثانية والثالثة
70-69	III. 3.3. اختبار الفرضية الرابعة
72-71	خاتمة
قائمة المراجع	
ملاحق	

فهرس الجداول و الأشكال

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
51	قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ لأداة الدراسة وقيمة معامل الصدق	01
52	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	02
53	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	03
54	توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	04
56	المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات أفراد عينة البحث عن عبارات محور المراجع الخارجي واستخدام أسلوب العينات	05
59-58	المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات أفراد عينة البحث عن عبارات محور المراجع الخارجي وتحديد كفاية أدلة الإثبات	06
63-61	المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات أفراد عينة البحث عن عبارات محور المراجع الخارجي وتحديد ملاءمة أدلة الإثبات	07
67	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفروق في اتجاهات المبحوثين حول تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات حسب متغير العمر	08
68	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفروق في اتجاهات المبحوثين حول تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات حسب متغير المؤهل العلمي	09
68	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفروق في اتجاهات المبحوثين حول تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات حسب متغير عدد سنوات الخبرة	10

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
53	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	01
54	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	02
55	توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	03

مقدمة

صاحب التطور في الشركات نفسها وفي أعمالها تطورا في أهداف المراجعة، ففي السابق عندما كانت الشركات صغيرة الحجم وذات نشاط تجاري بسيط كان الهدف من القيام بعملية المراجعة هو اكتشاف الغش والسرقة التي تتم من قبل الموظفين، وكان المراجع يقوم بعمله فقط لمصلحة المالك وليس لمصلحة الأطراف الأخرى، وبعد قيام الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تطورت الشركات واتسعت أعمالها وزادت الحاجة إلى رؤوس الأموال، مما أدى إلى نشوء شركات المساهمة، الأمر الذي نتج عنه تعدد الأطراف ذات المصلحة في الشركة سواء داخلها أو خارجها، وقد أدى هذا التطور إلى زيادة الحاجة لوجود شخص هو المراجع الخارجي الذي يفترض فيه الحياد، وذلك ليقدم رأيه بكل استقلالية عن عدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة. وبما أن المراجع الخارجي شخص مستقل عن الشركة محل المراجعة ولا علاقة له بإعداد قوائمها المالية فينبغي عليه البحث عن معلومات إضافية ليستند عليها عند إبداء رأيه المهني المحايد، حيث تتمثل تلك المعلومات الإضافية في أدلة الإثبات التي يقوم بجمعها سواء من داخل الشركة محل المراجعة أو من خارجها والتي يشترط فيها الملاءمة والكفاية حتى تكون أساسا يعتمد عليه عند إبداء الرأي.

إشكالية الدراسة:

وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

◀ هل للمراجع الخارجي دور في تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات؟

وتتدرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول قيام المراجعين الخارجيين بتحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات تعزى لمتغير: العمر، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة؟
- هل يقوم المراجع الخارجي باستخدام أسلوب العينات من أجل جمع أدلة الإثبات؟
- هل يقوم المراجع الخارجي بتحديد كفاية أدلة الإثبات؟
- هل يقوم المراجع الخارجي بتحديد ملاءمة أدلة الإثبات؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول قيام المراجعين الخارجيين بتحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات تعزى لمتغير: العمر، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة.
- يقوم المراجع الخارجي باستخدام أسلوب العينات من أجل جمع أدلة الإثبات.
- يقوم المراجع الخارجي بتحديد كفاية أدلة الإثبات اعتمادا على محددات معينة وعلى حكمه الشخصي.
- يقوم المراجع الخارجي بتحديد ملاءمة أدلة الإثبات اعتمادا على محددات معينة وعلى حكمه الشخصي.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي والمتمثل في تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات من أجل إبداء الرأي على عدالة القوائم المالية فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الإقتصادية.

أهداف الدراسة:

- التعرف على أهم الجوانب النظرية التي تحيط بشخص المراجع الخارجي.
- التعرف على مفهوم أدلة الإثبات في المراجعة، وكذلك أنواعها.
- معرفة الإجراءات التي من خلالها يتمكن المراجع الخارجي من جمع أدلة الإثبات.
- إدراك العلاقة بين المراجع الخارجي وتحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات.

حدود الدراسة:

- الحدود الزمانية: تم انجاز هذه الدراسة خلال السنة الجامعية 2013/2012.
- الحدود المكانية: تم إجراء الجانب التطبيقي للدراسة بولاية بسكرة على عينة من محافظي الحسابات.

المنهج المتبع في الدراسة:

لأجل تحقيق أهداف هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي، حيث أنه يقوم على جمع معلومات وبيانات من مختلف المراجع والمصادر من أجل تكوين صورة متكاملة حول الظاهرة المدروسة أما الدراسة الميدانية فقد تمت عن طريق الاستبيان والهدف الأساسي منها هو اختبار صحة الفروض من خلال إجراء دراسة حالة لعينة من محافظي الحسابات بولاية بسكرة، للتعرف على دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات.

الدراسات السابقة:

• عرض الدراسات السابقة:

لقد تم ترتيب الدراسات السابقة لهذه الدراسة من الأحدث إلى الأقدم كما يلي:

- 1 شيرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية (دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2012.

- وتمثلت إشكالية هذه الدراسة في:

ما مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بالمسؤولية المهنية لاكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية؟

- ولقد تمثل الهدف الأساسي للدراسة في:

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية لمراجعي الحسابات نحو اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، وذلك من خلال تقييم مدى التزام مراجعي الحسابات بمسئوليتهم المهنية، ومدى توافر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية لديهم، ومدى التزامهم بتخطيط عملية التدقيق وقدرتهم في اكتشاف مخاطر غش الإدارة، وانتهاء بالمعوقات التي تؤثر على قدرة المراجع في أداء مسؤوليته المهنية.

- وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

يلتزم مراجعو الحسابات المزاوون للمهنة في قطاع غزة بمراجعة القوائم المالية وفق معايير المراجعة الدولية، وهذه النتيجة تتسجم مع المتطلبات القانونية للبيئة الفلسطينية التي تفرض مراجعة شركات المساهمة العامة وفق معايير المراجعة الدولية، الأمر الذي يعزز من قدرة المراجعين على اكتشاف التحريفات والتلاعبات بالقوائم المالية، وأيضاً يتوفر لدى مراجعي الحسابات المزاوون للمهنة في قطاع غزة الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية أثناء تأدية عملهم مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والخطأ.

2 سمها رزق نجم، **العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة و التمويل، غزة، فلسطين ، 2012.

- وتمثلت إشكالية هذه الدراسة في:

- ما هي العوامل الرئيسية التي تؤثر في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة؟
 - ما هي أهم العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق التي تؤثر في تحديد أتعاب مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة؟
 - ما هي أهم العوامل المرتبطة بشركة المراجعة في تحديد أتعاب مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة؟
 - هل يؤثر مدى الاستقلالية والنزاهة التي يتمتع بها مكتب المراجعة وعدم وجود حد أدنى للأتعاب على تحديد أتعاب التدقيق؟
 - هل يؤثر: اكتشاف المراجع لزيادة المخاطرة وعبء العمل ومدى مسؤولية المراجع تجاهها، على تحديد أتعاب المراجعة؟
 - هل يؤثر ارتفاع مستوى التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات الخارجي في تحديد أتعابه؟
- ولقد تمثل الهدف الأساسي للدراسة في:

التوصل إلى دراسة العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب عملية المراجعة التي يقوم بها مراجعو الحسابات في قطاع غزة.

- ولقد تمثلت النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة في:

المنشأة محل المراجعة، مكتب المراجعة، توافر استقلالية المكتب، مخاطر عملية المراجعة كلها من العوامل المهمة المحددة لأتعاب المراجع الخارجي في قطاع غزة، كما أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العلاقات المؤثرة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي في قطاع غزة تعزى لكل من: العمر، المؤهل العلمي التخصص،

الشهادات المهنية، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات (باستثناء ما يتعلق باستقلالية مكتب المراجعة لوحظ وجود فروق لصالح الذين مؤهلهم العلمي ليسانس، وما يتعلق بمكتب المراجعة فقد لوحظ أيضاً وجود فروق لصالح تخصص المحاسبة.

3 طلال حمدونة، علام حمدان، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الإلكتروني) في فلسطين وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، م16، ع28، 2011.

- وتمثلت إشكالية هذه الدراسة في النقاط التالية:

• ما هو مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات من قبل المراجعين في فلسطين: في مجالات الرقابة التخطيط والتوثيق؟

• ما هي أهم الصعوبات التي تواجه ذلك؟

• هل هناك أثر للتدقيق الإلكتروني على جودة الأدلة من حيث: الملاءمة، الأهلية، الكفاية، التوقيت الجيد لهذه الأدلة؟

- ولقد هدفت هذه الدراسة إلى:

دراسة التدقيق الإلكتروني في فلسطين من حيث المجالات التي يستخدم فيها مراجعو الحسابات الخارجيون تكنولوجيا المعلومات، وتقويم مدى استخدامه في مختلف مجالات وأنشطة التدقيق من حيث: التخطيط والرقابة والتوثيق، وأثر التدقيق الإلكتروني على جودة الأدلة.

- ولقد تمثلت النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة في:

• المراجعين الخارجيين في فلسطين يستخدمون التدقيق الإلكتروني في: التخطيط، الرقابة والتوثيق إلى حد دون المتوسط، وفي الوقت نفسه أظهرت الدراسة أن استخدام المراجعة الإلكترونية يساعد في تحسين جودة المراجعة.

4 هاني فرحان الزيغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية (دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين 2006.

- وتمثلت إشكالية هذه الدراسة في: ما مدى قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات التي يحصل عليها وما مدى كفايتها ومناسبتها لإبداء رأيه الفني المحايد على صحة القوائم المالية؟

- ولقد هدفت هذه الدراسة إلى:

دراسة العوامل التي تؤدي إلى حصول المراجع الخارجي على أدلة إثبات مقنعة، مع الأخذ بعين الاعتبار بأن مقاييس جودة الإقناع تتأثر عند القيام بإجراءات المراجعة بالموثرات التالية: المناسبة، الصلاحية واستقلال المصدر، فعالية الرقابة الداخلية، المعرفة المباشرة للمراجع، مؤهلات من يقدم المعلومات وموضوعية الأدلة وبعدها عن التحيز.

- ومن بين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة نجد:

- يقوم المراجع الخارجي في فلسطين باستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة بصورة جيدة إلا أن هناك بعض القصور في تطبيق بعض الأساليب.
- هناك نسبة كبيرة من مراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقومون بتقييم أدلة الإثبات التي يحصلون عليها من خلال أسلوب العينات للتأكد من مدى كفاية وملاءمة الأدلة للمساعدة على إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية.
- يقوم المراجع الخارجي بالحصول على أدلة الإثبات وتقييم كفايتها وملاءمتها، والتي تعطي المراجع القناعة والتأكد من استمرارية الشركة لمزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على عدالة القوائم المالية تعزى إلى: المؤهل العملي التخصص والجنس.
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على عدالة القوائم المالية تعزى إلى: العمر، الخبرة.
- **التعليق على الدراسات السابقة:**

بعد استعراض الدراسات السابقة والمتعلقة بموضوع دراستنا: " دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات، توصلنا إلى الملاحظات التالية:

- تتفق الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في تناولها لموضوع المراجع الخارجي من الجانب النظري.
 - تتفق الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في تناولها لموضوع أدلة الإثبات من الجانب النظري.
 - تختلف الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في الحدود المكانية والزمانية للدراسة.
 - تختلف الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في المتغير المستقل.
 - تختلف الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في المتغير التابع.
- ومن خلال اطلاعنا على الدراسات السابقة استفدنا في العديد من النواحي: منها إثراء الجانب النظري لكل من المراجع الخارجي، أدلة الإثبات وكذا النتائج والاقتراحات التي تم التوصل إليها.

تمهيد:

إن إتخاذ أي قرار سليم يتطلب توافر معلومات دقيقة وصحيحة، ففي عالم المال والأعمال نجد أن مستخدمي القوائم المالية يقومون بتجميع حقائق ومعلومات تتعلق بالشركات، وذلك قبل اتخاذ أي قرار خاص بإقراضها أو الإستثمار فيها وأغلب الحقائق والمعلومات التي يحتاجها مستخدموا القوائم المالية تكون متضمنة في القوائم المالية المنشورة، والتي تبين المركز المالي ونتائج الأعمال لتلك الشركات ومن المعروف أن إعداد القوائم المالية هي مهمة إدارة الشركة، ولكي تعكس هذه القوائم الوضع المالي ونتائج الأعمال بصورة موثوق بها، لا بد أن يكون مصادقا عليها من قبل طرف ثالث محايد ومستقل، يدعى المراجع الخارجي، والتصديق على القوائم المالية يتمثل في رأي المراجع حول مدى عدالتها، والذي يضمنه في تقريره في نهاية عملية المراجعة، وعلى ضوء هذا التقرير يكون في استطاعة مستخدمي القوائم المالية أن يتخذوا القرارات الإقتصادية السليمة والرشيده، حيث أن رأي المراجع الخارجي يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المتضمنة فيها. وسيتم من خلال هذا الفصل وعلى ضوء الطرح السابق التطرق إلى العناصر الآتية:

I . 1. مدخل للمراجعة الخارجية**I . 2. أساسيات في مهنة المراجع الخارجي****I . 3. تقرير المراجع الخارجي**

I. 1. مدخل للمراجعة الخارجية

إن وجود تعارض بين كل من أصحاب الشركة، دائنيهم وباقي الجهات الأخرى التي تستخدم القوائم المالية، وبين مديري الشركة القائمين بإعداد هذه القوائم، قد يؤدي إلى تضارب وتعارض هذه الأخيرة ونظراً لأهمية المعلومات الموجودة بالقوائم المالية في المساعدة على إتخاذ القرار، فإن نقص خبرة مستخدميها ومنعهم من التحقق المباشر من صحتها يؤدي إلى وجود الحاجة إلى شخص يتولى القيام بالمراجعة الخارجية.

I.1.1.1.1. عموميات حول المراجعة

قبل التطرق للمراجعة الخارجية بصورة مفصلة، يجدر التعرف على بعض العموميات حول المراجعة بصفة عامة؛ كتعريفها فروعها أهدافها وأنواعها، وفيما يلي شرح لذلك.

I.1.1.1.1.1. تعريف المراجعة

تعرف المراجعة على أنها: "علم له قواعده وأصوله وفن له أساليبه وإجراءاته، حيث تهتم بالفحص الفني والمحاييد لحسابات وسجلات الشركة محل المراجعة والحصول على أدلة إثبات قصد إبداء الرأي عن مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة لهذه الشركة."¹

ويمكن تعريف المراجعة أيضاً بأنها: "الفحص اللاحق للقوائم المالية التي تصدرها الشركة محل المراجعة ولنظمها المالية وتسجيلاتها المحاسبية ومعاملاتها وعملياتها؛ ويقوم بهذا الفحص محاسبون مهنيون بهدف التحقق من الالتزام بالمسؤوليات ومن مصداقية القوائم المالية والتقارير الإدارية الأخرى، وذلك للكشف عن مواطن الضعف في الرقابة الداخلية والأنظمة المالية وتقديم التوصيات لتحسينها، وتتنوع المراجعات تنوعاً كبيراً بحسب الأهداف المرجوة منها، والأنشطة التي تتعلق بها، والتقارير التي سيتم إعدادها."²

وعليه يمكن القول بأن المراجعة علم وفن، حيث يقوم بها أشخاص مهنيون مختصون قد يكونون مراجعين خارجيين أو من محاسبي الشركة، تتمثل مهمتهم في فحص القوائم المالية للشركة من أجل التحقق من مصداقيتها، وكذلك فحص نظام الرقابة الداخلية لها من أجل الكشف عن مواطن الضعف فيه وتقديم التوصيات لتحسينه، وهناك تصنيفات عديدة للمراجعة تختلف بحسب معيار التصنيف، والذي قد يتمثل في الهدف من عملية المراجعة، الأنشطة التي تتم مراجعتها، التقرير المطلوب إعدادها.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص14.

² Manuel de Comptabilité Générale Information financière et Audit (Financial Accounting, Reporting and Auditing Handbook), Public Disclosure Authorized, Bureau du directeur departement des prets banque mondiale, janvier 1995, p31.

I.1.1.2. فروض المراجعة

تقوم المراجعة على الفروض التالية:

- **عدم التأكد:** والذي يستدعي الحاجة لوجود أدلة إثبات كافية لإزالة حالة عدم التأكد والراجعة للاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية ولعدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية أثناء اتخاذ القرارات، وعدم وجود نظام جيد للاتصال في المؤسسة؛
- **إستقلال المراجع:** يعتبر المراجع حكماً يعتمد على رأيه فيما لُكف به، ومن حقه الإطلاع على دفاتر ومستندات وبيانات المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، كما لديه الحق في إبداء رأي معارض؛
- **توافر تأهيل خاص للمراجع:** وذلك لأن المراجع يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته مما يتطلب قدراً علمياً وعملياً كافياً لأداء مهمته؛
- **توافر نظام كاف للرقابة الداخلية:** فالرقابة الداخلية من الأدوات المهمة للمؤسسة لضمان تحقيق أهدافها وهي هامة من جانب آخر للمراجعين الخارجيين الذين يعتمدون عليها في التقويم الأولي للمؤسسة؛
- **الصدق في محتويات التقرير:** ينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المراجع باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة أو خارجها.¹

كما توجد فروض أخرى هي كما يلي:

- البيانات المالية قابلة للفحص؛
- عدم وجود تعارض بين مصلحة المراجع والإدارة؛
- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير طبيعية؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء؛
- التمثيل السليم للقوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة ولنتائج أعمالها نتيجة التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي تبقى كذلك في المستقبل، ما لم يوجد دليل يثبت العكس؛
- المراجع يقوم فقط بإبداء الرأي عن البيانات المالية؛
- يلتزم المراجع بالتزامات المهنة المحددة.²

¹ فهيد محسن البصري، مدقق الحسابات والأزمة الاقتصادية العالمية، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر الدولي حول: الأزمة المالية العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي والإسلامي، جامعة الجنان، كلية إدارة الأعمال، طرابلس، لبنان، يومي 13-14 مارس 2009.

² عبد الفتاح الصحن و آخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية)، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص-ص 25-26.

I.1.1.3. أهداف المراجعة

يمكن إيجاز أهداف المراجعة في النقاط التالية:

- الشمولية: يقصد بها أن جميع العمليات التي تحققها المؤسسة خلال الدورة مترجمة في القوائم المالية، أي أن كل عملية قد تم تقييدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا، وإذا كانت هذه الوثيقة الأولية غير موجودة فمن المستحيل التحقق من شمولية التسجيلات المحاسبية، وتغطي الشمولية جزئيا هدف التقييم إلى الحد الذي يمكن فيه القول بأن مبلغا مقيما بأقل من قيمته معناه عدم الاعتراف بجزء من عملية؛
- الوجود: جميع العناصر المادية في المؤسسة (التثبيات والمخزونات) لديها حقيقة مادية تقابلها بالنسبة للعناصر الأخرى (الحقوق، الديون، النفقات، الإيرادات) فهي عمليات حقيقية قد وقعت فعلا خلال الدورة وليست عمليات وهمية، ويغطي الوجود جزئيا هدف التقييم إلى الحد الذي يمكن فيه القول بأن المبلغ ذو القيمة المبالغ فيها لا يتطابق مع العملية التي حدثت فعلا أي أن العملية مبالغ فيها.¹
- الملكية: و يقصد به أن كل عناصر الأصول التي تملكها المؤسسة هي فعلا ملك لها، و يوجد مستند قانوني يثبت هذه الملكية ومن حق المراجع طلبه للتحقق من ذلك، وكذلك فإن عناصر الخصوم هي إلتزامات فعلية، على المؤسسة سدادها في تواريخ إستحقاقها؛
- التقييم: ويعني أن كل العمليات المسجلة قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وأن عملية التقييم هذه قد طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى؛
- التسجيل المحاسبي: نقصد بهذا ال هدف أن كل العمليات قد تسجيلها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى؛
- الإفصاح: معناه أن القوائم المالية وفي مجملها تقدم وفقا لمبدأ الصورة الصادقة جميع المعلومات المطلوب تقديمها (طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وبصفة ثابتة من دورة لأخرى) والتي من الضروري فهمها من طرف مستخدمي هذه القوائم.²

I.1.1.4. أنواع المراجعة

هناك عدة معايير يمكن أن تقسم المراجعة على أساس كل واحد منها إلى عدة أنواع، ومن أبرز هذه المعايير وأكثرها فائدة لهذا البحث معيار الشخص القائم بعملية المراجعة، ووفقا لهذا الأخير تصنف المراجعة إلى مراجعة خارجية؛ والتي سيتم التطرق إليها لاحقا، ومراجعة داخلية حيث تمثل وظيفة تقويمية مستقلة وموضوعية، مصممة داخل المؤسسة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسؤولين للقيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية، وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمعلومات التي تتعلق

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، صص 16-17.

² Manuel Technique D'audit, p06. www.exaco.mr 29/03/2013 15:35.

بالرقابة على الأنشطة التي يتم فحصها، وبذلك فإن المراجعة الداخلية تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها وحماية أصولها، كما أنها تضيف قيمة للمؤسسة بتطبيق مدخل منظم لتقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة في الشركات.¹

I. 2.1.1. ماهية المراجعة الخارجية

بعد التعرف على بعض العموميات حول المراجعة بصفة عامة صار بالإمكان تناول المراجعة الخارجية كعملية مستقلة، وذلك من خلال تعريفها، خصائصها، أهميتها، أهدافها، والمعايير التي تضبط ممارستها العملية.

I. 2.1.1.1. تعريف المراجعة الخارجية

تعرف المراجعة الخارجية بأنها: "تلك المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج الشركة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصادقية حتى تتال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمين، المستثمرين البنوك، إدارة الضرائب والهيئات أخرى)."²

كما يمكن أن تعرف المراجعة أيضا بأنها: "عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد مدى الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات."³

مما سبق يستخلص أن المراجعة الخارجية هي إحدى أنواع المراجعة، حيث تتم بطريقة منهجية ومنظمة ويقوم بها أشخاص خارجيون ومستقلون عن الشركة محل المراجعة، هدفهم جمع أدلة الإثبات اللازمة من أجل إبداء الرأي عن عدالة القوائم المالية للشركة واحترامها للمبادئ والمعايير المحاسبية المعمول بها وذكر ذلك في تقرير المراجعة، والذي يستفيد منه أطراف كثر من بينهم المستثمرون من أجل إتخاذ قراراتهم.

I. 2.1.1.2. خصائص المراجعة الخارجية

يمكن حصر أهم خصائص المراجعة الخارجية فيما يلي:

- عملية منتظمة تتم من خلال عدة مراحل متتابعة بشكل منطقي، وبالتالي فهي تحتاج للتخطيط المسبق؛

- ضرورة جمع أدلة الإثبات اللازمة وبشكل موضوعي.¹

¹ مصطفى حسن بسيوني السعدني، المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية ، بحث مقدم إلى المؤتمر العربي الأول حول: التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، الإتحاد العربي لخبراء المحاسبة القانونيين بالتعاون مع وزارة الإستثمار المصرية، الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، سبتمبر 2005، ص-ص 179-180.

² مسعود صديقي، محمد براق، إنعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي ، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول: الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ، جامعة قاصدي مرباح، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، ورقلة، الجزائر، يومي 08-09 مارس 2005.

³ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، الدار الجامعية، مصر، ج01، 2007، ص27.

- ضرورة أن تتطابق كل من العمليات، الأحداث الاقتصادية محل الدراسة وتقييم المراجع الخارجي مع المعايير الموضوعية، وضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المراجع من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول المعلومات والبيانات التي يقوم بدراستها؛
- إعداد تقرير مكتوب يوضح نتائج عملية الفحص ويقدم إلى الأطراف المعنية.²

I. 2.1. 3. أهمية المراجعة الخارجية

- تهدف المراجعة الخارجية إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية و منهم:
- إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة اعتماداً كلياً على قوائمها المالية وذلك في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، لذلك تحرص على أن تكون هذه القوائم قد تمت مراجعتها من قبل هيئة فنية محايدة؛
- المستثمرون: هم كذلك يستفيدون من القوائم المالية التي تمت مراجعتها عند إتخاذ أي قرار بخصوص توجيه مدخراتهم لتحقيق لهم أكبر عائد ممكن؛
- البنوك التجارية: والتي تعتمد بدورها على القوائم المالية التي قامت بفحصها هيئة فنية محايدة قبل إتخاذها أي قرار بخصوص منح قروض أو تسهيلات إئتمانية للمؤسسات التي تتقدم إليها بهذا الطلب؛
- الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة: تقوم هذه الأخيرة بالاعتماد على القوائم المالية التي تمت مراجعتها من طرف مراجع خارجي في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار، تقرير الإعانات لبعض الصناعات.³

I. 2.1. 4. أهداف المراجعة الخارجية

- إن هدف المراجع الخارجي الأساسي من وراء فحصه للقوائم المالية الختامية لمؤسسة ما هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول عدالة وصدق تلك القوائم، وهو هدف عام متفق عليه دولياً حيث أن المراجع، حسب جمعية المحاسبين الأمريكية يدرس تلك القوائم بهدف إعطاء الرأي حول الصورة الفوتوغرافية للوضع المالية، نتائج العمليات، وتطور تلك الوضعية احتراماً للمبادئ المحاسبية المتفق عليها وينتهي المراجع الخارجي مهمته بالإدلاء بهذا الرأي النهائي المحايد المدعم بأدلة في تقرير يكون ختام عملية المراجعة.⁴

I. 3.1. 3. معايير المراجعة الخارجية

- إن من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوئها ويسيرونها عليها في كافة مراحل العمل، ولمهنة المراجعة معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبياً، وهذه المعايير هي للدارسين لهذه المهنة

¹ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، 2007، ص-ص 04-05.

² أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص04.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية العملية)، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 1999، ص16.

⁴ محمد بوتين، المراقبة و مراجعة الحسابات (من النظرية إلى التطبيق)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص19.

وللممارسين لها، ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في عام 1954 ضمن كتيب تحت عنوان "معايير المراجعة المتعارف عليها"،¹ وقد قسمها إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:

I. 3.1. 1. المعايير العامة

- تتمثل في مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي للمراجع، وتشمل ما يلي:
- التأهيل المهني: ويقصد به ضرورة أن يتوافر في المراجع القدر اللازم من التأهيل العلمي والعملية؛
- الحياد والموضوعية والاستقلالية: وتعني أن يكون المراجع محايدا وموضوعيا ومستقلا عند أداء مهامه وإبداء رأيه؛
- العناية المهنية اللازمة: وتعني أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية المعقولة عند أداء مهامه وأثناء كتابة تقريره.²

I. 3.1. 2. معايير العمل الميداني

- و هي مجموعة المعايير التي تحكم أداء أعمال المراجعة الميدانية، وتتضمن ما يلي:
- يجب وضع مخطط واف لعملية المراجعة كما يجب الإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم المراجع؛
- يجب القيام بدراسة وافية وإجراء تقييم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به ليكون أساسا للإعتماد عليه أثناء القيام بمهمة المراجعة وليجري على ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليها أعمال المراجعة؛
- ويجب الحصول على أدلة الإثبات الكافية من خلال المعاينة والملاحظة والتحريرات والإثباتات التي من شأنها أن تكون أساسا معقولا لإبداء الرأي على البيانات المالية التي تتم مراجعتها.³

I. 3.1. 3. معايير إعداد التقرير

- وهي مجموعة المعايير المتعلقة بكيفية إعداد التقرير النهائي، وتضم ما يلي:
- أن يبين التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً؛
- أن يبين التقرير الثبات أو التجانس، أي أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً طبقت بطريقة متجانسة من فترة إلى أخرى؛
- أن يذكر في التقرير إذا كان الإفصاح كاملاً عن الحقائق المالية وغير المالية بالقوائم أو أن يشترط لغير ذلك؛

¹ خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 1998، ص25.

² عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، الناشر هو المؤلف، لبنان، 1985، ص164.

³ خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص28.

- يجب أن يبين التقرير رأي المراجع الخارجي على القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة عدم تمكنه من ذلك عليه ذكر الأسباب.¹

I. 2. أساسيات في مهنة المراجع الخارجي

المراجعة الخارجية وظيفة يقوم بها طرف محايد ومستقل عن المؤسسة محل المراجعة، يهدف من خلالها إلى إبداء رأيه المهني عن عدالة قوائمها المالية في تقرير تعتمد عليه الأطراف ذات المصلحة في إتخاذ قراراتها، ومحافظ الحسابات هو الشخص المرخص له في الجزائر بممارسة مهنة المراجعة بموجب القانون الذي حدد مختلف الجوانب المتعلقة بشخصه (محافظ الحسابات) والتي تشمل: التأهيل العلمي والعملية والتعيين والعزل، وتحديد الأتعاب، بالإضافة إلى الحقوق والواجبات والمسؤوليات، و فيما سيأتي شرح مفصل لمختلف هذه الجوانب.

I. 1.2. تعريف المراجع الخارجي

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات (في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة)، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص-ص 276-277.

يمثل المراجع الخارجي الشخص الذي يمارس مهنة المراجعة الخارجية، إلا أن الدول تختلف في تسمياتها له، وفي الشروط والإجراءات القانونية المفروضة على الأشخاص الراغبين بممارسة المهنة وذلك حسب تشريعاتها، لكنها تشترك في وجوب توافر التأهيل العلمي والعملية في شخص المراجع وضرورة احترامه لآداب و أخلاقيات المهنة المتعارف عليها.

I.1.2.1. الأشخاص المرخص لهم بمزاولة مهنة المراجع الخارجي

نجد القانون الجزائري رقم (01/10) في مادته (22) يعرف محافظ الحسابات بأنه: " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".¹

كما تعرفه المادة (715 مكرر 4) من القانون التجاري الجزائري بأنه الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة و يراقب انتظام حساباتها وصحتها، كما يراجع صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة ، كما أنه يصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها؛

فمحافظ الحسابات إذا شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليه.² ومن خلال التعاريف السابقة يتضح أن مهمة المراجعة الخارجية للقوائم المالية لمؤسسة ما يقوم بها شخص يطلق عليه المراجع الخارجي وقد حدده المشرع الجزائري بمحافظ الحسابات.

I.1.2.2. الإجراءات القانونية للترخيص بمزاولة مهنة المراجع الخارجي

ينص القانون الجزائري على أنه يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس ولحسابه الخاص مهنة محافظ الحسابات إذا توفرت فيه الشروط المحددة في نصوص القانون، كما يلي:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات (أو أي شهادة معترف بمعادلتها)، تمنح الشهادة الوطنية لمحافظ الحسابات من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو من المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بالمعهد المختص أو بالمعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم؛
- أن يتمتع بكامل الحقوق المدنية و السياسية؛
- أن لا يكون قد صدر بحقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، قانون رقم 01/10، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، ص 07.

² Mokhtar Belaiboud, *Pratique De L'audit Conforme Au Normes Ias/Ifrs Et Au Scf*, berti editions, alger, 2011, p10.

- أن يتم اعتماده من قبل الوزير المكلف بالمالية، عن طريق إرسال طلب الاعتماد من قبل المترشح إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يقوم بالتحقق من مطابقته للأحكام السابقة الذكر، و يبلغ المجلس قراره بالقبول أو الرفض في أجل أربعة أشهر، حيث يحق للمترشح تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول في حالتي الرفض أو عدم التبليغ؛
- يحدد المجلس الوطني للمحاسبة في أول جانفي من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها طبقا للأحكام المنصوص عليها من قبل الوزير المكلف بالمالية؛
- بعد اعتماده يؤدي قبل قيامه بأي عمل اليمين المحدد كما في القانون أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه، ثم يقوم بالتسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.¹
- وباستيفاء الشخص لجميع الإجراءات القانونية السابقة الذكر فإنه يصبح محافظا للحسابات معتمدا أي بإمكانه ممارسة مهنة المراجعة الخارجية.

I. 1.2. 3. الصفات المطلوبة في مزاولي مهنة المراجع الخارجي

- يتعين على المراجع الخارجي الذي حصل على ترخيص بمزاولة المهنة، أن يتصف بالتأهيل العلمي والعملية الذي يمكنه من أداء واجباته على أحسن وجه، وأن يراعي قواعد وأخلاقيات المهنة وأعرافها المتفق عليها، وفيما يلي شرح لذلك:
- على المراجع الخارجي أن يكون إلى جانب ما يتحلى به من عمق معلوماته في المحاسبة، متتبعا لاتجاهاتها الحديثة متفهما للمراجعة وأصولها؛
 - أن يكون كتوما أميناً محتفظاً بأسرار المؤسسات التي يقوم بمراجعة حساباتها، وألا يستخدم تلك الأسرار لفائدة أي مؤسسة أخرى؛
 - أن يكون مخلصا لا سلطان عليه إلا ضميره، مع التمسك بآداب سلوك المهنة مراعياً أولوية مصلحة عمله فوق مصلحته؛
 - أن يكون صبورا، لأن الجانب الأكبر من عمله ذو طبيعة روتينية كثيرا ما تدعو للملل؛
 - أن يكون ملما بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله، كذلك المنظمة للمهنة، والقانون التجاري وقانون الضرائب؛
 - ألا يوافق على أية عملية إلا إذا تفهم طبيعتها واقتنع بصحتها، كما عليه أن يطلب رأي الفنيين والمتخصصين إذا ما اعترضته عملية يتطلب الفصل فيها دراسة ملابساتها الصناعية والفنية؛ لأنه ليس مفروضا فيه أن يكون على دراية بكل الأمور؛
 - أن يكون متمكنا من لغته قادرا على التعبير بها تحدثا و كتابة بكل وضوح واقتدار؛
 - أن يكون يقظا حاضر البديهة، وموضوعيا وقوي الشخصية لا يتأثر بالآخرين؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، ص 05.

- أن يكون واسع الاطلاع، منتبعا للتطورات في التخصصات ذات الصلة بتخصصه كالإحصاء والاقتصاد والإدارة؛

- ألا يخرج عن دائرة اختصاصه، وإذا طلب منه إسداء نصيحة فنية تتصل بعمله فعليه إعطاؤها دون الإلحاح على تنفيذها، إلا إذا كانت تعدل من نقص في النظام المحاسبي لا يمكن بسببه استخراج نتائج الأعمال.¹

و يُستخلص مما سبق أنه إضافة إلى التأهيل العلمي المطلوب من المراجع الخارجي وضرورة متابعته للمستجدات في مجال تخصصه والمجالات ذات الصلة به، عليه أيضا التحلي بصفات شخصية كالأمانة الصبر، قوة الشخصية، الضمير الحي، الفصاحة واليقظة من أجل ضمان الممارسة الجيدة لواجبه المهني.

I. 2.2. تعيين وتغيير المراجع الخارجي

تولي القوانين والتشريعات موضوع تعيين المراجع الخارجي عناية خاصة، من أجل ضمان الاستقلال والحياد في عمله، كون مهنته وبالذات لا تقبل بوجود المنافسة بين المراجعين على جلب الزبائن نظرا لاعتماد أطراف عديدة على آراء هؤلاء المراجعين في إتخاذ القرارات المختلفة.

I. 2.2. 1. تعيين المراجع الخارجي

يلزم القانون الجزائري شركات الأموال بتعيين مراجع خارجي ذاكرا بأن وجود هياكل للمراجعة الداخلية فيها لا يعفيها من إلزامية تعيين مراجع خارجي، حيث يعطي حق تعيينه بالإضافة للجمعية العامة للمساهمين لهيئة أخرى في الشركات ألا وهي الهيئة المكلفة بالمداولات وهذا بعد حصولها من الجمعية العامة للمساهمين على الموافقة الكتابية.²

إن حق تعيين المراجع الخارجي أمرٌ بغاية الأهمية، لأنه يتعلق بأهم عنصر يجب توافره لديه ألا وهو استقلاليته والتي تتيح له التصرف بنزاهة وموضوعية وأن يمارس الشك المهني.

وبالتالي فإنه لأجل الحفاظ على حياد واستقلالية المراجع الخارجي لا تعطي تشريعات وقوانين الدول صلاحية تعيينه للإدارة، وإنما للجمعية العامة للمساهمين ويضيف إليها القانون الجزائري الهيئة المكلفة بالمداولات. و عند تعيين المراجع الخارجي يشترط ألا:

- يملك مساهمات في الشركة محل المراجعة سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- يقوم بأعمال التسيير سواء مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين؛
- يقوم بمهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة؛
- يمارس وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة يراجع حساباتها؛
- يشغل منصبا بأجر في شركة قام بمراجعة حساباتها بعد أقل من 03 سنوات من انتهاء عهده؛

¹ خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص-ص388-389.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سابق، ص-ص07-08.

- يقوم بأي مهمة سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة في الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها؛
 - يكون قد حصل على أجر أو أتعاب أو أي امتيازات أخرى خاصة تلك التي تكون في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة التي سيراجع حساباتها خلال الثلاث سنوات الأخيرة؛
 - تربطه أي مصلحة بالمراجع الخارجي الثاني في حالة تعيين مراجعين خارجيين اثنين، كما يشترط ألا يكونا تابعين لنفس السلطة وألا ينتميان لنفس شركة المراجعة.¹
 - كما ينبغي ألا تكون هناك أي علاقات أسرية تربط المراجع الخارجي بعمله.²
- وحرصا على النزاهة يمنع القانون المراجع الخارجي من السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة للشركات ليتم تعيينه أو لعرض أية خدمات أخرى، كما يمنعه من تخفيض أتعابه، أو منح أية تعويضات أو امتيازات لزيائنه من الشركات، وأيضا يمنعه من القيام بأي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور، وكذلك يمنع القانون المراجع الخارجي من احتراف التجارة أو الصناعة أو العمل في أي مهنة أخرى ما عدا التعليم لأن ذلك قد يمس بأخلاقيات المهنة.³

I. 2.2. 2. أتعاب المراجع الخارجي

تمثل خدمة المراجعة سلعة اقتصادية يقدمها أصحاب مكاتب المراجعة الخارجية، وتمثل أتعابها مصدرا رئيسيا من مصادر إيرادات تلك المكاتب، التي تسعى لتعظيمها بغية تحقيق أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة، ومن ناحية أخرى فإن تلك الأتعاب تمثل عينا مالي على الشركات محل المراجعة لأنها تكلفه يتم إنفاقها في سبيل الحصول على منفعة تبرر تحملها، ويرتبط ذلك بالنوعية والجودة التي تقدم بها تلك الخدمة؛

وتعرف أتعاب المراجع الخارجي بأنها المبالغ التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية مراجعة حسابات شركة ما ويتم تحديدها بموجب العقد الذي يتم بين الشركة محل المراجعة وبين المراجع،⁴ وتعد مسألة تحديد أتعاب المراجع مسألة ذات أهمية كبيرة لكلا الطرفين سواء القائم بعملية المراجعة أو عميله وهو طالب الخدمة، ذلك أن كل طرف يريد أن يتعادل: ما سيقدمه مع ما سيحصل عليه، فالمراجع يريد الحصول على أتعاب تعادل الخدمة المقدمة للعميل مقيمة بما بذله من جهد ووقت وتكاليف لإتمام إجراءات المراجعة ليعطي رأيه الفني والمحايد عن عدالة القوائم المالية، وكذلك الطرف الآخر أي العميل يرغب في خدمات ذات جودة لقاء ما تحمله من أتعاب؛ إلا أنه لا توجد طريقة علمية لتحديد الأتعاب بشكل عادل، كما أن البحث عن معايير لتحديد الأتعاب يعد من أهم المشكلات التي يتعرض لها المراجع وذلك لاختلاف الظروف المحيطة بكل حالة من حالات المراجعة

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سابق، ص11.

² عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية (مدخل مصري وعربي ودولي مقارن)، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص165.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سابق، ص11.

⁴ مها رزق نجم، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة و التمويل، غزة، فلسطين، 2012، ص45.

وتزداد صعوبة تحديد أتعاب عملية المراجعة في بداية التعاقد بين المراجع والعميل، وذلك بسبب عدم معرفة المراجع بطبيعة الشركة محل المراجعة، والظروف، وحجم عمليات المراجعة الخاصة بها، ومدى إجراءات المراجعة الواجب أدائها، والوقت والجهد المطلوب أدائها؛

وقد توصلت بعض الدراسات التي قامت بدراسة العلاقة بين جودة المراجعة وأتباعها إلى أن هناك علاقة إيجابية بين زيادة أتعاب عملية المراجعة وجودتها وأنه كلما قام فريق من المراجعين ذو الكفاءة العالية بأداء عملية المراجعة زادت الأتعاب وزادت إمكانية الحصول على الأدلة الكافية والجيدة وبالتالي تزداد جودة المراجعة.¹

وينص القانون الجزائري على أن أتعاب المراجعة يتم تحديدها من قبل الجهة التي قامت بتعيين المراجع الخارجي وهي الجمعية العامة للمساهمين، أو الهيئة المكلفة بالمداولات، وذلك في بداية مهمته، كما ينص على أنه لا يجوز للمراجع الخارجي تلقي أي أجر أو امتياز مهما كان شكله باستثناء الأتعاب التي يتلقاها نظير مهمته، والتي لا يمكن احتسابها من النتائج المحققة من الشركة.²

I. 2.2. 3. تغيير المراجع الخارجي

إن انهيار شركة إنرون إحدى كبريات شركات الطاقة في العالم وما تبعه من انهيارات لشركات أخرى جعل الحديث يكثر حول ضرورة إلزام شركات المساهمة بإجراء تغيير لمراجعها الخارجيين،³ كل فترة محددة وذلك بهدف تعزيز موضوعيتهم واستقلالهم وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقاريرهم.⁴ فزيادة الألفة بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة والنتيجة عن طول مدة العلاقة تجعل المراجع أكثر توافقاً مع المعالجات المحاسبية للعميل، وتخلق نوعاً من العلاقة الشخصية بينهما الأمر الذي يؤثر سلباً على استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي، وعليه تلزم القوانين هذا الأخير بالتخلي عن عملائه بعد فترة معينة لأجل تعزيز استقلاليتهم وموضوعيتهم.⁵

وفي هذا الشأن حدد القانون الجزائري مدة عهدة المراجع الخارجي مع الشركة التي يراجع حساباتها بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن إعادة تعيين نفس المراجع الخارجي إلا بعد مضي ثلاث سنوات ابتداء من نهاية العهدة الثانية.⁶

¹ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية (دراسة نظرية ميدانية)، رسالة ماجستير في المحاسبة (منشورة)، جامعة أسبوط، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، أسبوط، اليمن، 2008، ص-ص 22-23.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، ص 08.

³ آية جار الله نعمان الخزندار، مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله (دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2008، ص 24.

⁴ جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 41.

⁵ آية جار الله نعمان الخزندار، مرجع سابق، ص 25.

⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، ص 07.

قد يحدث وأن تتخذ الجهة التي قامت بتعيين المراجع الخارجي قرارا يفيد بعزله، ويتوجب عليها قبل ذلك إخطاره مسبقا وإعطائه حق حضور اجتماع الجمعية العامة للمساهمين، حتى يتسنى له توضيح موقفه أمامها فمن الممكن أن يكون سبب عزله خلافا شخصيا مع العميل أو عدم التزام هذا الأخير بالقوانين أو لوجود مخالفات جوهرية تمس العميل اكتشفها المراجع، وفي حال تم العزل قبل انتهاء مدة العقد المبرم فمن حق المراجع المطالبة بتعويض الأضرار التي لحقت به جراء فسخ العقد سواء كانت مادية أو معنوية كتأثر سمعته في حالة كون العزل تعسفيا، وعلى المراجع الجديد أن يستفسر من زميله المعزول عن أسباب العزل.¹

كما يمكن للمراجع الخارجي أن يقدم استقالته مع إنذار مسبق للشركة بثلاث أشهر قبل تاريخ استقالته الفعلي، لكن ذلك لا يعفيه من التزاماته القانونية وعليه أن يقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.²

ويستخلص مما سبق أن هناك عدة أسباب ينتج عنها تغيير المراجع الخارجي وتعيين مراجع آخر، منها انتهاء المدة القانونية المسموح بها، كما قد تقرر الجمعية العامة للمساهمين قبل انتهاء هذه المدة عزله بشرط أن توضح له أسباب عزله وأن تعطيه حق الدفاع عن نفسه أمامها، كما ينبغي على المراجع الجديد الاستفسار عن سبب عزل زميله، وأخيرا فقد يطلب المراجع الخارجي الاستقالة بنفسه.

I. 3.2. حقوق و واجبات المراجع الخارجي

يعتبر المراجع الخارجي الراعي الأول لحقوق المساهمين وباقي الأطراف التي تعتمد في إتخاذ قراراتها على تقريره الذي يعطي فيه رأيه الفني والمحايد عن عدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة، وليتمكن من أداء مهمته على أحسن وجه تضمن له قوانين مهنته مجموعة من الحقوق من شأنها أن تمكنه من القيام بوظيفته على أحسن وجه، كما تفرض عليه مقابل هذه الحقوق مجموعة من الواجبات التي يتحمل تجاهها مسؤوليات كبيرة ذلك لأن المراجعة الخارجية مهنة دقيقة.

I. 3.2. 1. حقوق المراجع الخارجي

ليتمكن المراجع الخارجي من إعطاء رأيه في القوائم المالية على أساس سليم مدعم بالأدلة الكافية، يكفل له القانون المنظم للمهنة مجموعة من الحقوق يمكن تلخيصها فيما يلي:

- يطلع وفي أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر الخاصة بالشركة محل المراجعة وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة لها؛
- يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة كل التوضيحات والمعلومات وبإمكانه أيضا القيام بكل التفتيشات التي يراها ضرورية؛

¹ أحمد محمد غنيم الرشيدى، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير في

المحاسبة(منشورة) جامعة الشرق الأوسط، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، عمان، الأردن، 2012، ص19.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سابق، ص08.

- يطلب من الأجهزة المؤهلة في الشركة الحصول على معلومات تتعلق بشركات أخرى تربطها بها علاقة مساهمة أو مرتبطة بها وذلك في مقر الشركة؛
- يحصل على كشف محاسبي يعده القائمون بالإدارة في الشركة محل المراجعة يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون، وذلك كل 06 أشهر على الأقل؛
- يعلم هيئات التسيير كتابيا في حال تعرضه لعرقلة في ممارسة مهمته قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- يحق له حضور الجمعيات العامة كلما تم استدعاؤها للتداول على أساس تقريره، كما يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- يمارس نشاطه في كامل الإقليم الوطني.¹

I. 3.2. 2. واجبات المراجع الخارجي

إن الطابع القانوني لمهنة المراجع الخارجي يفرض عليه تصرفات خاصة في ممارسة مهامه وذلك لمنح منتوجه درجة عالية من الجودة والثقة، ويمكن أن نميز بين عدة إلتزامات قانونية تقود عمله وتحكم دوره وتوجه نشاطه:

- الإلتزام بالحفاظ على أسرار المهنة: فالشركة كتاب مفتوح أمام المراجع الخارجي وذلك بموجب القانون، حيث يتعرف على عملائها ويكتشف حقيقة مركزها المالي ويقف على أسرارها التجارية التي لو اطلع عليها منافسوها أو موردها أو دائنوها لتسبب ذلك في إضعاف مركزها التنافسي وإلحاق أضرار فادحة بها،² وبالتالي فعلى المراجع الخارجي أن يلتزم بالمحافظة على أسرار المهنة إلا في الحالات المنصوص عليها صراحة في القانون وهي:
 - أثناء فتح تحقيق أو بحث قضائيين؛
 - حق إطلاع إدارة الضرائب على الوثائق المقررة؛
 - بناء على إرادة الشركة محل المراجعة؛
 - عندما يتم استدعاؤه للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم*؛
- فحص صحة القوائم المالية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين، وأن يشهد بأنها منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سابق، ص08.

² غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة (حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة)، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال (منشورة)، جامعة الجزائر، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، 2004، ص45.

* لجنة الانضباط والتحكيم: إحدى اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة؛ و ينشأ هذا الأخير تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويتولى المجلس مهام التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية و منح الاعتماد للأشخاص الراغبين في مزاولتها.

- بالنسبة للوضع المالية، ويصدر تقريره بتحفظ أو بدون تحفظ أو يرفض المصادقة مع التبدير ويقوم بتلاوة تقريره على الجمعية العامة؛
- إستقبال المتربصين ومنح أجره لهم حسب الكيفيات المنصوص عليها في التنظيم.¹
 - التحقق من قيم الأصول والخصوم ومطابقتها للأسس المحاسبية؛
 - تقديم الاقتراحات التي تكون صالحة لحسن سير العمل خاصة إذا اكتشف نقائص من شأنها أن تعرقل استمرار الشركة، لكن دون التدخل في التسيير؛
 - مراعاة سلامة تطبيق نصوص القوانين والأنظمة والعقود.²
 - تقديم تقارير تخص: الاتفاقيات المنظمة، تفاصيل أعلى خمس تعويضات، الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية، إجراءات الرقابة الداخلية، في حالة ملاحظة تهديد على استمرار الشركة.³

I. 3.2.3. مسؤوليات المراجع الخارجي

نظرا لأن القوانين المنظمة لمهنة المراجع الخارجي قامت بمنحه مجموعة من الحقوق ليستطيع تأدية واجباته بكل استقلالية، وبالتالي إبداء رأيه الفني المحايد الذي تعتمد عليه مصالح أطراف أخرى ، فقد قامت هذه القوانين كذلك بتحميله المسؤولية عن واجباته، حيث يمكن تقسيمها إلى:

- المسؤولية التأديبية

كما تُعرف كذلك بالمسؤولية الأخلاقية أو المهنية، فإذا قام المراجع بارتكاب أي من الأعمال المخلة بقواعد وأخلاقيات وكرامة المهنة أو أخل بواجباتها، فإن المنظمة المهنية التي ينتسب إليها تقوم بتوقيع عقوبات تأديبية عليه¹، ولقد نص القانون الجزائري با لعقوبات التأديبية التالية على الترتيب: الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 06 أشهر، الشطب من الجدول، كما اعتبر أن رفض المراجع غير المبرر لتأطير المتربصين يترتب عليه عقوبة تأديبية تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم.⁴

- المسؤولية المدنية

وهي تلك المسؤولية التي يتحملها المراجع الخارجي تجاه عميله أي الشركة محل المراجعة، وكذلك تجاه الأطراف الأخرى وهم مستخدموا القوائم المالية للعميل، وعليه يمكن القول أن المسؤولية المدنية تضم نوعين من المسؤولية هما:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سابق، ص12.

² أرزاق أيوب محمد كرسوع، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة (دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة) الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2008، ص117.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سابق، ص07.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سابق، ص-10-12.

- مسؤولية المراجع الخارجي تجاه عميله: وهي مسؤولية نابعة أساساً من قانون العقد الذي يجمع الطرفين (المراجع الخارجي و عميله)، لذلك تدعى بالمسؤولية التعاقدية وتنتشأ نتيجة إخلال المراجع بشروط العقد بسبب وقوع خطأ منه أدى لإلحاق الضرر بعميله؛
- مسؤولية المراجع الخارجي تجاه الأطراف الأخرى: وهذه المسؤولية نابعة أساساً من قانون الضرر، وتنتشأ عند حدوث خطأ من المراجع الخارجي مما أدى إلى حدوث ضرر للأطراف الأخرى من غير المساهمين التي لا يربطها بالمراجع عقد ولكنها تعتمد في قراراتها على تقريره من غير المساهمين.¹ إلا أن تحقق المسؤولية المدنية تعاقدية كانت أم تقصيرية يتوقف على توفر ثلاثة شروط هي:
 - وجود خطأ واقع من قبل المراجع؛
 - حدوث ضرر للعميل أو للأطراف الأخرى المعتمدة على تقرير المراجع من غير المساهمين؛
 - وجود علاقة سببية بين الخطأ الحاصل والضرر الواقع للمتضرر.²

- المسؤولية الجزائية:

هي المسؤولية الناجمة عن ارتكاب المراجع الخارجي جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانوناً وذلك إذا تعدى الضرر نطاق الفرد الطبيعي أو المعنوي إلى نطاق الإضرار بالمجتمع وهي تنتهي إلى عقوبة يحددها المشرع لكل جريمة.³

فعلى سبيل المثال، فإن المشرع الجزائري ينص على العقوبات التالية:

- فرض غرامة مالية لكل من يزاول مهنة المراجعة بطريقة غير شرعية ويتراوح مبلغ مبلغها بين 500000 دج لتصل إلى 2000000 دج؛
- وفي حالة معاودة تلك المخالفة يعاقب مرتكبها بالحبس الذي تتراوح مدته ما بين 06 أشهر وقد يصل إلى سنة واحدة، مع ضعف الغرامة السابقة؛
- في حالة إفشاء السر المهني يعاقب فاعله حسب المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات بالحبس لمدة تتراوح بين 06 أشهر و 05 سنوات وغرامة مالية من 500 إلى 15000 دج، وعلاوة على ذلك يجوز للقضاء الأمر بنشر الحكم أو ملخص منه في جريدة أو أكثر على نفقة المحكوم عليه.⁴

¹ شيرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية (دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2012، ص-ص30-32.

² المرجع نفسه، ص32.

³ هدى خليل إبراهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 28، 2011، ص-ص281-302.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سابق، ص12.

I. 3. تقرير المراجع الخارجي

عرفنا من خلال ما سبق أن مستخدمي القوائم المالية للشركات في حاجة إلى وجود طرف ثالث محايد ومستقل يدعى المراجع الخارجي، حيث يتولى مهمة المصادقة على تلك القوائم، ويبقى أن نعرف ما هي خلاصة تلك المهمة، وأين تظهر، وهو ما سنعرفه من خلال العناصر الآتية.

I. 1.3. مفهوم تقرير المراجع الخارجي

يعبر المراجع الخارجي عن رأيه المهني في تقرير المراجعة، ويعتبر هذا التقرير بمثابة خلاصة العمل الذي قام به، لهذا ينبغي أن يحدد فيه وبوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به، وما يراه بالنسبة لعدالة القوائم المالية.¹

ويمكن تلخيص أهمية تقرير المراجع الخارجي فيما يلي:

- للتقرير أهمية تخص المراجع الخارجي نفسه ذلك أن هذا التقرير يمثل المنتج النهائي لعملية المراجعة والمؤشر على إنجاز المراجع الخارجي لعمله وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، كما يعتبر أداة المراجع لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصلحة في الشركة وبالتالي الاستفادة من ردود أفعالهم والتي تعكس احتياجاتهم، مما يساهم في رفع جودة عملية المراجعة ككل؛

¹ أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1992، ص09.

- يعتبر تقرير المراجعة بمثابة الوثيقة المكتوبة والتي يجب الرجوع إليها لتحديد المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي، وذلك في حالة مساءلته جنائياً أو مدنيا نتيجة وجود تقصير أو إهمال وكذلك مسؤوليته المهنية أمام المجتمع والتي تنظمها قواعد آداب وسلوك المهنة؛
- يحقق تقرير المراجع الخارجي للقوائم المالية للشركة محل المراجعة قيمة مضافة يستفيد منها مختلف الأطراف ذات المصلحة في الشركة، وذلك من خلال رأي المراجع الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية ودرجة الإعتماد عليها في إتخاذ قراراتهم؛
- إن تقرير المراجع الخارجي يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا بالشركة محل المراجعة بمسؤولياتها في إدارة الموارد الإقتصادية للشركة باعتبارها وكيلا عن الملاك، ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة وكذا المعايير المحاسبية الدولية في إعداد القوائم المالية للشركة، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لأنشطة الشركة، وبعد التقرير النظيف للمراجع الخارجي دليلا على صدق القوائم المالية التي تم إعدادها تحت إشراف إدارة الشركة محل المراجعة وأنها لم ترتكب تحريفات جوهرية أو متعمدة في القوائم المالية.¹

I. 2.3. مكونات تقرير المراجع الخارجي

تتمثل العناصر الرئيسية لتقرير المراجع الخارجي على ما يلي:

- عنوان التقرير: يستحسن أن يعنون التقرير بعبارة "تقرير المراجع الخارجي المستقل" وذلك لأن صفة الاستقلال هي الأساس لإعداد هذا التقرير، وهي دلالة هامة لمستخدمي القوائم المالية.²
- الجهة الموجه لها التقرير: يوجه التقرير عادة حسب ما تنص عليه التشريعات والقوانين مساهمي الشركة محل المراجعة.³
- فقرة افتتاحية: يتم فيها الإشارة إلى القوائم المالية التي تمت مراجعتها، وكذا السنة المالية التي تمت فيها عملية المراجعة، ويوضح المراجع الخارجي في هذه الفقرة بأن القوائم المالية قد أعدت من طرف إدارة الشركة فهي مسؤوليتها، بينما تتحصر مسؤوليته في إبداء الرأي عنها.⁴
- فقرة النطاق: وهي الفقرة الثانية الأساسية، والتي يجب أن تشمل على ما يلي:
 - وصفا لنطاق المراجعة وذلك بتوضيح أن المراجعة قد تمت طبقا لمعايير المراجعة المعمول بها؛
 - الإشارة إلى تمكين المراجع الخارجي من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية في ظل الظروف المحيطة، وأنه قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة؛

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص-ص 384-385.

² محمد الفيومي، عوض نبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998، ص399.

³ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص391.

⁴ عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة (وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية)، الدار الجامعية، مصر، ج03، 2009،

- أن تتضمن فقرة النطاق عبارة تفيد بأن عملية المراجعة خططت ونفذت للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية، مما يعني أن المراجعة لا تقدم تأكيدا مطلقا وإنما نسبيا، وأن المراجع الخارجي مسؤول عن اكتشاف الأخطاء أو الغش أو التلاعب فقط تلك التي تؤثر تأثيرا جوهريا على إمكانية الاعتماد على القوائم المالية؛
 - يجب أن تشير الفقرة فيما إذا تضمنت المراجعة فحصا إختباريا أي باستخدام العينات (سيتم شرحها بالتفصيل في المبحث الأخير من الفصل الثاني)؛
 - يجب أن تتضمن الفقرة عبارة تفيد بأن أعمال المراجعة التي قام بها المراجع الخارجي توفر أساسا مناسباً لإبداء الرأي على القوائم المالية.¹
- فقرة الرأي: وتتضمن رأي المراجع الخارجي عن صحة وعدالة تمثيل القوائم المالية لحقيقة أوضاع الشركة محل المراجعة.²

I. 3.3. أنواع تقارير المراجع الخارجي

هناك أربعة أنواع للتقارير التي يعدها المراجع الخارجي حسب الرأي الذي يبديه، وهي كالآتي:

I. 1.3.3. التقرير النظيف والتقرير بتحفظ

ويقصد بالتقرير النظيف أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تمثل نتيجة أعمال الشركة محل المراجعة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية، وقد يمتنع المراجع الخارجي عن إصدار التقرير النظيف نظرا للاعتبارات التالية:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا؛
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة لأخرى؛
- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية؛
- وجود تهديد لاستقلالية المراجع الخارجي؛

أما التقرير بتحفظ فيشير فيه المراجع الخارجي إلى بعض التحفظات التي يراها ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، ويذكر المراجع الخارجي هذه التحفظات بكل وضوح وصراحة، ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية للشركة، وعلى قوائمها المالية.³

I. 2.3.3. التقرير المعاكس

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 391.

² محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سابق، ص 399.

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 55-57.

إذا رأى المراجع الخارجي بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، فإنه يصدر تقريرا عكسيا؛

I. 3.3.3. تقرير عدم إبداء الرأي

ويكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة التي يبني عليها رأيه، أو عدم كفاية نطاق عملية المراجعة بسبب قيود تضعها إدارة الشركة محل المراجعة، أو بسبب ظروف خارجة عن نطاق إرادة المراجع.¹

خلاصة:

تم من خلال هذا الفصل محاولة الإلمام بالإطار النظري لمهنة المراجع الخارجي، وذلك من خلال ثلاثة عناوين رئيسية، ففي "مدخل للمراجعة الخارجية" قد تم معرفة أن المراجعة الخارجية هي عملية منهجية ومنظمة ويقوم بها طرف محايد ومستقل عن الشركة محل المراجعة هدفه جمع أدلة الإثبات اللازمة من أجل إبداء الرأي عن عدالة القوائم المالية للشركة، والذي يستفيد منه أطراف كثر، أما من خلال "أساسيات في مهنة المراجع الخارجي" فقد تم معرفة أن المراجع الخارجي هو الشخص الممارس لمهنة المراجعة الخارجية، والذي يسمى في الجزائر بـ"محافظ الحسابات" ومن أجل ضمان استقلاله وحياده في عمله، فقد منحت له مجموعة من الحقوق ليتمكن من أداء مهمته على أحسن وجه كحق الإطلاع على وثائق الشركة محل المراجعة، وفرضت عليه واجبات محددة بنص القانون أهمها السر المهني، والتي ترتب عنها مسؤوليات مدنية وتأديبية وجزائية، وأخيرا فقد تم في "تقرير المراجع الخارجي" معرفة أن المراجع الخارجي يعبر عن رأيه المهني في تقرير يمثل خلاصة عمله، وما يراه بالنسبة لعدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة والمبني على أدلة الإثبات التي قام بجمعها.

¹ المرجع نفسه، ص 55-57.

تمهيد:

تمثل المراجعة في حد ذاتها عملية تجميع لأدلة الإثبات التي على أساسها يتمكن المراجع الخارجي من إبداء رأيه على عدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة، ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال لشركة معينة، حيث ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على وجوب حصول المراجع الخارجي على أدلة كافية ومقنعة بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة والتي تقع مسؤولية إعدادها على إدارة الشركة محل المراجعة.

وسيتم من خلال هذا الفصل وعلى ضوء الطرح السابق التطرق إلى العناصر الآتية:

II 1. ماهية أدلة الإثبات في المراجعة

II 2. إجراءات جمع أدلة الإثبات في المراجعة

II 3. قيام المراجع الخارجي بتحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات

1.1.II. ماهية أدلة الإثبات في المراجعة

يحتاج المراجع الخارجي من أجل القيام بمهمته والمتمثلة في إبداء الرأي على عدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة إلى أدلة إثبات يستند عليها، وسنتعرف أكثر على مفهوم أدلة الإثبات في المراجعة، وكذا أهميتها، وأنواعها المختلفة فيما سيأتي.

1.1.II. مفهوم أدلة الإثبات في المراجعة

سنتعرض من خلال العناصر الآتية إلى تعريف الأدلة عموماً، ومن ثم سنتعرف على وظيفة الإثبات في المراجعة، وأخيراً سنخرج بتعريف عن أدلة الإثبات في المراجعة.

1.1.1.II. تعريف الأدلة

تعددت التعاريف التي تناولت الأدلة، ونذكر منها:

تمثل الأدلة: "كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية؛" كذلك تعرف الأدلة بأنها: "المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع."¹ مما سبق نجد أن الأدلة تمثل ما يستند عليه الفرد لتكوين حكم معين حول موضوع معين.

2.1.1.II. وظيفة الإثبات في المراجعة

تقوم وظيفة الإثبات على أساس وجود نوع من الاتصال بين فكر المراجع ذاته والقوائم المالية للشركة محل المراجعة، حيث يعتمد المراجع على مجموعة من الأدلة ويقوم بتحديد كفايتها بمعرفته، وفي ضوء استقلاليتها وخبرته الشخصية؛ ومن المهم أثناء القيام بالإثبات توافر الارتباط بين الأدلة المختلفة وبين الغرض المطلوب إثباته، وتجنب الوصول إلى استنتاجات خاطئة، واستمرار البحث عن أدلة إضافية تدعم النتائج التي يصل إليها المراجع وجدير بالذكر أن وظيفة الإثبات لا تتطوي على تجميع الأدلة فحسب، بل إن تلك الأدلة يجب أن تخضع للدراسة وتحديد درجة الأهمية النسبية الخاصة بكل منها.²

3.1.1.II. تعريف أدلة الإثبات في المراجعة

تعرف أدلة الإثبات في المراجعة بأنها: "كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية."³

¹ حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص288.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد (وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق)، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص312.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص177.

كما يمكن تعريف أدلة الإثبات أيضا بأنها: "المعلومات التي يستخدمها المراجع الخارجي لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي يتم مراجعتها تتفق مع المعايير الموضوعية".¹

ويمكن أيضا تعريف أدلة الإثبات في المراجعة بأنها: "كل ما يجمعه المراجع ليساعده في الحكم على ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".²

ويستخلص مما سبق أن أدلة الإثبات في المراجعة عبارة عن مجموعة من المعلومات التي يحصل عليها المراجع الخارجي، والتي تتعلق بعمليات الشركة محل المراجعة، بحيث يعتمد عليها للتوصل إلى استنتاجات يكون على أساسها رأيه الفني والمحايد حول عدالة القوائم المالية.

II. 1.1. 4. أهمية أدلة الإثبات في المراجعة

كما تبين سابقا فإن تقرير المراجعة الخارجية يتضمن رأي المراجع الذي يهدف إلى طمأنة مستخدمي القوائم المالية على صحة نتائج الشركة وسلامة مركزها المالي، والمراجع كأى شخص خارجي عن الشركة ليس لديه معلومات أو دلائل تفيد بأن السجلات والحسابات المقدمة له غير صحيحة، لذلك عليه القيام بجمع الأدلة عن دقة أو عدم دقة المعلومات المحاسبية المقدمة له وذلك وفق طريقة منظمة ومنطقية، ويشترط كفاية هذه الأدلة حتى لا تعطى لأحد فرصة معارضة المراجع الخارجي في رأيه، كما أنها تمثل أساسا يعتمد عليه لتكوين رأيه إذا كان هناك مجالاً لمعارضته؛

وعلى المراجع أثناء جمعه لأدلة الإثبات أن يقيم المعلومات التي يحصل عليها، فهو باحث وراء الحقيقة، ويجب أن لا يتعجل في وصوله إلى النتائج، وأن يتذكر أن عليه واجبا تجاه هؤلاء الذين يعتمدون على رأيه ويتوقعون منه أن يكون معتدلا ومحايدا في عمله وفي وصوله إلى النتائج، فعلى المراجع أن يكون مهتما بإقناع نفسه بأن البيانات المالية المقدمة للفحص دقيقة أو غير دقيقة، فإذا حصل على معلومات حقيقية كافية لكي يقنع نفسه فإنه يستطيع بذلك أن يقنع الآخرين، وعليه أن يسأل نفسه متى كان لديه شك في كفاية الدليل المقدم له هل هو كاف لإقناع الآخرين خارج الشركة أو لا يقنعهم.³

II. 2.1. 2. أنواع أدلة الإثبات في المراجعة

تأخذ أدلة الإثبات في المراجعة أشكالا مختلفة، وبصفة عامة يمكن تقسيمها إلى الأنواع التالية:

II. 2.1. 1. الوجود المادي

يعتبر هذا الدليل من أقوى أنواع الأدلة في عملية المراجعة، فالمراجع يتحصل على درجة كبيرة من التأكد عندما يشاهد التثبيبات العينية على طبيعتها، ويعتمد على الوجود المادي كدليل من ناحية الكم فقط، ولكن نوعية

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة (مدخل متكامل)، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 238.

² رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات (النظري)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011، ص 173.

³ عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 165-167.

أو جودة التثبيت العيني قد يصعب تقديرها بمجرد الملاحظة فقط، فقد تحتاج إلى تعزيز عن طريق الاختبار والفحص أو عن طريق شهادة أشخاص متخصصين وذوي خبرة ولا حرج على المراجع إذا استعان بهم على أن يذكر ذلك في تقريره، كما أن وجود التثبيت لا يعني بالضرورة ملكيته التي تحتاج إلى تعزيز عن طريق أدلة أخرى مثل سند الملكية.¹

II. 2.1. 2. المستندات

تعتبر من أهم وأكثر أنواع الأدلة التي يتعامل معها المراجع الخارجي وأكثرها حجية،² لكن هذه الحجية تختلف حسب جهة إصدارها وطبيعتها والبيانات والتوقعات التي تحتويها،³ ويعطي هذا النوع من الأدلة للمراجع فرصة التحقق من المعلومات المسجلة في الدفاتر، كما تعتبر المستندات دليلاً قوياً للربط بين الأحداث المالية التي تمت داخل الشركة والقيود المحاسبية الخاصة بتلك الأحداث،⁴ والمستندات نوعان:

- مستندات داخلية: وهي تلك التي يتم إعدادها واستخدامها داخل المؤسسة، حيث تحتفظ بها دون أن تخرج إلى أطراف خارجية؛

- مستندات خارجية: وهي تلك المتعلقة بتعاملات المؤسسة المالية مع أطراف خارجية عنها، وتعدّها الشركة أو الغير وتكون بحوزة أحدهما.⁵

ويعتبر المراجع الخارجي المستندات المعدة خارج الشركة دليل أقوى من تلك المعدة داخلها، كما ينبغي عليه فحص المستندات بغية التأكد من صحتها والاعتماد عليها وذلك بمراعاة أن تكون:

- خالية من أي كشط أو تغيير سواء في الكتابة أو الأرقام أو التواريخ؛

- مستوفية لكافة الشروط القانونية والشكلية؛

- موقعا عليها ومعتمدة من قبل من له الحق في ذلك؛

- شاملة لكافة البيانات التي توضح طبيعة العملية؛

- ذات تاريخ يقع في المدة تحت المراجعة؛

- تخص عمليات تدخل ضمن طبيعة نشاط الشركة؛

- تمثل النسخة الأصلية قدر الإمكان.⁶

¹ إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة (معايير وإجراءات)، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، لبنان، ط4، 04، 1996، ص-ص80-81.

² المرجع نفسه، ص81.

³ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص324.

⁴ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص180.

⁵ بويكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة (دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا سطيف)، رسالة ماجستير في العلوم التجارية (منشورة)، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، سطيف، الجزائر، 2011، ص38.

⁶ إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص83.

II. 2.1. 3. الأحداث اللاحقة

قد تقع أحداث بعد تاريخ إعداد القوائم المالية وقبل إعداد المراجع لتقريره النهائي، وربما تكون دليلا على صحة بعض العناصر الواردة في القوائم المالية التي تمت مراجعتها.¹

II. 2.1. 4. الدقة الحسابية

إن الدقة الحسابية والتمثلة في صحة العمليات الحسابية في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ وكذلك مبالغ المصروفات والإيرادات وإعداد الحسابات الختامية تعتبر دليلا قويا يستند عليه المراجع.²

II. 2.1. 5. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

يمثل وجود نظام رقابة داخلي سليم خالي من الثغرات دليلا على صحة الدفاتر وخلوها من الأخطاء والتلاعب،³ وليس المقصود بالوجود مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي، ويعتبر ذلك دليلا من أدلة الإثبات لأنه يستعمل في تحديد نطاق الاختبارات أو العينات التي يقوم المراجع بإجرائها حيث تقل نسبة الاختبارات إذا كان النظام قويا وكأنما يعترف المراجع بصحة ما لم يراجع من مستندات انطلقا من متانة نظام الرقابة الداخلي.⁴

II. 2.1. 6. الارتباط بين البيانات محل الفحص

إن الترابط بين البيانات التي يظهرها النظام المحاسبي السليم يؤدي إلى زيادة ثقة المراجع في هذه البيانات، ويعتبر دليلا من أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع،⁵ وعلى سبيل المثال يجب أن يكون هناك ترابط بين عنصري مخصصات الديون المشكوك فيها والمدينين، وبين المصاريف والمبيعات، وكذلك بين المبيعات والربح.⁶

II. 2.1. 7. إقرارات الإدارة

يلجأ المراجع الخارجي إلى الحصول على إقرارات من إدارة الشركة كدليل إثبات حول عنصر معين مثل عدم ديون العملاء بسبب الإفلاس، ويجب على الإدارة أن تتعامل مع هذه الإقرارات بنوع من الحذر والدقة في إعدادها، وفي حالة كون هذه الإقرارات تتعلق بأمر ذو تأثير جوهري على القوائم المالية فإنه يجب على المراجع

¹ شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة سونلغاز)، رسالة ماجستير في علوم التسيير (منشورة)، فرع مالية المؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير والعلوم التجارية، قسم علوم التسيير، بومرداس، الجزائر، 2009، ص69.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 181.

³ المرجع نفسه، ص 181.

⁴ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص 220.

⁵ شكري معمر سعاد، مرجع سابق، ص 70.

⁶ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 182.

الخارجي القيام بجمع أدلة إثبات أخرى من خارج أو داخل الشركة بحيث تكون مؤيدة لهذه الإقرارات وتتفق معها.¹

II. 2.1. 8. الاستفسارات

وتعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المراجع مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات، ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل، وبالتالي فهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل.²

II. 3.1. حفظ أدلة الإثبات في المراجعة

ينبغي على المراجع الخارجي أثناء قيامه بجمع الأدلة أن تكون لديه وسيلة تمكنه من دراستها فيما بعد والرجوع إليها لإبداء رأيه في القوائم المالية للشركة محل المراجعة، وتتمثل هذه الوسيلة في أوراق المراجعة، حيث تشتمل هذه الأخيرة على جميع البيانات التي يحصل عليها المراجع خلال قيامه بعملية الفحص.

II. 3.1. 1. مفهوم أوراق المراجعة

تعد أوراق المراجعة بأنها الأداة التي يستخدمها المراجع الخارجي لتجميع الأدلة المطلوبة لإبداء رأيه المهني، لذا ينبغي عليه ترتيبها في وضع يسمح له بدراستها مستقبلا، فهي تمثل المرجع الرئيسي له،³ فمركز المراجع الخارجي يختلف كليا عن المحاسب الداخلي للشركة؛ فهذا الأخير يقوم بإعداد القيد المحاسبية استنادا إلى المستندات الأساسية التي يحتفظ بها بعد ذلك لتدعيم وإثبات القيد التي قام بها والقوائم المالية المعدة من تلك القيد، فالمراجع الخارجي ليست لديه مستندات أصلية ولا دفاتر قيد أصلية ولا حسابات دفتر أستاذ لتدعيم ما وصل إليه أثناء عملية المراجعة، فهو يعمل في نفس السجلات والمستندات الخاصة بالمحاسب والتي ينبغي عليه تركها بعد أن يستكمل فحصه، وبناء على ذلك فالسجل الوحيد لما يصل إليه المراجع الخارجي من آراء أو عمل قام به للوصول إلى تلك الآراء، يجب أن يعد بواسطة المراجع الخارجي نفسه، وإذا لم يتم المراجع الخارجي بإعداد هذا السجل بنفسه فإنه لن يتوفر لديه أية وسائل لإثبات العمل الذي قام به، والرأي المهني الذي وصل إليه، وهذا الأخير الذي تتوقف عليه سمعته المهنية.⁴

II. 3.1. 2. أهداف أوراق المراجعة

تتمثل الأهداف الرئيسية لأوراق المراجعة فيما يلي:

- تعزيز وتأييد رأي المراجع الخارجي؛
- المساعدة في تنفيذ عملية المراجعة بيسر وسهولة؛

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 191.

² محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ، رسالة ماجستير في العلوم التجارية (منشورة)، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2011، ص 40.

³ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 333.

⁴ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 136.

- المساعدة في تخطيط برنامج المراجعة وفي تنفيذه ولفترات لاحقة؛
- المساعدة في متابعة أعمال المراجعة والإشراف عليها؛
- زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة؛
- تنفيذ أعمال المراجعة من خلال الإلتزام بمعايير المراجعة.¹

II. 3.1. 3. سرية وملكية أوراق المراجعة

تعتبر أوراق المراجعة ملكا للمراجع الخارجي الذي قام بإعدادها وليست ملكا للشركة موضوع المراجعة وفي المقابل تعتبر المعلومات الواردة بأوراق المراجعة في غاية السرية ولا يجوز البوح بها إلا بموافقة العميل،² لكن هذه السرية تنطوي على بعض الاستثناءات، كأن تطلب المحكمة من المراجع الخارجي أن يفصح عن هذه المعلومات، أو بطلب من لجان الرقابة على الجودة كي تتمكن من تقويم جودة العمل الذي أنجزه المراجع الخارجي، أو عند التحقيق مع المراجع الخارجي للفصل في مسألة مهنية معينة، كما أن للهيئات الحكومية التي لها سلطة الإشراف على المهنة حق الإطلاع على أوراق العمل؛ علاوة على ذلك يجب على المراجع الخارجي أن يطبق إجراءات مناسبة للحفاظ على أوراقه، وأن يحتفظ بها لفترة كافية من الزمن لمواجهة احتياجاته العملية وللوفاء بأية متطلبات قانونية أو مهنية،³ حيث ينص القانون التجاري الجزائري على أن تحفظ هذه الوثائق في الأرشيف لمدة لا تقل عن 10 سنوات.⁴

II. 2. إجراءات جمع أدلة الإثبات في المراجعة

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 334.

² إدريس عبد السلام اشتوي، مرجع سابق، ص 95.

³ حسين القاضي، حسين دحوح، مرجع سابق، ص 318.

⁴ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 47.

يطلق على مجموعة الطرق التي يستخدمها المراجع الخارجي أثناء عملية جمع أدلة الإثبات اللازمة لإبداء الرأي على عدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة بإجراءات وأدوات المراجعة، والتي سيتم تناولها بالشرح من خلال هذا العنصر.

II. 1.2. إعادة الاحتساب والمصادقات

سنتعرض من خلال العنصرين التاليين إلى إجرائي جمع أدلة الإثبات والمتمثلين في: إعادة الاحتساب والمصادقات.

II. 1.2. 1. إعادة الاحتساب

ويتم فيها التحقق من الدقة الحسابية لأرصدة الحسابات التي تتحدد بناء على عمليات حسابية، ومثال ذلك اختبار تفاصيل بعض الحسابات كالاهلاك ومجموع أرقام فواتير المبيعات،¹ كما يتم تتبع المبالغ الموجودة في أكثر من مكان بحيث يتأكد المراجع الخارجي من أنها مقيدة بنفس المبلغ في كل الأماكن.²

II. 1.2. 2. المصادقات

ويقصد بها استلام المراجع الخارجي لإجابات مكتوبة أو شفوية من طرف ثالث مستقل للتحقق من دقة معلومات معينة سبق أن طلبها المراجع من عميله؛ حيث يطلب العميل من الطرف الثالث المستقل أن يرد على الطلب مباشرة للمراجع الخارجي،³ وتعتبر المصادقات من الوسائل التي يتم استخدامها من طرف المراجع في الحصول على الأدلة والبراهين من خارج الشركة، وخاصة عند القيام بالتحقق من بعض الأرصدة الظاهرة في قائمة المركز المالي مثل المدينين والدائنين والبنوك، كما يتم إتباعها أيضا عند التحقق من أرصدة البضاعة المتبقية في آخر المدة والتي تكون في حيازة جهات أخرى مثل مخازن الاستيداع العامة ووكلاء البيع،⁴ ويمكن للمراجع الخارجي أن يستخدم طلبات مصادقة إيجابية أو سلبية كما يمكنه أن يستخدم مزيجا منهما، حيث تتطلب المصادقات الإيجابية من الطرف الثالث أن يجيب المراجع في جميع الحالات إما بإبداء موافقته على المعلومات المعطاة أو أن يقوم بنفسه بتعبئة معلومات مطلوبة منه، أما المصادقات السلبية فتتطلب من الطرف الثالث المستقل الإجابة في حالة عدم الاتفاق مع المعلومات المقدمة في الطلب فقط وبإمكان المراجع الخارجي استخدام مزيج بين المصادقات الإيجابية والسلبية مثلا في حالة كون إجمالي رصيد الذمم المدينة يشمل عددا صغيرا من الأرصدة الكبيرة، وعددا أكبر من الأرصدة الصغيرة؛ حيث يقرر المراجع أنه من المناسب أن تكون طلبات المصادقة إيجابية على جميع الأرصدة الكبيرة أو عينة منها، وأن تكون طلبات المصادقة سلبية في حالة الأرصدة الصغيرة.⁵

¹ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 186.

² ثناء علي القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونيا، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 370.

³ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 181.

⁴ إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص 86.

⁵ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد (وفقا للمعايير الدولية للتدقيق)، مرجع سابق، ص 337-338.

وينجم عن استخدام المراجع الخارجي لأسلوب المصادقات الإيجابية مخاطر إحتمال إجابة الطرف الثالث على طلب المصادقة بدون أن يتحقق من أن المعلومات المذكورة صحيحة، ولا يستطيع المراجع الخارجي عادة اكتشاف ما إذا كان ذلك قد حصل فعلا؛ وهذا إذا تضمن طلب المصادقة إبداء الموافقة على المعلومات المعطاة، ويمكن تخفيض هذه المخاطر باستخدام أسلوب المصادقات الإيجابية والتي يطلب فيها المراجع الخارجي من الطرف الثالث أن يقوم بتعبئة المبلغ أو تقديم معلومات أخرى، وهذا الأسلوب أيضا قد ينجم عنه معدلات استجابة أقل كونه يتطلب من المستجوبين جهدا إضافيا، وكذلك فإنه عند استخدام أسلوب المصادقات السلبية يبقى المراجع الخارجي على علم أنه لن تكون هناك أدلة صريحة بأن المستجوبين قد استلموا طلبات المصادقة، وأنهم قاموا بالتحقق من أن المعلومات الواردة بها صحيحة؛

يجب على المراجع الخارجي أثناء القيام بإجراءات المصادقة أن يفرض الرقابة على عملية إعداد وإرسال طلبات المصادقة وكذا استلام الردود على هذه الطلبات وأنها قد جاءت فعلا من المستجوبين المقصودين؛ إذا لم يستلم المراجع الخارجي ردا على طلب المصادقة الإيجابية، ففي العادة يقوم المراجع الخارجي بالاتصال بمستلم الطلب للحصول على رد، وإذا لم يتمكن المراجع من الحصول على الرد فإنه يقوم بإجراءات بديلة توفر أدلة إثبات كما كان مقصودا من استخدام أسلوب المصادقات.¹

II. 2.2. الملاحظة، الفحص الفعلي والمراجعة المستندية

سنتعرض من خلال العنصرين التاليين إلى إجراءات جمع أدلة الإثبات والمتمثلة في: الملاحظة، الفحص الفعلي والمراجعة المستندية.

II. 2.2. 1. الملاحظة

تعني الملاحظة أن يستخدم المراجع الخارجي حواسه في سبيل تقييم أنشطة معينة لعميله،² حيث تعد طريقة مباشرة يحصل من خلالها المراجع الخارجي على أدلة إثبات بنفسه، فمعظم العناصر الملموسة التي تهم المراجع هي خاضعة للملاحظة، ويستخدم المراجع الخارجي هذا الأسلوب من أجل التحقق من هدف الشمول؛ وذلك من خلال مقارنة ما تم ملاحظته مع ما هو مسجل بدفاتر العميل،³ كأن يقوم المراجع على سبيل المثال بجولة تفقدية في ورشات العميل لتفقد بعض الأصول الموجودة والوقوف على حالتها التشغيلية وكذلك تفقد عمل الأفراد القائمين بالمهام المحاسبية للتحقق من أن كل شخص يقوم بالمهام الموكلة إليه أو ملاحظة الجرد الفعلي في مخازن العميل،⁴ أو أن يلاحظ المراجع الخارجي مدى الإلتزام بإجراءات الرقابة الداخلية المقررة، وعموما فإن الملاحظة ليست كافية وحدها فهي لا تمكن المراجع الخارجي من القيام بالتحقق من تقييم الأصول الملموسة

¹ المرجع نفسه، ص-ص 337-340.

² رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 186.

³ حسين القاضي، حسين دحود، مرجع سابق، ص 307.

⁴ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 186.

للعميل أو ملكيتها،¹ ولما يحيط بها من مخاطر من بينها أن العاملين يكونون على علم بأن المراجع سوف يحضر لملاحظة ما يقومون به من أعمال مما قد يؤدي إلى تضليل المراجع فيتوهم بأنهم ينفذون أعمالهم وفقا للسياسات الموضوعية بينما هم في الحقيقة عكس ذلك.²

II. 2.2.2. الفحص الفعلي

تعتمد فكرة الفحص الفعلي على أن يقوم المراجع الخارجي بمعاينة العنصر محل الفحص، عن طريق القيام بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة ذلك العنصر،³ وعادة ما يستخدم الفحص الفعلي للتحقق من الوجود المادي للعناصر الملموسة للشركة التثبيبات العينية والمخزونات ومن ناحية أخرى للتحقق من الرصيد الدفترى ومقارنته بالرصيد الفعلي وخاصة فيما يتعلق بالنقدية، التثبيبات المالية، كما يعتبر وسيلة مفيدة لتقييم ظروف الأصل ونوعيته خاصة إذا كان المراجع الخارجي حاضرا بنفسه في عملية الجرد الفعلي كما يفضل أن يقوم المراجع الخارجي بتوحيد عملية الجرد بالنسبة لكافة العناصر المتماثلة والتي يمكن إساءة استعمالها بإحلال بعضها محل الآخر، ويجب عليه أن يكون قادرا على التعرف على العنصر محل الفحص وتمييزه، وأن يكون ملما بالشروط القانونية والموضوعية لهذا العنصر، وقادرا على التعرف على صلاحيته من عدمها،⁴ إلا أنه قد يحدث وأن لا يكون بوسع المراجع الخارجي أن يحكم على نوعية الأصل بحكم نقص معرفته بذلك النوع من الأصول؛⁵ وعليه فإنه يحتاج إلى خبراء للقيام بعملية الجرد الفعلي،⁶ ويعد الفحص الفعلي غير كاف وحده للتحقق من أن الأصل الموجود هو ملك فعلا للشركة محل المراجعة، إذ لا بد من التأكد من ملكية هذا الأصل وذلك عن طريق فحص المستندات المتعلقة به.⁷

II. 2.2.3. المراجعة المستندية

تعتبر المراجعة المستندية جوهر عملية المراجعة حيث تقوم على التحقق من وجود مستندات سليمة وقانونية تؤيد كل العمليات التي تمت في الشركة؛ لذلك يجب على هذه الأخيرة الاحتفاظ بمستنداتها، وتتطلب المراجعة المستندية أن يقوم المراجع بفحص المستند ذاته للتحقق من أنه يخص الشركة والفترة المالية محل المراجعة، وأنه مرتبط بعملية مالية حقيقية وليست وهمية، مما يعني أنه يجب الربط بين مستندات العملية كلها، فمثلا عند قيام

¹ حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 307.

² رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 186.

³ عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة)، رسالة ماجستير في اقتصاد وتسيير المؤسسات (منشورة)، جامعة 20 أوت 1955، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، سكيكدة، الجزائر، 2007، ص 47.

⁴ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص 225.

⁵ ثناء علي القباني، مرجع سابق، ص 366.

⁶ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 183.

⁷ إدريس عبد السلام اشثوي، مرجع سابق، ص 86.

المراجع بالتحقق من عملية البيع يجب أن يتحقق من فواتير البيع ومقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر اليومية وكذلك بمحاضر تسليم البضاعة المباعة وبطاقة الصنف الخاصة بمخازن المبيعات؛ وقد يصعب على المراجع الخارجي الذي يراجع حسابات شركة تتعامل مع عدد هائل من المستندات أن يقوم بفحص شامل لها، لذلك يلجأ إلى الأساليب الإحصائية والتي تستغرق وقتاً أقصر من المراجعة الشاملة للمستندات وتراعي كذلك التكلفة؛ وتعد المراجعة المستندية أكثر أهمية من الإجراءات الأخرى، ذلك لأن المراجع الخارجي قد لا يستطيع اكتشاف غش معين إلا عن طريقها.¹

II. 3.2. الإجراءات التحليلية، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

سنتعرض من خلال العنصرين التاليين إلى إجرائي جمع أدلة الإثبات والمتمثلين في: الإجراءات التحليلية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

II. 3.2. 1. الإجراءات التحليلية

وهي إجراءات لفحص المعلومات في القوائم المالية، وذلك بمقارنتها مع الموازنات أو مع أرقام السنة السابقة، ودراسة الاختلافات والاستفسار عن أسبابها، وتستعمل الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للمراجعة لغرض معرفة النشاطات التي تمثل مخاطر مراجعة كبيرة، فعلى سبيل المثال فإن نسبة إجمالي الربح للسنة الحالية التي يقوم المراجع الخارجي بمراجعة قوائمها المالية الختامية قد انخفضت عن تلك المحققة في السنة السابقة بمقدار 15%، وبذلك فإن هذه الفروقات تجعل المراجع الخارجي عند إجرائه للمراجعة التفصيلية يركز على الأرصدة المكونة لنسبة إجمالي الربح؛

كما تستعمل الإجراءات التحليلية في مرحلة المراجعة النهائية لمعرفة معقولية الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية الختامية مقارنة مع السنة السابقة أو مع الموازنات التقديرية، وجدير بالمراجع الخارجي استخدام التحليلات في مرحلة التخطيط وفي المرحلة النهائية، أما في مرحلة المراجعة التفصيلية فله حق اختيار استعمالها أو عدم استعمالها.²

وتسمى الإجراءات التحليلية التي يقوم فيها المراجع الخارجي بمقارنة العناصر الرئيسية للقوائم المالية الجارية بالعناصر نفسها في القوائم المالية الخاصة بالأعوام السابقة ودراسة التباينات ذات الدلالة بالتحليل الأفقي أو التاريخي؛ والمنطلق الأساسي له هو أن الاتجاهات الماضية قد يتوقع أن تتواصل في المستقبل إذا لم تتغير الظروف بشكل جوهري؛

أما في التحليل العمودي فيقوم المراجع الخارجي بتحليل العلاقات بين العناصر داخل القوائم المالية لنفس الفترة الجاري مراجعتها، ذلك أن بعض أرصدة القوائم المالية معتمدة على أرصدة عناصر أخرى، وبالتالي فإنه

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 184.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق (من الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط 02، 2004، ص-ص 106-107.

بإمكان المراجع الخارجي أن يتوقع مثلا وبدرجة معقولة رصيد الربح اعتمادا على المبيعات المحققة وعليه فإذا كان المبلغ الحقيقي أقل كثيرا فإنه يكون دلالة إما على إخفاق الشركة في تحقيق أرباح مستحقة لنهاية السنة أو تضخيما للمبيعات.¹

وبالنسبة للتحليل باستخدام النسب فإنه يقارن العلاقات بين أرصدة الحسابات، وبرغم أنه يكون مفيدا جدا عند مقارنة الشركة بغيرها من الشركات المنافسة لها، إلا أنه ينبغي على المراجع أيضا أن يلاحظ التغيرات في النسب بمرور الوقت، ويمكن تصنيف هذه النسب كالتالي:

- نسب السيولة: وهي مؤشرات لقدرة الشركة على تسديد الديون على المدى القصير؛
 - نسب الربحية: وتستخدم في قياس الكفاءة التشغيلية، ومن أمثلتها الهامش التشغيلي والعائد على الأصول؛
 - نسب الرافعة المالية: وهي تصور المرونة المالية للشركة، ومن أمثلتها النسبة المئوية للالتزامات طويلة الأجل إلى هيكل رأس المال الكلي؛
 - نسب إدارة الأصول: حيث توضح مدى الفعالية التي سيطرت بها الإدارة على الأصول التشغيلية ومن أمثلة نسب إدارة الأصول دوران المخزون ودوران الحسابات المدينة؛
- وهذه النسب مهمة بالنسبة للمراجع الخارجي في إبراز النواحي غير الطبيعية التي توحى بحدوث أخطاء أو غش محتمل، كما أنها قد تكون مؤشرا على وجود أزمة مالية محتملة.²

II. 3.2. 2. فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يلجأ المراجع الخارجي في بداية القيام بعملية المراجعة إلى فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة وذلك كخطوة أساسية،³ من أجل تحديد قوة أو ضعف هذا النظام، والتي لا تقاس بكون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي،⁴ وتفيد معرفة قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للعميل في الإشارة إلى احتمالات وجود الأخطاء والتلاعبات، وأيضا فإن حجم الاختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي وكذا العينات التي يختارها للتحقق من صحة الأرصدة والعمليات تعتمد على قوة هذا النظام وضعفه.⁵

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، الدار الجامعية، مصر، ج02، 2007، ص-ص 482-484.

² المرجع نفسه، ص-ص 485-486.

³ Hamini Allel, *Le Contrôle Interne Et L'élaboration du Bilan Comptable*, publications universitaires, Alger, 2003, p40.

⁴ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص220.

⁵ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص191.

II. 3. قيام المراجع الخارجي بتحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات

يعد إبداء الرأي عن عدالة القوائم المالية جوهر عملية المراجعة، لذلك فإن المراجع الخارجي يقوم بجمع أدلة الإثبات اللازمة كأساس يعتمد عليه لإبداء رأيه المهني، ونظرا لكبر حجم الشركات فقد أصبح من غير العملي فحص جميع عملياتها خاصة وأن ذلك يحتاج إلى وقت طويل وتكاليف عالية، وعليه فإن العمل في مهنة المراجعة قد استقر على اختيار عينات من عمليات العميل محل المراجعة ليتم انطلاقاً منها تطبيق إجراءات جمع الأدلة؛ وسيتم التعرف من خلال هذا المبحث على الكيفية التي يقوم المراجع الخارجي من خلالها باختيار

العينات من الأرصدة والعمليات، ثم تحديده لملاءمة الأدلة التي يتحصل عليها انطلاقاً من فحصه للعينات، وأخيراً إقراره بأنه توصل إلى القدر الكافي من الأدلة من أجل إصدار تقريره.

II. 1.3. استخدام المراجع الخارجي لأسلوب العينة الإحصائية

سنتعرض من خلال هذا العنصر إلى كل من مفهوم العينات الإحصائية في المراجعة، ومن ثم أساليب المعاينة تبعاً للغرض منها.

II. 1.3. 1. مفهوم العينات الإحصائية في المراجعة

تعتمد ثقة المراجع الخارجي في نتيجة عملية المراجعة على عدة عوامل من أبرزها فكرة الأهمية النسبية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، ولقد اقتنع المراجعون منذ عدة سنوات أنه ليس من الضروري مراجعة كل عناصر جزء معين من العمليات لكي تكون الحسابات سليمة، حيث اعتمدت هذه الفعالية على أنه إذا تم اختيار عينة بحجم كافٍ وممثلة للمجتمع الذي أخذت منه فإن هذه العينة ستُظهر نفس خواص وسمات المجتمع ككل، مع التركيز على إجبارية كفاية حجمها واختيارها بطريقة عشوائية، ويقصد بهذه الأخيرة أن يكون لجميع العناصر المكونة للمجتمع نفس الفرصة في الاختيار.¹

تعرف لجنة تطبيقات المراجعة الدولية عينات المراجعة بأنها تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من 100% من مفردات أرصدة الحسابات الموجودة أو مجموعة العمليات ليتمكن المراجع الخارجي من الحصول على أدلة الإثبات اللازمة وكذلك ليتمكن من تقييم بعض خصائص المفردات التي تم اختيارها حتى تساعده في تكوين نتيجة بشأن المجتمع الذي سحبت منه هذه العينة.²

II. 1.3. 2. أساليب المعاينة تبعاً للغرض منها

يحتاج المراجع الخارجي في إطار أدائه لأعماله إلى اختيار عينات كي تخدم أغراضاً قد تختلف عن الأغراض التي تخدمها عينات أخرى، ومن أهم هذه الأنواع ما يلي:

- **المعاينة للتقدير:** تستخدم هذه الطريقة بشكل واسع لتقيس إما خصائص أو متغيرات مجتمع ما حيث يتم الحصول على عينة عشوائية بحجم معين ويجري إما: حصر عدد العناصر التي تحتوي على خطأ ما وتحديد نسبتها من المجموع، أو أن يتم تحديد متوسط أو مجموع متغير ما كأن يتم تحديد مجموع المجتمع بالوحدات النقدية، وتمكن هذه الطريقة من تحديد نسبة العناصر التي لها صفات معينة من المجتمع ككل، كأن يقدر مثلاً بأن هناك حوالي 03% إلى 06% من الفواتير تحتوي على أخطاء، أو أن مجموع عناصر المجتمع حسب ما أظهرته العينة يقع بين زائد أو ناقص كذا وحدة نقدية، ونلاحظ أنه وفي الحالتين تم إعطاء مدى يقع الجواب الحقيقي ضمنه، ولم يتم إعطاء رقم واحد؛

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية العملية)، مرجع سابق، ص 254.

² أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص 217.

- **المعاينة للقبول:** تستخدم هذه الطريقة لأغراض ضبط الأخطاء، حيث يتم بموجبها اختيار عينة ذات حجم معين ثم يتم فحصها، فإذا أظهرت العينة أن عدد العناصر التي تحتوي على خطأ من نوع ما لا يتجاوز عددا حدده المراجع الخارجي وقبل به مسبقا، فإن المجتمع يعتبر مرضيا ومقبولا، وأما إذا أظهرت العينة أن هناك عددا من العناصر يحتوي على أخطاء أكبر من العدد الذي اعتبره المراجع مقبولا، فإن المجتمع يُرفض ولا يعد مقبولا، وليس سهلا تحديد المعدل المقبول، والذي يجب إعادة النظر فيه على ضوء النتائج التي أظهرها فحص العينات؛
- **المعاينة للاكتشاف:** توجد بعض الحالات التي إذا وقعت فيها مخالفة أو خطأ واحد فقط فإنها تستدعي القيام بتحقيق ومتابعة لمعرفة أسباب ونتائج هذا الخطأ، ولتوضيح ذلك نفترض مثلا أنه لدينا 2000 مستند يجب مراجعته، واخترنا منها عينة مكونة من 800 مستند لنخضعها للفحص، وكان في المجتمع مستند واحد فقط مزور، فإن احتمال اكتشاف هذا التزوير يساوي 40%، ومن الممكن اختيار عينة ذات حجم محدد وتكون على درجة معقولة من الثقة بأنها تحتوي على عنصر واحد على الأقل يحمل الصفة التي نبحث عنها وفي حالة ما إذا كان هناك عدة مستندات مزورة فقد أعد الإحصائيون قوائم خاصة يرجع إليها المراجع الخارجي تبين حجم العينة التي يجب أن يفحصها المراجع إذا رغب في تقدير معدل حدوث خطأ معين في العمليات أو السجلات المالية والمستندات التي تعززها.¹

II. 2.3. تحديد المراجع الخارجي لكفاية أدلة الإثبات

- إن المقصود بكفاية أدلة الإثبات وجود معلومات حقيقية وكافية ومقنعة توصل الشخص العاقل إلى نفس استنتاجات المراجع،² وتعد الكفاية مقياسا لكمية أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها كما يشير إلى ذلك مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي رقم 500،³ حيث ينبغي على المراجع تجميع الأدلة الكافية والمقنعة، ولكن ليس هناك عدد معياري أو كمية محددة من الأدلة التي يجب عليه جمعها، وإنما هناك محددات تتحكم وتؤثر في كمية الأدلة والبراهين،⁴ وهي كما يلي:
- **تحقيق الأهداف التي يسعى إليها المراجع من خلال عملية الفحص التي يقوم بها:** أثناء جمع المراجع الخارجي لأدلة الإثبات قد يجد دليلا واحدا كافيا لتحقيق أهداف عملية فحص معينة، وهنا يكتفي به المراجع، أما إذا لم يكن الدليل كافيا فعليه أن يسعى للحصول على أدلة أخرى لتعزيز ناحية أخرى من نواحي فحصه، فالوجود الفعلي أو الذاتي غير كافي في حد ذاته إلا لتدعيم التحقق من الوجود فقط، ولذلك على المراجع تجميع أدلة أخرى للتأكد من الملكية وصحة التقييم؛

¹ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص-ص 240-241.

² هاري ر. رايدر، الدليل الشامل في مراجعة العمليات، ترجمة ناصر بن بكر القحطاني، بابر الأمير بابر، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 2000، ص 337.

³ محمود السيد الناعي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة (تحليل وإطار للتطبيق)، دار المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 292.

⁴ إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص 78.

- طبيعة العنصر محل الفحص: تختلف الأدلة باختلاف العنصر الذي يقوم المراجع بفحصه، فالوجود الفعلي يصلح للتحقق من الأصول الملموسة، أما المصادقات فتصلح للتأكد من بعض الأرصدة، لذلك فعلى المراجع الخارجي جمع تلك الأدلة التي تتناسب مع ظروف الحال وطبيعة العنصر موضوع المراجعة.¹
- درجة المخاطرة: يحتاج المراجع الخارجي إلى درجة كبيرة من التأكد بأن عناصر القوائم المالية تظهر بصورة عادلة وسليمة إذا كانت درجة المخاطرة أو احتمال وجود أخطاء بهذه العناصر كبير مما يؤثر على عدالة القوائم المالية،² وتعني المخاطرة قبول المراجع لعنصر معين على أنه صحيح وهو في الحقيقة عكس ذلك، لهذا يقوم المراجع الخارجي بتجميع أكبر قدر ممكن من الأدلة التي تؤكد سلامة هذه العناصر كالنقدية على سبيل المثال فهي أكثر عرضة للاختلاس؛
- الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص: كلما زادت الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص كلما قام المراجع الخارجي بجمع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات لتدعيم رأيه حول صحة ذلك العنصر ومعنى الأهمية النسبية لعنصر ما أهميته مقارنة مع العناصر الأخرى المحتواة في القوائم المالية فإذا كان عدم الإشارة إليه أو عدم شموله في القوائم المالية له تأثير على قرار مستخدمي القوائم المالية أو على عدالة هذه الأخيرة فمعنى ذلك أن لهذا العنصر أهمية نسبية ويعتمد تحديدها كلياً على الحكم الشخصي للمراجع الخارجي.³
- تكلفة الحصول على الدليل: ينبغي على المراجع الخارجي أن يوازن بين قوة الإقناع في الدليل وبين تكلفة الحصول عليه، بمعنى أن يأخذ في حسابه معياري التكلفة والمنفعة عند جمع أدلة الإثبات، فعندما تكون هناك مجموعتان من إجراءات المراجعة، وكلاهما صالح لتحقيق أهداف مراجعة محددة، فعلى المراجع اختيار المجموعة الأقل تكلفة.⁴
- درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية: إن وجود نظام رقابة داخلية سليم يعتبر دليلاً على انتظام دفاتر وسجلات العمل، مما ينعكس على كمية الأدلة ومقدار الاختبارات وحجم العينات.⁵

II 3.3. تحديد المراجع الخارجي لكفاية أدلة الإثبات

يظهر دور المراجع الخارجي في تحديد ملاءمة أدلة الإثبات من خلال قيامه بالبحث عن وجود علاقة منطقية بين الدليل وموضوع المراجعة المراد إثباته، أي أن هذا الدليل يمكن الإعتماد عليه،⁶ وهناك عدة

¹ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص-ص 221-222.

² منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة (مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية)، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص-ص 62-63.

³ إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص-ص 78-79.

⁴ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، ج2، مرجع سابق، ص-ص 493-494.

⁵ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص222.

⁶ هاري ر. راينر، مرجع سابق، ص337.

- محددات يعتمد عليها المراجع الخارجي للحكم على ملاءمة الدليل ودرجة الإقناع التي يقدمها والتي تساعده في إبداء رأيه في القوائم المالية للعميل، ونذكر منها:
- **طبيعة الأدلة ومصدر الحصول عليها:** إن الدليل الذي يحصل عليه المراجع الخارجي من خارج شركة العميل محل ثقة أكبر من الدليل الداخلي، ويكون هذا الأخير محل ثقة في العادة عندما تكون الرقابة الداخلية كافية، وتعد الأدلة التي يحصل عليها المراجع الخارجي بنفسه محل ثقة أكبر من تلك المحصل عليها عن طريق الغير، كما تعتبر الأدلة المكتوبة ذات موثوقية أكبر من تلك الشفهية؛
 - **تطابق وتعارض الأدلة:** يحصل المراجع الخارجي على تأكيد أكبر عندما تتطابق الأدلة المحصل عليها من مصادر مختلفة، وعليه فإذا تعارض دليلان من مصدرين مختلفين ينبغي القيام بإجراء إضافي لحسم هذا التعارض.¹
 - **التوقيت المناسب للحصول على الأدلة:** إن عامل الوقت مهم جدا كي يؤدي الدليل غايته، فقد يكون الدليل قويا إلا أنه يفقد ملاءمته إذا حصل عليه المراجع في الوقت الذي لا يتناسب مع تاريخ الفحص؛
 - **ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص:** فكلما كان الارتباط قويا ووثيقا كلما كانت الملاءمة ودرجة الاعتماد على الدليل أكبر؛
 - **صلاحية الوسيلة المتبعة في الحصول على الدليل:** لكل دليل من أدلة الإثبات وسيلة فنية مناسبة لجمعه والحصول عليه، ولكل وسيلة أحكامها وقواعدها التي إذا لم تراعى فقد الدليل موثوقيته وقوته؛
 - **سلوك المراجع أثناء جمع الأدلة:** من الضروري في عملية المراجعة إستقلال المراجع وبعده التام عن جميع المؤثرات في جميع المراحل، لذا عليه أن يكون نزيها مستقلا محايدا في جمعه للأدلة وإلا فقدت موثوقيتها.²
 - **مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية التي تستقى منها الأدلة:** كلما توافرت ثقة المراجع في المصادر الخارجية التي حصل منها على الأدلة وزاد إلمامها بالمعلومات المطلوبة منها زادت موثوقية الأدلة التي تدلي بها، وكذلك فإن إستقلال المصادر الخارجية وعدم تحيزها لرغبات الإدارة يزيد من قوة الأدلة.³
- ومما سبق نستخلص أن المراجع الخارجي يقوم بتحديد ملاءمة أدلة الإثبات انطلاقا من محددات تتمثل في: طبيعة الأدلة ومصدر الحصول عليها، تطابق وتعارض الأدلة، التوقيت المناسب للحصول على الأدلة ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص، صلاحية الوسيلة المتبعة في الحصول على الدليل، سلوك المراجع أثناء جمع الأدلة، مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية التي تستقى منها الأدلة.

¹ محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص 293.

² خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص 223-224.

³ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص 224.

خلاصة:

تم من خلال هذا الفصل محاولة التعرف على ماهية أدلة الإثبات في المراجعة، وذلك من خلال ثلاثة عناوين رئيسية، حيث تم من خلال "ماهية أدلة الإثبات في المراجعة" معرفة أن أدلة الإثبات في المراجعة عبارة عن مجموعة من المعلومات التي يحصل عليها المراجع الخارجي، والتي تتعلق بعمليات الشركة محل المراجعة، بحيث يعتمد عليها للتوصل إلى استنتاجات يكون على أساسها رأيه الفني والمحايد حول عدالة القوائم المالية، أما في "إجراءات جمع أدلة الإثبات" فقد تم التعرف على سبعة إجراءات يتم من خلالها جمع أدلة الإثبات وهي: الملاحظة، المصادقات، المراجعة المستندية، إعادة الاحتساب، الإجراءات التحليلية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، الفحص الفعلي، وأخيرا تم في "قيام المراجع الخارجي بتحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات" فقد تم التعرف على أسلوب العينات والكيفية التي يقوم من خلالها المراجع الخارجي بتحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات.

III.1. عرض استبيان الدراسة

بغية القيام بالجانب التطبيقي للدراسة تم الإعتماد على الاستبيان كونه الأنسب لطبيعة هذا البحث وطبيعة مجتمع الدراسة، وسنقوم في هذا المبحث بالتعرض للكيفية التي أعد بها هذا الاستبيان وطريقة بنائه وإخضاعه للتحكيم العلمي، وفي النهاية اختباره بالشكل الذي يفى بالغرض.

III.1.1. إعداد استبيان الدراسة

III.1.1.1. تقسيم استبيان الدراسة

تم اعتماد نموذج الاستبيان الورقي، والذي تمت صياغته باللغتين العربية والفرنسية (أنظر الملحق رقم 01)؛ وذلك بغية الحصول على إجابات أفضل من أفراد عينة البحث وخصوصا المتكونين منهم باللغة الفرنسية، ولقد تضمن استبيان الدراسة تقديمًا مختصرًا بالباحث وبالبحث وأهميته مع الإشارة إلى أن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية ومخصصة فقط لأغراض البحث العلمي.

ولقد تم تقسيم استبيان الدراسة إلى قسمين: حيث خصص القسم الأول منه للبيانات الشخصية للمبحوثين والمتمثلة في العمر، المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة مما يمكننا فيما بعد من اختبار الفرضية الأولى للدراسة والمتعلقة بتأثير المتغيرات الشخصية على دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات. بينما تم تخصيص القسم الثاني من الاستبيان لدراسة العلاقة بين متغيري الدراسة (المراجع الخارجي وأدلة الإثبات في المراجعة) حيث تمت دراسة هذه العلاقة من خلال ثلاث محاور تحتوي في مجملها على: 23 عبارة، وكانت عبارات المحور الأول وعددها ثلاث عبارات مخصصة لاختبار الفرضية الثانية للدراسة والمتعلقة باستخدام المراجع الخارجي لأسلوب العينات، أما المحور الثاني فقد خصصت عباراته والبالغ عددها 09 عبارات لدراسة العلاقة بين المراجع الخارجي وتحديد كفاية أدلة الإثبات مما يسمح باختبار الفرضية الثالثة للدراسة بينما خصصت عبارات المحور الثالث والبالغ عددها 12 عبارة لدراسة العلاقة بين المراجع الخارجي وتحديد ملاءمة أدلة الإثبات وبالتالي التمكن من اختبار الفرضية الرابعة لهذه الدراسة.

III.1.1.2. توزيع استبيان الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الخارجيين (محافظي الحسابات) لولاية بسكرة ولكن لم يتم التمكن من معرفة عددهم الكامل والصحيح رغم جميع الجهود المبذولة في سبيل ذلك؛ كالاستفسار من أصحاب المهنة أنفسهم والبحث في الموقع الرسمي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، وكل ما تم معرفته بخصوص عدد الأفراد الذين يشكلون مجتمع الدراسة: أنهم يبلغون 27 فردا متوزعين في ثلاث مناطق في ولاية بسكرة وهي: بلدية بسكرة، دائرة طولقة، دائرة أولاد جلال.

حيث تم عدم احتساب تسعة مراجعين خارجيين للأسباب التالية: اثنان لعدم معرفة مكان تواجدهما أصلاً واثنان آخران اعتذرا لانشغالاتهما العديدة، وثلاثة آخرين لم يتم التمكن من الوصول إليهم لضيق الوقت واثنان لم يتم التمكن من تسليمهما الاستبيان نظرا لعدم تواجدهما بمكثبيهما.

ولقد تم اعتماد طريقة التسليم المباشر للاستبيانات على أفراد عينة الدراسة حيث تم توزيع 18 استبيانا وتم استرجاع 16 استبيانا فقط و 02 لم يتم استرجاعهما، وبالتالي فإن عدد الاستبيانات المسترجعة والقابلة للتحليل (أنظر الملحق رقم 02) يمثل تقريبا ما نسبته 59.25% من مجتمع الدراسة.

III.1.2. قياس صدق وثبات استبيان الدراسة

والمقصود بصدق الاستبيان مدى صلاحيته لقياس العلاقة موضوع الدراسة، وقد تم قياس صدقه من خلال:
 - صدق المحكمين: تم عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة في اختصاص التدقيق المحاسبي وخارج التخصص بغرض تحكيمه من ناحيتي الشكل والمضمون وذلك قبل الإعتماد النهائي له لتبيان أوجه القصور والإسهاب في بعض جوانبه، حيث تم أخذ ملاحظات المحكمين (أنظر الملحق رقم 03) بعين الاعتبار وكذلك تم إجراء التعديلات المقترحة، ليخرج بذلك استبيان الدراسة بصورته النهائية من أجل تحقيق أهداف الدراسة.

- الصدق البنائي: لم يتم الاكتفاء بصدق المحكمين بل تم حساب معامل الصدق وهو الجذر التربيعي لمعامل الثبات ألفا كرونباخ، حيث يقيس هذا الأخير ثبات أداة الدراسة، بحيث إذا تكررت الدراسة مرة أخرى في نفس الظروف التي أجريت فيها الدراسة الحالية أو في ظروف مشابهة، وعلى نفس عينة البحث من قبل الباحث نفسه أو من قبل باحثين آخرين فإننا سنحصل على نفس النتائج، ولقد تم توضيح قيمة معامل الثبات ومعامل الصدق لأداة الدراسة في الجدول التالي.

جدول رقم(01): قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ لأداة الدراسة وقيمة معامل الصدق

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	3	0.619	0.786
المحور الثاني	9	0.784	0.885
المحور الثالث	11	0.793	0.890
المجموع	23	0.848	0.920

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V16

نلاحظ من خلال الجدول رقم (01) أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لجميع عبارات المحور الأول يساوي (0.619)، أما بالنسبة لمجموع عبارات المحور الثاني فقد كانت قيمته تساوي (0.784)، في حين بلغت قيمته لعبارات المحور الثالث في مجملها (0.793)، كما أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبيان قد

بلغ قيمة (0.848) وهي قيمة مرتفعة، كما نلاحظ من خلال نفس الجدول أن معامل الصدق لجميع عبارات المحور الأول يساوي (0.786)، أما بالنسبة لمجموع عبارات المحور الثاني فقد كانت قيمة معامل الصدق تساوي (0.885)، في حين بلغت قيمته لعبارات المحور الثالث في مجملها (0.890)، كما أن معامل الثبات لجميع عبارات الاستبيان قد بلغ قيمة (0.920) وهي قيمة مرتفعة أيضا، ونستخلص مما سبق أن أداة الدراسة صادقة في قياس ما وضعت لقياسه كما أنها ثابتة بدرجة كبيرة مما يؤهلها لتكون أداة قياس مناسبة لهذه الدراسة ويمكن تطبيقها بثقة.

3.1.III. خصائص مبحوثي الدراسة

سننظر فيما يلي إلى دراسة خصائص مبحوثي عينة الدراسة والمتمثلة في: العمر، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة.

1.3.1.III. توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

يوضح الجدول الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر.

جدول رقم (02): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

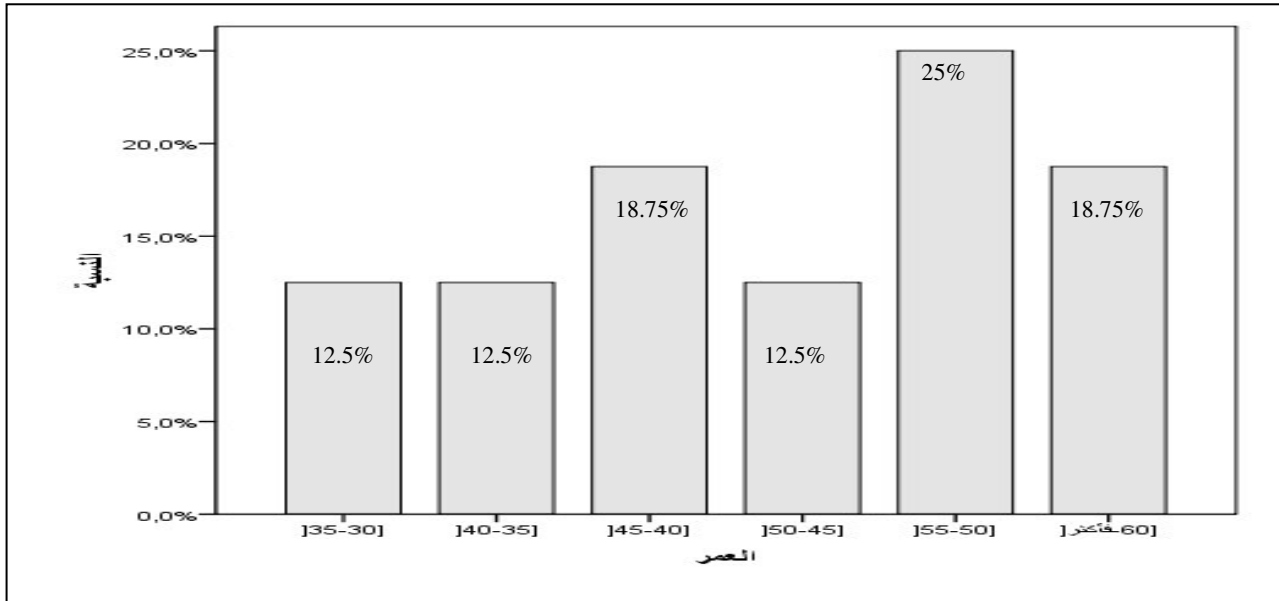
النسبة المئوية	التكرار	الفئة العمرية
0%	0]30-25]
12.5%	2]35-30]
12.5%	2]40-35]
18.75%	3]45-40]
12.5%	2]50-45]
25%	4]55-50]
0%	0]60-55]
18.75%	3]60-فأكثر]
100%	16	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V16

يتضح من خلال الجدول رقم (02) أن الفئة العمرية التي تبدأ من 50 سنة إلى أقل من 55 سنة تمثل أعلى نسبة من عينة الدراسة حيث تقدر هذه النسبة بـ (25%)، في حين أن المبحوثين ضمن الفئتين العمريتين (من 40 سنة إلى أقل من 45 سنة) و(من 60 سنة فما أكثر) قد بلغوا نفس النسبة وهي 18.75% وأخيرا فإن المبحوثين من الفئات العمرية التي تبدأ (من 30 سنة إلى أقل من 35 سنة) و(من 35 سنة إلى أقل من 40

سنة) و(من 45 سنة إلى أقل من 50 سنة) قد احتلوا المرتبة الأخيرة وبنفس النسبة والتي تقدر بـ (12.5%) لكل منهم، كما يمكن توضيح هذه النسب في الشكل التالي:

الشكل(01): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V16

III.2.3.1. توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

يمكن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي كما في الجدول التالي.

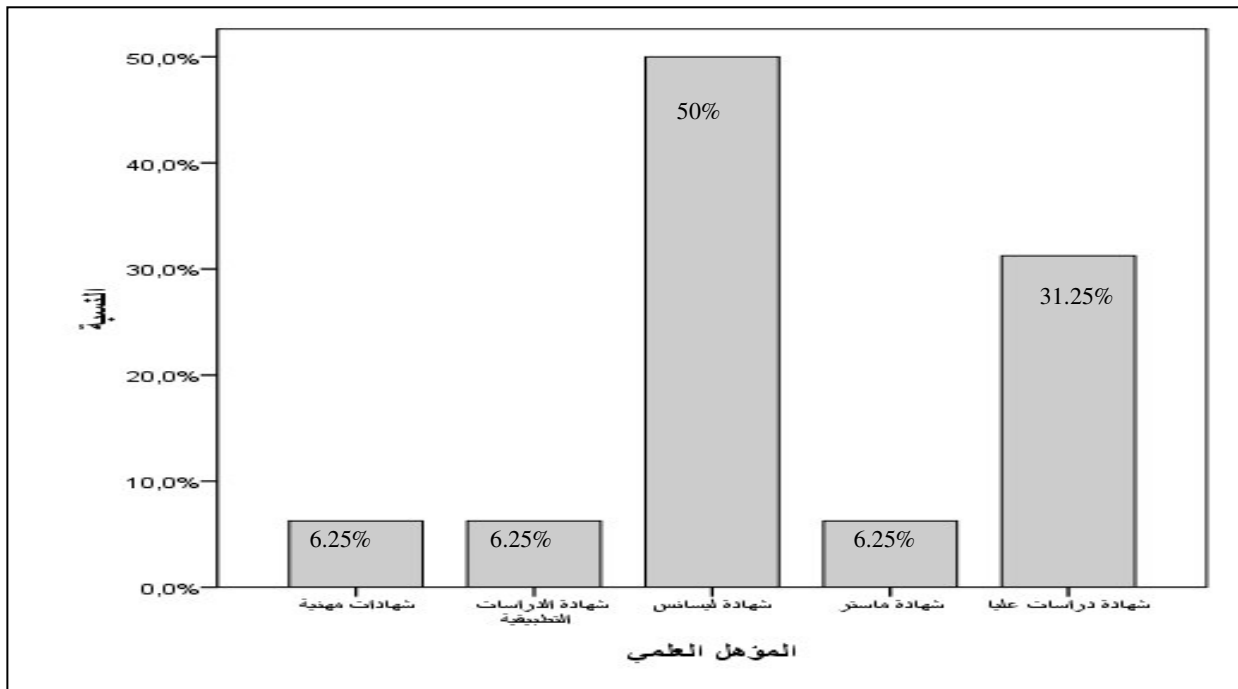
جدول رقم(03): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
6.25%	1	شهادة مهنية
6.25%	1	شهادة الدراسات التطبيقية
50%	8	ليسانس
6.25%	1	ماستر
31.25%	5	دراسات عليا
100%	16	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V16

من خلال الجدول رقم (03) والذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي، نجد أن أغلب الباحثين متحصلون على شهادة الليسانس حيث تقدر نسبتهم بـ(50%) من عينة الدراسة في حين أن ما نسبته(31.25%) من الباحثين هم من حملة شهادة الدراسات العليا، أما حملة الشهادات المهنية وكذا حملة شهادة الدراسات التطبيقية و حملة شهادة الماستر فقد تساوت نسبهم والتي ت مثل أقل نسبة حيث تقدر بـ (6.25%) من عينة الدراسة، ويمكن توضيح هذه النسب في الشكل التالي:

الشكل(02): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V16

III.3.3.1. توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

جدول(04): توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

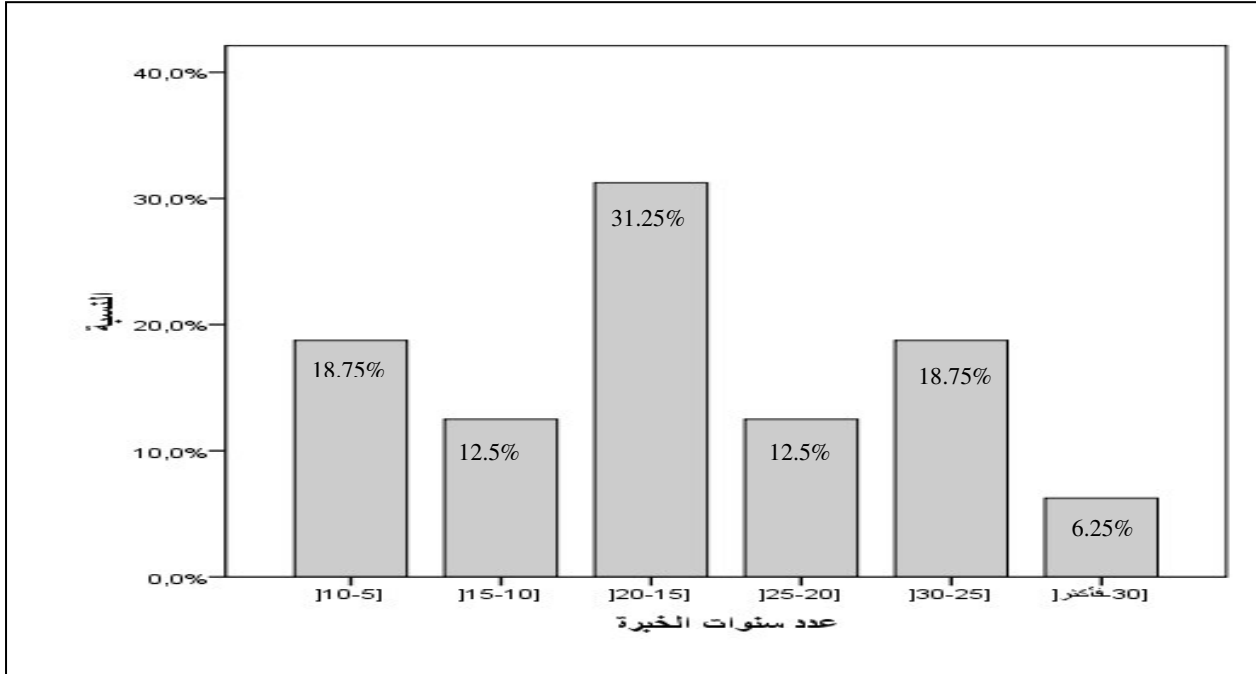
عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
]5-1]	0	%0
]10-05]	3	%18.75
]15-10]	2	12.5%
]20-15]	5	31.25%
]25-20]	2	12.5%
]30-25]	3	%18.75
]30-فأكثر]	1	%6.25
المجموع	16	% 100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V16

من خلال الجدول رقم (04) والذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة نجد أن ما نسبته (31.25%) من المبحوثين لديهم خبرة تقع في المجال الذي يبدأ من 15 (سنة إلى أقل من 20 سنة)، وأن ما نسبته (18.75%) من المبحوثين تقع خبرتهم في المجالين (من 05 إلى أقل من 10 سنوات) و(من 25 سنة إلى أقل من 30 سنة)، أما الأفراد الذين تقع خبرتهم في المجال (من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة) أو (المجال

من 20 سنة إلى 25 سنة) فإن كلاهما يمثل ما نسبته 12.5% من مجموع أفراد عينة الدراسة ، وأخيرا فإن المبحوثين الذين تفوق خبرتهم الثلاثين عاما فإنهم يمثلون ما نسبته 6.25% من عينة الدراسة، ويمكن توضيح هذه النسب في الشكل التالي:

الشكل(03): توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V16

2.III. تحليل محاور الاستبيان

سنقوم في هذا المبحث بتحليل محاور الاستبيان بغية الإجابة على أسئلة الدراسة، ومن أجل ذلك تم استخدام مقاييس الإحصاء الوصفي والمتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة البحث عن عبارات الاستبيان، وقد تقرر أن يكون المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين عن كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي كما يلي: (من 1 إلى 1.79) دالا على المعارضة وبشدة، و(من 1.8 إلى 2.59) دالا على المعارضة و(من 2.6 إلى 3.39) دالا على الحياد، و(من 3.4 إلى 4.19) دالا على الموافقة و(من 4.2 إلى 5) دالا على الموافقة وبشدة ويظهر ذلك من خلال الجداول الثلاث (05)، (06) و(07).

III.1.2. تحليل المحور الأول للاستبيان

سيتم تحليل المحور الأول للاستبيان اعتمادا على النتائج الموضحة في الجدول الموالي.

الجدول رقم(05): المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات أفراد عينة البحث عن عبارات محور

المراجع الخارجي واستخدام أسلوب العينات

مستوى القبول	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	بشدة موافق	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	العبارات
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
				% النسبة	% النسبة	% النسبة	% النسبة	% النسبة	
موافق	1	0.854	3.94	3	11	0	2	0	1-يقوم المراجع الخارجي باختيار عينات من بعض الأرصدة والعمليات ليتحقق من صحتها.
				18.75	68.75	0	12.5	0	
موافق	2	1.031	3.44	2	7	3	4	0	2-يسمح إستخدام أسلوب العينة للمراجع الخارجي بالحصول على أدلة إثبات كافية للتأكد من عدالة القوائم المالية.
				12.5	43.75	18.75	25	0	
محايد	3	1.181	2.94	2	3	4	6	1	3-يختار المراجع الخارجي عينات صغيرة الحجم إذا اقتنع بقوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة التي يراجع حساباتها.
				12.5	18.75	25	37.5	6.25	
موافق	-	0.834	3.437	النتائج الإجمالية للمحور الأول المتعلق بالمراجع الخارجي واستخدام أسلوب العينات					

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V16

تشير نتائج الجدول رقم (05) إلى متوسط حسابي عام يبلغ (3.4375) وانحراف معياري عام قدره (0.83417)، أما على مستوى العبارات فنلاحظ أن إجابات المبحوثين عنها كانت متفاوتة لكن أغلبية أفراد العينة أكدوا موافقتهم لهذه العبارات، حيث نجد العبارة الأولى والمتمثلة في: "قيام المراجع الخارجي باختيار عينات من بعض الأرصدة والعمليات ليتحقق من صحتها" قد جاءت بالترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.94%) بانحراف معياري قدره (0.854%)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة، حيث أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (68.75%)، تليها نسبة (18.75%) من المبحوثين أكدوا موافقتهم للعبارة وبشدة أما ما نسبته (12.5%) من المبحوثين فقد اتجهوا لمعارضة العبارة، بينما نجد أن هناك نسبة معدومة فيما يخص خيار الحياد والمعارضة بشدة. كما نلاحظ أن العبارة الثانية والمتمثلة في: "يسمح استخدام أسلوب العينة للمراجع الخارجي بالحصول على أدلة إثبات كافية للتأكد من عدالة القوائم المالية" قد جاءت بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.44) بانحراف معياري قدره (1.031)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة إذ نجد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (43.75%)، تليها نسبة (25%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار المعارضة في حين اتجه ما نسبته (18.75%) من المبحوثين نحو خيار الحياد، بينما اتجهت النسبة الأقل من المبحوثين لموافقة العبارة وبشدة في حين نجد أن خيار المعارضة وبشدة قد كانت نسبته معدومة.

وقد نالت العبارة الثالثة والمتعلقة بـ: "اختيار المراجع الخارجي لعينات صغيرة الحجم إذا اقتنع بقوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة التي يراجع حساباتها" الترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (2.94) بانحراف معياري قدره (1.181)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الحياد إذ نجد أن أكبر نسبة من المبحوثين (43.75%) قد أجابوا عن هذه العبارة بالمعارضة، وتلتها نسبة (25%) منهم قد اتجهوا نحو خيار الحياد، في حين اتجه ما نسبته (18.75%) من المبحوثين نحو خيار الموافقة، أما النسبة الأقل لإجابات المبحوثين وهي (6.25%) فقد كانت لخيار المعارضة وبشدة.

2.2.III. تحليل المحور الثاني للاستبيان

سيتم تحليل المحور الثاني للاستبيان والخاص بدور المراجع الخارجي في تحديد كفاية أدلة الإثبات اعتمادا على النتائج الموضحة في الجدول رقم (06).

جدول رقم(06): المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات أفراد عينة البحث عن عبارات

محور المراجع الخارجي وتحديد كفاية أدلة الإثبات

مستوى القبول	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	العبارات
				F	F	F	F	F	
				%	%	%	%	%	
محايد	9	1.265	3	1	7	1	5	2	1-تعتبر مشاهدة المراجع الخارجي للأصول الملموسة للشركة دليلاً على وجودها فعلاً.
				6.25	43.75	6.25	31.25	12.5	
موافق بشدة	1	0.516	4.5	8	8	0	0	0	2-يحتاج المراجع الخارجي لأدلة إثبات أخرى (غير الوجود الفعلي) ليتحقق من ملكية التثبيات العينية وتقييمها.
				50	50	0	0	0	
موافق بشدة	2	0.619	4.38	7	8	1	0	0	3-يجمع المراجع الخارجي أدلة إثبات تناسب كل عنصر يرغب بفحصه.
				43.75	50	2.7	0	0	
موافق	5	0.929	4.06	6	6	3	1	0	4-يستخدم المراجع الخارجي أسلوب المصادقات للتحقق من بعض أرصدة الشركة التي يراجع حساباتها.
				37.5	37.5	18.75	6.25	0	
موافق بشدة	3	0.775	4.25	6	9	0	1	0	5-يجمع المراجع الخارجي أدلة إثبات أكثر حول العناصر التي تحتمل وجود أخطاء أكثر.
				37.5	56.25	0	6.25	0	
موافق	7	0.964	3.56	2	8	3	3	0	6-يعتمد المراجع الخارجي على حكمه الشخصي لتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر يقوم بفحصه.
				5.4	21.6	8.1	8.1	0	
موافق	4	0.719	4.12	4	11	0	1	0	7-كلما كانت الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص كبيرة فإن المراجع الخارجي يقوم بجمع عدد أكبر من أدلة الإثبات.
				25	68.75	0	6.25	0	
موافق	6	1.147	3.88	5	7	2	1	1	8-إذا توفر للمراجع الخارجي أكثر من وسيلة للحصول على دليل إثبات مقنع فإنه سيختار الوسيلة الأقل تكلفة.
				31.25	43.75	5.4	12.5	12.5	

محايد	8	1.000	3.25	0	9	3	3	1	9- إذا توفر للمراجع الخارجي دليل إثبات أكبر تكلفة وأكثر إقناعاً فإنه سيختاره.
				0	56.25	18.75	18.75	6.25	
إيجابي	-	1.056	3.125	النتائج الإجمالية للمحور الثاني: المراجع الخارجي وتحديد كفاية أدلة الإثبات					

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V16

تشير نتائج الجدول رقم (06) إلى متوسط حسابي عام يبلغ (3.125) وانحراف معياري عام قدره (1.056) أما على مستوى العبارات فنلاحظ أن إجابات المبحوثين عنها كانت متفاوتة لذلك كان اتجاه قبول أفراد عينة البحث لهذا المحور نحو الحياد، إذ نجد العبارة الثانية والمتمثلة في: "يحتاج المراجع الخارجي لأدلة إثبات أخرى (غير الوجود الفعلي) ليتحقق من ملكية التثبيتات العينية وتقييمها" قد جاءت بالترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.5%) بانحراف معياري قدره (0.516%)، ووفقاً لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة وبشدة، حيث تساوت نسبة المبحوثين الذين أجابوا بخياري الموافقة والموافقة بشدة على هذه العبارة وتقدر كل منهما بنصف المبحوثين، في حين نجد أن بقية الخيارات: المعارضة، المعارضة وبشدة والحياد كانت نسبة الإجابة بهم معدومة.

كما نلاحظ أن العبارة الثالثة والمتمثلة في: "يجمع المراجع الخارجي أدلة إثبات تناسب كل عنصر يرغب بفحصه" قد جاءت بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.38) بانحراف معياري قدره (0.619)، ووفقاً لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من طرف أفراد عينة البحث كان باتجاه الموافقة وبشدة، إذ نجد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (50%)، تليها نسبة (43.75%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة وبشدة، في حين اتجه ما نسبته (2.7%) من المبحوثين نحو خيار الحياد، في حين نجد أن هناك نسبة معدومة لخيارات المعارضة والمعارضة وبشدة.

وقد نالت العبارة الخامسة والمتعلقة بـ: "يجمع المراجع الخارجي أدلة إثبات أكثر حول العناصر التي تحتمل وجود أخطاء أكثر" الترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد عينة الدراسة إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.25) بانحراف معياري قدره (0.775)، ووفقاً لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة وبشدة، إذ نجد أن أكبر نسبة من المبحوثين (56.25%) قد أجابوا عن هذه العبارة بالموافقة، وتلتها نسبة (37.5%) منهم قد اتجهوا نحو خيار الموافقة وبشدة، في حين اتجه ما نسبته (6.25%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، أما النسبة الأقل لإجابات

المبحوثين وهي (6.25%) فقد كانت لخيار المعارضة، أما بقية الخيارات والمتمثلة في الحياد والمعارضة فقد كان لكل منهما نسبة معدومة.

وقد نالت العبارة السابعة والمتمثلة في: "كلما كانت الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص كبيرة فإن المراجع الخارجي يقوم بجمع عدد أكبر من أدلة الإثبات" الترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد عينة الدراسة إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.12) بانحراف معياري قدره (0.719)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة وبشدة، إذ نجد أن أكبر نسبة من المبحوثين (68.75%) قد أجابوا عن هذه العبارة بالموافقة، وتلتها نسبة (25%) منهم قد اتجهوا نحو خيار الموافقة وبشدة، في حين اتجه ما نسبته (6.25%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، أما خيارا الحياد والمعارضة بشدة فقد كان لكل منهما نسبة معدومة.

كما نلاحظ أن العبارة الخامسة والمتمثلة في: "يستخدم المراجع الخارجي أسلوب المصادقات للتحقق من بعض أرصدة الشركة التي يراجع حساباتها" قد حلت بالترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المبحوثين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات لهذه العبارة (4.06) بانحراف معياري قدره (0.929)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى القبول للعبارة من طرف أفراد عينة البحث كان باتجاه الموافقة، إذ نجد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة قد جاءت لكلا الخيارين الموافقة والموافقة بشدة بـ (37.5%) لكل منهما، تليها نسبة (18.75%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار الحياد، في حين اختار ما نسبته (6.25%) من المبحوثين المعارضة، وكانت هناك نسبة معدومة لخيار المعارضة بشدة.

وقد جاءت العبارة الثامنة والمتعلقة بـ: "إذا توفر للمراجـع الخارجي أكثر من وسيلة للحصول على دليل إثبات مقنع فإنه سيختار الوسيلة الأقل تكلفة" بالترتيب السادس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.88) بانحراف معياري قدره (1.147)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة، حيث أن ما نسبته (43.75%) من المبحوثين قد أجابوا عن هذه العبارة بالموافقة، وتلاها خيار الموافقة بشدة بنسبة (31.25%)، بينما كانت نسبة أفراد عينة البحث الذين اختاروا الإجابة على هذه العبارة إما بالمعارضة أو المعارضة بشدة متساوية وهي (12.5%) لكل منهما، في حين كانت نسبة المبحوثين الذين اتجهوا نحو الحياد هي (5.4%) وهي النسبة الأقل.

وقد نالت العبارة السادسة والمتمثلة في: "يعتمد المراجع الخارجي على حكمه الشخصي لتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر يقوم بفحصه." الترتيب السابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد عينة الدراسة إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.56) بانحراف معياري قدره (0.964)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة، إذ نجد أن أكبر نسبة من المبحوثين (50%) قد أجابوا عن هذه العبارة بالموافقة، وتلاها خيارا المعارضة والحياد بنسبة (18.75%) لكل منهما، في حين كانت النسبة معدومة لخيار المعارضة وبشدة.

وقد حلت بالترتيب الثامن؛ من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المبحوثين، العبارة التاسعة والمتمثلة في: "إذا توفر للمراجع الخارجي دليل إثبات أكبر تكلفة وأكثر إقناعاً فإنه سيختاره" ، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.25) بانحراف معياري قدره (1.00)، ووفقاً لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من طرف عينة البحث كان باتجاه الحياد، ولقد كانت النسبة الأكبر من إجابات المبحوثين عن هذه العبارة بـ(56.25%) لصالح خيار الموافقة، تليها نسبتان متساويتان للمبحوثين الذين أجابوا بخياري المعارضة والحياد حيث تقدر كل منهما بـ (18.75%)، ولقد كانت النسبة الأقل من إجابات المبحوثين (6.25%) تجاه خيار المعارضة بشدة، في حين نجد أن النسبة معدومة لخيار الموافقة بشدة.

وقد جاءت بالترتيب التاسع والأخير في هذا المحور من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث العبارة الأولى والمتمثلة في: "تعتبر مشاهدة المراجع الخارجي للأصول الملموسة للشركة دليلاً على وجودها فعلاً"، إذ قدر المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة بـ(3) وبانحراف معياري بلغ (1.265) ووفقاً لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من طرف المبحوثين كان باتجاه الحياد، إذ نجد أن إجابات المبحوثين عن هذه العبارة كانت أعلى نسبة لها هي (43.75%) باتجاه الموافقة، تليها الإجابة بخيار المعارضة بنسبة (31.25%)، ثم نسبة (12.5%) من المبحوثين اختاروا معارضة العبارة بشدة، ولقد كانت النسبة الأقل من إجابات المبحوثين وهي (6.25%) تؤكد موافقتها بشدة على هذه العبارة.

3.2.III. تحليل المحور الثالث للاستبيان

سيتم تحليل المحور الثالث للاستبيان والخاص بدور المراجع الخارجي في تحديد ملائمة أدلة الإثبات اعتماداً على النتائج الموضحة في الجدول رقم(07).

جدول (07): المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات أفراد عينة البحث عن عبارات محور

المراجع الخارجي وتحديد ملائمة أدلة الإثبات

مستوى القبول	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة					
				بشدة موافق	موافق	محايد	معارض	بشدة معارض	
				F %	F %	F %	F %	F %	
موافق	9	0.885	3.88	4	7	4	1	0	1-يثق المراجع الخارجي في الأدلة التي يحصل عليها من خارج الشركة محل المراجعة لأن هذا المصدر الخارجي مستقل.
				25	43.75	25	6.25	0	
محايد	11	1.138	3.31	2	6	4	3	1	2-يعتبر المراجع الخارجي أن أدلة الإثبات التي يحصل عليها من خارج الشركة محل المراجعة ذات ثقة أكبر من تلك المحصل عليها من داخلها.
				12.5	37.5	25	18.75	6.25	

موافق	5	0.719	4.12	5	8	3	0	0	3-عندما يكون نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة مطبقا بشكل فعال فإن أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع الخارجي من داخل الشركة تنال ثقة أكبر.
موافق	7	1.025	4.12	6	8	1	0	1	4-تنال أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع الخارجي بنفسه ثقة أكبر من تلك المحصل عليها عن طريق الغير.
موافق بشدة	3	0.885	4.38	9	5	1	1	0	5-يعتبر المراجع الخارجي الأدلة المكتوبة ذات ثقة أكبر من الأدلة الشفهية.
موافق	10	1.088	3.88	4	9	1	1	1	6-إذا توافقت الأدلة التي حصل عليها المراجع الخارجي من مصادر مختلفة فإن ذلك يعتبر دليلا إضافيا.
موافق بشدة	2	0.619	4.38	7	8	1	0	0	7-إذا تعارضت الأدلة التي حصل عليها المراجع الخارجي من مصادر مختلفة فإن ذلك يتطلب منه القيام بإجراءات أخرى للفصل بينها.
موافق	6	0.957	4.12	6	8	0	2	0	8-يعتبر المراجع الخارجي أن دليل الإثبات يؤدي هدفه إذا تحصل عليه في الوقت المناسب.
موافق	8	0.854	4.06	5	8	2	1	0	9-يعتبر المراجع الخارجي أن دليل الإثبات ملائم ويعتمد عليه إذا كان مرتبطا أكثر بالعنصر موضوع الفحص.
موافق	4	0.544	4.19	4	11	1	0	0	10-يقوم المراجع الخارجي عند جمعه للأدلة بمراعاة قواعد كل إجراء يستخدمه وأن يكون مناسباً للدليل الذي يرغب في الحصول عليه.
				25	68.75	6.25	0	0	

موافق بشدة	1	0.806	4.62	12	3	0	1	0	11-يراعي المراجع الخارجي النزاهة والاستقلالية والحياد في جمعه للأدلة وإلا فقدت موثوقيتها.
				75	18.75	0	6.25	0	
موافق بشدة	-	0.658	4.250	النتائج الإجمالية للمحور الثالث المتعلق بالمراجع الخارجي وتحديد ملائمة أدلة الإثبات					

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V16

تشير نتائج الجدول رقم (07) إلى متوسط حسابي عام يبلغ (4.250) وانحراف معياري عام قدره (0.658)، أما على مستوى العبارات فنلاحظ أن إجابات المبحوثين عنها كانت أغلبها بالموافقة لذلك كان اتجاه قبول أفراد عينة البحث لهذا المحور نحو الموافقة بشدة، إذ نجد العبارة الثالثة والعشرون والأخيرة المتمثلة في: "يراعي المراجع الخارجي النزاهة والاستقلالية والحياد في جمعه للأدلة وإلا فقدت موثوقيتها" قد جاءت بالترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.62) بانحراف معياري قدره (0.806)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة وبشدة، حيث جاءت نسبة المبحوثين الذين أكدوا موافقتهم وبشدة على هذه العبارة كأعلى نسبة وهي (75%)، تليها نسبة (75%) لخيار الموافقة، في حين نجد أن أصغر نسبة وهي (6.25%) تمثلت في معارضة العبارة، أما بقية الخيارات والمتمثلة في: المعارضة بشدة والحياد فكانت نسبة الإجابة بهم معدومة.

كما نلاحظ أن العبارة السابعة والمتمثلة في: "إذا تعارضت الأدلة التي حصل عليها المراجع الخارجي من مصادر مختلفة فإن ذلك يتطلب منه القيام بإجراءات أخرى للفصل بينها" قد جاءت بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.38) بانحراف معياري قدره (0.619)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من طرف أفراد عينة البحث كان باتجاه الموافقة وبشدة، إذ نجد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (50%)، تليها نسبة (43.75%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة بشدة، في حين اتجه ما نسبته (6.25%) من المبحوثين نحو خيار الحياد، في حين نجد أن هناك نسبة معدومة لخيارات المعارضة والمعارضة بشدة.

وقد نالت العبارة الخامسة والمتعلقة بـ: "يجمع المراجع الخارجي أدلة إثبات أكثر حول العناصر التي تحدث وجود أخطاء أكثر" الترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد عينة الدراسة إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.38) بانحراف معياري قدره (0.885)، ووفقا لمقياس الدراسة

فان مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة بشدة، إذ نجد أن أكبر نسبة من المبحوثين (56.25%) قد أجابوا عن هذه العبارة بالموافقة بشدة، وتلتها نسبة (31.25%) منهم قد اتجهوا نحو خيار الموافقة، في حين اتجه ما نسبته (6.25%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة وبنفس النسبة (6.25%) اتجه آخرون لمعارضة العبارة، أما المعارضة بشدة فقد كانت نسبة الإجابة بها معدومة.

وقد نالت العبارة العاشرة والمتمثلة في: "يقوم المراجع الخارجي عند جمعه للأدلة بمراعاة قواعد كل إجراء يستخدمه وأن يكون مناسباً للدليل الذي يرغب في الحصول عليه" الترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد عينة الدراسة إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.19) بانحراف معياري قدره (0.544)، ووفقاً لمقياس الدراسة فان مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة، إذ نجد أن أكبر نسبة من المبحوثين (68.75%) قد أجابوا عن هذه العبارة بالموافقة، وتلتها نسبة (25%) منهم قد اتجهوا نحو خيار الموافقة وبشدة، في حين اتجه ما نسبته (6.25%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، أما خياراً الحياد والمعارضة بشدة فقد كان لكل منهما نسبة معدومة.

كما نلاحظ أن العبارة الثالثة والمتمثلة في: "عندما يكون نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة مطبقاً بشكل فعال فإن أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع الخارجي من داخل الشركة تنال ثقة أكبر" قد حلت بالترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المبحوثين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات لهذه العبارة (4.12) بانحراف معياري قدره (0.719)، ووفقاً لمقياس الدراسة فإن مستوى القبول للعبارة من طرف أفراد عينة البحث كان باتجاه الموافقة، إذ نجد أن أكبر نسبة من المبحوثين (50%) قد أكدوا موافقتهم لهذه العبارة، وتلتها نسبة (31.25%) منهم قد اتجهوا نحو خيار الموافقة بشدة، في حين كانت النسبة الأصغر وهي (18.75%) من المبحوثين قد اتجهت نحو خيار الحياد، أما خياراً المعارضة والمعارضة بشدة فقد كان لكل منهما نسبة معدومة.

وقد جاءت العبارة الثامنة والمتمثلة في: "يعتبر المراجع الخارجي أن دليل الإثبات يؤدي هدفه إذا تحصل عليه في الوقت المناسب" بالترتيب السادس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد عينة الدراسة إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.12) بانحراف معياري قدره (0.957)، ووفقاً لمقياس الدراسة فان مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة، حيث أن أعلى نسبة من إجابات المبحوثين وهي (50%) قد كانت باتجاه الموافقة، وتلاها خيار الموافقة بشدة بنسبة (37.5%)، بينما كانت النسبة الأقل من بين إجابات المبحوثين وهي (12.5%) تعارض العبارة، في حين كانت النسبة معدومة لكل من خيار المعارضة بشدة وكذا الحياد.

وقد نالت العبارة الرابعة والمتمثلة في: "تنال أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع الخارجي بنفسه ثقة أكبر من تلك المحصل عليها عن طريق الغير" الترتيب السابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد عينة الدراسة إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.12) بانحراف معياري قدره (1.025)، ووفقاً لمقياس الدراسة فان مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة، إذ نجد أن أكبر نسبة من

المبحوثين (50%) قد أجابوا عن هذه العبارة بالموافقة، وتلاها خيار الموافقة بشدة بنسبة (37.5%)، أما المبحوثون الذين عارضوا هذه العبارة بشدة فقد جاءت نسبتهم معادلة لنسبة الذين اختاروا الإجابة بالحياد وهي أصغر نسبة (6.25%)، في حين كانت النسبة معدومة لخيار المعارضة.

وقد حلت بالترتيب الثامن؛ من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المبحوثين، العبارة التاسعة والمتمثلة في: "يعتبر المراجع الخارجي أن دليل الإثبات ملائم ويعتمد عليه إذا كان مرتبطاً أكثر بالعنصر موضوع الفحص"، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.06) بانحراف معياري قدره (0.854)، ووفقاً لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من طرف عينة البحث كان باتجاه الموافقة ولقد كانت النسبة الأكبر من إجابات المبحوثين عن هذه العبارة بـ (50%) لصالح خيار الموافقة، تليها نسبة (31.25%) من المبحوثين الذين أجابوا بخيار الموافقة بشدة، ثم نسبة (12.5%) أجابوا بالحياد، ولقد كانت النسبة الأقل من إجابات المبحوثين (6.25%) تجاه خيار المعارضة، في حين نجد أن النسبة معدومة لخيار المعارضة بشدة. وقد جاءت بالترتيب التاسع في هذا المحور من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث العبارة الأولى والمتمثلة في: "يثق المراجع الخارجي في الأدلة التي يحصل عليها من خارج الشركة محل المراجعة لأن هذا المصدر الخارجي مستقل"، إذ قدر المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة بـ (3.88) وبانحراف معياري بلغ (0.885) ووفقاً لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من طرف المبحوثين كان باتجاه الموافقة، إذ نجد أن إجابات المبحوثين عن هذه العبارة كانت أعلى نسبة لها هي (43.75%) باتجاه الموافقة، تليها نفس النسبة وهي (25%) من المبحوثين لكل من خياري الحياد والموافقة بشدة، ولقد كانت النسبة الأقل من إجابات المبحوثين وهي (6.25%) تعارض هذه العبارة، في حين أن خيار المعارضة بشدة كانت نسبة الإجابة به من قبل عينة البحث معدومة.

ولقد جاءت العبارة السادسة والمتمثلة في: "إذا توافقت الأدلة التي حصل عليها المراجع الخارجي من مصادر مختلفة فإن ذلك يعتبر دليلاً إضافياً" بالترتيب العاشر من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد عينة الدراسة إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.88) بانحراف معياري قدره (1.088)، ووفقاً لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة، حيث أن أعلى نسبة من إجابات المبحوثين وهي (56.25%) قد كانت باتجاه الموافقة، وتلتها نسبة (25%) لخيار الموافقة بشدة، بينما كانت النسبة الأقل من بين إجابات المبحوثين وهي (6.25%) تعارض العبارة بشدة في حين كانت النسبة معدومة لكل من خيار المعارضة بشدة وكذا الحياد.

ولقد جاءت بالترتيب الحادي عشر والأخير في هذا المحور؛ من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث العبارة الثانية والمتمثلة في: "يعتبر المراجع الخارجي أن أدلة الإثبات التي يحصل عليها من خارج الشركة محل المراجعة ذات ثقة أكبر من تلك المحصل عليها من داخلها"، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.31) بانحراف معياري قدره (1.138)، ووفقاً لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من طرف أفراد عينة البحث كان باتجاه الحياد، إذ نجد أن أعلى نسبة للإجابات المبحوثين عن هذه

العبارة هي (37.5%) والتي تؤكد موافقتهم لها، تليها نسبة (25%) أجابوا عن العبارة بخيار الحياد، تلتها نسبة (18.75%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار معارضة العبارة، وهناك ما نسبته (12.5%) من المبحوثين اختاروا موافقة العبارة بشدة، في حين نجد أن أقل نسبة من المبحوثين وهي (6.25%) قد تمثلت إجاباتهم بمعارضة العبارة وبشدة.

III.3. اختبار الفرضيات

سيتم في هذا المبحث تفسير النتائج التي تم عرضها وتحليلها في المبحث السابق لهذا الفصل، كما سيتم اختبار فرضيات الدراسة من أجل إثبات صحتها من عدمها، وهذا بغية الوصول إلى إجابة عن التساؤلات الفرعية لهذه الدراسة، ومن ثم الإجابة على إشكالياتها المطروحة.

III.3.1. اختبار الفرضية الأولى

سنحاول من خلال هذا العنصر اختبار الفرضية الرابعة: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات تعزى إلى كل من: العمر، المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة، عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)".

و تنفرع عن هذه الفرضية ثلاث فرضيات فرعية هي كالتالي:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات المبحوثين حول تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات حسب متغير العمر عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$).
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات المبحوثين حول تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات حسب متغير المؤهل العلمي عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$).
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات المبحوثين حول تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات حسب متغير عدد سنوات الخبرة عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$).

ومن أجل التحقق من صحة هذه الفرضيات الفرعية تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاتجاهات المبحوثين حول محاور الدراسة وحسب كل متغير.

III.1.1.3. اختبار الفرضية الفرعية الأولى

سيتم تحليل نتائج اختبار F لدراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية في اتجاهات المبحوثين حول تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات حسب متغير العمر عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، كما يبينه الجدول رقم (08):

الجدول (08): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفروق في اتجاهات المبحوثين حول تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات حسب متغير العمر

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
بين المجموعات	3.678	2	1.839	10.362	0.002
داخل المجموعات	2.307	13	0.177		
المجموع	5.984	15			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V16

من خلال الجدول رقم (08) يتبين أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 5%، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (10.362) وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.002)، مما يشير إلى وجود أثر لمتغير العمر في تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات وهذا من وجهة نظر المبحوثين.

III.2.1.3. اختبار الفرضية الفرعية الثانية

سيتم تحليل نتائج اختبار F لدراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية في اتجاهات المبحوثين حول تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات حسب متغير المؤهل العلمي عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، كما يبينه الجدول رقم (09):

الجدول (09): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفروق في اتجاهات المبحوثين حول تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات حسب متغير المؤهل العلمي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.815	3	0.272	0.630	0.609
داخل المجموعات	5.170	13	0.431		
المجموع	5.984	15			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V16

من خلال الجدول رقم (09) يتبين أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 5%، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (0.630) وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.609)، مما يشير إلى عدم وجود أثر لمتغير المؤهل العلمي في تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات وهذا من وجهة نظر المبحوثين.

III.3.1.3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

سيتم تحليل نتائج اختبار F لدراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية في اتجاهات المبحوثين حول تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات حسب متغير عدد سنوات الخبرة عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، كما في الجدول رقم (10):

الجدول (10): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفروق في اتجاهات المبحوثين حول تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات حسب متغير عدد سنوات الخبرة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.526	4	0.132	0.265	0.894
داخل المجموعات	5.458	11	0.496		
المجموع	5.984	15			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V16

من خلال الجدول رقم (10) يتبين أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 5%، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (0.265) وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.894)، مما يشير إلى عدم وجود أثر لمتغير عدد سنوات الخبرة في تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات وهذا من وجهة نظر المبحوثين.

III.2.3. اختبار الفرضيتين الثانية والثالثة

III.1.2.3. اختبار الفرضية الثانية

من خلال تحليلنا لمختلف إجابات المبحوثين التي تضمنها الجدول رقم (05) وجدنا أن المراجعين الخارجيين يقومون فعلاً باستخدام أسلوب العينات وهو ما يؤكد المتوسط الحسابي الذي قدر بـ (3.437) والذي يشير إلى الاتجاه العام للمراجعين الخارجيين لموافقة عبارات المحور. حيث تبين أنهم يقومون باختيار عينات من بعض الأرصدة والعمليات ليتحققوا من صحتها وذلك بدل القيام بالفحص الشامل لها، مما يساهم في اختصار الوقت والتكلفة، وبالتالي حصولهم على أدلة إثبات كافية للتأكد من عدالة القوائم المالية. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية والقائلة بأن: المراجع الخارجي يقوم باستخدام أسلوب العينات من أجل جمع أدلة الإثبات.

III.2.2.3. اختبار الفرضية الثالثة

من خلال تحليلنا لمختلف إجابات المبحوثين التي تضمنها الجدول رقم (06) وجدنا أن المراجعين الخارجيين لديهم قصور في فهم تحديد كفاية أدلة الإثبات وهو ما يؤكد المتوسط الحسابي الذي قدر بـ (3.125) والذي يشير إلى الاتجاه العام للمراجعين الخارجيين للحياد بالنسبة لعبارات المحور. وبالتالي فإنه لا يمكن اختبار الفرضية الثالثة والقول بأن: المراجع الخارجي يقوم بتحديد كفاية أدلة الإثبات أو العكس، مما يبقي المجال مفتوحاً أمام القيام بدراسات أخرى حول موضوع تحديد كفاية أدلة الإثبات.

III.3.3. اختبار الفرضية الرابعة

من خلال تحليلنا لمختلف إجابات المبحوثين التي تضمنها الجدول رقم (07) وجدنا أن المراجعين الخارجيين يقومون فعلاً بتحديد ملاءمة أدلة الإثبات وهو ما يؤكد المتوسط الحسابي الذي قدر بـ (4.250) والذي يشير إلى الاتجاه العام للمراجعين الخارجيين للموافقة وبشدة على عبارات المحور. فمن الضروري في عملية المراجعة أن يحافظ المراجع الخارجي على استقلاله وبعده التام عن جميع المؤثرات في جميع المراحل فعليه أن يكون نزيهاً ومستقلاً أثناء جمعه للأدلة كي تحافظ على موثوقيتها وفي حالة ما إذا تعارض دليلان حصل عليهما المراجع الخارجي من مصدرين مختلفين فإنه سيقوم بإجراءات أخرى لجمع أدلة إثبات أخرى لأجل الفصل بين الدليلين المتعارضين، وإذا كان الدليل الذي حصل عليه المراجع الخارجي مكتوباً فإنه سيثق به أكبر مما لو كان شفهيًا، أي أنه سيعتبره أكثر ملاءمة، لأنه أقل عرضة للتغيير، وحتى يحصل المراجع الخارجي على أدلة إثبات ملائمة ينبغي عليه أن يستخدم إجراءات جمع أدلة الإثبات المناسبة للدليل

الذي يرغب في الحصول عليه، وإذا تحصل المراجع الخارجي على دليل إثبات من الشركة محل المراجعة في حد ذاتها، وكان نظام الرقابة الداخلي لهذه الأخيرة قويا فإن المراجع الخارجي سيعتبره دليلا ملائما نظرا لأن قوة نظام الرقابة الداخلية للشركة توحى للمراجع الخارجي بصحة العمليات المحاسبية التي تمت وباحترام المبادئ المحاسبية المعمول بها، وذلك على عكس لو كان نظام الرقابة الداخلي للشركة ضعيفا.

أما إذا وجد المراجع الخارجي دليلا معينا يتناسب مع الفترة التي يقوم فيها بفحص عناصر معينة فإنه سيعتبره دليلا ملائما لأنه سيفيده، أما إذا حصل عليه المراجع في وقت لا يتناسب مع تاريخ الفحص فإنه سيعتبره غير ملائم، وسيبحث عن غيره، وإذا حصل المراجع الخارجي على دليل إثبات بنفسه، فإنه سيعتبره ملائما أكثر مما لو تحصل عليه بطريقة غير مباشرة، ويعتبر المراجع الخارجي حصوله على دليل ذو علاقة أكبر ومرتبطة أكثر بالعنصر موضوع الفحص بأنه ملائم، وإذا حصل المراجع الخارجي على دليل إثبات معين من خارج الشركة محل المراجعة وآخر من داخلها فإنه سيعتبر الدليل الخارجي ملائما أكثر من الدليل الداخلي، كون الأول جاء من مصدر مستقل، أما الثاني فمصدره الشركة في حد ذاتها وبالتالي فهو أقل استقلالية، وإذا صادف المراجع الخارجي أثناء جمعه لأدلة الإثبات أدلة تؤكد بعضها البعض فإن ذلك سيعزز من موثوقيتها لدى المراجع؛ وبالتالي سيحكم عليها بملاءمتها، كما يعتبر أدلة الإثبات التي يحصل عليها من مصادر ذات استقلالية أكبر بأنها ملائمة أكثر.

وبالتالي يتضح أن المراجعين الخارجيين يقومون بتحديد ملاءمة أدلة الإثبات انطلاقا من محددات معينة. وهو ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة والقائلة بأن: المراجع الخارجي يقوم بتحديد ملاءمة أدلة الإثبات وهذا من وجهة نظر المبحوثين.

خاتمة

توجد أساليب عديدة لجمع أدلة الإثبات حيث يختار المراجع الخارجي منها ما يمكنه من الحصول على أدلة يستند عليها لإبداء رأيه المهني على عدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة، ومن خلال هذه الدراسة حاولنا الإجابة على الإشكالية المطروحة وهي: هل للمراجع الخارجي دور في تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات؟ وذلك عن طريق القيام بدراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات بولاية بسكرة وتمثلت نتائج هذه الدراسة في:

- تبين أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول قيام المراجعين الخارجيين بتحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات تعزى لمتغيري: المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$).
- بينما لوحظ وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول قيام المراجعين الخارجيين بتحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات تعزى لمتغير العمر عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$).
- أن المراجعين الخارجيين لولاية بسكرة يقومون باستخدام أسلوب العينات من أجل جمع أدلة الإثبات اللازمة لإبداء الرأي على القوائم المالية.
- بينما كانت النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الثالثة والتي تخص قيام المراجع الخارجي بتحديد كفاية أدلة الإثبات تظهر بأن المراجعين الخارجيين لم يتمكنوا من فهم دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية أدلة الإثبات.
- يقوم المراجعون الخارجيون لولاية بسكرة بتحديد ملاءمة أدلة الإثبات والتي تعتمد على محددات معينة هي: ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص، وتطابق الأدلة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة، ودرجة قوة نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة محل المراجعة، وكذا الحصول على الدليل في الوقت المناسب.

الاقتراحات: من خلال النتائج التي تم التوصل إليها نقترح:

- ضرورة قيام المراجعين الخارجيين بالتنظير المستمر والدائم لأدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات والندوات العلمية المتخصصة، والمشاركة في الدورات التكوينية والتي تواكب كل ما هو جديد.
- على المراجعين الخارجيين أن يبذلوا العناية المهنية الواجبة من أجل الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، والتي توفر القناعة للأطراف الأخرى المستخدمة للقوائم المالية للشركة محل المراجعة.
- ضرورة تفعيل الجمعيات المهنية للقيام بمسؤولياتها لوضع معايير وإصدار قوانين وتشريعات تنظم مهنة المراجعة في الجزائر.
- ضرورة قيام الجامعات الجزائرية بتطوير برامجها بما يكفل تخريج مراجعين قادرين على مزاوله المهنة.
- توعية المراجعين بأهمية استخدام أسلوب المصادقات.

آفاق البحث: يمكن بنهاية هذا البحث أن نلفت النظر لبعض النقاط التي نرى أنها جديرة بالدراسة وهي:

- المسؤولية المهنية للمراجعين الخارجيين في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية.
- مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة.
- دور التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في التحسين من جودة المراجعة الخارجية.

I- المراجع باللغة العربية

أولاً- الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
- 2- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد (وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق)، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
- 3- أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، مصر، 1992.
- 4- إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة (معايير وإجراءات)، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، ط4، 1996.
- 5- ألفتين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة (مدخل متكامل)، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، 2002.
- 6- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 7- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 8- ثناء علي القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونياً، الدار الجامعية، مصر، 2008.
- 9- جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 10- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
- 11- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
- 12- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية العملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
- 13- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات (النظري)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011.
- 14- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، الدار الجامعية، ج01، 2007.
- 15- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، الدار الجامعية، ج02، 2007.
- 16- عبد الفتاح الصحن و آخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 17- عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، الناشر هو المؤلف، لبنان، 1985.
- 18- عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة (وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية)، الدار الجامعية، مصر، ج03، 2009.
- 19- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية (مدخل مصري وعربي ودولي مقارن)، الدار الجامعية، مصر، 2009.

قائمة المراجع

- 20- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات (في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة)**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
- 21- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 22- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 23- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002.
- 24- محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر 1998.
- 25- محمد بوتين، **المراقبة ومراجعة الحسابات (من النظرية إلى التطبيق)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 26- محمود السيد الناغي، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة (تحليل وإطار للتطبيق)**، دار المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2000.
- 27- منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة (مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية)**، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 28- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق (من الناحية النظرية والعملية)**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط 02، 2004.
- 29- هاري ر. رايدر، **الدليل الشامل في مراجعة العمليات**، ترجمة ناصر بن بكر القحطاني، بابكر الأمير بابكر، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 2000.
- ثانيا- المقالات**
- 30- هدى خليل إبراهيم الحسيني، **مسؤولية مراقب الحسابات**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 28، 2011.
- ثالثا- الرسائل الجامعية**
- 31- أحمد محمد غنيم الرشيد، **مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت (دراسة مقارنة)**، رسالة ماجستير في المحاسبة (منشورة) جامعة الشرق الأوسط، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، عمان، الأردن، 2012.
- 32- أرزاق أيوب محمد كرسوع، **مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة (دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة)**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة) الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2008.
- 33- آية جار الله نعمان الخزندار، **مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله (دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العامة في**

قائمة المراجع

- قطاع غزة)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة و التمويل، غزة، فلسطين، .
- 34-بويكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة (دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا سطيف)، رسالة ماجستير في العلوم التجارية(منشورة)، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، سطيف، الجزائر، 2011.
- 35-شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية (دراسة حالة سونلغاز)، رسالة ماجستير في علوم التسيير (منشورة)، فرع مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير والعلوم التجارية، قسم علوم التسيير، بومرداس، الجزائر، 2009.
- 36-شيرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية (دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2012.
- 37-عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية (دراسة نظرية ميدانية)، رسالة ماجستير في المحاسبة (منشورة)، جامعة أسيوط، كلية التجارة، قسم المحاسبة و المراجعة، أسيوط، اليمن، 2008.
- 38-عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية (دراسة حالة التكامل بين شركة مجني وحازم حسن وشركاؤهم محاسبون قانونيون و إدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2010.
- 39-عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة)، رسالة ماجستير في اقتصاد وتسيير المؤسسات (منشورة)، جامعة 20 أوت 1955، كلية علوم التسيير والعلوم الإقتصادية، قسم علوم التسيير، سكيكدة، الجزائر، 2007.
- 40-غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة (حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة)، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال (منشورة)، جامعة الجزائر، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، قسم علوم التسيير، 2004.
- 41-محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ، رسالة ماجستير في العلوم التجارية (منشورة)، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2011.
- 42-مها رزق نجم، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل(منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة و التمويل، غزة، فلسطين، 2012.

قائمة المراجع

- 43-مسعود صديقي، محمد براق، إنعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي ، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول: الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ، جامعة قاصدي مرباح، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، قسم علوم التسيير، ورقلة، الجزائر، يومي 08-09 مارس .
- 44-عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012.
- 45-فهييد محسن البصري، مدققو الحسابات والأزمة الاقتصادية العالمية، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر الدولي حول: الأزمة المالية العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي والإسلامي، جامعة الجنان، كلية إدارة الأعمال، طرابلس، لبنان، يومي 13-14 مارس 2009.
- 46-محمد مصطفى حسن بسيوني السعدني، المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية ، بحث مقدم إلى المؤتمر العربي الأول حول: التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، الإتحاد العربي لخبراء المحاسبة القانونيين بالتعاون مع وزارة الإستثمار المصرية، الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، سبتمبر 2005.

خامسا-القوانين

- 47-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، قانون رقم 01/10، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

II- المراجع باللغة الفرنسية

- 48-Hamini Allel, **Le Contrôle Interne Et L'élaboration du Bilan Comptable**, publications universitaires, Alger, 2003
- 49-**Manuel de Comptabilité Générale Information financière et Audit** (Financial Accounting, Reporting and Auditing Handbook), Public Disclosure Authorized, Bureau du directeur departement des prets banque mondiale , janvier 1995.
- 50-Mokhtar Belaiboud, **Pratique De L'audit Conforme Au Normes IAS/IFRS Et Au Scf**, berti editions, alger, 2011.

III- مواقع الأنترنت

- 51-www.exaco.mr 29/03/2013 15:35.

ملحق رقم 01: استبيان الدراسة



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الاستبيان

الأخ الكريم، الأخت الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

أما بعد...

- يهدف هذا الاستبيان إلى التعرف على: دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين لولاية بسكرة- وذلك كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص تدقيق محاسبي.
- لذلك أرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة، مع العلم أن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تعامل بسرية تامة وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

الطالبة: خيرة بن عباس

القسم الأول: معلومات شخصية

الرجاء وضع علامة (x) في المربع المناسب:

العمر:]30-25]]35-30]]40-35]]45-40]]50-45]]55-50]]60-55] 60-فأكثر]

المؤهلات العلمية: شهادات مهنية دراسات تطبيقية ليسانس ماستر دراسات عليا

عدد سنوات الخبرة:]5-1]]10-5]]15-10]]20-15]]25-20]]30-25] 30-فأكثر]

القسم الثاني: محاور الإستبيان

الرجاء وضع علامة (x) في الخانة المناسبة:

المحور الأول: المراجع الخارجي واستخدام أسلوب العينات					
موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	العبرة
					1- المراجع الخارجي باختيار عينات من بعض الأرصدة والعمليات ليتحقق من صحتها. L'auditeur externe sélectionne des échantillons de certains comptes et opérations afin de vérifier leur authenticité
					2- يسمح استخدام أسلوب العينة للمراجع الخارجي بالحصول على أدلة إثبات كافية للتأكد من عدالة القوائم المالية. l'utilisation de la méthode d'échantillonnage permet d'obtenir des preuves suffisantes pour vérifier la fiabilité des états financiers
					3- يختار المراجع الخارجي عينات صغيرة الحجم إذا اقتنع بقوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة التي يراجع حساباتها. L'auditeur externe choisit des petits échantillons s'il est satisfait de la puissance et l'efficacité du système de contrôle interne de la société.

المحور الثاني: المراجع الخارجي وتحديد كفاية أدلة الإثبات					
موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	العبرة
					4- تعتبر مشاهدة المراجع الخارجي للأصول الملموسة للشركة دليلاً على وجودها فعلاً. Si l'auditeur externe Constatait les immobilisations corporelles de la société, donc ca prouve leur existence
					5- يحتاج المراجع الخارجي لأدلة إثبات أخرى (غير الوجود الفعلي) ليتحقق من ملكية التثبيبات العينية وتقييمها. L'auditeur externe a besoin d'autres preuves (apart l'existence) pour vérifier la propriété et l'évaluation des immobilisations corporelles
					6- يجمع المراجع الخارجي أدلة إثبات تناسب كل عنصر يرغب بفحصه. L'auditeur externe réunit des preuves qui s'adaptent a chaque élément
					7- يستخدم المراجع الخارجي أسلوب المصادقات للتحقق من بعض أرصدة الشركة التي يراجع حساباتها. L'auditeur externe utilise la Méthode de confirmation pour vérifier certains comptes de l'entreprise

					8-يجمع المراجع الخارجي أدلة إثبات أكثر حول العناصر التي تحتل وجود أخطاء أكثر . L'auditeur externe réunit plus de preuves sur les éléments qui peuvent contenir plus d'erreurs.
					9-يعتمد المراجع الخارجي على حكمه الشخصي لتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر يقوم بفحصه. L'auditeur externe s'appuie sur son jugement pour déterminer l'importance relative de chaque élément examiné.
					10-كلما كانت الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص كبيرة فإن المراجع الخارجي يقوم بجمع عدد أكبر من أدلة الإثبات. L'auditeur externe réunit plus de preuves sur l'élément dont l'importance relative est plus grande
					11- إذا توفر للمراجع الخارجي أكثر من وسيلة للحصول على دليل إثبات مقنع فإنه سيختار الوسيلة الأقل تكلفة. Si l'auditeur externe a plus d'une façon d'obtenir une preuve convaincante, Il doit choisir la moins chère
					12-إذا توفر للمراجع الخارجي دليل إثبات أكبر تكلفة وأكثر إقناعا فإنه سيختاره. Si l'auditeur externe dispose d'une preuve plus convaincante mais plus chère, il optera pour celle-ci.

المحور الثالث: المراجع الخارجي وتحديد ملاءمة أدلة الإثبات					
موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	العبارة
					13-يثق المراجع الخارجي في الأدلة التي يحصل عليها من خارج الشركة محل المراجعة لأن هذا المصدر الخارجي مستقل. L'auditeur externe fait confiance aux preuves obtenues de l'extérieur de l'entreprise car cette source externe est indépendante.
					14-يعتبر المراجع الخارجي أن أدلة الإثبات التي يحصل عليها من خارج الشركة محل المراجعة ذات ثقة أكبر من تلك المحصل عليها من داخلها. L'auditeur externe traite les preuves obtenues de l'extérieur de l'entreprise avec plus de confiance que celles obtenues de l'intérieur.
					15-عندما يكون نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة مطبقا بشكل فعال فإن أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع الخارجي من داخل الشركة تنال ثقة أكبر . Lorsque le système de contrôle interne de la société est appliqué efficacement, la preuve obtenue par l'auditeur externe de la part de la société est la plus fiable.

				<p>16-تتال أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع الخارجي بنفسه ثقة أكبر من تلك المحصل عليها عن طريق الغير . La confiance de l'auditeur externe en les preuves obtenues par lui-même est plus que ceux obtenues par les autres</p>
				<p>17-يعتبر المراجع الخارجي الأدلة المكتوبة ذات ثقة أكبر من الأدلة الشفهية. L'auditeur externe fait plus de confiance à la preuve écrite qu'à la preuve verbale</p>
				<p>18-إذا توافقت الأدلة التي حصل عليها المراجع الخارجي من مصادر مختلفة فإن ذلك يعتبر دليلاً إضافياً. La concordance des preuves obtenues par l'auditeur externe de différentes sources est considérée comme une preuve elle-même.</p>
				<p>19-إذا تعارضت الأدلة التي حصل عليها المراجع الخارجي من مصادر مختلفة فإن ذلك يتطلب منه القيام بإجراءات أخرى للفصل بينها. En cas de contradiction entre les preuves obtenues de diverses sources par l'auditeur externe, il faudrait qu'il prenne de nouvelles mesures pour trier ces preuves et ainsi formuler son propre jugement.</p>
				<p>20-يعتبر المراجع الخارجي أن دليل الإثبات يؤدي هدفه إذا تحصل عليه في الوقت المناسب. L'auditeur externe considère que la preuve accomplit sa mission si elle est obtenue à temps.</p>
				<p>21-يعتبر المراجع الخارجي أن دليل الإثبات ملائم ويعتمد عليه إذا كان مرتبطاً أكثر بالعنصر موضوع الفحص. L'auditeur externe considère que la preuve est approprié et fiable lorsqu'elle est plus associée à l'élément qui fait l'objet de l'examen.</p>
				<p>22-يقوم المراجع الخارجي عند جمعه للأدلة بمراعاة قواعد كل إجراء يستخدمه وأن يكون مناسباً للدليل الذي يرغب في الحصول عليه. L'auditeur externe Prend en compte les règles de chaque procédure utilisée pour recueillir les preuves. La procédure doit être appropriée à la preuve recherchée</p>
				<p>23-يراعي المراجع الخارجي النزاهة والاستقلالية والحياد في جمعه للأدلة وإلا فقدت موثوقيتها. L'auditeur externe respecte l'indépendance, l'impartialité et la neutralité lors de la collecte des preuves, dans le cas contraire leur fiabilité sera perdue.</p>

وفي الأخير أشكر لكم حسن تعاونكم وتقبلوا مني أسمى عبارات التقدير والاحترام.

ملحق رقم 02: قائمة بأسماء أفراد عينة الدراسة

اسم المراجع الخارجي (محاظ الحسابات)	المنطقة (البلدية)
أحمد قايد نور الدين	بسكرة
الحاج رايح	بسكرة
الحاج عامر	بسكرة
بلوفي عبد الحكيم	بسكرة
بن ناجي حنان	بسكرة
جودي محمد هشام	بسكرة
خزاني سيف الدين	بسكرة
شرقي عمار	بسكرة
ضيف الله لخضر	بسكرة
طيش حكيم	بسكرة
علي ناجي	بسكرة
قبلي سيد أحمد مراد	بسكرة
قطاس لخضر	بسكرة
قطاف نبيل	بسكرة
لقويرة مصطفى	طولقة
معلي محمد	بسكرة

ملحق رقم 03: قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين

اسم الأستاذ المحكم	اسم الجامعة التي يدرس فيها
الحاج عامر	محمد خيضر بسكرة (كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير)
بختي إبراهيم	قاصدي مرياح ورقلة (كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير)
بن ساهل وسيلة	محمد خيضر بسكرة (كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير)
بن عيشي بشير	محمد خيضر بسكرة (كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير)
جوامع إسماعيل	محمد خيضر بسكرة (كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير)
جودي محمد رمزي	محمد خيضر بسكرة (كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير)
دبابش محمد نجيب	محمد خيضر بسكرة (كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير)
شناي عبد الكريم	محمد خيضر بسكرة (كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير)
طاهري فاطمة الزهراء	محمد خيضر بسكرة (كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير)
عباسي صابر	محمد خيضر بسكرة (كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير)
كحول صورية	محمد خيضر بسكرة (كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير)
مناصرية إسماعيل	محمد خيضر بسكرة (كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير)